



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**EMLAK VERGİSİ VE TÜRKİYE UYGULAMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ:
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mustafa BOLAHATOĞLU

BURSA - 2018



**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**EMLAK VERGİSİ VE TÜRKİYE UYGULAMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ:
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mustafa BOLAHATOĞLU

Danışman: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

BURSA - 2018

T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı'nda 701612025 nolu Mustafa BOLAHATOĞLU'nun hazırlamış olduğu "EMLAK VERGİSİ VE TÜRKİYE UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ" konulu Yüksek Lisans Çalışması ile ilgili tez savunma sınavı 01 / 06 / 2018 günü ..14⁰⁰..... - ..15⁰⁰..... saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezininBaşarılı..... (başarılı/başarısız) olduğunaOybirliği..... (oybirliği/oyçokluğu) ile karar verilmiştir.


Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Uludağ Üniversitesi
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav
Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Uludağ Üniversitesi
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Erhan GÜMÜŞ
Çanakkale 18 Mart Üniversitesi
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../20.....

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Emlak Vergisi Ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri” başlıklı çalışmanın, bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

22.05.2018



Adı Soyadı: Mustafa BOLAHATOĞLU

Öğrenci No: 701612025

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Statüsü: Yüksek Lisans



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTEHAL YAZILIM RAPORU

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 22/05/2018

Tez Başlığı / Konusu: Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi:
Sorular ve Çözüm Önerileri


Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 139 sayfalık kısmına ilişkin, 22/05/2018 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %12'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

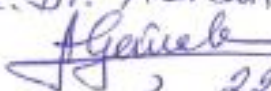
Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.


Tarih ve İmza
22.05.2018

Adı Soyadı: Mustafa BOLAHA TOĞLU
Öğrenci No: 701612025
Anabilim Dalı: Maliye
Programı: Mali Hukuk
Statüsü: Y. Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)

Prof. Dr. Adnan Gerçek

22.05.2018

* Turnitin programına Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

ÖZET

Yazar	: Mustafa BOLAHA TO ĞLU
Üniversite	: Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı	: Maliye
Bilim Dalı	: Mali Hukuk
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans
Sayfa Sayısı	: XI +
Mezuniyet Tarihi	: /.... / 2018
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK

EMLAK VERGİSİ VE TÜRKİYE UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Bu çalışma emlak vergisi ve Türkiye uygulamasının değerlendirilmesini analiz etmekte, emlak vergisinde yaşanan sorunlara çözüm üretmekte ve bu konuda öneriler sunmaktadır. Emlak vergisi sadece gayrimenkulü vergilendirmesi nedeniyle özel servet vergisi niteliği taşıyan bir vergi türüdür. Emlak vergisi Fransa, İngiltere, ABD ve Almanya'da olduğu gibi Türkiye'de de yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynağıdır. Ancak her ülkede uygulanan farklı emlak vergisi oranları, muafiyetler ve istisnalar nedeniyle emlak vergisi gelirleri değişiklik göstermektedir.

Türkiye'de emlak vergisi değerlemesi ve hesaplanmasında önemli sorunlar yaşanmakta olup, yaygın olarak uygulanan muafiyet ve istisnalar ciddi adaletsizliğe yol açmaktadır. Bu sorunların giderilmesi için emlak vergisi değerlemesinin nitelikli uzman kişiler tarafından üstlenilmesi, vergi oranlarının standart hale getirilmesi, muafiyet ve istisnaların en aza indirilerek adaletsizliklerin giderilmesi gerekmektedir.

Emlak vergisi ile ilgili problemleri ayrıntılı olarak irdelemek ancak bu problemlere ilişkin alan araştırması yaparak mümkün olacağından; bu çalışmada emlak vergisinde yaşanan sorunlara ilişkin alan araştırması ve değerlendirilmesine yönelik bir analiz yapılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre yapılan anket ve analiz çalışmaları kapsamında emlak vergisinde yaşanan sorunlara ilişkin alan araştırması ve değerlendirilmesi ortaya konmuştur. Yapılan bu analizler emlak vergisinde yaşanan uygulama sorunları öne çıkarılmıştır. Ayrıca emlak vergisi mükelleflerinin emlak vergisi bilinci, vergi ödeme isteği, vergide adalet ve değer yargıları irdelenmiştir. Söz konusu çalışma ile ülkemizde “emlak vergisinde yaşanan sorunlara ilişkin faktörler” anket yoluyla tespit edilmiş, emlak vergisinde yaşanan sorunlara ilişkin faktörlerin derecelendirilmesi yapılarak anket sonuçlarından hareketle emlak vergisinde yaşanan sorunlara yönelik çözümlere katkı sağlayacak öneriler ortaya konmuştur.

Anahtar Sözcükler

Emlak Vergisi	Belediye Vergisi	Emlak Vergisi Sorunları	Faktör Analizi
---------------	------------------	-------------------------	----------------

ABSTRACT			
Yazar	: Mustafa BOLAHATOĞLU		
Üniversite	: Uludag University		
Anabilim Dalı	: Public Finance		
Bilim Dalı	: Fiscal Law		
Tezin Niteliği	: Master		
Sayfa Sayısı	: XI +		
Mezuniyet Tarihi	: /.... / 2018		
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Adnan GERÇEK		
PROPERTY TAX AND EVALUATION OF THE APPLICATION OF TURKEY: PROBLEMS AND SOLUTIONS			
<p>This study analyzes the property tax and an assessment of Turkey practice, solutions to problems being experienced in property taxes and provide recommendations in this regard.</p> <p>Property tax only because of the taxation of real estate is a proprietary tax type. As property tax in Turkey France, United Kingdom, United States and Germany is the most important revenue sources of local authorities. However, property tax revenues vary that's why different property tax rates, exemptions and exceptions in each country.</p> <p>Turkey has experienced significant problems in the valuation and calculation of property tax, widely-applied exemptions and exceptions leads to serious injustice. To resolve these issues, it is necessary that property tax valuation should be undertaken by qualified experts, standardization of tax rates, exemptions and exceptions should be minimized and injustices should be eliminated.</p> <p>Since it is possible to investigate the problems related to the property tax in detail, by conducting field research on these problems; an analysis was carried out to investigate and evaluate the field related to property tax problems in this study. In the scope of the survey and analysis studies made according to the results of the study, field research and evaluation related to problems in property tax have been revealed. These analyzes emphasize practical problems experienced in property tax. In addition, property tax taxpayer property tax awareness, tax payment request, tax justice and value judgments have been examined. With this study, the factors related to the problems experienced in the property tax were determined through the questionnaire and the factors related to the problems experienced in the property tax were graded and suggestions were suggested to contribute to the solutions to the problems in the property tax by moving from the survey results.</p>			
Key Words			
Property Tax	Municipal Tax	Property Tax Problems	Factor Analysis

İÇİNDEKİLER

Sayfa

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	x
TABLolar	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

EMLAK VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1. VERGİ KAVRAMI VE EMLAK VERGİSİNİN VERGİ SİSTEMİ

İÇİNDEKİ YERİ	3
1.1. VERGİNİN TANIMI VE UNSURLARI.....	3
1.1.1. Verginin Tanımı	3
1.1.2. Verginin Unsurları	4
<i>1.1.2.1. Verginin Konusu.....</i>	<i>5</i>
<i>1.1.2.4. Verginin Mükellefi.....</i>	<i>5</i>
<i>1.1.2.2. Vergiyi Doğuran Olay</i>	<i>6</i>
<i>1.1.2.5. Verginin Matrahı.....</i>	<i>6</i>
<i>1.1.2.6. İndirim, Muaflık, İstisna</i>	<i>7</i>
<i>1.1.2.7. Verginin Oranı</i>	<i>7</i>
1.2. VERGİNİN AMAÇLARI.....	8
1.2.1. Verginin Mali Amacı	8
1.2.2. Verginin Mali Olmayan Amaçları.....	9
1.3. VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI	12

1.3.1. Gelir Vergisi	12
1.3.2. Harca Vergisi	13
1.3.3. Servet Vergileri	14
1.3.4. Dolaylı-Dolaysız Vergiler	15
1.4. SERVET VERGİLERİ VE ÇEŞİTLERİ	18
1.4.1. Servet ve Servet Vergisi Tanımı	18
1.4.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Servet Vergileri İçindeki Yeri	19
1.4.3. Veraset ve İntikal Vergisi ve Servet Vergileri İçindeki Yeri	21
1.4.4. Emlak Vergisi ve Servet Vergileri İçindeki Yeri	24
2. EMLAK VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE ÖZELLİKLERİ	27
2.1. EMLAK VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	27
2.1.1. Dünya'daki Tarihsel Gelişim	27
2.1.2. Türkiye'deki Tarihsel Gelişim	28
2.2. EMLAK VERGİSİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ	30
2.2.1. Emlak Vergisi Tipik Bir Belediye Vergisidir	30
2.2.2. Emlak Vergisi Değer Esaslı Bir Vergidir	31
2.2.3. Emlak Vergisinin Objektif Nitelikli Bir Vergidir	31
2.2.4. Emlak Vergisi Sürekli Bir Vergidir	31
2.2.5. Emlak Vergisi Özel Nitelikli Bir Servet Vergisidir	32
3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI	32
3.1. FRANSA	32
3.2. İNGİLTERE	35
3.3. ABD	38
3.4. ALMANYA	42

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

1. VERGİNİN KONUSU, MÜKELLEFİ, VERGİYİ DOĞURAN OLAY, MUAFLIK VE İSTİSNALAR	45
1.1. VERGİNİN KONUSU	45
1.1.1. Bina Vergisinin Konusu	45
1.1.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Konusu	46
1.2. VERGİNİN MÜKELLEFİ	46
1.2.1. Bina Vergisinin Mükellefi	46
1.2.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Mükellefi	47
1.2.3. Mükellefiyet ile İlgili Özellik Gösteren Durumlar	47
1.3. VERGİYİ DOĞURAN OLAY	48
1.3.1. Bina Vergisini Doğuran Olay	48
1.3.2. Arsa ve Arazi Vergisini Doğuran Olay	49
1.4. MUAFLIK VE İSTİSNALAR	49
1.4.1. Bina Vergisinde Muaflık ve İstisnalar	49
1.4.2. Arsa ve Arazi Vergisinde Muaflık ve İstisnalar	54
2. EMLAKLERİN BİLDİRİLMESİ, MÜKELLEFIYETİN BAŞLAMASI VE SONA ERMESİ.....	56
2.1. EMLAKLERİN BİLDİRİLMESİ.....	56
2.1.1. Emlak Alanlar veya Edinenlerin Bildirimleri	57
2.1.2. Emlak Satanların Bildirimleri	58
2.2. MÜKELLEFIYETİN BAŞLAMASI VE SONA ERMESİ.....	58
2.1.1. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi	58
2.2.2. Arsa ve Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi	58
2.2.3. Emlak Vergisinde Zamanaşımı	59
3. VERGİNİN MATRAHI, ORANI, HESAPLANMASI VE ÖDENMESİ	60
3.1. VERGİNİN MATRAHI.....	60

3.1.1. Bina Vergisinin Matrahı	61
3.1.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Matrahı	63
3.2. VERGİNİN ORANI	64
3.2.1. Bina Vergisinin Oranı	64
3.2.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Oranı	65
3.3. VERGİNİN HESAPLANMASI	66
3.3.1. Bina Vergisinin Hesaplanması	66
3.3.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Hesaplanması	68
3.4. VERGİNİN ÖDENMESİ	68
3.4.1. Bina Vergisinin Ödenmesi	69
3.4.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Ödenmesi	69
4. EMLAK VERGİSİNDE DEĞER TESPİTİ.....	70
4.1. EMLAK VERGİSİNDE DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ VE UYGULAMA BİÇİMLERİ.....	70
4.2. TÜRKİYE'DE TAŞINMAZ DEĞER TESPİTİNİN KANUN İÇERİĞİ.....	72
4.3. BİNALARDA DEĞER TESPİTİ	73
4.4. ARSA VE ARAZİLERDE DEĞER TESPİTİ	74
4.5. EMLAK VERGİSİ DEĞERİNİN DİĞER VERGİLERLE İLİŞKİSİ.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

EMLAK VERGİSİNDE YAŞANAN SORUNLAR İLE İLGİLİ ALAN ARAŞTIRMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. UYGULAMADAN KAYNAKLANAN SORUNLAR	76
1.1. TAŞINMAZIN GERÇEK DEĞERİNİN BELİRLENEMEMESİNE İLİŞKİN SORUNLAR.....	76

1.2. EMLAK VERGİSİNİN KONTROL VE TAHSİLİNDE YAŞANAN SORUNLAR.....	78
1.3. TAKDİR KOMİSYONLARINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	80
2. İDAREDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	82
2.1. BELEDİYELERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR	82
2.2. TAPU KADASTRO SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR	83
2.3. ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI İLE MALİYE BAKANLIĞINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	84
3. MÜKELLEFTEN KAYNAKLANAN SORUNLAR.....	85
4. EMLAK VERGİSİNDE YAŞANAN SORUNLAR İLE İLGİLİ ALAN ARAŞTIRMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	85
4.1. ANKETİN AMACI.....	85
4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	86
4.2.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	86
4.2.2. Soruların Hazırlanması	86
4.2.3. Anketin Uygulanması ve Yöntem Seçimi	87
4.3. VERİLERİN ANALİZİ	87
4.3.1. Örnelemeye İlişkin Demografik Bilgiler	87
4.3.2. Emlak Vergisine Bakışı Belirleyen Faktörlere Yönelik Bilgiler.....	92
4.4. FAKTÖR ANALİZİ	97
4.4.1. Faktör Analizine Yönelik Genel Bilgiler	97
4.4.2. Veri Setinin Faktör Analizi İçin Uygunluğunun Değerlendirilmesi	98
4.4.3. Faktörlerin Elde Edilmesi	98
4.4.4. Faktörlerin Rotasyonu, İsimlendirilmesi ve Yorumlanması	99
4.5. ANKET SONUÇLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER	105
SONUÇ	109
KAYNAKLAR	114
EKLER	120

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GKV	: Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu
M.Ö.	: Milattan Önce
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TKGM	: Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü
TKVK	: Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Ait Katkı Payı
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLolar

Tablo 1: Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	16
Tablo 2: Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	17
Tablo 3: Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	21
Tablo 4: Veraset Ve İntikal Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	24
Tablo 5: Emlak Vergisinin Belediye Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	26
Tablo 6: Fransa’da Emlak Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı.....	34
Tablo 7: İngiltere’de Belediye Vergisi İçin Uygulanan Değer Aralıkları	36
Tablo 8: İngiltere’de Belediye Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı	37
Tablo 9: ABD’de Emlak Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı	41
Tablo 10: Almanya’da Emlak Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı	44
Tablo 11: Bina Vergisi Oranları	65
Tablo 12: Arsa ve Arazi Vergi Oranları	66
Tablo 13: Binaların Yaşına ve İnşaat Türüne Göre Aşınma Oranları	67
Tablo 14: Yaş Dağılım Tablosu.....	88
Tablo 15: Cinsiyet Dağılım Tablosu	88
Tablo 16: Eğitim Durumu Tablosu	89
Tablo 17: Gelir Türü Tablosu.....	89
Tablo 18: Elde Edilen Yıllık Gelir Tablosu	90
Tablo 19: Sahip Olunan Gayrimenkul Tablosu	90
Tablo 20: İlk Akla Gelen Belediye Vergisi Tablosu	91
Tablo 21: Emlak Vergisinde Yaşanan Uygulama Sorunlarına Karşı Bakış Açılarının Değerlendirilmesi	92
Tablo 22: Vergi Bilincinin Değerlendirilmesi.....	93
Tablo 23: Emlak Vergisinde Ödeme İsteğinin Değerlendirilmesi	94
Tablo 24: Emlak Vergisinde Adalet Faktörünün Değerlendirilmesi.....	95
Tablo 25: Emlak Vergisine Yönelik Değer Yargılarının Değerlendirilmesi.....	95
Tablo 26: Emlak Vergisine Bakışı Belirleyen Diğer Nedenlerin	

Değerlendirmesi.....	96
Tablo 27: Mükelleflerin Emlak Vergisine Bakışını Belirleyen Değişkenlerin Faktör Analizi Görünümü	99
Tablo 28: Mükelleflerin Emlak Vergisine Bakışını Belirleyen Değişkenlerin Faktör Analizi Sonuçları	101
Tablo 29: Mükelleflerin Emlak Vergisine Bakışını Belirlemeye Yönelik Değişkenlerin Faktör Sıralaması.....	103

GİRİŞ

Servet olgusu bir vergi yükümlüsünün sahip olduğu varlıkların toplamını ifade etmektedir. Bu varlıklar; ticari, gayrimenkul ve bireysel nitelikli olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ticari nitelikli sayılan varlıklara bir işletmenin sahip olduğu öz kaynaklar örnek olarak gösterilebilmektedir. Gayrimenkul nitelikli varlıklar ise bina, arsa, arazileri ifade etmektedir. Son olarak bireysel varlıklar otomobil, ev eşyası, hisse senedi gibi varlıklardan oluşmaktadır.

Servetlerin vergilendirilmesi konusu vergi teorisi ve vergi hukukunun en önemli çalışma alanlarından birini oluşturmaktadır. Servet unsurlarının vergilendirilmesi hususunda vergi literatüründe üçlü bir vergi sınıflaması mevcuttur. Bunlar motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisidir.

Servet unsurları içinde ödeme gücü açısından en güçlü servet vergisi emlak vergisidir. Emlak vergisinin bu özelliği emlak vergisine geçmişten günümüze kadar vergi idareleri tarafından kesintisiz tercih edilen bir vergi olma özelliğini kazandırmıştır. Yerel bir özellik taşıyan emlak vergisinin hemen hemen her ülkede uygulanması ve bu ülkelerdeki uygulamaların gözlemlenir olması çalışmamızın çıkış noktasını oluşturmuştur. Bu çalışmanın amacı; emlak vergisinin teorik çerçevesini incelemek ve çeşitli ülkelerde emlak vergisi uygulamasını ele aldıktan sonra Türkiye’de emlak vergisi uygulamasını açıklamaktır. Ayrıca emlak vergisinde yaşanan sorunları çeşitli açılardan sınıflandırarak ve alan araştırması ile mükelleflerin bu sorunlarla ilgili algısını tespit ederek, değerlendirmek ve çözüm önerileri geliştirmektir.

Bu kapsamda önce emlak vergisi kavramı, emlak vergisinin tarihsel gelişimi ve özelliklerinin açıklanması; Fransa, İngiltere, ABD ve Almanya gibi OECD ülkelerinde emlak vergisi uygulamalarının irdelenmesi ve Türkiye’de emlak vergisi uygulamasının nasıl olduğunu vurgulamak için arşiv taraması yöntemi kullanılmıştır. Daha sonra somut ve tutarlı sonuçlara ulaşmak, karşılaştırmalar yaparak yönlendirici çıkarımlarda bulunabilmek amacı ile çeşitli ülkeler nezdinde yapılan araştırma boyutu Türkiye özelinde de incelenmiştir. Bunun için Türkiye’de bulunan emlak vergisi mükelleflerine uygulanmak üzere emlak vergisinde yaşanan sorunları tespit eden bir anket

uygulanmıştır. Böylece belirlenen amaç ve hedeflere ulaşabilmek için emlak vergisinde yaşanan güncel sorunların ve çözümlerin neler olabileceği değerlendirilmiştir.

Konu ile ilgili teorik altyapının oluşturulması için; tezin birinci bölümünde verginin genel olarak tanımı ve unsurları, verginin amaçları, vergi sisteminin yapısı, servet vergileri ve çeşitleri açıklanmıştır. Daha sonra yine emlak vergisinin tarihsel gelişimi ve genel özellikleri vurgulanmıştır. Ayrıca, Fransa, İngiltere, ABD, Almanya gibi OECD ülkelerindeki emlak vergisi uygulamalarına da değinilmiştir.

Tezin ikinci bölümünde Türkiye’de emlak vergisi uygulamasının detaylı bir incelemesi yapılmıştır. Bu kapsamda emlak vergisinin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, muaflık ve istisnalar konusuna değinilmiş, emlaklerin bildirilmesi, mükellefiyetin başlaması ve sona ermesi konuları vurgulanmıştır. Emlak vergisinin matrahı, oranı, hesaplanması ve ödenmesi konusu da irdelenmiştir. Ayrıca emlak vergisinde değer tespiti incelenmiş; değerlendirme ölçütleri ve uygulama biçimleri, Türkiye’de taşınmaz değer tespitinin kanun içeriği, bina, arsa ve arazilerde değer tespiti ve emlak vergisi değerinin diğer vergilerle ilişkisi açıklanmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde emlak vergisinde yaşanan sorunlar ile ilgili alan araştırması, bulguların analizi ve değerlendirilmesi yapılmıştır. Söz konusu alan araştırmasına geçmeden önce; uygulamadan, idareden ve mükelleften kaynaklanan sorunlar aktarılmıştır. Bundan sonra emlak vergisinde yaşanan sorunlar ile ilgili yapılan alan araştırmasına yönelik olarak anket uygulanmıştır. Bu ankette standart demografik bilgilerin yanında emlak vergisine bakışı belirleyen faktörleri tespit etmeye yönelik sorular da sorulmuştur. Anketten elde edilen veriler frekans analizi, faktör analizi vb. analizlere tabi tutularak ülkemizde emlak vergisi mükelleflerinin emlak vergisine bakışı ölçülmüştür. Böylece emlak vergisinde yaşanan sorunlar ile ilgili elde edilen bulgular analiz edilerek ve değerlendirilerek yorumlanması yapılmıştır.

Tezin genel bir değerlendirilmesi ve emlak vergisinde yaşanan sorunların çözümlerine yönelik önerilere de sonuç kısmında yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

EMLAK VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1. VERGİ KAVRAMI VE EMLAK VERGİSİNİN VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

Vergi ile ilgili tarihsel süreç içerisinde birçok kavramsal açıklama yapılmıştır. Bu durumun en önemli sebeplerinden birisi ise vergi faaliyetlerinin alanının genişliği olduğu söylenebilir.

Emlak vergisinin emlak vergisi içindeki yerinin ortaya konması için öncelikle vergi kavramı, verginin temel unsurları ve amaçları açıklanacaktır. Daha sonra vergi sisteminin genel olarak yapısı ortaya konulacak ve servet vergilerinin bu yapı içindeki yerleri tespit edilecektir.

1.1. VERGİNİN TANIMI VE UNSURLARI

1.1.1. Verginin Tanımı

Vergi ile ilgili tarihsel süreç içerisinde birçok kavramsal açıklama yapılmıştır. Bu durumun en önemli sebeplerinden birisi ise vergi faaliyetlerinin alanının genişliği olduğu söylenebilir.

Fritz Neumark, vergi tanımını; “iktisadi değere sahip olanların, siyasi cebir altında devlete ya da idari yetkilere sahip devletin diğer şahıslarına bir karşılık gerektirmeksizin yaptığı transfer” olarak yaptıktan sonra verginin belirli temel özellikleri üzerinde de durmuştur. Kişisel bir ödeme olan verginin şartları, özellikle türü, ölçüsü, ödeme sebebi ve zamanı; anayasal sınırlar dışına çıkmama kaydıyla genellikle cebri şekilde, bu vergiyi tahsil eden idareler tarafından konulacağını belirlemiştir. Martin Crowe ise verginin tanımını; “ortak ihtiyaçlara yönelik kamusal fonksiyonları ifa edebilmek için gerekli gelirin temin edilmesi ya da devletin ekonomiye müdahale

edebilmesi için bir karşılık beklemeksizin hükümete verilen zorunlu bir katkıdır”, olarak yapmıştır¹.

Bir başka vergi kavramını tanımlayan Haller, “kamu hizmetleri ile herhangi bir şekilde ilişki haline getirilmeksizin zorunlu bir malî yüküm olarak tahsil edilen ve siyasî karar sürecinde çoğunluğun çıkarına göre belirlenen devlet görevlerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan bir araç” olarak vergiyi tanımlamıştır².

Vergi kamunun gereksinim duyduğu kaynakları karşılamak amacıyla alınan zorunlu paralardır. Devlet vergiyi cebren alması onun halkın üzerindeki egemenlik gücünü kullanmasıyla açıklanabilir. Tüm bunlara benzer kişi ve kurumlarca yapılan vergi tanımları çerçevesinde ve ışığında genel ve kabul edilebilir vergi tanımını, kamu kesiminin harcamak için gerekli kaynaklar ile yine kamu kesiminin borç yükünü karşılamak maksadıyla devletin egemenlik erkine binaen karşılık taahhüt edilmeksizin gerçek ve tüzel kişilerden cebren alınan parasal değer olarak yapılabiliriz³.

1.1.2. Verginin Unsurları

Vergiyi ve vergilemeyi çok iyi bir şekilde anlayabilmek için verginin unsurlarını detaylı olarak ele almak gerekmektedir. Verginin unsurlarını verginin konusu, mükellefi, matrahı, oranı ve vergiyi doğuran olay olarak sıralayabiliriz. Öncelikle verginin hangi kaynaktan ya da ne üzerinden alındığını tespit etmek ve verginin hesaplanabilmesi için dayanılacak unsurlar olan verginin konusu, matrahı ve oranını belirtmek gerekir. Ayrıca devletin vergi alacaklısı olarak bir alacak hakkının doğması için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Yani vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir. Vergi bir alacak ve borç ilişkisi içinde olduğundan dolayı vergi mükellefi de vergi unsurları arasında yer almaktadır⁴.

¹ Abdullah Mutlu, *Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2390, Ankara, 2009, s. 7.

² Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 21.

³ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s. 101.

⁴ Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 194.

1.1.2.1. Verginin Konusu

Verginin üzerinden alındığı fiili veya hukuki durumlar verginin konusu oluşturmaktadır. Verginin fiili veya hukuki durumu o verginin isminin konulmasında baş rol oynamaktadır⁵.

Günümüzde, vergilerin konusu genellikle o vergiye ismini verir. Örnek olarak kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergilere gelir vergisi, kişilerin bazı malları tüketmesini konu alan vergiye özel tüketim vergisi ve emlaklere sahip olması sonucu ödedikleri vergiye emlak vergisi ismi verilmiştir⁶.

1.1.2.4. Verginin Mükellefi

VUK'un 8. Maddesi mükellefi "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi" olarak belirlemektedir. Bu tanımda mükellefiyetin en temel unsuru olan borçluluk olgusunun altı çizilmektedir. Ancak genellikle mükellef bu borcu ödemek dışında başka bazı ödevler daha yerine getirmek zorundadır. Mali ve idari durumunu gösterir defterleri tutmak, defterleri noterlere onay ettirmek, ilgili defter ve belgeleri saklamak, gereken durumlarda görevlilere göstermek faaliyete başlama ve faaliyeti sona erdirmeyi bildirmek, beyanname vermek gibi⁷.

Maddi bir vergi mükellefiyeti olmadığı halde kişiler biçimsel olarak mükellef olabilmektedirler. Örneğin, Emlak Vergisi Kanununa göre muafiyetten faydalanacakların beyanname verme zorunluluğu hükme bağlanmaktadır. Bu bakımdan, mükellefi, sadece bir yönüyle ele alan yukarıdaki tanım yerine, ilgili diğer vergi kanunları ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümleri de hesaba katarak geniş bir tanım yapmak daha doğru olacaktır. Diğer bir ifade ile vergi mükellefini vergi borcu ödeyen ve yasalarla belirlenmiş olan kendisine ödev olarak verilen görevleri ifa eden şahıs olarak tanımlamak gerekmektedir⁸.

⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2017, s. 60.

⁶ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2017, s. 135.

⁷ Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000, s. 90.

⁸ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 16. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004, s. 77.

1.1.2.2. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi mükelleflerinin çeşitli vergi konularıyla ilişki kurması ile vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Vergi konusu ile vergi mükellefi arasındaki ilişki, somut bir yaşam olayı ile soyut bir kanun arasındaki ilişkidir⁹.

Vergi borcundan söz edebilmek için sadece vergi konusunun varlığı yeterli değildir. Aynı zamanda mükellefin verginin konusu ile kanunun öngördüğü biçimiyle ilişki içine girmesi de gerekir¹⁰.

VUK' un 19. maddesine göre; vergi kanunları ile vergisel durumun vukuu bulunduğu ya da hukuki durumun tamamlanması sonucunda vergi alacağı doğmaktadır.

1.1.2.5. Verginin Matrahı

Vergi borucunun meydana gelmesi ya da yükümlünün vergi borçlusu olabilmesi için, kişinin vergi konusuyla yasada öngörülen türdeki vergi doğuran olayın gerçekleşmesi yeterlidir. Ancak ilgili vergi borucunun miktar olarak hesap edilmesi için, vergi matrahının ve bu matraha uygulanacak oran, tarife ya da birim vergi miktarının bilinmesine gerek vardır. Vergi borcu matraha tarife, oran ve birim vergi uygulanarak hesaplanmaktadır¹¹.

Vergi miktarının hesaplanabilmesi için vergi kanunlarına gösterilen oranların uygulanabileceği bazı parasal değerlere ihtiyaç vardır. Vergi oranları yerine bazı vergilerde fiziki ölçüler dikkate alınmaktadır. Para tutarları biçiminde belirlendiğinde advalorem (değer esaslı), fiziki ölçüler biçiminde belirlendiğinde spesifik (miktar esaslı) matrah söz konusu olmaktadır¹².

⁹ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 42. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2017, s. 81.

¹⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 77.

¹¹ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 147.

¹² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 143.

1.1.2.6. İndirim, Muaflik, İstisna

Anayasamızın 73. maddesinin 4. bendine göre, vergi ve benzeri yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına yönelik değişiklik yapma sınırı kanunun belirttiği üst ve alt sınırlar içinde Bakanlar Kuruluna verilmiştir¹³.

Vergi indirimi, belirli ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek adına, belirli vergi konularında vergi oranı veya vergi miktarı bakımından yapılan indirimdir¹⁴.

Vergiyi doğuran olayla bir bağlantı içine giren bazı mükellefler iktisadi, sosyal, siyasal ve teknik sebeplerden ötürü devamlı ya da geçici, şartsız ya da belirli bir şarta bağlı olarak vergi dışı bırakılırlar. Mükellefler adına verilen belirtilen imtiyaz hakkına vergide muafiyet denir¹⁵.

Verginin istisnası konusu aslında verginin konusuna girmekle birlikte vergi konusunu bir bölümü iktisadi, sosyal, siyasal ya da teknik nedenlerle vergi dışına çıkartılabilir. Diğer Bir ifade ile verginin konusunu kısıtlayan kurallar konulabilir. Verginin konusu üzerine verilen ayrıcalığa ya da kısıtlamaya vergide istisna denir. İstisna, belirli süreli ya da sürekli, kısmen uygulanan ya da tam uygulanan, şartlı ya da şartsız olarak sınıflandırılabilir¹⁶.

1.1.2.7. Verginin Oranı

Verginin oranı, verginin belli bir yüzde şeklinde belirlenmiş olmasıdır. Matrahın değer esaslı olması durumunda vergi parasal tutarın belli bir oranı olarak hesaplanacağı için verginin oranından bahsedilir¹⁷.

Verginin matrahı üzerinden hesaplanan vergi tutarının, vergi matrahının yüzde şeklinde belirtilmesi verginin oranını vermektedir Vergi matrahının farklı sayısal değerlerine uygulanan değişken oranlarda ortaya çıkan oranlar sistemine verginin tarifesi denir¹⁸.

¹³ Kırbaş, a.g.e., s. 75.

¹⁴ Vergi İndirimi Nedir, Muhasebe Türk, <https://www.muhasebeturk.org/nedir/vergi-indirimi-nedir-nedemek-anlami-tanimi>, (26.09.2017).

¹⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 84.

¹⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 80.

¹⁷ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 152.

¹⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 148.

1.2. VERGİNİN AMAÇLARI

Vergilemenin amaçları konusunda literatürde farklı yaklaşım ve görüşler mevcuttur. Bunların en yaygın olanlarını ise verginin mali amacı ve verginin mali olmayan amaçları olmak üzere iki grupta incelemek mümkündür.

1.2.1. Verginin Mali Amacı

Verginin klasik işlevi devletin kamu yararına olan mal ve hizmet üretebilmesi için kaynak sağlamasıdır. Burada bahsedilen vergilerin mali amacı veya gelir amacıdır. Klasik iktisatçıların benimsediği tarafsız maliye anlayışına göre devlet vergileri sadece kaynakların finansman amacı ile almalı bunu dışında vergiye başka bir amaç yüklememişlerdir. Diğer bir deyiş ile vergiler mükelleflerin iktisadi kararlarında etkili olmamalı aynı zamanda mükelleflerin gelir dağılımını da etkilememelidir. Büyük buhran sonrası Keynesyen iktisat anlayışının dünya ekonomisinde söz sahibi olması sonucunda tam istihdam ve büyüme gibi makro düzeyde ekonomik istikrarı yerine getirmek adına geleneksel maliye anlayışından söz edilmiştir. Keynesyen geleneksel maliye anlayışında vergiler maliye politikasının olmazsa olmaz bir aracı olarak gündeme gelmiştir. Vergilere ekonomik ve sosyal amaçlar yüklenmesinde 1929 ekonomik buhranının da büyük etkisi olmuştur¹⁹. Bu nedenle vergileme zaman içerisinde, devlete gerekli kaynağı sağlamanın yanında ekonomik büyüme ve kalkınma için de bir takım roller üstlenmiştir. Bunlar; gelir dağılımının düzenlenmesi, tasarruf ve ekonomik büyümeyi teşvik ve diğer sosyal ve ekonomik amaçları da kapsamaktadır.

Verginin mali amacı, verginin geleneksel amacını oluşturmaktadır. Şüphesiz ki verginin asıl amacı kamu harcamalarını karşılamaktır. Devletin, bütçe kanunu ile belirlenen kamu hizmetlerini görebilmesi için kamu finansman kaynaklarına ihtiyacı olan bu finansman kaynağını sağlamaktır. O halde vergiler genellikle kamu harcamalarını karşılamak için alınmaktadır. Hatta bugün de verginin mali amacı önemini hala korumaktadır²⁰.

¹⁹ Turhan, a.g.e., s. 24.

²⁰ Aksoy, a.g.e., s. 170.

Verginin mali amacında diğer bir bakış açısı ise vergi sistemi esnek bir yapıda olmalı ki yeni bir durumda o duruma hemen uyum sağlayabilsin. Gerçekten mali ihtiyaç üzerine gelişen ve gelişmiş ülkelerde olağanüstü şekilde meydana gelen artışlar, vergi hukuku açısından –verginin tarifesi ve matrahı üzerinde değişiklik yapma gibi- önemler aracılığıyla zorlanmadan giderilmektedir. Şüphesiz ki, bir ülke vergi sisteminin yukarıda belirtilen bir uyum sürecine uygunluğu, o ülkedeki vergisel potansiyeli ya da vergileme kapasitesi göz önünde bulundurularak daha iyi tespit edilebilmektedir. Bir ülkedeki vergi potansiyeli ya da vergi kapasitesi ise, o ülkedeki vergi idareleri tarafından belirlenecek vergi sınırları göz önünde tutularak, nesnel ve öznel faktörler açısından zaman içinde yönetimden yönetime farklılıklar göstermektedir²¹.

Günümüzde rasyonel ve sistematik bir vergi sisteminin oluşturulmasında önemle üzerinde durulması gereken bir konu olan vergilerin mali amacı tarihte vergilemenin ilk amacı olarak karşımıza çıkmaktadır. Verginin mali amacı denildiği zaman sadece verginin klasik amacı olan kamu harcamalarının karşılanması için gerekli olan geliri elde etmek değil, aynı elde edilen kamu gelirlerinin tamamının toplumu oluşturan bütün bireyler arasında adil bir şekilde yeniden dağıtılmasını da anlamak gerekir. Netice olarak diyebiliriz ki; verginin mali amacı denildiği zaman, devletin tam rekabet koşullarına ve piyasa mekanizmasına zarar vermeyecek şekilde, kamu harcamalarının gidermek adına ayırım yapmadan tüm bireylerin mali gücü oranınca, daha önce belirlenen bir vergi hasılatını asgari düzeyde tarhiyat ve tahsilat masrafına katlanmak suretiyle elde etmesi anlaşılmaktadır²².

1.2.2. Verginin Mali Olmayan Amaçları

Vergilemenin amaçları konusunda birçok ekonomi okulu farklı görüşlere sahiptir. Klasik iktisatçı ve maliyeciler, verginin sadece mali amacı vardır, mali olmayan amacı yoktur görüşünü savunmuşlardır. Fonksiyonel maliyeciler, vergilemenin mali amacını reddetmişlerdir. Fonksiyonel maliyecilere göre, devlet kamu hizmetlerini görmek için lüzumlu olan parayı, para basmak suretiyle de sağlayabilir. Onun için vergilemenin mali amacı yoktur demişlerdir. Vergilerin mali amacının yanı sıra vergi

²¹ Turhan, a.g.e., s. 33.

²² Aksoy, a.g.e., s. 171.

sistemi içerisinde mali olmayan amaçların var olup olmadığı tartışma konusudur. Vergilemenin mali olmayan amaçları konusunda modern maliyeciler ise hem klasik iktisatçı ve maliyecilerin verginin sadece mali amacı vardır ve vergi tarafsız olmalıdır şeklindeki yaklaşımını reddetmekte, vergilemenin mali amacı yanında mali olmayan amaçlarının da olabileceğini görüşünü savunmuşlardır²³.

Verginin mali olmayan amaçlarını; gelirin yeniden dağıtımına ilişkin amaç, verginin ekonomik istikrar sağlama amacı, verginin ekonomik büyüme amacı ve diğer amaçlar olarak dört başlıkta incelemek mümkündür.

Verginin gelirin yeniden dağıtımına ilişkin amacı, devlet düşük gelire sahip olan ya da hiç geliri olmayan vatandaşlara kamu harcamaları niteliğindeki transfer harcamaları ile destek olmaktadır. Gelirin yeniden dağıtımını olan bu amaca vergileme yoluyla ulaşılmaktadır. Buna ek olarak, finansman kaynağı devletin vergi gelirleri yardımıyla karşılık bulan kamusal mal ve hizmetleri düşük gelirlerle bedelsiz, ya da maliyet bedelinin aşağı seviyelerinde satmak şartıyla da gelir dağılımında adalet sağlamaya yönelik bir amaç güdülebilir²⁴.

Verginin ekonomik istikrarı sağlama amacı, günümüzde dönemsel ekonomik dalgalanmaların iktisadi istikrarı bozucu nitelikte olması sebebiyle vergi politikasına başvurulmaktadır ve buna yönelik önlemlerle istikrar bozucu durumların hafifletilmesi sağlanmaktadır. Bir ülke ekonomisinde makroekonomi açısından bir istikrarın sağlanması amaçlandığında, genel olarak üç iktisadi hedefin aynı anda gerçekleştirilmesi zorunludur. Bu hedefler; fiyat istikrarını sağlamak, tam istihdamı sağlamak ve dış ödemeler dengesini sağlamaktır.²⁵ Bu üç amacın sadece vergileme ve konjonktür ilişkileri, bütçe denklığı üzerindeki etkisi verginin ekonomik istikrar sağlama amacını önemli hale getirmektedir. Konjonktürel bir buhran döneminde doğal olarak işler iyi gitmediği için kamu gelirleri de azalacak ve bunun sonucunda bir bütçe açığı ile karşılaşılacaktır. İşte bu bütçe açığının giderilmesi amacıyla ya mevcut vergilerin oranları yükseltilecek ya da yeni vergilerin konulması gerekecektir. Hâlbuki konjonktürün yükselme döneminde ise, işler iyi gittiği için vergi gelirleri otomatik olarak artacak ve böylece bütçe fazlası söz konusu olacaktır. Böyle bir durumda vergi

²³ Turhan, a.g.e., s. 29.

²⁴ Aksoy, a.g.e., s. 174.

²⁵ Turhan, a.g.e., s. 35.

yükünün hafifletilmesi ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azaltılması gerekir; bunun için de ya mevcut vergilerin oranları düşürülecek ya da vergilerin bazıları yürüklükten kaldırılacaktır²⁶.

Verginin ekonomik büyüme amacı, günümüzde, hemen hemen bütün ülkelerde, iktisadi büyümenin teşviki ve gerçekleştirilmesi uygulanan iktisadi politikaların esas amacı haline gelmiş bulunmaktadır. Bu bakımdan bu amacın gerçekleştirilmesinde, maliye politikasının ve maliye politikasının bir alt dalı olan vergi politikasının önemli görevleri bulunmaktadır. Devlet vergi politikası yardımı ile ekonomik büyümeyi belirleyen faktörleri etkileyebilir. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak, vergi bir politika olarak, istihdamın nitel ve nicel bakımdan artırılması sonucu özel tasarruflar ve yatırımlar üzerinde teşvik edici bir etki yaratarak sermaye birikimini hızlandırılmalı ve sonuç olarak üretim faktörlerinin içinde önemli bir yere sahip olan teknolojik gelişmenin teşvik edilmesi yönünde kullanılabilir. Ancak sanayi ve hizmet gibi belirli bir sektörün değil de, ekonomiyi bir bütün olarak kapsayan bir büyümeden söz edilmesi durumunda, çoğu zaman, vergi politikası yerine borçlanma politikası ve kamu harcamaları kullanılmaktadır²⁷.

Verginin diğer amaçları konusunda ise vergilemenin daha çok siyasi nitelikte özel amaçları üzerinde durulmaktadır. Bunlar bir ekonomide münferit müdahalelere inhisar eden vergisel tedbirlerle ilgili olabilirler. Bunların miktarını tespit etmekte çok zordur. Çünkü sayıları hızla değişmekte ve şimdiye kadar önemli olmayan veya bilinmeyen yeni amaçlar ortaya çıkmaktadır. Vergileme ile gerçekleştirilmeye çalışılan amaçların en önemlilerini şöylece sıralayabiliriz: Dünya genelinde uluslararası çatışmaların vukuu bulması durumunda, kendine yeterli olmayı garanti altına alma ve sağlık politikasına ilişkin amaç olan kamu sağlığına zarar veren tehlikelerle başa çıkma, seçilmiş sektörleri veya teşebbüs şekillerini koruma²⁸.

Görüldüğü gibi vergileme ile çok çeşitli amaçlar bir arada gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Bir ekonomide sanayi kuruluş yerlerinin ve yerleşim merkezlerinin dağılımı en iyi şekilde dağılımı yapılırken savaş halinde halkın ve ekonominin

²⁶ Aksoy, a.g.e., s. 176.

²⁷ Turhan, a.g.e., s. 37.

²⁸ Turhan, a.g.e., s. 38.

uğrayacağı zararları ve tehlikeyi düşünmek ve hesaba katmak gerekir. Ayrıca, halk sağlığına ilişkin yaşama koşullarını iyileştirme amacı da söz konusu olabilir²⁹.

1.3. VERGİ SİSTEMİNİN YAPISI

Vergilerin sınıflandırılmasına yönelik en tutarlı ayırım; gelir, harcama ve servet ayırımıdır. Bu ayırımı esas alan temel, vergi konusunun niteliğidir. Vergi, sonuç itibariyle daimi olarak gelirler ile ödenir. İktisat teorisinde gelirin tanımı, kısaca, üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucunda üretimden aldıkları paydır. Gelir vergisi ise gelirin doğduğu anda alınması esasına dayanır. Buna karşılık, servet vergileri çeşitli servet unsurlarına sahip olmaktan dolayı ödenmesi gereken bir vergi çeşididir. Servet unsurlarının satışı ya da çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirin harcanması nedeniyle ödenen vergiler ise, harcama vergileri olarak adlandırılmaktadır³⁰.

1.3.1. Gelir Vergisi

Gelirleri elde edenler bakımından bir sınıflandırma yapılırsa gerçek kişiler veya tüzel kişiler geliri elde etmektedirler. Gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirmesi durumunda kişisel gelir vergileri, kurumların kazançlarının vergilendirilmesi durumunda kurumlar vergisinden bahsedilmektedir. Şahsi gelir vergileri de kurumlar vergileri de geniş anlamda gelir vergisine dâhil vergilerdir. Gelir, vergi yükümlüsü olanların genellikle bir senelik mali dönem içerisinde düzenli bir şekilde, belirli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların toplam tutarıdır³¹.

Gelir vergisinin konusunu, gerçek kişi niteliğindeki mükelleflerin gelirleri oluşturur. Gelir Vergisi Kanunu'nun gelir konusunu içeren 1. maddesinin 1. fıkrasında gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabidir³². Kurumlar vergisinin konusunu kurum kazançları oluşturur. Gelir vergisinin konusuna dâhil olan tüm gelir unsurları kurumları vergisinin konusunu oluşturan kazançları ifade eder³³.

²⁹ Aksoy, a.g.e., s. 176.

³⁰ Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Trabzon: Celepler Yayıncılık, 2017, s. 120.

³¹ İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s. 149.

³² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2016, s. 9.

³³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 153.

Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay, kanunda belirtilen yedi farklı gelir unsuru için farklılık göstermektedir. Gelirin elde edilmesi biçimi tahsil ve tahakkuk esasına göre tasnif edilerek vergiyi doğuran olay yedi gelir unsuru için tespit edilebilmektedir³⁴. Kurumlar vergisinin vergiyi doğuran olayını tespit etmek için, gelir vergisine uygun olan kazancın diğer bir deyişle işletme kazancına bakmak gerekir. Burada bahsedilen işletme kazancı, kurumun mal varlığına bir varlığın ya da kaynağın dâhil edilmesi anlamına gelmektedir³⁵.

Gelir vergisinin mükellefi, Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçek kişilerin Türkiye'de yerleşme durumlarına göre tam ve dar mükellef olarak iki grupta yer almaktadır³⁶. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesi uyarınca: "Kurumlar vergisi mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iktisadi kamu kuruluşları ve iş ortaklıklarından oluşmaktadır"³⁷.

1.3.2. Harcama Vergisi

Gelir ve servet üzerinden tüketim amaçlı harcama yapılması sebebiyle alınan vergilerdir. Mükelleflerin vergi ödeme güçlerini gelir ve servet miktarları belirlemektedir. Bu yüzden gelir ve servet mükelleflerin ödeme gücünü gösterdiği oranda vergilendirilmektedir. Örneğin, gelirin elde edilmesi anında gelir vergisi, mülkiyet yoluyla servet elde edilmesi halinde servet unsurlarından servet vergilerinin alındığını görmekteyiz. O halde, gelir ve servet üzerinden bir harcama yapıldığında da harcama vergisi alınmaktadır³⁸.

Harcama vergileri, ya üretimi, tüketimi ve satışı yapılan mallar ve da hizmetler üzerinden ya da belirli işlemler üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler; genel tüketim vergileri, özel tüketim vergileri, kamunun hizmet ya da mal satışı karşılığında alınan harcama vergileri, çeşitli harcamalar üzerinden alınan harcama vergisi olmak üzere dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Gümrük vergisi ve katma değer vergisi genel tüketim vergisi niteliğindeki harcama vergileridir. Özel tüketim vergisi özelliği

³⁴ Mehmet Arslan, *Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007, s. 14.

³⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 154.

³⁶ Arslan, a.g.e., s. 15.

³⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 155.

³⁸ Aksoy, a.g.e., s.362.

taşıyan harcama vergileri özel iletişim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel tüketim vergisi ve şans oyunları vergilerinden oluşmaktadır. Kamunun hizmet ya da mal satışı karşılığında alınan harcama vergileri harçlar ve değerli kâğıtlar vergisinden oluşmaktadır. Son olarak belirli muameleler üzerinden alınan harcama vergisi sınıflanmasına ise damga vergisi girmektedir³⁹.

1.3.3. Servet Vergileri

Servet adı verilen varlık vergi yükümlerinin sahipliğinde olan mallardır. Vergi yükümlüsü olanlar servet niteliği taşıyan bu malları ya tasarruf ederek ya da bağış kabul ederek veya mirastan pay alarak elde etmektedirler. Servet, gelirin aksine her yıl tekerrür eden, yenilenen bir kavram değildir. Hiç şüphesiz servette bir yenilenme, tekerrür vardır. Fakat servetteki bu yenilenme gelirdeki gibi düzenli ve sık zaman aralıklı değildir. Bu nedenle serveti vergilendirmek, vergi yükümlüsü elde ettiği gelirlerle servetin vergisini ödeyebilecek durumda değilse, vergi yükümlüsünün borçlanması veya sahip olduğu servetin bir kısmını elde çıkarması anlamına gelir. Bu yüzden servet vergileri vergi yükümlülerinin servetini budarlar⁴⁰.

Servetin üzerine konulan vergi, servetin geliri ile karşılanabilecek düzeyde ise, böyle bir servet vergisine “itibari (görünüşte) servet vergisi” denir. Buna karşılık servetin üzerine konulan vergi, servetin geliri ile karşılanamayacak kadar yüksekse, böyle bir servet vergisine, “gerçek servet vergisi” denir. Bu ayırım bakımından emlak vergisi servetin geliri ile karşılanabilecek düzeyindedir. Bu nedenle emlak vergisi görünüşte servet vergisi sınıfında yer almaktadır. Ancak sahibinin bizzat ikamet ettiği herhangi bir gelir getirmeyen bir bina üzerinden tahsil edilen emlak vergisi gerçek servet vergisi sınıfında yer almaktadır. Çünkü söz konusu verginin, üzerine konulduğu servet unsuru gelir getirmediği için bu unsurun geliri ile ödenmeleri mümkün olmamaktadır⁴¹.

Servet vergisinde diğer bir sınıflandırma ise genel servet vergileri ve özel servet vergileridir. Bu sınıflandırma vergi konusuna esas teşkil eden servet unsurlarının kapsama alanına göre yapılmaktadır. Genel nitelikli servet vergileri bireylerin

³⁹ Nurettin Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, 35. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2015, s. 127.

⁴⁰ Türk, a.g.e., s. 152.

⁴¹ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1992, s. 363.

servetlerinin tamamını vergilemeyi amaç edinirken özel nitelikli servet vergileri ise yalnızca belirli servet unsurlarını vergilemeyi amaçlamaktadır⁴².

1.3.4. Dolaylı-Dolaysız Vergiler

Türk vergi sistemini oluşturan vergiler; temel olarak dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere iki yapıya bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Hangi verginin dolaysız veya dolaylı olduğunun tespiti verginin vergiyi ödeyenin üzerinde kalıp kalmaması bakımından önem arz eder⁴³.

Geçmişten bugüne bir verginin dolaylı ya da dolaysız olarak belirlenmesi noktasında tartışmalar süregelmektedir. Konuya açıklık getirmek ve dolaylı vergileri dolaysız vergilerden ayırt etmek amacıyla bazı ilmi ve hukuki ölçütler bulunmaktadır. İلمي ölçütleri incelediğimizde elde edilen gelir veya sahip olunan servet sebebiyle ödenen vergiler, dolaysız vergilerdir. Gelir ve servetin harcanması nedeniyle ödenen vergiler, dolaylı vergilerdir. Yansımayan vergiler dolaysız, yansıyan vergiler dolaylı vergilerdir. Yansıtılabilen vergiler ise dolaylı vergiler sınıflandırmasına girer. Hukuki ölçütleri incelediğimizde vergi daireleri tarafından tahsil edilen vergiler dolaysız, dolaylı vergiler daireleri tarafından tahsil edilen vergiler dolaylıdır. Vergi yükümlüleri cetvelleri hazırlanarak tahsil edilen vergiler, dolaysız vergilerdir⁴⁴.

Türk vergi sisteminde dolaysız vergiler gelir ve servet vergilerinden, dolaylı vergileri ise harcama vergilerinden oluşmaktadır. Gelir üzerine salınan vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak iki grupta tanımlanmıştır. Harcama üzerine salınan vergiler; gümrük vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, damga vergisi, şans oyunları vergisi ve harçlar olarak tanımlanmıştır⁴⁵.

Toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerden hangisinin daha çok paya sahip olduğunu anlayabilmek için Türkiye'deki dolaylı ve dolaysız vergilerin son on yılda merkezi vergi gelirleri içindeki yerini incelemek isabetli olacaktır.

⁴² Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, a.g.e. s. 126.

⁴³ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 169.

⁴⁴ Türk, a.g.e., s. 155.

⁴⁵ Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 5.

Tablo 1: Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Dolaylı Vergiler (Bin TL)	Dolaylı Vergilerin Merkezi Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2006	137.480.292	94.077.988	68,4
2007	152.835.111	100.945.685	66,0
2008	168.108.960	109.035.134	64,9
2009	172.440.423	110.711.773	64,2
2010	210.560.388	143.379.493	68,1
2011	253.809.179	171.640.739	67,6
2012	278.780.848	186.182.291	66,7
2013	326.169.164	225.727.558	69,2
2014	352.514.457	238.090.120	67,5
2015	407.818.455	279.287.980	68,4
2016	459.001.741	308.819.361	67,2
2017	536.047.658	370.743.562	69,1

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Bütçe İstatistikleri (2006-2017), 2018, <https://www.muhasabat.gov.tr>, ss. 1-2. (09.02.2018).

Tablo 1 incelendiğinde son on yılda toplam vergi gelirlerinin ve dolaylı vergilerin genel olarak artış eğiliminde olduğu, dolaylı vergilerin merkezi vergi gelirleri içindeki payının %65-70 arasında değiştiği tespit edilmiştir.

Tablo 2: Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Merkezi Yönetim Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Dolaysız Vergiler (Bin TL)	Dolaysız Vergilerin Merkezi Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)
2006	137.480.292	43.257.869	31,5
2007	152.835.111	51.843.625	33,9
2008	168.108.960	59.023.094	35,1
2009	172.440.423	61.132.671	35,5
2010	210.560.388	66.565.720	31,6
2011	253.809.179	82.056.879	32,3
2012	278.780.848	92.520.061	33,2
2013	326.169.164	100.441.606	30,8
2014	352.514.457	114.421.721	32,4
2015	407.818.455	128.527.906	31,5
2016	459.001.741	150.180.300	32,7
2017	536.047.658	165.304.096	30,9

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Bütçe İstatistikleri (2006-2017), 2018, <https://www.muhasabat.gov.tr>, ss. 1-2. (09.02.2018).

Tablo 2 incelendiğinde son on yılda toplam vergi gelirlerinin içinde dolaysız vergilerin merkezi vergi gelirleri içindeki payının %30-35 arasında kaldığı tespit edilmiştir.

Bu oranlar Türkiye’de dolaylı-dolaysız vergilerin dağılımında çok ciddi bir çarpıklık ve dolaysız vergiler lehine bir bozulmanın olduğunu göstermektedir. Bu durum da Türk vergi sisteminin ne kadar adaletsiz olduğunu somut göstergesidir.

1.4. SERVET VERGİLERİ VE ÇEŞİTLERİ

1.4.1. Servet ve Servet Vergisi Tanımı

Servet, gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir dönemde sahip olduğu tüm iktisadi değerleri ifade etmektedir. Bu nedenle servet vergileri, kişinin sahip olduğu tüm iktisadi değerleri vergilendirir. Bu çerçevede, genel bir ifade ile servet vergilerini: “servete giren her çeşit menkul ve gayrimenkul malların ya tümünün veya bir kısmının değerinden alınan dolaysız vergiler” şeklinde ifade edebiliriz. Zaman içinde ülkeden ülkeye değişiklik gösteren önemli sayılabilecek tüm servet vergilerinin ortak özelliği; bireylerin ekonomik faaliyetleri yerine belirli iktisadi varlıkları elde etme durumunu, bir başka ifade ile serveti göz önünde tutmasıdır. Sözü geçen “iktisadi varlıklara” ya da “iktisadi değerler” ile ifade edilmek istenen ise; ticari nitelikli servet, gayrimenkul nitelikli servet ve bireysel servettir. Ticari nitelikli servet, bir şahsın sahip olduğu işletmelerdeki öz kaynaklarını ifade eder. Gayrimenkul nitelikli servet, bir şahsın sahip olduğu bina, arsa ve arazileri ifade eder. Şahsi servet ise, bu iki servet unsuru dışında kalan otomobil, ev eşyası, mücevherat gibi maddi mallar ile hisse senetleri, tahviller, nakit ve diğer haklar gibi maddi olmayan servet unsurlarını kapsamaktadır⁴⁶.

Türkçe’de “servet vergisi” şeklinde ifade ettiğimiz kavrama İngilizcede “property tax” Fransızcada “Impot sur la fortune”, Almancada “Vermögensteuer” denilmektedir. Aslında İngilizcede iktisadi servet kavramı “wealth” ile ifade olduğuna göre “property tax” veya daha doğru bir ifade ile “general property tax” tabirindeki “property” kelimesi daha ziyade emlak manasına gelir. Aynı şekilde Fransızcada da iktisadi servet kavramının tam karşılığı “richness” olduğu halde “Ipot sur la fortune” tabirindeki “fortune” kelimesi daha ziyade emlak manasına gelmektedir. Yine Almancadaki “Vermögen” kelimesi iktidar, kuvvet, mal ve mülk manasına geldiği halde, iktisadi anlamadaki servet “Reichtum” kelimesi ile ifade edilir. Bu izahlardan anlaşılacağı gibi, üç batı dilinde Servet Vergisi’ndeki “servet” ayrı ayrı ifade olunmaktadır⁴⁷.

⁴⁶ Ömer Faruk Batırel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 144.

⁴⁷ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 324.

1.4.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Servet Vergileri İçindeki Yeri

Vergi sistemimiz kapsamında yer alan üç servet vergisinden biri olan motorlu taşıtlar vergisi, servet unsurlarının tamamını olmasa da kanunda belirtilen motorlu taşıtları kapsamı açısından özel bir servet vergisidir⁴⁸.

Servet vergilerinde, servete giren menkul veya gayrimenkul malların kullanılmakta olup olmaması, kirada bulunup bulunmaması veya karşılıksız olarak başkalarının yararına bırakılıp bırakılmaması yükümlülüğü etkilemez. Öte yandan gayrimenkul veya menkul mal ve eşyada genellikle değerlerin matrah olarak alınmasına karşılık taşıtlar gibi servetin yalnız belirli bir kısmında ağırlık ve yaşın da matraha esas olarak seçilmesi, bunların servet vergisi olmak niteliğini değiştirmez. Servet vergisinin doğması için, vergi mevzuuna giren mal ve eşyanın gerçek veya tüzel kişinin mülkiyetinde veya zilyetliğinde bulunması yetmektedir. İşte Motorlu Taşıtlar Vergisi de kara, hava ve deniz taşıtlarını, servetin birer parçası olarak vergi mevzuuna almış özel bir servet vergisi çeşididir⁴⁹.

Hususi otomobil vergisi olarak ilk defa 1957 yılında vergi literatürüne giren motorlu taşıtlar vergisi, 1963 yılında gözden geçirilerek 197 sayılı Kanun ile “Motorlu Kara Taşıtları Vergisi” ismini almıştır⁵⁰. İlgili kanun isminden de anlaşılacağı üzere yalnızca motorlu kara taşıtlarını vergilendirme üzerine yoğunlaşan bir vergi iken 2348 numaralı ve 26.11.1980 tarihli kanunla çıkarılan “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu”, uçaklar, helikopterler ve deniz taşıtları üzerinden bir vergilendirme yapmaktadır. 197 sayılı kanun 1980 tarihinden itibaren 2348, 2380, 2434, 3088, 3418, 3505, 3858, 3946, 4605, 4629, 4962, 5020, 5035, 5228, 5766, 5897, 6360, 6462 sayılı kanunla tekrar geniş ölçüde değiştirilmiştir⁵¹.

Motorlu taşıtlar vergisinin konusu motorlu taşıtlardır. Bu sebeple motorlu olmayan sandal ve bisiklet gibi taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinin konusuna dahil değildir. Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu düzenleyen Kanunun 1. maddesinde, kanunda belirtilen tariflerde belirtilen motorlu araçların vergi konusuna gireceği belirtilmiştir. Bu sebeple motorlu taşıt olsa dahi kanunda belirtilen tarifelerde yer

⁴⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 399.

⁴⁹ Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, 14. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1990, s. 248.

⁵⁰ Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 180.

⁵¹ Erginay, a.g.e., s. 249.

almayan araçlar verginin konusu dışında kalırlar. Örneğin, traktörler kanunda belirtilen tarifelerde yer almadığından MTV konusu dışındadır⁵². Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu'na göre: “Trafik şube ve bürolarında kayıtlı kayıt ve tescil edilmiş olan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları, minibüs, panel van, motorlu karacan, kamyonet, kamyon vb. gibi motorlu kara taşıtlarını; Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan helikopter ve uçaklar ile liman ve belediye sicillerine kayıtlı olan motorlu deniz taşıtlarını vergilendirmektedir”⁵³.

Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu kara, hava ve deniz taşıtları oluşturması sebebiyle, taşıtların kayıt ve tescillerindeki özellikler dikkate edilerek vergiyi doğuran olay ayrı ayrı belirlenmiştir. Bu sebeple; motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olayı tespit etmek için motorlu kara taşıtlarının Karayolları Trafik Kanunu gereği ilgili aracın trafik şube ve bürolarına, uçak ve helikopterin Ulaştırma Bakanlığı'na bağlı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne, motorlu deniz taşıtların liman ve belediye siciline kayıt ve tescilleri incelenmelidir⁵⁴.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 3. Maddesi gereği: “Verginin mükellefi, trafik şubeleri, belediye ve liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü tarafından tutulan sivil hava taşıtları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir”⁵⁵. Bir araç sicilde kimin adına kayıtlı ise o kişi verginin mükellefi olur. Bu durum aynı zamanda araç ile kişi arasındaki mülkiyet ilişkisini de ortaya koyar. Aracın sahipliğinde meydana gelen değişiklikler doğal olarak verginin mükellefinin de değişmesi sonucunu doğurur⁵⁶.

Son on yılda motorlu taşıtlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde toplam vergi gelirlerinin ve motorlu taşıtlar vergisinin yıllar itibariyle düzenli olarak artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı ise % 2,01 ile %2,60 arasında değişmektedir. Bu verilere ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

⁵² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 399.

⁵³ M. Kamil Mutluer, *Vergi Özel Hukuku*, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007, s. 349.

⁵⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 400.

⁵⁵ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Trabzon: Derya Kitabevi, 2008, s. 310.

⁵⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 400.

Tablo 3: Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Geliri (Bin TL)	MTV Vergi Geliri (Bin TL)	MTV' nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2006	137.480.292	2.998.103	2,18
2007	152.835.111	3.520.835	2,30
2008	168.108.960	3.943.972	2,34
2009	172.440.423	4.495.724	2,60
2010	210.560.388	5.033.145	2,39
2011	253.809.179	6.003.994	2,36
2012	278.780.848	6.716.446	2,40
2013	326.169.164	7.353.299	2,25
2014	352.514.457	7.786.841	2,20
2015	407.818.455	8.948.684	2,19
2016	459.001.741	9.986.415	2,17
2017	536.047.658	10.824.684	2,01

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), 2018, www.gib.gov.tr, ss.1-2, (09.02.2018).

1.4.3. Veraset ve İntikal Vergisi ve Servet Vergileri İçindeki Yeri

Tarihi çok eski zamanlara dayanan veraset ve intikal vergisi ülkemizden önce birçok ülkede uygulama alanı bulmuştur. Menkul veya gayrimenkullerin karşılıksız olarak el değiştirmesine bağlı olarak alınan bir servet vergisidir⁵⁷.

Veraset vergisinin biri tereke vergisi diğeri ise miras payı vergisi olmak üzere iki ayrı uygulama şekli bulunmaktadır. Tereke vergisinde, vefat eden kişiden kalan tereke mirasçılara geçmeden terekenin tamamı üzerinden genel olarak artan oranlı bir vergi

⁵⁷ Arslan, a.g.e., s. 321.

alınır. Bu yüzden tereke vergisi objektif bir vergi niteliğindedir. Miras payı vergisinde ise, tereke paylaşıldıktan sonra her bir mirasçının payı ayrı ayrı mirasçının yakınlık derecesine göre ve diğer şahsi özellikleri dikkate alınarak vergilendirmeye gidilmektedir. Bu nedenle miras payı vergisi subjektif bir vergi niteliğindedir. Türkiye’de miras payı vergisi uygulanmaktadır⁵⁸.

Ülkemizde ilk olarak Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulama şekline rastlanan veraset ve intikal vergisine göre, gayrimenkullerin veraset yoluyla mülkiyetinin mirasçılara geçişi sırasında vazgeçme harcı, karşılıksız intikali sırasında intikal harcı ve menkullerden ise menkullerin maliklerinin ölümü halinde idarece terekenin tahriri sırasında tahrir harcı alınmaktaydı. Cumhuriyet döneminde ise, miras yoluyla ya da bağış yoluyla gayrimenkul ve menkullerin karşılıksız intikalleri, 3.1.1926 tarihinde 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamına alınmıştır Bu kanun 1931 ve 1941 yıllarında bazı değişikliklere uğramış ve 1959 yılında kaldırılmıştı⁵⁹.

08.06.1959 tarihinde çıkan ve günümüzde halen yürürlükte bulunan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu başlıca beş bölüm halinde 26 maddeden oluşmuştur. Kanun yürürlüğe girdikten sonra 213, 188, 903, 1318, 2353, 2591, 2997, 3219, 3393, 3482, 4008, 4369, 4775, 5226, 5234, 5281, 5904 ve 6327 sayılı kanunlarla, üzerinde bazı değişiklikler yapılmıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi iki şekilde vergilendirme ortamı bulabilmektedir. Bunlardan birincisi bir bireyin vefat etmesi ile malvarlığının mirasçılara geçmesi durumunda veraset şeklinde, diğeri ise hayatta olanlar arasında ivazsız mal intikallerini vergilendirme şeklindedir. Mal kavramı, malvarlığı kapsamına girebilen bütün hak ve alacaklar ile üzerinde mülkiyet oluşturulabilecek menkul ve gayrimenkul şeyleri ifade etmektedir⁶⁰.

VİVK’nun 1. Maddesine göre, veraset ve intikal vergisinin konusu şu şekilde izah edilmiştir:

-Türkiye’de bulunan malların Türk vatandaşından Türk vatandaşına, Türk vatandaşından yabancı ülke vatandaşına, yabancı ülke vatandaşından Türk vatandaşına

⁵⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 365.

⁵⁹ Erginay, a.g.e., s. 253.

⁶⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 365.

ya da yabancı ülke vatandaşımdan yabancı ülke vatandaşıma veraset ya da ivazsız olarak intikali,

-Yabancı ülkede bulunan malların Türk vatandaşımdan Türk vatandaşıma ya da yabancı ülke vatandaşımdan Türk vatandaşıma veraset ve ivazsız olarak intikali vergi konusu içine girer⁶¹.

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay miras yoluyla intikaller ile veraset dışı karşılıksız kazançlardır. Miras yoluyla mal intikali bir bireyin vefat etmesine veya gaipliğine ya da ölüm karinesine bağlı olarak miras hukuku esaslarına göre mal varlığının başka birine geçmesidir. Veraset yoluyla geçiş miras, vasiyet ya da miras sözleşmesiyle gerçekleşmesine bakılmaksızın bu durumların tümü veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olayı nitelendirmektedir. Veraset dışındaki yollarla mal intikali ise sağ olan kişilerden birinin ivazsız olarak başka birinin lehine yaptığı tasarruf işlemidir. İvazsız intikal de bağışlama yoluyla ya da herhangi bir şekilde ikramiye kazanılması durumunda gerçekleşmektedir⁶².

Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet, veraset yoluyla ya da karşılıksız olarak mal edinimde bulunan gerçek veya tüzel kişilerin üzerindedir⁶³

VİVK' nun 1. Maddesi uyarınca Veraset ve İntikal Vergisi'nin mükellefi şu şekilde belirtilmektedir:

-Yabancı ülkelerde miras yoluyla veya karşılıksız olarak mal ediniminde bulunan Türk vatandaşları,

-Türkiye'de miras yoluyla veya karşılıksız olarak mal ediniminde bulunan Türk vatandaşları ve yabancılar,

-Türk vatandaşlığında bulunan kişilerin mallarını veraset yoluyla veya ivazsız olarak iktisap eden Türk vatandaşları ve yabancılar.

Son on yılda veraset ve intikal vergisinin vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde toplam vergi gelirlerinin veraset ve intikal vergisi ile birlikte istikrarlı bir şekilde artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Veraset ve intikal vergisinin vergi gelirleri

⁶¹ Mutluer, a.g.e., s. 353.

⁶² Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., *Türk Vergi Sistemi*, s. 366.

⁶³ Pehlivan, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 301.

içindeki payı ise % 0,08 ile %0,12 arasında değişmektedir. Bu verilere ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4: Veraset Ve İntikal Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Geliri (Bin TL)	VİV Vergi Geliri. (Bin TL)	VİV' nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2006	137.480.292	119.079	0,08
2007	152.835.111	124.603	0,08
2008	168.108.960	144.092	0,08
2009	172.440.423	168.253	0,09
2010	210.560.388	215.462	0,10
2011	253.809.179	253.014	0,09
2012	278.780.848	292.682	0,10
2013	326.169.164	339.799	0,10
2014	352.514.457	482.244	0,11
2015	407.818.455	435.266	0,10
2016	459.001.741	619.416	0,12
2017	536.047.658	717.629	0,13

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), 2018, www.gib.gov.tr, ss.1-2, (09.02.2018).

1.4.4. Emlak Vergisi ve Servet Vergileri İçindeki Yeri

Emlak vergisi tipik bir servet vergisidir. Vergi şayet gayrimenkulün gelirinden ödenebiliyorsa bu bir görünürde servet vergisidir. Gayrimenkul gelir getiriyorsa ya da getirdiği gelir vergiyi ödemeye kafi gelmiyorsa bu durumda gerçek bir servet vergisi söz konusu olur⁶⁴.

⁶⁴ Halil Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, 7. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2001, s. 88.

Ödeme gücü ilkesi çerçevesinde, genel servet vergilerine kıyasla daha zor savunulan bu vergilerin vergi sistemlerindeki temel varlık nedenlerini çok eskilere giden geçmişlerinde, uygulama kolaylıklarında ve bazı ülkeler için getirdikleri gelirin öneminde bulmak mümkündür. Mülkiyet vergilerinden sağlanan gelirlerin en büyük kısmı taşınmaz mülkiyetten alınır. Taşınmazların hem değeri yüksek, hem de vergi matrahının ömrü uzundur (arazide sonsuzdur)⁶⁵.

Bina, arsa ve arazi gibi gayrimenkullerden meydana gelen serveti ifade eden emlak, ülkemizde emlak vergisinin uygulanmasında önemli bir yere sahiptir. Çünkü emlak vergisi servet unsurlarından yalnızca gayrimenkuller üzerine uygulanmaktadır. Bu yüzden emlak vergisi servet vergileri içinde önemli bir yere sahiptir⁶⁶.

1970 yılında kabul edilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile yürürlüğe giren emlak vergisi sahip olduğu mükellef sayısı açısından önemli bir vergi olma özelliği taşımaktadır. Daha önce merkezi idare tarafından toplanan emlak vergisi 3239 sayılı Kanun ile 1986 yılından itibaren belediye idareleri tarafından toplanıyor hale getirilmiştir⁶⁷.

Objektif bir yapıya sahip olan emlak vergisi, sanayileşmenin gelişmediği döneme nazaran sanayileşme döneminde yeni gelir kaynaklarının ortaya çıkması ile emlak vergisinin servet vergileri içindeki önemini yitirdiği kanısına varabiliriz. 2002 yılında çıkarılan 4751 sayılı Kanun ile emlak vergisinin beyan esasına ile ödenmesi kaldırılmıştır⁶⁸.

Emlak vergisinde beyan esasının kaldırılmasını takip eden sürede mükellefler emlaklerine ilişkin bildirimlerini Emlak Vergisi Bildirim Formu aracılığı ile yapar hale gelmiştir. Bildirim formu mükellefe ait olan kimlik, adres, tapu ve vergilendirme ile ilgili bilgileri içermektedir. Bu formda herhangi bir matrah bilgisi verilmez bu yüzden bu form bir beyanname niteliği taşımamaktadır. Belediye yetkilileri mükellefin verdiği bu bilgilere göre tarhiyat yapmaktadır. Daha sonra bu bildirimlerde yer alan bilgilere

⁶⁵ Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s. 381.

⁶⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 381.

⁶⁷ Bilici, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 191.

⁶⁸ Arslan, a.g.e., s. 305.

göre dört yılda bir takdir işlemleri yapılmaktadır ve bu yapılan takdir değeri dikkate alınarak gelecek yılın vergi değeri hesaplanmaktadır⁶⁹.

Emlak vergisi tahakkuk, tahmin ve toplama güçlükleri nedeniyle daha çok arsa, arazi ve binalardan alınan basit bir vergiye dönüşmüştür. Daha çok tarım kesimini ve halkı etkilemektedir. Bu nedenle gerçek değerler dikkate alınarak vergilendirme yapılamamaktadır. Gerçek değerlere alım satım fiyatının veya gerçekten alınan kiraya dayanan bir vergilendirme uygulamasında güçlüklerle karşılaşmaktadır. Nitekim Türkiye’de de emlak vergileri gerçekçi değildir. Orta ve küçük boyuttaki belediyeler bu kaynaktan sağladıkları gelirden memnun değildirler. Vergiyi almak için yapmış oldukları harcamalar sağladıkları gelirin üzerinde olmakta, bazı beldelerde başa baş gelmektedir⁷⁰.

Son on yılda emlak vergisinin yerel yönetim vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde toplam yerel yönetim vergi gelirlerinin 2009 yılı haricinde yükselme eğiliminde olduğu, emlak vergisinin ise istikrarlı bir şekilde yıllar itibari ile artış gösterdiği görülmektedir. Emlak vergisinin yerel yönetim vergi gelirleri içindeki payı ise %39,6 ile %50,1 arasında değişmektedir. Bu verilere ilişkin tablo aşağıda yer almaktadır.

Tablo 5: Emlak Vergisinin Belediye Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Toplam Mahalli İdare Vergi Geliri (Bin TL)	Emlak Vergisi (Bin TL)	EV’ nin Mahalli İdare Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2006	3.377.516	1.396.353	41,3
2007	3.690.832	1.464.249	39,6
2008	4.190.482	1.717.466	40,9
2009	3.776.080	1.854.219	49,1
2010	5.904.388	2.669.363	45,2
2011	6.901.489	3.464.202	50,1
2012	7.279.848	3.528.072	48,4

⁶⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 387.

⁷⁰ Nuri Tortop, *Yerel Yönetimler Maliyesi*, 1. Baskı, Ankara: Todaie Yayını, 1996, s. 53.

2013	8.212.046	3.846.950	46,8
2014	9.291.679	4.993.030	53,7
2015	10.852.895	5.881.830	54,1
2016	12.243.842	7.204.004	58,8
2017	14.490.143	7.703.693	53,16

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Bütçe İstatistikleri (2006-2017), 2018, <https://www.muhasabat.gov.tr>, ss. 1-2. (09.02.2018).

2. EMLAK VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE ÖZELLİKLERİ

2.1. EMLAK VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.1.1. Dünya'daki Tarihsel Gelişim

Emlak vergisi ilk uygulama alanına M.Ö. 2000'li yıllarda Çin'de rastlanmış ve Roma'da da uygulanmış olan tarihin en eski vergilerinden birisidir. Servet vergileri eski Yunan ve Roma İmparatorluğu'nda uygulanmış ve ilk zamanlarda verginin ağırlık noktasını taşınmazlar oluşturmuştur⁷¹.

İlkçağ'da Roma, Yunan medeniyetleri gibi batı medeniyetlerinin yanı sıra doğu medeniyetlerinde de gücünü tanrıdan alan devlet medeniyet içerisinde yaşayan bireyler karşısında hükümdar konumundaydı. Bu dönemde devlet kurumları oluşmadığından dolayı hükümdar olan kişi devleti temsil ediyordu. Bu çağın diğer bir özelliği temel gelir kaynağının devlet emlaklerinden elde edilen gelirlere oluşmasıdır. Devletin sahip olduğu arazinin işletilmesi sonucu toplanan arazi vergileri bu gelirlerin en tipik örneğidir⁷².

Ortaçağ'da arazi vergisi kira şeklinde alınmaktaydı. Ancak buna dayanarak Ortaçağ'da gayrimenkuller üzerinden hiç vergi alınmıyor kanısına varmak dayanaksız olacaktır. Olağanüstü durumlarda geçici olmak şartıyla vergi alındığı bir gerçektir. Bahsi geçen vergiler gayrimenkuller üzerinden alınmıştır⁷³.

⁷¹ Turhan a.g.e., s. 182.

⁷² Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, 6. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s. 7.

⁷³ Mutluer, a.g.e., s. 316.

Yeniçağ 'da kamusal hizmetlerin artması ve adalet ilkesinin kendisini hissettirmeye başlaması ile birlikte genel bir servet vergisi yerine arazi, bina gibi belirli servet unsurlarını içine alan özel servet vergileri geçmiştir⁷⁴.

Servet unsurları olarak nitelendirilen bina, arsa ve arazilerin hem vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmiş olması hem de bireylerin servetinde buldukları bu mal varlıkları sebebiyle kamusal hizmetlerden faydalanmaları, bu tür vergilerin var olmasını haklı kılan temel nedenlerdir. Emlak vergisinin mazisinin bu kadar eskilere gitmesinin nedenlerinden birisi de verginin konusunu oluşturan bina ve arazinin kavranmasındaki kolaylıktır. Çünkü bina ve arazinin gizlenmesi mümkün değildir⁷⁵.

Eski Roma, Yunan ve Arap medeniyetlerinde, Batı ve Doğu ülkelerinde arazi vergisi yüzyıllar boyunca önemini muhafaza etmiştir. Henüz sanayileşme sürecinin başlamadığı dönemlerde özellikle verginin konusuna giren bina ve arazinin vergi tekniği açısından kavranmasındaki kolaylık nedeniyle en önemli gelir kaynağını oluşturmuş ve fakat giderek artan sanayileşme sürecinin yanı sıra, yeni gelir kaynaklarının ortaya çıkmasıyla birlikte günümüzdeki önemini oldukça kaybetmiştir⁷⁶.

2.1.2. Türkiye'deki Tarihsel Gelişim

Bina ve arazi vergilerinin, muhtelif devirlerde ve yerlerde uygulanan matrahları, kronolojik bir şekilde sıralandığı zaman, bu vergilerin gelişme seyir ve safhalarını kolayca görmek mümkündür⁷⁷.

19. Yüzyılda Tanzimat'la birlikte, eski örfi vergiler topluluk için mükellefiyet doğuran vergi haline getirilmekle, emlak vergilerine doğru bir adım atılmıştı. Zira bu verginin mükellefler arasında dağıtılmasında, esas olarak, sahip olunan emlak büyüklüğüne dayanılıyordu. Ancak, gerçek bir emlak vergisi uygulamasına 1858 yılında Arazi Kanunname-i Hümayunu çıkarıldıktan ve arazinin yazımına başlandıktan sonra, 1863 yılında girilmiştir. Bu tarihten 1910 yılına kadar geçen sürede araziler ve binalar

⁷⁴ Turhan a.g.e., s. 172.

⁷⁵ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, a.g.e., s. 365.

⁷⁶ Turhan, a.g.e., s. 284.

⁷⁷ Bulutoğlu, a.g.e., s. 383.

tek bir emlak vergisi içinde vergilendirilmiştir. 1910'da binalar “müsakkafat vergisi” adıyla başka bir vergi konusu olan arazi vergisinden ayrılmıştır⁷⁸.

Bina ve arazileri vergilendiren bahsi geçen vergiler 1931 yılında kaldırılarak, bu vergilerin yerine, araziler için 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve binalar için de 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir⁷⁹.

1319 Sayılı ve 11.8.1970 tarihli Emlak Vergisi Kanunu çerçevesinde Emlak vergisinde güncelleme yapılmış, 1986 yılından itibaren 3239 Sayılı Kanun ile tahsilat etme yetkisi belediyelere verilmiştir⁸⁰.

3239 sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanunu'nun 39 uncu maddesine eklenen mükerrer 38 inci madde ile belediyeler tarafından tahsil edilecek bu verginin % 15'inin il özel idarelerine bırakılması kabul edilmiştir. Geri kalan %85'i ilgili belediyelerin gözetimi altındadır⁸¹.

Ancak bu kanun değişiklikleri 1998 yılına gelindiğinde idari olarak sorunlara cevap veremediği için 4369 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile önemli değişikliklerin yapılması yönünde karar kılınmıştır Vergide gayrimenkulün asgari değer beyanı esası yerine vergi mükellefinin beyanına dayalı rayiç bedel esası yürürlüğe konulmuştur⁸².

Bir yandan taşınmaz servet unsurlarının vergi idaresince kolayca saptanabilen bir vergi konusu oluşturması diğer yandan bu tür servet unsurlarının ödeme gücünün hayli iyi bir göstergesi kabul edilmesi emlak vergilerine en eski uygulamalardan günümüze kadar, hemen her toplumda önemli bir yer kazandırmıştır⁸³

⁷⁸ Uluatam, Methibay, a.g.e., s. 358.

⁷⁹ Mutluer, a.g.e., s. 318.

⁸⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e. s. 381.

⁸¹ Tortop, a.g.e., s. 122.

⁸² Uluatam, Methibay, a.g.e., s. 359.

⁸³ Pehlivan, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 356.

2.2. EMLAK VERGİSİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin sahipliğinde olan konut, arazi ve arsa üzerinden alınmakta olan, hasılat ve idaresi yerel yönetimlere devredilmiş, daimi, olağan, özel nitelik taşıyan ve objektif bir servet vergisi çeşididir⁸⁴.

2.2.1. Emlak Vergisi Tipik Bir Belediye Vergisidir

Emlak vergisi, belediye vergilerinin en tipik olanıdır. Genellikle belediyelere bırakılmış olmasının iki temel nedeni vardır: Bunlardan birincisi vergi konusunun belediye sınırları içinde yerel hale getirilmiş olması, diğeri de emlak değerini etkileyen faktörler arasında belediye hizmetlerinin de önemli bir yer tutmasıdır⁸⁵. Gayrimenkullerin değer tespiti konusunda yerel idareler daha donanımlı ve etkindirler. Aynı zamanda, gayrimenkullerin yer değiştirmesi veya taşınmasının mümkün olmaması nedeniyle yerel idareler arasındaki oransal farklılıklar iktisadi olarak zarar vermemektedir⁸⁶.

Emlak vergisinin belediyelere bırakılmasının iki sebebi vardır: Birincisi, vergi konusunun belediye sınırları içinde olması, ikincisi ise emlak değerinin belediye hizmetleri ile değişebilmesidir⁸⁷.

Yerel yönetim vergilerinden biri olan emlak vergisi, çağımızda hemen hemen herkesin ödediği bir yerel vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü her durumdan evvel verginin ana yapısını oluşturan faktörler, yerel sınırlar dâhilinde bulunmaktadır. Bu sebeple de emlak vergisi yerel yönetimler açısından istikrarlı bir gelir kaynağıdır ve verginin mükellefi hususunda net bir belirsizliğin olması da asla düşünülemez bir olgudur⁸⁸.

⁸⁴ Canatay Hacıköylü, *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*, (Doktora Tezi), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 16.

⁸⁵ Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, a.g.e., s. 87.

⁸⁶ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, *Vergilerin Ekonomik Analizi*, 2. Baskı, Bursa: Dora Yayınları, 2012, s. 309.

⁸⁷ Özhan Çetinkaya, *Mahalli İdareler Maliyesi*, 4. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2014, s. 73.

⁸⁸ Canan Hacıköylü, Fethi Heper, "Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Ankara, *Maliye Dergisi*, s. 158 (2010), s. 6.

2.2.2. Emlak Vergisi Değer Esaslı Bir Vergidir

Her vergide olduğu gibi emlak vergilerinde de, verginin matrahının ne olduğu ilgili vergi yasalarında açıkça gösterilmiştir. Matrahın advalorem mi yoksa spesifik mi olacağı yasama organının tercihinine bağlıdır. Ancak çeşitli ülkelerdeki uygulamalar göz önünde tutulduğunda, emlak vergisinde matrah olarak genellikle bina veya arazinin değerinin tercih edildiği görülmektedir⁸⁹. Bu durumda emlak vergisi genel olarak değer esaslıdır diyebiliriz.

Bina vergisinin matrahı binanın parasal şekilde ifade edilen değeri olduğundan bu nitelikteki matrahlara değer esaslı matrahlar adı verilmektedir⁹⁰.

2.2.3. Emlak Vergisinin Objektif Nitelikli Bir Vergidir

Emlak vergisi, objektif bir vergidir. Çünkü emlak vergisi mükellefleri sahip oldukları bina, arsa ve arazi nedeniyle ödemiş oldukları emlak vergisinde, sahip oldukları varlıklar nedeniyle kendi sorumluluklarında olan borçlar için herhangi bir indirim ve ayarlama yapılmasına salık verilmediği gibi, vergi mükelleflerinin ailevi, şahsi ve medeni halleri de dikkate alınmamaktadır⁹¹.

Emlak vergisi kişileri değil, nesneyi diğer bir ifade ile kişilerin servetini konusu içine alan gayri-şahsi bir vergidir. Bu sebeptendir ki mali literatürde emlak vergisi objektif vergi veya randıman vergisi olarak adlandırılmaktadır⁹².

2.2.4. Emlak Vergisi Sürekli Bir Vergidir

Arsa, arazi ve bina sahibi olan gerçek ve tüzel kişilerden alınan emlak vergisi, servetin tamamını vergilendirmek yerine sadece emlak kavramı kapsamına dâhil olan servet unsurlarını vergilendirmektedir. Emlak vergileri her yıl periyodik olarak alındığından sürekli nitelik gösterirler⁹³.

⁸⁹ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, a.g.e., s. 351.

⁹⁰ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 148.

⁹¹ Turhan, a.g.e., s. 183.

⁹² Edizdoğan, Çelikkaya, a.g.e., s. 308.

⁹³ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 302.

2.2.5. Emlak Vergisi Özel Nitelikli Bir Servet Vergisidir

Emlak, bina, arsa ve arazi gibi gayrimenkullerden meydana gelen mal varlığını ifade eder. Ülkemizde uygulanan emlak vergisi, servet unsurlarından sadece gayrimenkuller üzerinden alınmaktadır. Bu sebeptir ki, emlak vergisi özel bir servet vergisi niteliğindedir⁹⁴.

3. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Günümüzde Avrupa ülkelerinde alınan zorunlu vergilerin çok az bir yüzdesini emlak vergisi oluşturmaktadır. Fakat İngiltere ve İrlanda gibi ülkelerde bu oran yüksektir, dolayısıyla istisna teşkil etmektedir. Ülkeler arasında emlak vergisinden yerel idarelerin ne kadar pay aldığı önem teşkil etmektedir. Almanya, Fransa Belçika ve Hollanda'da belediyeler emlak vergileri üzerinden % 30 ila % 50 değişen oranda pay almaktadırlar⁹⁵.

Ülkemizde uygulanan emlak vergisi sistemini daha iyi anlayabilmek ve karşılaştırma yapabilmek için bazı diğer ülkelerde uygulanan emlak vergisi sistemlerini incelemekte fayda bulunmaktadır. Bu doğrultuda Fransa, İngiltere, ABD ve Almanya'da uygulanan emlak vergisi sistemleri her bir ülkenin yerel yönetim sistemleri de dikkate alınarak irdelenecektir.

3.1. FRANSA

Fransa'da yerel idarelerin geçmişi 1789 yıllarına kadar uzanmaktadır. O tarihten günümüze kadar birçok değişiklik yapılmıştır⁹⁶. Fransa devlet yönetim biçimine göre üniter bir yapıya sahiptir ve devlet geleneği hep merkeziyetçi yönde olmuştur. Özellikle 1980 yılı itibari ile yapılan reformlarla yerel idareler merkezi yönetim karşısında güçlendirilmiştir Ayrıca son yıllarda Fransa'da adem-i merkezileşme üzerine ciddi

⁹⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 381.

⁹⁵ Tortop, a.g.e., s. 36.

⁹⁶ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, *Mahalli İdareler Maliyesi*, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2009, s. 68.

reformlar yapılmıştır.⁹⁷ Bu kapsamda bazı kaynaklardan gelir elde ederken gelir miktarını belirleme yetkisi yerel idarelere bırakılmıştır. Fransa’da yerel idarelerin vergi gelir elde etmesi üç yol ile mümkündür. Bunlardan birincisi, yerel idarelerin tahsis yetkisinde olan vergilerin oranlarını tespit etme yetkisi yerel idarelerdedir. İkincisi, vergi oranları merkezi yönetim tarafından belirlenir fakat vergi oranlarının uygulaması yerel idarelere bırakılır. Üçüncü ise, merkezi yönetim tarafından tahsil edilen vergi hasılatının tahsilattan sonra yerel idarelere bölüştürülmesidir⁹⁸.

Yerel vergiler Fransa’da dolaylı ve dolaysız olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Fransa’da belediyelerin tüm mali gelirlerinin % 90’ını dolaysız vergiler oluşturmaktadır. Bu dolaysız vergiler arasında dört önemli zorunlu vergi vardır ki, bunlar belediye mali gelirlerinin % 80’ini oluşturmaktadır. Örneğin; arsalar üzerinden alınan emlak vergisi, binalar üzerinden alınan emlak vergisi, oturma vergisi ve meslek vergisi⁹⁹.

Fransa’da yerel idarelerin elde ettiği vergiler arasında emlak vergisi tüm zamanlardan ilk sırada yer almıştır. Daha sonra “patent vergileri” ve “meslek vergileri” önemli düzeyde vergi geliri kaynaklarıdır. İşyerlerinin mal varlığı ve cirolarından alınan meslek vergisi, işsizliği artırdığı gerekçesiyle yoğun bir şekilde eleştirilmiştir. Bu eleştirel karşısında 2010 yılında meslek vergisi kaldırılmış ve meslek vergisinin yerini; işletmelerin emlak vergisi ve katma değer vergisinden oluşan bölgesel ekonomik katkı uygulaması almıştır. Fransa’da yerel vergiler esas itibariyle belediyeler ve iller tarafından tahsil edilmektedir. Bölgeler 1974’ten önce vergi toplayamazlarken, bu tarihten sonra yapılan değişikliklerle birlikte, toplam vergi gelirlerinden pay almaya başlamışlardır. Bu uygulamanın etkisiyle bina, arsa ve oturma vergisinden oluşan dolaysız vergilerin toplam vergi gelirlerine oranının ilerleyen yıllarda daha da düşmesi beklenebilir. Dolaylı vergiler ise elektrik vergileri ve tescil ücretlerinden oluşmaktadır. 2002 yılında yerel nitelikli vergi gelirlerinin %56’sını belediyeler, %33’ünü iller ve %11’ini ise bölgeler elde etmişken bu oranlar 2009 yılı itibariyle sırasıyla %55, %34 ve %11 olarak gerçekleşmiştir¹⁰⁰.

⁹⁷ Özcan Sezer, *Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü*, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Doktora Tezi), 2008, s. 249.

⁹⁸ Mutluer, Öner, a.g.e., s. 71.

⁹⁹ Tortop, a.g.e., s., 73.

¹⁰⁰ Ahmet Ulusoy, Tekin Akdemir, *Mahalli İdareler*, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 175.

Fransızca *taxe foncière* olarak adlandırılan emlak vergisi mülk sahibi tarafından karşılanır, bir takvim yılı içinde ekim ayında gayrimenkulün kira değeri üzerinden değerlendirilir. Yeni tamamlanan binalar, düşük gelirli bireyler ve 65 yaşından büyük mülk sahipleri bazı vergi istisnalarına sahiptir. Eğer gayrimenkul kiralanırsa, emlak vergisini kiracı değil, mülk sahibi tarafından ödenir¹⁰¹. Kiracılar ise vergi daireleri tarafından değerlendirilmeye tabi tutulmuş mülkün kiralama değerine dayanan bir konut vergisi ödemektedirler. Tüm ülke genelinde sabit uygulanan bir emlak vergisi oranı yoktur. Emlak vergisi oranı değişiklik gösterebilir¹⁰².

Tablo 6: Fransa’da Emlak Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Geliri (€, Milyon)	Emlak Vergisi Geliri (€, Milyon)	Emlak Vergisinin Toplam Vergi Geliri İçerisindeki Payı (%)
2012	929.943	78.882	8,5
2013	963.951	81.843	8,4
2014	980.492	83.890	8,6
2015	997.702	89.311	9,0
2016	1.015.738	91.949	9,1

Kaynak: OECD, Details of Tax Revenue-France, 2018, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVDEU#>, s.1-2, (08.02.2018).

Tablo 6 incelendiğinde Fransa’da son beş yılda toplam vergi gelirlerinin ve emlak vergisi gelirlerinin genel olarak artış eğiliminde olduğu, emlak vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %8,5 ile %9,1 arasında değiştiği tespit edilmiştir.

¹⁰¹ Christian H. Kalin, *International Real Estate Handbook*, Zurich: John Wiley & Sons, Ltd, 2005, s. 252.

¹⁰² Deloitte, “*Taxation and Investment in France*”, 2017, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf>, s. 30. (05.08.2017).

3.2. İNGİLTERE

12. yüzyıldan itibaren gelişen İngiltere idari sistemi üniter bir yapıya sahiptir. Yerel yönetimler üzerinde etkin bir yönetim şeklini hissettiren merkezi idare ağırlığını kurmuş ve bugüne kadar devam ettirmiştir. Merkezi idarenin bu denli güçlü olmasına karşın, ülkede yerel idarelerin geçmişi uzun yıllar öncesine dayanmaktadır. 12. yüzyılda yapılan düzenlemeler ile idari birimler country (bölge), borough (şehir) ve parish (köy) olarak üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur¹⁰³.

İngiltere’de 1986 yılında çıkarılan bir kanun ile 70’li yıllarda büyükşehirlerde özellikle Londra’da oluşturulan yerel yönetim yapıları ortadan kaldırılmıştır. Ayrıca, İngiltere’de yerel yönetimler için geleneksel bir hak olan yerel vergi koyma yetkisi de daraltılmış ve yerel yönetimlerle ilgili bakana belirli yerel yönetimler için vergi bakımından üst sınır koyma yetkisi verilmiştir¹⁰⁴. 1992 yılında İngiltere’de metropolitan olmayan yerlerde 39 county (bölge) ve 296 district (şehir) olmak üzere ikili bir yapı yürürlüğe konmuştur. Metropolitan olan yerlerde ise, 36 metropolitan district şeklinde oluşturulan tek yapılı bir organizasyon yürürlüğe girmiştir¹⁰⁵.

1993 yılında İngiltere hükümeti “Poll Tax” olarak adlandırılan emlak vergisi yerine “Council Tax” diye adlandırılan belediye vergisini uygulamaya koymuştur. Council Tax meskenlerin değeri¹⁰⁶ üzerinden toplanan bir vergi çeşididir. Meskenin sahibi ya da kiracısı hiçbir ayrıma tabi tutulmadan belediye vergisi mükellefi sayılmaktadır¹⁰⁷.

İngiltere’de belediye vergisi kişisel bazı özellikler taşımaktadır. İki veya daha fazla kişinin yaşadığı bir konuttan belediye vergisi tam olarak tahsil edilir. Konutta bir kişi ikamet ederse mükellef belediye vergisinin %75’ini öder. Konutun boş olması halinde ise, aksi belirtilmedikçe bu konut için belediye vergisinin yalnızca %50’si

¹⁰³ Mutluer, Öner, a.g.e., s. 61.

¹⁰⁴ Halil Kalabalık, *Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku*, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 43.

¹⁰⁵ Konut değerlemesi merkezi hükümete bağlı yerel gelirler bakanlığının bir bölümü olan değerlendirme kurumu tarafından yapılmaktadır.

¹⁰⁶ Enid Slack, *“Alternative Approaches to Taxing Land and Real Property”*, 2017, <http://siteresources.worldbank.org>, s. 202. (14.08.2017).

¹⁰⁷ Mutluer, Öner, a.g.e., s. 62.

ödenir¹⁰⁸. İngiltere’de yerel yönetimlere ödenen belediye vergisi haricinde ödenmesi gereken yıllık emlak vergisi yoktur¹⁰⁹.

İngiltere’de belediye vergisi matrahı yerel otorite tarafından Band D eşdeğer konut sayısı göz önünde bulundurularak hesaplanır. Bir bölgenin vergi matrahını hesaplamak için her bir belediye vergi bandındaki konut sayısı, indirimler ve muafiyetler hesaba katılarak hesaplanır. Daha sonra her bir bant için elde edilen değer D bandındaki orana göre çarpılır ve sekiz bandın tamamı bu şekilde hesaplanır¹¹⁰.

Tablo 7: İngiltere’de Belediye Vergisi İçin Uygulanan Değer Aralıkları

Band	D bandına göre vergi oranı	1 Nisan 1991’den itibaren emlak vergisi değerlemesi	Konutların bandlara göre dağılımı
A	6/9	40,000 £ kadar	24.4
B	7/9	40,000 £- 52,000 £	19.6
C	8/9	52,001 £- 68,000 £	21.8
D	1	68,001 £- 88,000 £	15.5
E	11/9	88,001 £- 120,000 £	9.5
F	13/9	120,001 £- 160,000 £	5.1
G	15/9	160,001 £- 320,000 £	3.5
H	2	320,000 £ ve üstü	0.6

Kaynak: Ministry of Housing Communities and Local Government, “Local Authority Council Tax Base: England 2017”, 2018, <https://www.gov.uk/government/statistics/council-taxbase-2017-in-england>, s. 11, (08.02.2018).

¹⁰⁸ Maliye Postası, “Emlak Vergisi Açıklamaları”, <http://www.maliyepostasi.com/emlak-vergisi-aciklamalari>, 2017, s.1., (10.09. 2017).

¹⁰⁹ Kalin, a.g.e., s. 645.

¹¹⁰ Ministry of Housing Communities and Local Government, “Local Authority Council Tax Base: England 2017”, <https://www.gov.uk/government/statistics/council-taxbase-2017-in-england>, s. 6., (08.02.2018).

Tablo 7, sekiz adet vergi değerlemesine tabi bandı ve konutların yüzdesini göstermektedir. Yerel yönetimler tarafından belirlenen belediye vergisi oranları genellikle bir band D mülkünün oranı olarak ifade edilir ve diğer bantlardaki mülkler için tabloda gösterildiği gibi bir oranlama mevcuttur.

İngiltere’de mahalli idarelerin kendi adlarına tahsil ettikleri tek vergi emlak vergisi türündeki council tax’dır. Devletin sağladığı sübvansiyonlar da nazara alındığında council tax mahalli idarelerin gelirlerinin yaklaşık %16’sını sağlamaktadır. Her tür mahalli idare tarafından salınan council tax’ın tahsil edilmesinde de farklılıklar vardır. Örneğin, county’lerde district tarafından county adına tahsil edilen council tax metropolitan district ya da Londra’da olduğu gibi polis, itfaiye, sivil koruma hizmetleri için tahsil edilmektedir¹¹¹.

İngiltere’de konut dışı olarak kullanılan işyeri sahipleri tarafından ödenen ulusal konut dışı ücreti adı altında bir uygulama mevcuttur. Yerel yönetimler kurumlar vergisine tabi olan gelir hesaplamasında vergiden düşürülebilen tek tarifeli bir emlak vergisi toplamaktadır. Sonuç olarak emlak vergisi yerli mülkün işgali için uygulanmaktadır¹¹².

Tablo 8: İngiltere’de Belediye Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Geliri (£, Milyon)	Emlak Vergisi Geliri (£, Milyon)	Emlak Vergisinin Toplam Vergi Geliri İçerisindeki Payı (%)
2012	548.667	68.075	11,9
2013	566.648	69.861	12,3
2014	586.395	74.315	12,7
2015	609.185	76.638	12,6
2016	644.153	81.349	12,6

Kaynak: OECD, Details of Tax Revenue-United Kingdom, 2018, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVDEU#>, s.3, (08.02.2018).

¹¹¹ Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, a.g.e., s. 149.

¹¹² Deloitte, “*International Tax*”, United Kingdom Highlights 2017, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomhighlights-2017.pdf>, s. 3. (10.09.2017).

Tablo 8 incelendiğinde İngiltere’de son beş yılda toplam vergi gelirlerinin ve belediye vergisi gelirlerinin genel olarak artış eğiliminde olduğu, emlak vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %11,9 ile %12,6 arasında tespit edilmiştir.

3.3. ABD

ABD eyaletlerden oluşan federal yapıda bir devlettir. ABD’de yerel idareler eyalet anayasa ve kanunlarına göre kurulduklarından başka bir deyişle merkezi federal devlet anayasası hükümlerine bağlı olmadıklarından ülkede yerel idareler tek tipte değildir. Dahası aynı eyalet içinde bulunan yerel idare kuruluşlarında dahi bir tek tip oluşumdan söz etmek mümkün değildir. ABD’deki yerel yönetim kurumları; bölgeler (county), belediyeler (municipality), kasabalar (township), okul yönetimleri (school district) ve özel yönetimler (special district) şeklinde sınıflandırılmaktadır¹¹³.

ABD’de yerel idarelerin bütçe gelirleri ağırlıklı olarak emlak vergisinden karşılanmaktadır ve vergi gelirlerinin yaklaşık olarak % 74’ü emlak vergisinden oluşmaktadır. ABD’de seçmenlerin isteği ile yerine getirilen emlak vergisi oranlarını düşüren anayasa değişiklikleri yerel idarelerin vergi kapasitesini olumsuz yönde etkilemiştir. Yerel idareler vergi kapasitesi sorunlarını çözmek amacıyla üç yöntem geliştirmişlerdir. Bunlardan birincisi, eğer bir eyaletin vergi gelirleri artarsa yerel yönetimlere bu artıştan pay vererek yardım edecektir. İkincisi, çoğu eyaletlere yerel idarelere yeni vergiler tahsil etme yetkisi verecektir. Üçüncüsü ve en akıllıca çözüm ise yerel idarelerin tüm kademelerine yenilikler ve tasarruflar getirilecektir¹¹⁴.

Emlak vergisi bina, arsa ve araziler ile diğer vergilendirilebilir mallar üzerinden alınmaktadır. Genel olarak, gayrimenkullerin emsal piyasa değeri üzerinden tahsil edilen bu vergi, emsal piyasa değeri dışında, gayrimenkulün değerlendirilme tarihindeki tespit edilen değeri üzerinden ya da değerlemesinin yapılmasından önceki 1 yıllık

¹¹³ Mutluer, Öner, a.g.e., s. 78.

¹¹⁴ Ellis Katz, “Eyalet ve Yerel Yönetimlerin Değişikliklere Tepkileri Demokrasi Laboratuvarlarında Güncel Deneyler”, A.B.D. Dışişleri Bakanlığı Elektronik Dergisi, Demokrasi Konuları, Cilt 8, Sayı 2, Ekim 2003, https://photos.state.gov/libraries/turkey/231771/PDFs/yerel_yonetim.pdf, s. 10. (16.09.2017).

ortalaması üzerinden alınmaktadır. Emlak vergisinin hangi malları kapsayıp kapsamayacağı eyaletten eyalete değişiklik göstermekle birlikte, devlet malları, zirai araziler, eğitim ve kütüphane malları, dini mallar ve halk sağlığı ile ilgili mallar birçok eyalette emlak vergisi kapsamına dâhil değildir. ABD’ki mahalli idare gelirlerinin içerisinde kayda değer bir öneme sahip olan emlak vergisinin toplam yerel vergiler içerisindeki payı 1. Dünya Savaşı’na kadar %90, 1990’larda %80, 90’lı yılların sonuna gelindiğinde ise %40 olarak tespit edilmiştir. Emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payı 2000’li yıllarda daha da düşmüş ve günümüz itibariyle mahalli idarelerin toplam gelirlerinin %28,7’sini, vergi gelirlerinin ise %74’ünü emlak vergisi gelirleri oluşturmuştur¹¹⁵.

ABD’deki emlak vergisi bir fayda vergisi gibidir. Çünkü yerel olarak finanse edilen hizmetler merkezi devlet tarafından finanse edilen sistemlere göre daha verimlidir¹¹⁶. ABD’deki emlak vergisi; idari, ekonomik, politik çatışmalara maruz kalmaktadır. Bu çatışmalar dört ana nedenden kaynaklanmaktadır. Birincisi, emlak vergisi mülk sahibi olan için önemli bir maliyettir. İkincisi çoğu işletme vergisinin aksine emlak vergisinden kaçınmak için vergi koyucunun serbest bıraktığı birkaç yasal yol mevcuttur. Üçüncüsü emlak vergisi doğrudan alınan bir vergidir. Fakat vergiden alınan kamu yaraları genellikle dolaylıdır. Dördüncüsü ise emlak vergisinin tekdüzeliği hakkında kamuoyu şüphe duymaktadır¹¹⁷.

Emlak vergisinde takdir yetkisi yerel yönetimlerde olduğunda etkin vergi oranlarında büyük farklılıklar olması muhtemeldir. Emlak vergisi konut dışı binalarda (özellikle ticari) konut olarak kullanılan binalardan daha yüksek bir vergi toplamına

¹¹⁵ Ulusoy, Akdemir, a.g.e., s. 146.

¹¹⁶ William A. Fischel, “Homevoters, Municipal Corporate Governance, and the Benefit View of the Property Tax”, National Tax Journal, Vol.54 no.1, 1 March 2001, <https://www.ntanet.org/NTJ/54/1/ntj-v54n01p157-74-homevoters-municipal-corporate-governance.pdf>, s. 157. (16.09.2017).

¹¹⁷ Garry C. Cornia, Barret A. Slade, “Assessed Valuation and Property Taxation of Multifamily Housing: An Emprical Analysis of Vertical and Horizontal Equity and Assessment Methods”, 6 October 2003, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.199.5017&rep=rep1&type=pdf>, s. 2. (16.09.2017).

sahiptir. Bu iki sonuç gelişmekte olan ülkeler içinde geçerli olabilmesine rağmen ABD’de daha geniş bir ihtimalle daha muhtemeldir¹¹⁸.

Emlak vergisi son yıllarda mahalli planda büyük tartışmalara sebep olan ve ıslah edilmesi için üzerinde çalışmalar yapılan bir yükümlülük haline gelmiştir. Bu durumun sebeplerinin başında emlak vergisinin matrahının tespitinde yaşanan bazı sıkıntılar ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan haksızlıklar gelmektedir. Emlak vergisinin matrahlarının saptanması bazı teknik yeteneklere sahip elemanların sabırlı ve dürüst çalışmalarını gerektiren bir iştir. Aksi takdirde aynı yörede bulunan eşit durumdaki vergi yükümlülerinin bir kısmı az, bir kısmı çok vergi öder. Böyle bir sonuç idarenin matrahı saptamasındaki isabetsizliklerden doğuyorsa bu tür vergiye karşı hoşnutsuzluk daha da belirgin bir hale gelir¹¹⁹.

ABD’de yerel vergi otoriteleri verilen yerel hizmetler karşılığında mülk sahiplerinden belirli oranlarda emlak vergisi tahsil etmektedir. Tahsil edilecek emlak vergisi miktarı değerlendirmeye tabi tutulmuş olan mülkün değerine tekâmül eden vergi oranı ile çarpılarak bulunur. Vergi oranı çoğunlukla gayrimenkulün değerinin her 1000\$ ya da 100\$ başına uygulanır. Bazı eyaletlerde vergi oranı “mill birimi” olarak ifade edilir. Her mill birimi gayrimenkulün değerinin her 1\$’ına uygulanacak 1 sentin 1/10’idir. Örneğin; %2 vergi oranı 100\$ başına 2\$, 1.000\$ başına 20\$ veya 20 mills olarak ifade edilir¹²⁰.

Emlak vergileri ABD’de yerel yönetimler için kritik bir gelir kaynağı niteliğindedir. Son yıllarda yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin yaklaşık dörtte üçü emlak vergisi gelirlerinden oluşmaktadır. Eyalet ve yerel düzeyde emlak vergisinden başka kaynaklara göre daha fazla gelir elde edilmesinin yanı sıra, ABD’de eğitim harcamalarının büyük bir kısmı emlak vergilerinden finanse edilmektedir¹²¹.

¹¹⁸ Richard M. Bird and Enid Slack, “*Land and Property Taxation*”, March 2002, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf>, s. 6. (16.09.2017).

¹¹⁹ Nadaroğlu, Mahalli İdareler, a.g.e., s. 131.

¹²⁰ Lincoln Institute of Land Policy, Significant Features of Property Tax, “Property Tax Rates,” http://datatoolkits.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/Report_Property_Tax_Rates.aspx, (08.02.2018).

¹²¹ Benjamin H. Harris and Brian David Moore, “*Residential Property Taxes in the United States*,” Urban Bookings Tax Policy Center, Washington D.C., 18 November 2013, <http://chicagotonight.wttw.com>

Tablo 9: ABD’de Emlak Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Geliri (\$, Milyon)	Emlak Vergisi Geliri (\$, Milyon)	Emlak Vergisinin Toplam Vergi Geliri İçerisindeki Payı (%)
2012	3.888.470	468.495	12,0
2013	4.281.928	482.460	11,3
2014	4.518.356	485.280	10,7
2015	4.752.409	489.953	10,4
2016	4.846.313	495.808	10,2

Kaynak: OECD, Details of Tax Revenue- United States, 2018, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVDEU#>, s.1, (08 Şubat 2018).

Tablo 9 incelendiğinde ABD’de son beş yılda toplam vergi gelirlerinin ve emlak vergisi gelirlerinin genel olarak artış eğiliminde olmasına rağmen emlak vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının 2012 yılından 2016 yılına kadar sürekli bir azalış eğiliminde olduğu tespit edilmiştir. Emlak vergisi satış ve tüketim vergileri kadar ric-i olmasa da genel olarak gerileyici bir vergidir. Bunun birkaç nedeni vardır¹²²:

- Orta gelir seviyesine sahip olan aileler için bir ev toplam servet içerisinde aslan payını temsil ederken, bununla birlikte yüksek gelir seviyesine aileler için bir ev toplam servet içerisinde küçük bir paya sahiptir. Çünkü emlak vergisi esasen konutlar için uygulanır ve diğer servetin biçimlerini muaf tutar, vergi, orta gelirli ailelerin servetlerinin çoğuna yüksek gelirli ailelerin servetinin küçük bir kısmına uygulanmaktadır.

/sites/default/files/article/file-attachments/Residential%20Property%20Taxes%20in%20the%20U.S._0.pdf , s. 10. (16.09.2017).

¹²² Carl Davis, Kelly Davis, “Who Pays? A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States”, Washington, D.C. The Institute on Taxation and Economic Policy, 15 January 2015, <https://itep.org/whopays/#PropertyTaxes>, s. 13. (16.09.2017).

• Ev sahipleri için, bir gelir payı olarak evin değeri yüksek gelir gurubunda düşme eğilimindedir. Dolayısıyla, evin değeri yüksek gelirli bir ailenin gelirinin bir buçuk katı kadar iken tipik bir orta gelirli ailenin yıllık gelirinin üç katı kadar olabilmektedir.

• Kiracılar emlak vergisinden kaçınamaz. Kiralık mülk üzerindeki emlak vergisinin bir kısmı daha yüksek kira ödeyen kiracılara geçer ve bu vergiler yoksul aileler için gelirlerinin yüksek gelirli ailelere göre çok daha fazla bir kısmını temsil etmektedir. Bu da emlak vergisinin ric-i bir hal almasına katkıda bulunmaktadır.

3.4. ALMANYA

Federal bir devlet yapılanmasına sahip olan Almanya’da yönetim üçayaklı bir idari yapıdan oluşmaktadır. Yönetimin birinci ayağında Federal Devlet yer almaktadır. Federal Devlet yasama, savunma, sosyal güvenlik gibi merkezi konular üzerinde yetkilendirilmiştir. Yönetimin ikinci ayağını eyaletler oluşturmakta olup, bunlar sosyal ve ekonomik nedenlerle farklı şekillerde yapılandırılmışlardır. Yönetimin üçüncü ayağında ise yerel idareler oluşturmaktadır. Yerel idareler; belediyeler ve ilçeler olmak üzere kendi içinde ikiye ayrılmaktadır¹²³.

Yerel yönetimlerin federal Almanya’da başlangıcı Prusyalı devlet adamı Freiherr vom Stein tarafından hazırlanan Prusya kentler yönetmeliği kabul edilir. Bu düzenlemeye göre, yerel yönetimler devletten bağımsız yetkilere sahip olup, kendi çalışanlarını kendi belirlemektedir. Yine aynı düzenlemeye göre yerel yönetim sınırı içindeki vatandaşlar kendi beldelerinde yönetime katılabilirler¹²⁴.

Alman yerel idarelerinin gelirlerine göz attığımızda; Alman Anayasası’nın 105’inci maddesine göre gelir vergisinden elde edilen payın bir kısmı, işletme ve emlak vergileri; tüketim ve harcamalar üzerindeki yerel vergilerden elde edilen gelir belediyeler ya da belediye birliklerince tahakkuk ettirilir. Emlak ve işletme vergilerinin oranlarını belirleme yetkisi kanunlar çerçevesinde belediyelere aittir. Eğer bir arazi

¹²³ Mutluer, Öner, a.g.e., s. 83.

¹²⁴ Ayşegül Kaplan Mengi, “Federal Almanya’da Yerel Yönetimler”, Çağdaş Yerel Yönetimler, 04 Ekim 1997, http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/c58bdf7930853ec_ek.pdf?dergi=Cagdas%20Yerel%20Yonetimler%20Dergisi, s. 58. (14.09.2017).

belediye sınırları içerisinde değilse tüketim ve harcamalar üzerindeki yerel vergilerin yanı sıra, yerel işletme ve emlak vergileri araziye tahakkuk ettirilecektir. İşletme vergileri federasyon ve eyaletler arasında bölüşülür. Federal yasa uyarınca emlak ve işletme vergilerinin yanı sıra belediyelerin gelir vergisi ve intikal vergisinden elde ettiği gelir dağılımının miktarını hesaplamak için bir temel oluşturabilir¹²⁵.

Emlak vergisi yerel düzeyde taşınmaz mal üzerinden yıllık olarak alınır. Vergi gayrimenkulün bulunduğu belediye tarafından alınır. Emlak vergisi oranı genellikle mülkün değerlendirilen değerinin % 0.35’idir. Büyükşehirlerdeki efektif vergi oranı genellikle %1,5 ile %3 arasındadır. Eski doğu Almanya’nın federal eyaletlerinde özel kurallar geçerlidir. Yakın tarihli bir kararla federal vergi mahkemesi emlak vergisinin değerlendirilmesinde kullanılan bazı araçların Alman anayasası ile uyumlu olup olmadığı konusunda şüphe uyandırmıştır. Dava federal anayasa mahkemesinde beklemektedir¹²⁶.

Belediye gelirleri içinde payı % 30 dolaylarında olan vergi gelirlerini şu şekilde sıralayabiliriz; işletmelerin sermayeleri ve yıllık satışları üzerinden alınan işletme vergisi, merkezi yönetimce toplanan toplam gelir vergisinden belediyelere verilen %15 oranında gelir vergisi ve belediyelerce toplanan ve oranları belediye tarafından belirlenen emlak vergisinden oluşmaktadır. Ayrıca bu temel vergilerin dışında çok az gelir getiren süs köpekleri vergisi, meşrubat vergisi belediyeler tarafından toplanmaktadır¹²⁷.

Alman vergi sisteminde mülkün değeri bu mülkten üretilen ekonomik kazançtan bağımsız olarak vergilendirilir. Tarım ve ormancılık için kullanılan mülkiyet A tipi diye tabir edilen emlak vergisine tabidir. Diğer tüm mülkler ise B tipi denilen emlak vergisine tabidir. Kamuya ait arsa, arazi ve konutlar vergilendirilmemektedir. Emlak vergisi hesaplanırken mülkün değeri merkezi hükümet tarafından belirlenen bir vergi (A tipi emlak vergisi için % 0.6, B tipi emlak vergisi için ise % 0.35) oranı ile çarpılır ve

¹²⁵ Deutscher Bundestag, “Basic Law for the Federal Republic of Germany”, 23 December 2014, <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80201000.pdf>, s. 96. (14.09.2017).

¹²⁶ Deloitte, “Taxation and Investment in Germany 2017”, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide-2017.pdf>, s. 32. (14.09.2017).

¹²⁷ Selçuk Yalçındağ, “Federal Almanya’da Yerel Yönetimler”, Amme İdaresi Dergisi, 22 Mart 2003, http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/5c1aab388d5bbc4_ek.pdf?dergi=Amme%20Idaresi%20Dergisi s. 62. (14.09.2017).

vergi değeri bulunur. Daha sonra bulunan vergi değeri belediye vergi oranı ile çarpılır. B tipi emlak vergisi mükellef sayısı A tipi emlak vergisi mükellef sayısına kıyasla daha düşük olmasına rağmen B tipi emlak vergisi geliri A tipi emlak vergisi gelirinden önemli derecede yüksektir. Çünkü belediyeler merkezi hükümetin aksine B tipi emlak vergisi için daha yüksek bir vergi oranı belirlemektedir. Son yıllarda, Alman yerel yönetimleri B tipi emlak vergisi oranlarını oldukça artırmışlardır¹²⁸.

Tablo 10: Almanya’da Emlak Vergisinin Toplam Vergiler İçerisindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Geliri (€, Milyon)	Emlak Vergisi Geliri (€, Milyon)	Emlak Vergisinin Toplam Vergi Geliri İçerisindeki Payı (%)
2012	1.003.734	24.580	2,4
2013	1.038.832	26.105	2,5
2014	1.078.595	28.163	2,6
2015	1.128.353	32.660	2,8
2016	1.180.737	33.450	2,9

Kaynak: OECD, Details of Tax Revenue-Germany, 2018, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVDEU#>, s.1., (08.02.2018).

Tablo 10 incelendiğinde Almanya’da son beş yılda toplam vergi gelirlerinin ve emlak vergisi gelirlerinin genel olarak artış eğiliminde olduğu, emlak vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %2,4 ile %2,9 arasında olduğu tespit edilmiştir.

¹²⁸ Jan Werner, Benno Torgler, “Fiscal Autonomy and Tax Morale: Evidence from Germany”, Center for Research in Economics, Management and the Arts, 01 July 2005, <http://www.crema-research.ch/papers/2005-07.pdf>, s. 11. (14.09.2017).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

1. VERGİNİN KONUSU, MÜKELLEFİ, VERGİYİ DOĞURAN OLAY, MUAFLIK VE İSTİSNALAR

Üç bölümden oluşan 29.07.1970 tarihinde yürürlüğe giren 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun ilk bölümünde bina vergisi, ikinci bölümünde arazi vergisi ve üçüncü bölümünde de hem bina vergisi hem de arazi vergisine ait hükümlere yer verilmiştir. Birinci kısım ile ikinci kısım, aynı başlıklar altında dörder bölüme ayrılmıştır. Bu bölümler gerek bina gerekse arazi vergisinde sıra ile mükellefiyet, muaflik ve istisnalar, matrah ve nispet, verginin tarh ve tahakkuk bölümleridir¹²⁹.

1.1. VERGİNİN KONUSU

1.1.1. Bina Vergisinin Konusu

Emlak Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre bina vergisinin konusunu, Türkiye toprakları içinde yer alan binalar oluşturmaktadır. Dolayısıyla bina vergisinin mükellefleri, yalnızca Türkiye'deki binaları nedeniyle vergi ödeyeceklerdir. Başka bir deyişle mükelleflerin yurt dışında bulunan binaları bu verginin kapsamı içerisine alınamamıştır¹³⁰. Aynı zamanda yapım aşamasında bulunan tamamlanmamış inşaatlar bina olarak değerlendirilmez. Vergilendirmek açısından binanın imar mevzuatına uygun olup olmamasının da bir önemi vardır. Tamamlanmış binalardan(daire veya işyeri) oturma veya kullanma izni alınmış olanlar fiilen oturulmasa veya kullanılmasa bile bina olarak değerlendirilirler. Binanın yapımında kullanılan malzemenin mahiyeti önemli değildir. Bina taş, demir, ahşap, beton, plastik, vb. maddelerden imal edilmiş olabilir.

¹²⁹ Erginay, a.g.e., s. 239.

¹³⁰ Arslan, a.g.e., s.306.

Yapı malzemelerinin farklılığı inşa edilenin bina vasfını etkilemez, sadece binanın matrahını (değerini) etkiler. VUK 'un 309/son maddesine göre kullanılış bakımından konut ile berber işlev gören avlu, kömürlük, bahçe ve arazi konutun mütemmimi kabul edilecektir. Kat mülkiyeti kanununa göre kat mülkiyeti kurulmuş binalar bağımsız bölümleri birer bağımsız bina olarak değerlendirilir¹³¹.

1.1.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Konusu

Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca: "Türkiye toprakları içinde yer alan arsa ve araziler arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Belediyeler tarafından belediye sınırları içinde parsel edilmiş tüm araziler arsa sayılmaktadır ve belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsel edilmemiş arazilerden hangisinin arsa sayılacağına Bakanlar Kurulu karar verir".

1.2. VERGİNİN MÜKELLEFİ

1.2.1. Bina Vergisinin Mükellefi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, bina vergisinin mükellefi binanın sahibi, varsa kullanım hakkı sahibi, bunlardan ikisinin de var olmaması halinde binaya sahip gibi tasarruf eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Eğer bir binanın sahibi hem de intifa hakkı sahibi var ise, bina ile ilgili mükellefiyetleri intifa hakkı sahibi yerine getirecektir. Bir binaya ortak kullanım hakkıyla sahip olanların mükellefiyetleri ise hisseleri oranında belirlenmektedir. İştiraki ortak durumunda ise sahipler vergiden zincirleme olarak sorumlu olmaktadırlar. Müşterek mülkiyette hisseler belirlendiği için mükellefiyet hisseler oranında ortaya çıkar. İştirak halinde mülkiyette ise ortakların hisseleri belli değildir ve hepsi birlikte ve aynı derecede binanın üzerinde hak sahibidirler. Bu nedenle iştirak halinde mülkiyette zincirleme sorumluluk söz konusudur¹³².

¹³¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 382.

¹³² Arslan, a.g.e., s.306.

1.2.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Mükellefi

Arazi Vergisinin mükelleflerinin kimler olacağı Emlak Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre: "Arazi veya arsanın sahibi, varsa kullanım hakkı sahibi, bunlardan ikisinin de var olmaması halinde arazi ve arsaya sahip gibi mükellef olduğu böylece vergiyi bunların ödemesi gerektiği belirtilmiştir. Ortaklaşa mülkiyet durumlarında ise arazinin maliki olanlar, hisseleri oranında arazi vergisinin dolaylı vergi mükellefi konumunda olmaktadır. Elbirliği mülkiyette(iştirak halinde) ise mükellefler müteselsil olarak sorumludurlar. Ortaklaşa mükellefiyette bireyler kendi payları oranında arazi vergisini bireysel olarak verecekler ve her bir mükellefin vergi tahakkuku da buna göre tarh edilecektir. Mükellefiyetin başlaması, mükelleflerin genel beyan için davet edildikleri, vergi tutarını değiştiren olayların meydana geldiği tarihi ve muafiyetin sona erdiği tarihi müteakip mali yıl itibari ile başlar".

Arazi vergisinde, vergiye tabi durumun hâsıl olduğu muafiyet hakkını kazanan araziden ötürü mükellefiyet, bu durumun meydana geldiği tarihi müteakip taksit itibariyle sona ermektedir. Tasarrufu sınırlanan arazinin vergisi sınırlama tarihini müteakip taksit itibariyle başlayarak bu durumda devam ettiği sürece alınmaz. Mücbir sebeplerle yanan, harap olan binaların arsalarına ait vergiler bu mücbir durumların meydana geldiği tarihleri müteakip mali yılı itibar ile iki yıl süre ile alınmaz¹³³.

1.2.3. Mükellefiyet ile İlgili Özellik Gösteren Durumlar

Gaip murisin ortaya çıkması: miras bırakan kişi gaipliğine bağlı olarak mal varlığı paylaştırıldıktan sonra ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda Medeni Kanun'a göre gaip muris mallarını geri isteme hakkına sahip olur. Bu sebeple gaip murisin gaipliğine bağlı olarak kendilerine mal intikal edenler malları gaip murise geri teslim edeceklerdir. Bu yüzden Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu madde 21'e göre mirasçılarının murisin gaipliğine bağlı olarak kendilerine intikal eden mallar sebebiyle ödedikleri vergiler istekleri üzerine iade edilecektir.

Gaip mirasçının ortaya çıkması: Mirasçılar kendi aralarında bulunan mirasçılardan birinin gaipliğine karar vermiş olabilirler. Gaip olan kişi veya kişiler daha

¹³³ Tortop, a.g.e., s. 141.

sonra ortaya çıkabilirler. Böylelikle Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu madde 21'e göre gaip mirasçının ortaya çıkması durumunda önceden gaibe ait olan miras payı kadar fazla beyanda bulunma durumuna düşen diğer mirasçılar adına tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, ortaya çıkan gaip mirasçının vereceği beyanname ya da vergi dairesinin yapacağı idari soruşturma sonucu tespit edilen matrah üzerinden gerekli düzeltme yapılır.

Mirasçılığın hükmen sabit olması: Vergilendirme yapıldıktan sonra mahkeme tarafından bazı kişilerin mirasçılıklarına karar verilebilir. Mirasçılığına hükmen karar verilen kişi için mükellefiyet doğarken kanaatimizce gaip mirasçılıktaki esaslara göre diğer mirasçıların vergilerinin düzeltilmesi gerekir.

Malın hükmen başkasına ait olması: Vergi konusu malın vergiyi verenden başka bir kişiye ait olduğu mahkeme kararıyla sabit görülürse, bu mala ilişkin alınan vergi kararın kesinleşmesinden bir yıl içinde başvurulması halinde ödeyene iade edilir ve gerçek mükelleften tahsil edilir¹³⁴.

1.3. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Emlak vergisinde vergiyi doğuran olayı bulmak için emlak vergisi mükellefini incelemek isabetli olacaktır. Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay, emlake sahip olma, emlake sahip gibi tasarruf etme veya emlak üzerinde intifa hakkı kurulmasıdır¹³⁵.

1.3.1. Bina Vergisini Doğuran Olay

Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre: "Bina vergisini doğuran olay bina vergisinin mükellefiyetinin kim olduğu sorusunun cevabını bulduğumuzda ortaya çıkacaktır. Bina vergisi, binanın sahibi, varsa kullanım hakkı sahibi, bunlardan ikisinin de var olmaması halinde binaya sahip gibi tasarruf edenlerden alınmaktadır. Bu durumda Bina vergisini doğuran olay ortaya çıkacaktır".

¹³⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 367.

¹³⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 383.

1.3.2. Arsa ve Arazi Vergisini Doğuran Olay

Emlak Vergisi Kanunu'nun 13. maddesi gereği arsa ve arazi vergisini, arsa ve arazinin sahibi, varsa kullanım hakkı sahibi, bunlardan ikisinin de var olmaması halinde arsa ve araziye sahip gibi tasarruf edenler öder. Bu durumda arsa ve arazi vergisini doğuran olayı tespit etmiş oluruz.

1.4. MUAFLIK VE İSTİSNALAR

Emlak vergisinde, diğer vergilerde olduğu gibi, çeşitli muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmiştir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde devamlı muafiyetlere, 5. maddesinde geçici muafiyetlere ve 6. maddesinde de istisnalara yer verilmiştir

1.4.1. Bina Vergisinde Muaflık ve İstisnalar

1.4.1.1. Sürekli Muaflıklar

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. Maddesinde sürekli bu muaflıklarla ilgili kapsamlı bilgiler verilmiştir.

Herhangi bir şart aranmaksızın sürekli muaflıktan faydalanabilecek binalar şu şekilde sıralanmıştır:

-Özel bütçeli idarelerin, il özel idarelerin, belediyelerin, köy tüzel kişiliğinin, kanunla kurulan üniversitelerin ve Devletin kullanımına bırakılmış binalar,

-İl özel idaresi, belediye ve köy ile bu kurumlarla bağlantılı diğer kuruluşların kullanımına bırakılmış olan mezbaha, su, elektrik ve soğuk hava depolarının bulunduğu binalar, belediye sınırlarında bulunan toplu taşıma işletmesine ait binalar ve kapalı durumda olan durak alanları,

-TSK'ya destek olmak amacıyla kurulan vakıf niteliğindeki kurumlara ait binalar,

- Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu tarafından kontrol edilen müflis bankaların iflas idarelerine ait binalar,

-Kira sertifikası ihracı işlemine konu olan binalar.

Kiraya verilmemek koşulu ile sürekli muafliktan faydalanacak binalar aşağıdaki belirtilmiştir:

-Kazanç gayesi olmayan hastane, yetimhane, sağlık, dispanseri, iyileştirme, teşhis ve tedavi merkezleri, öğrenci yurtları, kreşler, kütüphaneler ve çocuk esirgeme birliklerinin kullanımına bırakılmış yurtlar ve işletmeler ile benzeri yerler,

-Dini nitelikli vecibelerin yerine getirilmesine özgü halkın kullanımına açık durumda olan ibadet yerleri ve bu yerlerin ek binaları,

-Tarımsal üretimde kullanılan makine ve alet antrepoları, seralar, ahırlar, tahıl ambarları, saman depoları, ağıllar, kümesler, böcekhaneler, işçi ve bekçilere ait bina, kulübe ve barakaları,

-Yabancı devletlerin diplomatik amaçlı kullanımına bırakılmış binalar ile diplomatların ikamet hizmetine sunulmuş alanlar ve bu binaların eklentileri ve merkez yapılanmaları Türkiye topraklarında konuşlanmış olan uluslararası birliklere, uluslararası birliklerin Türkiye topraklarındaki temsilciliklerinin hizmetine bırakılmış olan binalar,

-Organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler ve sanayi sitelerinde yer alan binalar,

-Köy ve köy birliklerinin hizmetine verilmiş olan tarımsal işletmelerin bulunduğu binalar, köylerde yaşayan kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılamak amaçlı işletilen soğuk hava depoları, değirmenler, ılıca, kaplıcalar, hamam ve çamaşırhaneler,

- Türk Silahlı Kuvvetleri'ne ait kantinler, ordu evleri ve askeri gazino ile bunlara ait ek binalar,

- Devlet Hava Meydanları İşletmesi hizmetindeki terminal amaçlı kullanılan binalar, hangar, teknik sistemlerin depoları, teknik sistemlere ait laboratuvar ve onarım-bakım tesislerine ait alanlar,

- Kurumlar vergisine tabi olmayan işletmeler arasında bulunan kamu yararı amacıyla kurulmuş olan derneklerin kullanımına bırakılmış olan binalar,

- Su ürünleri üreticilerinin üretim amaçlı kullandıkları kayıkhaneler, deniz ve gölet alanlarda çalışan işçi ve balıkçıların kullanımına bırakılmış derme çatma yerleşim binaları,

- Maliye Bakanlığı tarafından kamuya tahsis edildiği onaylanan iskele, rıhtım ve dalgakıran gibi kıyı yapıları ve bu yapıların devamı nitelediğindeki alanlar ile demiryolları ve karayollarının köprü, rampa ve tünel gibi alt ve üst geçitleri, tüm ulaşım ağını ilgilendiren iskeleler, istasyon binaları ve yolcu salonları,

- Genel amaçlı kullanılan bentler, barajlar, sulama kanalları,

- Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafığı sağlanan vakıfların kullanımına bırakılmış binalar,

- Kurumlar vergisine tabi olmayan işletmeler arasında bulunan Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğünün amatör spor kulüplerinin kullanımına bıraktığı binalar,

- Kurumlar vergisine tabi olmayan işletmeler arasında bulunan kooperatiflerin kullanımına bırakılan binalar,

-Bir karşılığının olması koşuluyla Uluslararası Antlaşmalarda azınlık olarak belirtilen cemaatlerin kullanımına bırakılmış olan özel okul binaları,

- Özel mülkiyete ayrılmış büro ve lojmanlar dışında tersane iletme amaçlı kullanılan binalar,

Ayrıca mücavir alanlar dışında konuşlanmış binalar kiraya verilmedikleri sürece vergiden muaf tutulmuştur. Bu binalarda iş gören gelir vergisi muafiyetinden faydalanan esnaf ile götürü usul esasına göre gelir vergisi mükellefi olan bireyler tarafından özellikle işyeri amaçlı kullanılan binalar da muafiyet uygulamasındadır. Bahsedilen bölgelerde bulunan binalardan bazı zaman aralığında dinlenme amaçlı kullanılan binalar ile ticari, sınai ve turistik faaliyet alanları için kullanılan binalar üzerinde bu muafiyetten söz edilmemektedir.

1.4.1.2. Geçici Muafıklar

Geçici muafıklara ilişkin esaslar Emlak Vergisi Kanununun 5. maddesinde belirlenmiştir. Geçici bir süre için vergi dışı bırakılan binalar aşağıda yer almaktadır. Bunlar;

-İnşaatı yeni biten konut olarak nitelendirilen bina ve apartman dairelerinin, 2.500 liradan aşağı bir tutarda olmamak şartıyla vergi tutarının %25'i, inşaat işleminin bittiği tarihi müteakip mali yıl itibariyle 5 sene boyunca geçici muafiyetten yararlandırılır.

-Turizm amaçlı bazı binalar, inşaat halinin sona ermesi veya mevcut binaların turizm maksadı ile kullanılmaya başlanması durumunda turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı müteakip mali yıldan itibaren 5 sene geçici muaflıktan faydalanmaktadırlar.

- Sergi, fuar ve panayır alanlarında inşaatı yeni biten veya mevcut binalar, bu faaliyetlerin olmadığı anlarda kullanılmamak üzere, bahsedilen gayeye ayrıldıkları zaman dilimi süresince vergi muafiyetinden yararlanabilmektedirler.

-Deprem, yangın ve sel gibi mücbir sebeplerle harap olmuş binalar doğal afete uğramış bulunduğu yetkili kuruluşa bildirim tarihini müteakip en geç 5 yıllık zaman dilimi içerisinde geçici muaflıktan yararlanabilmektedir. Afetin meydana geldiği bölgede veya resmi kuruluşlar tarafından yönlendirilen bölgelerde inşa edilmiş olan binalar inşaat işleminin bittiği yılı müteakip mali yılı itibari ile 10 yıl süreli geçici muaflıktan yararlanabilmektedir. Resmi kuruluşlarca ilgili kanunlarına göre inşa olup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı müteakip mali yılı itibari ile 10 yıl süreli geçici muaflıktan yararlanabilmektedirler.

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

- Devlet Planlama Teşkilatı'nın vereceği karar ile görece gelişmemiş bölgeleri geliştirmek amacıyla inşa edilen sınai tesisler, inşaatlarının bittiği yılı müteakip mali yıl itibariyle 5 yıl boyunca geçici muaflıktan yararlanabilmektedirler.

-Yatırım teşvik belgesinden faydalanılarak inşa edilmiş olan binaların inşaatlarının bittiği yılı müteakip mali yıl itibariyle 5 yıl boyunca geçici muaflıktan yararlanabilmektedirler.

1.4.1.3. İstisnalar

Emlak vergisinde binalarla ilgili istisnalar muafiyet altında yer verilmesine rağmen istisna niteliği taşıyanları ayrı başlık altında ele inceleyeceğiz. Bu istisnaların bir

kısmı sürekli bir kısmı da geçici olarak düzenlenmiştir. Ancak bu istisnalar genellikle geçici bir süreyi kapsamaktadır.

-İnşaatlara Uygulanan İstisna: Oturma maksatlı kullanılan bina ve apartman dairelerinin, 2.500 liradan aşağı bir tutarda olmamak şartıyla vergi tutarının %25'i, inşaat işleminin bittiği tarihi müteakip mali yıl itibariyle 5 sene boyunca geçici istisnadan yararlandırılır.

-Bina inşaatının bitimini takip eden 5 yıl süreyle ayrı ayrı istisna uygulanacaktır. Bina mesken olarak kullanılırken 5 yıllık süre içinde kısmen veya tamamen kullanım biçimi değiştirilirse bu halin meydana geldiği yılı takip eden yıldan itibaren istisna uygulanmaz. Mesken dışında kullanıldığı için istisna uygulanmasına son verilen bina 5 yıl içinde tekrar mesken olarak kullanılmaya başlanırsa bu defa istisna kalan süre için uygulanır.

-Binaların mesken olarak kullanılmaya devam edildiği sürede mükellefin değişmesi halinde istisna kalan süre için uygulanır. Binanın paylı ve elbirliği mülkiyete konu olması durumunda şahsa değil, binaya tanınmış olduğundan istisna binanın vergi değerine topluca uygulanacaktır.

-Binaya salon, oda gibi bölümler eklenmesi kalorifer, asansör gibi tesisler konulması inşaat hükmünde olduğundan bu durumda 5 yıl boyunca istisnadan faydalanılacaktır.

-İnşaat aşamasının sona erdiği, inşaatın kullanılmaya başlandığı veya kullanma izin belgesi alındığı tarihi takiben bütçe yılı içinde istisnadan yararlanmak için süresinde başvuru şarttır. Şayet süresi içinde başvuru yapılmazsa istisna bildirim yapıldığı bütçe yılından itibaren uygulanır.

-Belediye ve mücavir alan sınırlarındaki binalar bildirim yapma mecburiyetine tabidir. Köylerdeki inşaatların istisnadan yararlanabilmesi için bunların bildirimine gerek yoktur.

-Belediye Sınırları Dışındaki Alanlar için Uygulanan Bina İstisnası: Belediye sınırları dışında bulunan binalar vergiden istisnadır.

-Yukarıda saydığımız istisnalar dışında kalan diğer istisnaları ise şu şekilde sıralayabiliriz; sağlık ve sosyal amaçlarla kullanılmakta olan bina istisnası, ibadet yerleri

istisnası, zirai amaçlarla kullanılmakta olan bina istisnası, deniz yollarında kullanılan bina istisnası, baraj ve bent niteliğindeki yapılar için uygulanan istisnalar, enerji nakil hatları ve direkleri istisnası, su ürünleri istihsalinde kullanılan binalar istisnası, tersane binaları istisnası, doğalgaz, ham petrol nakil hatları, turizm istisnası, doğal afet istisnası, geri kalmış bölgelerdeki endüstriyel tesisler istisnası, organize sanayi bölgelerindeki ve sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar istisnası, belediye ve mücavir alan dışındaki arazi istisnası gibi¹³⁶.

1.4.2. Arsa ve Arazi Vergisinde Muaflık ve İstisnalar

1.4.2.1. Sürekli Muaflıklar

Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre herhangi bir şart aranmaksızın sürekli muaflıktan faydalanabilecek araziler şu şekilde sıralanmıştır:

- Özel bütçeli idarelere, yasalarla kurulan üniversitelere, devlete ait araziler,
 - Mahalli idareler, İl özel idaresi, belediye ve köy ile bu kurumlarla bağlantılı diğer kuruluşların kullanımına bırakılmış olan mezbaha, su, elektrik ve soğuk hava depolarının bulunduğu araziler, belediye sınırlarında bulunan toplu taşıma işletmesine ait araziler,
 - Türk Silahlı Kuvvetlerini kuvvetlendirmek amacıyla bağlantılı kurulmuş olan vakıflara ait arsa ve araziler,
 - Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu tarafından kontrol edilen müflis bankaların iflas idarelerine ait arsa ve araziler,
- Kiraya verilmemek koşuluyla sürekli olarak vergiden muaf tutulacak araziler ise aşağıda verilmiştir:
- Kamu menfaatlerine faydalı derneklerin hizmetine verilmiş araziler,
 - Yabancı devletlerin konsolosluk ve elçilik binalarının yer aldığı veya elçilerin ikametlerine haiz olan yerleşim yerinin bulunduğu arsa ve araziler,
 - Mezarlıkların bulunduğu araziler,

¹³⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 385.

-Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziler,

-Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında kamulaştırma ile görev arz edilen kamu kurum ve kuruluşlarının sahibi ya da kullanım hakkı tasarrufu bulunan kişi ve ilgili projeye yatırım yapanlar yararına kullanım hakkı verilen araziler,

- T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığının kullanımına tahsis edilmiş arsa ve araziler sürekli muafıklara sahip arsa ve arazilerdir.

1.4.2.2. Geçici Muafıklar

Emlak Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine göre geçici muafıklara sahip arsa ve arazileri aşağıda verilmiştir:

-Özel kanunlara göre, devlet tarafından oluşturulan ormanlar dışında vatandaşların emeği ile yeniden ağaçlandırılıp ormanlaştıran araziler için 50 sene,

-Arsa ve arazinin toprak özellikleri ve erozyon gibi kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen faktörler nedeniyle bataklık, çorak arazi, çalılık, taşlık gibi arazilerin tarıma elverişli hale getirilip kullanılması ile birlikte 10 sene süre ile muafık uygulanır.

- Ekolojik, teknik ve ekonomik açıdan gerekli şartları karşılayan arazilerde arazinin kullanım şeklini değiştiren ağaçlandırma, meyve üretimi yapma, bağ ve bahçe oluşturulmasında en az 2 sene, en fazla 15 sene,

-T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından organize sanayi bölgelerinin kullanımına verildiği kabul edilen araziler için sanayici yararına tapudaki tescil işleminin yapılacağı tarihe kadar, Serbest Bölge olarak ilan edilen araziler için serbest bölge kullanıcısı yararına tapuda tescil işleminin yapılacağı tarihe kadar,

-Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yapılan yatırımları için Yatırım Teşvik Belgesi süresince kazanılmış olunan veya tahsis edilen araziler için geçici muafiyet uygulanmaktadır.

1.4.2.3. İstisnalar

Emlak Vergisi Kanunu'nun 16. Maddesinde arazi istisnası şu şekilde belirtilmiştir: Emlak vergisi mükelleflerinin bir belediye sınırları içinde yer alan arazisinin toplam vergi tutarının 10.000 Lirası arazi vergisinden istisna tutulmuştur. Bakanlar Kurulu bu vergi tutarını üç katına kadar artırmaya yetkili tek kurumdur.

2. EMLAKLERİN BİLDİRİLMESİ, MÜKELLEFIYETİN BAŞLAMASI VE SONA ERMESİ

2.1. EMLAKLERİN BİLDİRİLMESİ

Arsa ve arazi sahipleri 4 yılda bir genel beyanda bulunurlar. Bakanlar Kurulu 4 yıllık süre geçmeden ve mükellefleri genel beyana davet edebilir. Fakat bir genel beyan döneminin üzerinden en az bir yıl geçtikten sonra tekrar genel beyana çağrı yapılabilir¹³⁷.

Mükellefler genel beyanın dışında da mükellefiyet durumunda bir değişiklik olduğunda bu durumu ilgili belediyeye bildirmek zorundadırlar. Bu durumlar; Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde şu şekilde yer almıştır:

“-Binalarda ilaveler yapmak şartıyla, binaların eski durumunu değiştirilmesi asansör veya kalorifer tesisi gibi yeni yapılanmalara gidilmesi,

-Bir binanın mücbir sebeplerle yanması, yıkılması tamamen veya bir bölümünün harap olması, binada yer alan mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin bir bölümünün veya tamamının kaldırılması,

-Bir binanın kullanım şeklinin tamamıyla değiştirilmesi veya bir binanın oturma alanının bir kısmının dükkân, plaza, depo gibi ticaret ve sanat yapma amacıyla kaydedilmesi,

-Arazinin muhteviyatında değişiklik yapılması durumu: Verimsiz boş arazinin ağaçlandırma, bağ haline getirme; ağaçlandırılmış bağ halindeki bir arazinin tarlaya dönüştürülmesi, tarıma uygun bir arazinin doğal afetler sebebiyle tarıma elverişsiz duruma gelmesi, tarıma elverişsiz bir arazinin tarım yapılabilir duruma getirilmesi, arazinin parsellere ayırma yoluyla arsalar haline getirilmesi,

¹³⁷ Tortop, a.g.e., s. 140.

- Bir arazinin belli bir binaya eklenti haline gelmesi ya da bir binada eklenti durumunda olan bir arazinin eklenti durumundan çıkması,

-Bir arazi ya da binanın vergi mükellefinde değişiklik olması,

-Birden çok parçalı arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya birden çok parçalı hisseler ayrılmış olan bir binanın tüm hisse paylarının tek bir çatı altında toplanması. Herhangi bir neden sonucunda bir yerleşim yerinin tamamında süreklilik arz etmek şartı ile bina ya da arazinin toplam değerinde %25 i aşan oranda eksiltme veya artma gibi bir değişiklik olması halinde bildirim zorunludur”.

2.1.1. Emlak Alanlar veya Edinenlerin Bildirimleri

Emlak Vergisi Kanunu gereğince yeni bir gayrimenkul edinen bir kişi, gayrimenkulü edindiği sene için emlak vergisi ödememektedir. Fakat gayrimenkulü edinen mükellef senenin sonuna kadar, gayrimenkulün bulunduğu belediyeye gayrimenkulün bildirimini yapmak zorundadır. Sene sonuna üç aydan daha az süre kalmış ise, örneğin 15 Kasım’da, gayrimenkul alınması halinde, bildirim “üç ay içinde” yani 15 Şubat’a kadar verilmesi gerekir. Emlak Vergisi Kanunu’nun “Bildirim Verme ve Süresi” başlıklı 23’üncü maddesine göre: “Emlak vergisi mükelleflerinin sadece yeni inşa edilen binalar için inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden önce inşaatın bir kısmı kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı anda bildirim verilmesi zorunludur”.

Emlak Vergisi Kanunu 33. Maddesine uyarınca: “Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler başlıklı 1 ila 7 numaralı fıkralarında belirtilen vergi değerini değiştiren nedenlerin ortaya çıkması durumlarında ise, değişikliklerin ortaya çıktığı, bütçe yılı içerisinde gayrimenkulün bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye Emlak Vergisi Bildirimini vermeleri gerekmektedir”¹³⁸.

¹³⁸ Şükrü Kızılot, Ekrem Sarısu, Sezgin Özcan, Zuhâl Kızılot, *Gayrimenkul Rehberi*, 3. Baskı Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 354.

2.1.2. Emlak Satanların Bildirimleri

Gayrimenkulünü satanlar, ileri bir tarihte sattıkları gayrimenkul ile ilgili emlak ve çöp vergisi gibi geçmiş bir borca ait bir takip işlemi ile karşılaşabilirler. Emlaklerini satanlar ileri bir tarihte ilgili satışa ilişkin bir takip ile karşılaşmamak için, emlak satışını gerçekleştirdikten hemen sonra, gayrimenkulün bulunduğu belediyeye, satış bilgilerinin yer aldığı bir dilekçe ile ilgili durumun bildirimini gerçekleştirmelerinde fayda vardır¹³⁹.

2.2. MÜKELLEFİYETİN BAŞLAMASI VE SONA ERMESİ

2.1.1. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre: “Bina vergisinde mükellefiyet, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin 1 ila 7 sayılı bentlerinde yazılı vergi değerini değiştiren nedenlerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu, aynı maddenin 8 sayılı bendinde yazılı halde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi, dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi, muafiyetin kalktığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar”.

Emlak vergisinde mükellefiyetin sona erdiren durum yine Emlak Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde açıklanmıştır: “Yanan yıkılan bütünüyle kullanılmaz hale gelmiş veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanmış binalardan nedeniyle mükellefiyet, bu olayların meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer. Ayrıca yine aynı maddede kanun yetkisi çerçevesinde oturulması ve kullanılması yasaklanan binaların vergileri, mükellefler tarafından vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesi tarafından re 'sen tespit edilmesi üzerine, vergi dairesinin bu durumları öğrendiği tarihlerden sonra gelen taksitler itibariyle, bu durumlar sona ermediği sürece emlak vergisi alınmaz”.

2.2.2. Arsa ve Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. Maddesi uyarınca: “Arsa ve arazilerde mükellefiyet, vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde; değerlendirme takdirinin

¹³⁹ Kızılot, vd., a.g.e., s. 364.

başladığı tarihi, dört yılda bir yapılan takdir işleminin yapıldığı tarihi, muafiyet hakkının sona erdiği tarihi takip eden mali yıldan itibaren başlar”.

Arsa ve arazi vergisinde mükellefiyetin sona ermesine dair bilgiler yine Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde yer almaktadır: “Vergiye tabi iken muafiyet şartlarına haiz olan araziden dolayı mükellefiyet, bu durumun meydana geldiği tarihi müteakip taksitten itibaren sona erer. İlgili yasalar çerçevesinde tasarrufu yasaklanan arazi vergisi, mükellefler tarafından vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesi tarafından re 'sen tespit edilmesi üzerine yasaklama tarihini müteakip taksitlerden itibaren bu durumlar devam ettiği müddetçe alınmaz. Deprem, su basması yangın gibi mücbir sebeplerle harap olan binaların arsalarına ait vergiler, bu mücbir sebeplerin meydana geldiği tarihleri müteakip mali yıl itibari ile iki yıllık bir zaman diliminde alınmaz. Üzerine bina inşa edilen arsanın arazi vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı müteakip mali yıl itibari ile sona erer”.

2.2.3. Emlak Vergisinde Zamanaşımı

Zamanaşımı kavramı, hem özel hukuk statüsünde ve hem de kamu hukuku statüsünde kayda değer bir öneme sahip bir kavramdır. Genel anlamıyla zamanaşımı, kanunlarla belirlenmiş bir sürenin geçmesi ile bir hakkın kaybedilmesi ya da kazanılması şeklinde tanımlanabilir. Vergi hukuku açısından zamanaşımı kavramı Vergi Usul Kanununda belirtilmiştir. Borçlar Kanunu, Medeni Kanun, Ticaret Kanununda da zamanaşımı kavramından bahsedilmektedir. Her bir kanunu ilgilendiren zamanaşımı konusu neticede bir hakkın kaybedilmesi ya da kazanılması sonucunu doğuracaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 113. ve 114. maddelerinde zamanaşımının mahiyeti ve zamanaşımının süreleri ayrıntılı olarak işlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 113. Maddesi uyarınca “Zamanaşımı: belli bir süre geçmesi ile birlikte vergi alacağının ortadan kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta vergi dairesine bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder”. Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde ise zamanaşımı sürelerine ilişkin bilgiler verilmiştir: “Vergi alacağının doğduğu takvim

yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”¹⁴⁰.

Emlak Vergisi Kanununun 40. Maddesine göre “bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar” hükmü yer almaktadır.

Bu duruma göre, bildirim dışı bırakılmış bina, arsa ve arazinin, bildirilmediğinin ilgili belediyece öğrenildiği tarihi izleyen senenin başından itibaren beş sene içerisinde tarhiyatın yapılıp mükellefine bildirilmesi gerekmektedir. Aksi durumda, söz konusu süre içinde tarh edilemeyen emlak vergisi zamanaşımına uğrayacaktır¹⁴¹.

3. VERGİNİN MATRAHI, ORANI, HESAPLANMASI VE ÖDENMESİ

3.1. VERGİNİN MATRAHI

Matrah kelimesi dilimize Arapçadan girmiş ve yerleşmiştir. Bunun yerine Türkçe bir kelime bulunmadığı ve bulunan karşılıklar yeterli olmadığı için vergi terminolojisinde aynen bırakılmış ve vergi kanunlarında da yer almıştır¹⁴².

Vergi matrahı ile vergi konusu birbiri ile aynı olmayan kavramlardır. Vergi kanunları bu iki kavramı ayrı ayrı açıklamaktadır. Verginin konusu emlak vergisinde bina, arsa ya da arazinin kendisidir. Verginin matrahı ise o bina, arsa ya da arazinin vergi değeridir.

Vergi değerini değiştiren sebeplerin vukuu bulması durumunda, Vergi Usul Kanunu’na göre mükellefiyetin başlangıç yılını müteakip yıllarda emlak vergisi matrahı her sene, bir önceki seneye ait matrahın aynı sene için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmak suretiyle bulunur. Dolayısıyla emlak vergisinin matrahı her mali yılın başlangıcın itibariyle o yıl için tahakkuk etmiş olur¹⁴³.

¹⁴⁰ Kızılot, vd., a.g.e., s. 405.

¹⁴¹ İrfan Ermin, “Emlak Vergisi Kanunu’nda Yapılan Yeni Düzenlemeler-7”, Ankara, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı:373, 01.08.2002., s. 88-89.

¹⁴² Kırbaş, a.g.e., s. 105.

¹⁴³ Arslan, a.g.e., s. 318.

3.1.1. Bina Vergisinin Matrahı

Emlak Vergisi Kanunu 7. Maddesi uyarınca: “Bina vergisinde matrah vergi değeridir”. Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. Maddesinde: “Binalar için vergi değeri, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından müşterek olarak tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile belli esaslara göre bulunacak olan arsa ya da arsa payı değeri esas alınarak hesaplanan bedeldir. Modern emlak vergilerinin matrahı, genellikle gayrisafi irat yerine bina ve arazinin değeridir”.

Bina vergisinin matrahı binanın Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesi kapsamındaki hükümlere göre: “Tespit olunan vergi değeridir. Binalar için vergi değeri, Maliye ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından ortaklaşa tespit ve ilan edilecek binanın metrekare normal inşaat maliyetleri ile binaya ait veya isabet eden arsa değeri toplanarak bulunan değerdir. Ancak ilgili kanunda belirlenen istisna ve muafiyetler düşüldükten sonra mükellef vergi ödeyeceği için matrah, rayiç bedelden ilgili kanunda belirlenen, muafiyet ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutar dikkate alınmaktadır”¹⁴⁴

Vergi matrahı ekonomik bir değer (değer) olabileceği gibi fiziki unsurlar veya teknik birimler de verginin matrahı olabilir. Vergiler, matrahın fiziksel ya da ekonomik bir değerle ifade edilmesine göre ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Matrahın gelir, fiyat, değer, bedel, irat gibi genellikle para ile ifade edilen yani değer olan vergilere “ad valorem” vergiler; matrahı sayı, adet, metre, metre küp, kilo, litre vb. fiziki ölçüler olan vergilere ise “spesifik” vergiler adı verilmektedir. Günümüzde uygulanan vergilerin çoğunluğu değer esasına dayanan ad valorem vergilerdir. Spesifik vergilerin sayısı giderek azalmaktadır¹⁴⁵.

Spesifik matraha bir oran yerine belirli birim vergi miktarı uygulanırken, ad valorem matraha değer veya fiyat üzerine belirli bir yüzde veya binde oranı uygulanmaktadır. Örneğin, binanın yüz ölçümünden vergi alınırsa matrah spesifik esaslı olur. Eğer binanın değerinden vergi alınırsa matrah ad valorem esaslı olur¹⁴⁶.

Emlak vergisinin matrah hesaplamasında değer esası dikkatte alınarak yapılan uygulamalarda, vergileme ne kadar olumlu niteliklere sahip olursa olsun, genel olarak kabul gören ölçü olan rayiç bedelin belirlenmesi sorun yaratmaktadır. Piyasada oluşmuş

¹⁴⁴ Arslan, a.g.e., s. 311.

¹⁴⁵ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, a.g.e., s. 238.

¹⁴⁶ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, a.g.e., s. 149.

olan bir değerin aynı nitelikteki gayrimenkuller bakımından da geçerli olacağı varsayımı bazı zamanlar adil olmayan uygulamalarla karşılaşılması neticesini doęurabilmektedir¹⁴⁷.

Her vergide olduğu gibi emlak vergilerinde de, verginin matrahının ne olduğu ilgili vergi yasalarında açıkça gösterilmiştir. Matrahın advalorem mi yoksa spesifik mi olacağı yasama organının tercihine bağlıdır. Ancak çeşitli ülkelerdeki uygulamalar gözönünde tutulduğunda, emlak vergisinde matrah olarak genellikle bina veya arazinin değerinin tercih edildiği grlmektedir¹⁴⁸.

Bazı ülkelerde, istisnai olarak taşınmazın alanına, sokağa bakan yüzünün genişliğine, yksekliliğine, ya da benzeri maddi ölçülere dayanarak emlak vergisi matrahı saptanabilmektedir. Fransa'da 1916 yılına kadar yürürlükte kalan ve 18. yüzyılda İngiltere'de de uygulanmış olan kapı ve pencere vergisi bu konuya örnektir. Bu karakteristik verginin matrahı binanın kapı ve pencere sayısıydı. Bu vergide verginin matrahı yükümlünün oturduğu evin kapı ve pencere sayısına göre tespit ediliyordu. Çünkü bu sayının yükümlünün vergi ödeme gücüne karine teşkil ettiği, yani vergi ödeme gücünü temsil ettiği varsayılıyordu¹⁴⁹.

Yine arazinin yüz ölçümünün arazi vergisine matrah olarak esas alındığı uygulamalar da bu konuya örnektir. Oldukça seyrek rastlanan bu uygulama, daha çok belde hizmetlerinden yararlandığı kabul edilen taşınmazlarda yararlanma ilkesinin bir sonucu olarak savunulmuştur. Ancak, bu tür maddi ölçüler, ne kadar dikkatle seçilirse seilsinler, yararlanmanın gerçek ölçüsünü göstermekte çok yetersiz kaldığından değer esasının genellikle kabul edildiği grlmektedir¹⁵⁰.

Vergi matrahının saptanmasında az çok değişik yollar izlendiği görülmektedir. Bazen taşınmazların piyasa değeri (rayiç değeri), bazen safi ya da gayrisafi kira değeri vergilemeye esas olur. Ancak kira değeri ile piyasa değeri arasında genellikle oldukça sıkı bir bağ bulunduğundan, sonuçta her iki durumda da taşınmazın piyasa değerinin esas alındığını söylemek pek yanlış olmaz. Emlak vergisi değernden alınıyorsa bütün servet vergilerindeki değerleme sorunu burada da ortaya çıkar. Buradaki sorun, tüm servete yönelik vergilere kıyasla daha sınırlı ise de yine taşınmazların vergi değerlerinin

¹⁴⁷ Akdoğan, a.g.e., s. 251.

¹⁴⁸ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, a.g.e., s. 351

¹⁴⁹ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, a.g.e., s. 243.

¹⁵⁰ Uluatam, Methibay, a.g.e., s. 366.

gerçek değerlere yaklaştırılması vergi idarelerini en çok meşgul eden ve mükellefle idareyi karşı karşıya getiren hususlardan biridir¹⁵¹.

Emlak vergisinin uygulanmasında matrahın saptanması için başlıca iki değerlendirme yönteminden yararlanılır. Bunlardan birincisi kira değer üzerinden vergilemeyi öngörür. Bu yöntem yapılan tahrir göre emlakın normal koşullar altında getirebileceği tahmin ve takdir edilen gayri safi iradını ifade eder. Bu safi irattan bazı indirimler yapılmak suretiyle verginin matrahını oluşturan safi irat bulunur. 1972 yılına kadar Türkiye’de uygulanan bina vergisinin matrahı bu yönteme göre saptanmıştır¹⁵².

3.1.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Matrahı

Arazi vergisinde vergi değeri, Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesi uyarınca: “Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bildirilir. Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda 29. maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır”¹⁵³.

Emlak Vergisi Kanunu’nun 17. maddesine göre: “Saptanan ilgili arazinin değeri, arazi vergisinin matrahı olarak kabul edilmiştir. Yani arazi vergisinin matrahı, arazi ve arsanın tespit edilen vergi değeridir. Tarım arazisinin vergi değeri tespit edilirken arazinin alım satım bedeli yanında arazinin verim gücünde dikkate alınır”.

213 sayılı VUK’a göre: “Asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer tespiti hükümleri uyarınca takdir komisyonları tarafından arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsel edilmemiş arazide takdir olunan birim değerler vergi değeridir. Her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler vergi değeridir. Her il veya ilçe için arazinin cinsi itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir”¹⁵⁴.

¹⁵¹ Uluatam, Methibay, a.g.e., s. 367.

¹⁵² Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, a.g.e., s.88.

¹⁵³ Arslan, a.g.e. s. 317.

¹⁵⁴ Emlak Vergisi Kanunu, 29. Madde.

Takdir işlemi yapılarak bulunan vergi değeri, aynen bina vergisinde olduğu gibi takip eden yıldan başlamak üzere “her yıl bir önceki yıl birim değerinin belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle” bulunur¹⁵⁵

Arsa ve arazi vergisinin matrahını saptamada kullanılan yöntem servet-satış-değerinin esas alınmasını öngörür. Bu yöntem, yapılan tarihe göre normal koşullar altında ve emlakın satılması halinde elde edilebileceği tahmin olunan bedeli ifade eder. 1972 yılına kadar Türkiye’de uygulanan arazi vergisinin matrahı bu yöntemle göre saptanmıştır¹⁵⁶.

3.2. VERGİNİN ORANI

3.2.1. Bina Vergisinin Oranı

Emlak Vergisi Kanunu’nun 8. maddesine göre: “Bina vergisinin oranı, çeşitli binaların kullanım amaçlarına, buldukları yere ve binaya sahip olanların bazı özelliklerine göre farklı normal, artırımlı ve indirimli oranlar şeklinde belirlenmiştir”.

Bina vergisinde oranlar meskenler için binde bir, diğer binalarda ve işyerleri için ise binde ikidir. Bu oranları yarısına kadar indirmeye ve üç kat arttırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Büyükşehir belediye sınırları kapsamındaki binalar için bu oranlar %100 arttırılarak uygulanmakta, diğer bir ifadeyle meskenlerde binde iki, diğer binalarda ise binde dört oranı geçerli olmaktadır. Ayrıca bunun yanı sıra, arsanın veya arsa payının vergisinden az olmayacağı da hükme bağlanmıştır. Kanun koyucu vergi değeri yüksek olan arsaların üzerine derme çatma evler yapılarak arsa adına ödenecek verginin düşürülmesini engellemek için böyle bir hükme yer verilmiştir¹⁵⁷.

Emekliler, ev hanımları, özürllüleri, gazi, şehit, dul, yetim ve hiçbir geliri olmayanlar için emlak vergisi oranı, brüt alanı 200 m²’yi aşmayan tek bir meskene sahip olmaları koşuluyla, 2007 yılından itibaren sıfıra indirilmiştir¹⁵⁸.

İndirimli oran, hisseli konutlarda vergi değerinin hisseye isabet eden kısmına uygulanacaktır. Konutta bizzat mükellefinde oturması şart değildir. Ancak birden fazla

¹⁵⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 393.

¹⁵⁶ Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, a.g.e., s.88.

¹⁵⁷ Arslan, a.g.e., s. 311.

¹⁵⁸ Kızılot vd., a.g.e., s. 375.

konutta hisseye sahip olanlar meskenlerde indirim uygulamasından faydalanamayacaklardır. İndirimli orandan yararlanılması için belediyeye başvuru yapılması gereklidir. Başvuruda durumu açıkça ortaya koyan ispat edici belgelerinde birlikte sunulması gereklidir. İndirimli orandan yararlanma şartlarının herhangi birinin kaybedilmesi halinde meydana gelen değişikliğin bildirilmesine gerek vardır¹⁵⁹.

Tablo 11: Bina Vergisi Oranları

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

Kaynak: Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 392.

3.2.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Oranı

Emlak Vergisi Kanunu madde 18 uyarınca: “Arsa ve arazi vergisinin normal oranı; arazilerde binde bir, arsalarda binde üçtür. Arsa ve arazi vergisinin büyükşehir hudutları ve belediyenin kontrolünde olan mücavir alanlar içinde artırımlı oranları ise; arazilerde binde iki, arsalarda binde altıdır. Söz konusu oranlar, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun uygulandığı büyükşehir hudutları ve belediyenin kontrolünde olan mücavir alanlar içinde %100 artırım uygulanır. Vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya 3 katına kadar arttırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir”.

¹⁵⁹ Emlak Vergisi Kanunu’nun 38 Seri No’lu Genel Tebliğ.

Tablo 12: Arsa ve Arazi Vergi Oranları

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

Kaynak: Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s.394.

Arsa ve Arazi Vergisi'ne ek olarak, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 12. maddesine göre: "Belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanında kalan kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin % 10'u nispetinde Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı tahakkuk ettirilir ve ilgili belediye tarafından emlak vergisi ile birlikte tahsil edilir".

3.3. VERGİNİN HESAPLANMASI

3.3.1. Bina Vergisinin Hesaplanması

Bina vergisi hesaplanırken aşağıdaki bilgilerin bilinmesi gerekir:

"Evin veya işyerinin, üzerine inşa edildiği arsanın metrekare birim değeri ve arsa payının kaç metrekare olduğu,

-Evlerin ve binaların; betonarme, karkas, yığma veya ahşap olma durumuna ve inşaat sınıfına göre belirlenen metrekare maliyet bedeli,

- Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ya da dışındaki konutların ve işyerlerinin vergi oranları,

- Binanın dıştan yüz ölçümü,

- Aşınma payı indirimi,

- Kalorifer ve asansör farkı”¹⁶⁰.

Bina vergi değerinin hesaplanmasında birtakım yollar izlenir Bu yollar: “Daha önceden resmi olarak belirlenmiş cetvelde yer alan bina metrekaresi normal inşaat maliyet bedellerini gösteren ortalama rakam ile binanın dıştan dışa yüzölçümü çarpılacaktır. Bu çarpım sonucu ortaya çıkacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı ilave edilecektir. Bu ilave söz konusu rakamın asansör için %6, kalorifer veya klima için de %8'i oranında olacaktır. Bu suretle bulunan toplam değerden yıllara ve inşaat cinsine uygun düşen amortisman payı düşülecektir. Amortisman payının düşülmesinden sonra kalan tutara arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri eklenecektir”¹⁶¹.

Tablo 13: Binaların Yaşına ve İnşaat Türüne Göre Aşınma Oranları

İNŞAATIN CİNSİ										
	0-3 Yaş Arası	4-5 Yaş Arası	6-10 Yaş Arası	11-15 Yaş Arası	16-20 Yaş Arası	21-30 Yaş Arası	31-40 Yaş Arası	41-50 Yaş Arası	51-75 Yaş Arası	76 ve Daha Yukarı Yaş
Çelik karkas- betonarme karkas B.	4	6	10	15	20	25	32	40	50	60
Yağma kagir, yığma yarı kagir B.			2	8	5	2	0	0	0	0
Ahşap, taş duvarlı gecekondular tarz ve niteliğinde binalar		2	8	5	2	0	0	0	0	0
Kerpiç ve diğer basit binalar	0	7	5	5	5	5	5	5	5	5

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, “Asgari Ölçüde Arsa Ve Arazi Metre Kare Birim Değerleri 2014”, https://intvd.gib.gov.tr/2014_Emlak_Arsa/pdf/AsgariOlcudeArsaveAraziMetrekareBirimDeğerleriAciklama.pdf, s.1., (25.10.2017).

¹⁶⁰ Şükrü Kızılot, “Emlak Vergisi Nasıl Hesaplanacak” 11 Eylül 2002, <http://www.hurriyet.com.tr/emlak-vergisi-nasil-hesaplanacak-96861>, s.12, (20.09.2017.)

¹⁶¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e, s. 389.

3.3.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Hesaplanması

Arsa ve arazilerin vergi değerinin hesaplanması zor olmayan bir denklem tespit edilebilmektedir. Şöyle ki; takdir komisyonlarınca tespiti yapılan arazi veya arsanın metrekaresi birim değeri arazi veya arsanın yüzölçümünü ile çarpılarak arazi veya arsanın vergisi hesaplanabilmektedir.

ÖRNEK: Takdir komisyonu tarafından tespit edilen arsa veya arazi metrekaresi değeri= 150 TL

Arsa veya arazinin yüzölçümü değeri= 2000 m²

Arsa veya arazinin hesaplanan vergi değeri (150 x 2000m²)= 300.000 TL ¹⁶².

3.4. VERGİNİN ÖDENMESİ

Emlak vergisini kim ödüyor, emlak vergisi adil bir vergi midir? Bu soruların birçok cevabı olabilir. Çünkü emlak vergisi hakkında birçok görüş vardır. Emlak vergisini taşınmaz mallar üzerinden vergilendirildiğini düşünenler emlak vergilerinin doğal olarak gerici olduğunu düşünme eğilimindedir. Çünkü kural olarak sermayeden elde edilen gelir ekonomik durumu daha iyi olan bireyler için nispeten daha yüksek bir gelir payı oluşturmaktadır. Emlak vergisini sermaye üzerinden vergilendirildiğini düşünenler emlak vergilerinin doğal olarak ilerici olduğunu düşünme eğilimindedir. Çünkü kural olarak emlak yoksul insanlar için daha büyük bir tüketim payı oluşturmaktadır¹⁶³.

1319 numaralı olan Emlak Vergi Kanununa göre emlak vergisi şu alanlar için ödenmesi gerekmektedir.

Bunlar ;

Binalar,

Arsa,

Arazi, olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹⁶² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 393.

¹⁶³ Kızılot, a.g.e., s.12.

3.4.1. Bina Vergisinin Ödenmesi

Emlak vergisinin ödenmesi usulü ve süresi Emlak Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinde yer almaktadır: “Emlak vergisinin birinci taksiti Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki taksitte ödenir”.

Taşınmaz ismiyle nitelendirilen bina gibi mal varlıklarının, söz konusu olan emlak vergileri, mülkiyete sahip olan vergi mükellefleri olarak adlandırılan kişiler vasıtasıyla ödenmelidir. Taşınmaz malların, emlak vergilerini ödemek suretiyle, taşınmaz mal sahiplerinin bağlı oldukları belediye meclislerinin emlak hizmetleri müdürlüklerine müracaatlarını yaparak ödemelerini yapabilmektedirler. Taşınmaz malın bağlı olduğu belediyeye ödenmesi gerekmektedir. Emlak vergisinin ödenme zorunluluğu taşıyan taşınmazların başka bir şehirde bulunması durumunda ödemeler herhangi bir belediyeden PTT'den ödeme ya da Belediyelere ait olan bir banka hesap numarasına Emlak Vergisi Mükellefiyet numarası not düşülerek yapılabilir. Ayrıca, emlak vergisi internet vasıtasıyla da çevrimiçi bir işlem biçiminde yapılabilir. Belediyelerin e-belediye sisteminden ilgili sekmeye giriş yapılarak ödemeler çevrimiçi şekilde ödenebilmektedir¹⁶⁴.

3.4.2. Arsa ve Arazi Vergisinin Ödenmesi

Emlak Vergisi Kanunu madde 30 uyarınca: “Kanunlar ve diğer kamu düzenine ilişkin mevzuatlarla tasarrufuna sınır getirilen bina, arsa ve arazi üzerindeki vergi, sınırlamanın devam ettiği 1/10 oranında tahsil olunur. Sınırlamanın kaldırılması durumunda emlak vergisi, kaldırılma anını takip eden mali yıl itibariyle, vergi değerinin bütünü üzerinden ödenir”.

Emlak vergisini ödemek isteyen mükelleflerin bina, arsa, arazi ve işyeri gibi her bir gayrimenkul cinsi için ayrı bir form doldurmaları gerekmektedir. İlgili belediyelerden veya internet sitelerinden doldurmaları gereken emlak bildirim formlarını temin edilebilmektedirler.

¹⁶⁴ Maliye Postası, “*Emlak Vergisi Açıklamaları*”, <http://www.maliyepostasi.com/emlak-vergisi-aciklamalari>, s.1. (10.09.2017).

4. EMLAK VERGİSİNDE DEĞER TESPİTİ

4.1. EMLAK VERGİSİNDE DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ VE UYGULAMA BİÇİMLERİ

Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde değerlendirme: "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi değerlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır".

Vergi Usul Değerleme Ölçütleri ve Uygulama Biçimleri kapsamında VUK' un 261. maddesinde değerlendirme ölçütleri tam manasıyla açıklanmış olup, değerlemeye tabi iktisadi değerlerin cinsi ve mahiyet kısmına göre şekillenen aşağıda belirtilen ölçütlerden bir tanesi sayesinde var olacağı dile getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 261. Maddesi uyarınca: "Değerleme, iktisadi değerlerin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

1. Maliyet bedeli
2. Borsa rayici
3. Tasarruf değeri
4. Mukayyet değer
5. Rayiç bedel
6. Emsal bedeli ve ücreti
7. Vergi değeri
8. İtibari değer"

Maliyet Bedeli; VUK' un 262. maddesi gereği: "İktisadi bir varlığın iktisap edilmesi ya da değerinin artırılması yoluyla yapılan ödemelerle bunlarla alakalı tüm giderlerin toplamını ifade etmektedir".

Borsa Rayici; VUK' un 263. maddesi gereği: "Gerek menkul değerleri ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi varlıkların değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade etmektedir. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, Maliye Bakanlığı son muamele günü yerine değerlemeye önceden gelen 30 gün içindeki ortalama rayici esas alarak aldırma yetkilidir".

Tasarruf Değeri; VUK' un 264. maddesi gereği: “Bir iktisadi varlığın değerlendirme gününde maliki için arz etmiş olduğu gerçek değer olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu uyarınca bir iktisadi değerın değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer tasarruf değeridir. İskontolu değer olarak da nitelendirilen tasarruf değeri, iktisadi değerın değerlendirme günündeki kullanım değeri olmaktadır”.

Mukayyet Değer; VUK' un 265. maddesi gereği: “Bir iktisadi değerın muhasebe kayıt sisteminde gösterilen hesap değeridir. Vergi Usul Kanunu uyarınca, bir iktisadi değerın muhasebe kayıtlarında belirtilen hesaba istinaden, yazılı olan değer, defter değeri gibi farklı nitelendirmelerle de mukayyet değeri belirtebiliriz. Mukayyet değerın uygulama alanı, değerleri defter ve hesaplarda oluşan ve envanterleri bunlardan bulunabilecek olan iktisadi değerlerdir”.

Rayiç Bedel; VUK' un 266. maddesi gereği: “Bir iktisadi değerın değerlendirme günündeki normal alım-satım değeri rayiç bedel olarak belirtilir. Günümüz değerlendirme sisteminde cari değer ismi altında yaygın olarak kullanılmakta olan rayiç bedel iktisadi değerlerin gerçek değerini ortaya koyan bir ölçüdür. Buna karşın, VUK tarafından kabul gören rayiç bedelin hem uygulama alanı vergi değeri ile değerlemesi yapılan bina, arsa ve arazinin bu değerinin hesaplanması ile kısıtlanmıştır, hem de alım satım değeri ile ifade edilen tartışılabilir bir tanıma sahiptir”.

Emsal Bedel ve Emsal Ücret; Vergi Usul Kanunu madde 267 uyarınca: “Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespiti yapılamayan bir malın, değerlendirme gününde satışının yapılması halinde emsaline eş değer olacak olan değerdir. Ücretle yapılan imalatlarda ücretin gerçek tutarının bilinmemesi veya doğru olarak tespitinin yapılamaması durumunda tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslar dikkate alınarak tayin edilir. Vergi Usul Kanunu uyarınca emsal bedeli, bir iktisadi değerın emsallerine göre piyasada haiz olduğu satış bedelidir. Belirtilen tanımdan da anlaşılacağı üzere, emsal bedeli, değerlendirme yapılacak iktisadi değerın aynı cins malların piyasa fiyatına göre hesap edilen değeridir. Vergi usul Kanunu gereğince emsal bedeli veya ücretinin belirlenmesinde önce fiyatın ortalamasının alınması esası uygulanır. Verilen esasın uygulanma durumunun gerçekleşmemesi halinde bir sonraki sırada olan maliyet bedeli esası uygulanmaya konur. Bu esasın da uygulanamaması durumunda son sırada olan takdir esası devreye sokulur”.

Vergi Değeri; Vergi Usul Kanunu 268. maddesi uyarınca: “Vergi değeri, bina, arsa ve arazinin Emlâk Vergisi Kanunu madde 29 uyarınca tespiti yapılan değerdir. Vergi Usul Kanunu uyarınca maliyet bedeli bilinmeyen bina, arsa ve arazinin vergi değeri ile maliyeti bilinmeyen amortismanına tabi iktisadi değerler alış tarihindeki rayice göre değerlendirir”.

İtibari Değer; VUK’ un 284. Maddesi uyarınca: “Her çeşit hisse senedi, tahvil ve senedin üzerinde yazılı olan değerdir. İtibari değer diğer bir adı nominal değerdir. Nominal değer, üzerinde yazılı olan değerlerle muhasebe kayıtlarına geçen paralar ve senetler gibi bazı iktisadi değerler için mukayyet değerde aynı olmaktadır. Para ve pulların üzerinde yazılmış olan değerler de itibarî değerdir”.

4.2. TÜRKİYE’DE TAŞINMAZ DEĞER TESPİTİNİN KANUN İÇERİĞİ

Türkiye’de taşınmaz değerinin tespitine yönelik emlak vergisine esas olacak yürürlükteki düzenlemeler irdelendiğinde, bir binaya ait vergi spekülâtif değerinin tayin edilmesinde pek çok faktörün (konum, yerel piyasa özellikleri vb.) görmezden gelindiğini, bu durumun yerine de yapının arsa payı değeri, yaklaşık maliyet bedeli, yıpranma payı tutarı ve asansör/kalorifer çelik yapılarını bildiren maliyet yöntemi uygulamaları kullanılmaktadır. Arsa ve arazilerin vergi değerlerinin tespit edilmesinde ise takdir komisyonlarının değerlemeye tabi bölge için asgari düzeyde bir birim fiyatı ortaya koymaları beklenmektedir. “Asgari düzeyde arsa birim değerleri, cadde ve sokak üzerinden hesaplanan ölçek, arsa sayılacak parsel edilmemiş arazilerin birim değerleri değerlendirme açısından farklı bölgeler ölçeği, asgari düzeyde arazi birim değerleri ise il veya ilçe ölçeğinde arazilerin kıraç, taban ve sulak cinsinde olup olmaması dikkate alınarak tespit edilir. Verilen detaylar açısından bakıldığında Türkiye’de vergi değerinin tespitinde iki ana bileşenin kullanılmakta olduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, ikincisi ise arsa ve araziler için asgari düzeyde birim değerleridir”¹⁶⁵.

¹⁶⁵ Hacıköylü, Heper, a.g.m., s. 3.

4.3. BİNALARDA DEĞER TESPİTİ

Binaların vergi değeri; Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük' ün ikinci kısmının birinci bölümündeki 7. maddesine göre: “Binaların kullanılış şekli, inşaatın cinsi ve sınıfına göre tespit edilmektedir. Vergi değerinin tespitinde, yukarıda belirtilen binaların özelliklerinin dışında, aşağıdaki özellikler de göz ardı edilememelidir:

- 1- Binanın konumunun bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak durumu,
- 2-İşyerleri ve yerleşim yerleri ile okul, hastane, alış-veriş merkezi, park ve bahçe gibi tesislere olan mesafe durumu ve ulaşım kolaylığı durumu
- 3- Su, elektrik ve kanalizasyon gibi altyapı işler olup olmadığı,
- 4- Binanı metrekare açısından ölçüsü, katsayısı, oda, hol, banyo gibi bölümlerinin sayısı,
- 5- Oda, hol, banyo gibi bölümlerinin kullanılabilirlik durumu,
- 6- Kuzey, güney, doğu, batı cephe durumu,
- 7- Asansör, kalorifer ve klima tesisatının bulunup bulunması durumu,
- 9- Binanın ahır, bahçe, kömürlük, depo gibi bölümlerinin olup olmaması durumu
- 10- Deniz ve orman gibi manzara görme durumu”.

Emlak değerleri kişilerin emlak sahibi olması ve vergisinin ödenmesi açısından önem arz etmektedir. Emlak sahipleri gelirleri ve ödeme güçlerine göre değişik bölgeleri tercih edebilirler. Bu bağlamda belediyelerin emlakın değerlerini belirlemede yetkili olmaları idarenin kendi bölgesine emlak sahiplerinin ikamet etmesinde önemli bir faktördür. Değer tespitinde oluşturulan belediye kurulları çalışır. Genel olarak emlak değerleri 4-5 yılda bir yeniden belirlenir¹⁶⁶.

2017 yılı Torba Yasası'nın 41. Maddesine göre: “Takdir komisyonlarınca 2018 yılı geçerli olmak kaydıyla takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin, 2017 yılında uygulanan birim değerinin %50'sini geçmeyecek şekilde

¹⁶⁶ Çetinkaya, a.g.e., s. 73.

düzenlenmiştir. Takip eden 2019, 2020, 2021 yıllarında da bina ve arazi vergi değerlerinin hesaplanmasında 2018 yılı için esas alınan birim değerleri üzerinden işlem yapılması amaçlanmaktadır. Ayrıca, emlak vergisi değeri ya da asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri dikkate alınarak uygulanan vergi, harç ve diğer mali yükümlülüklerde de bu düzenleme ile belirlenen değerlerin dikkate alınacağı açıklanmaktadır”.

4.4. ARSA VE ARAZİLERDE DEĞER TESPİTİ

Emlak Vergisi Kanunu’na göre: “Vergi değerinin ortaya çıkmasında esas olan arsa ve arazilere ait asgari ölçüde metrekare birim değerleri takdir eden komisyonlarınca tayin edilmektedir. 3.7.2009 tarihinden evvel meydana gelen arsa metrekare birim unsurlarına ilişkin takdir komisyonları, belediye başkanı veya tevkil edeceği bir memur (başkan), söz konusu belediyeden yetkili olan bir memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur, ticaret odası gereği seçilmiş olan bir üye ile ilgili mahalle veya köy muhtarından meydana getirilmiştir. 3.7.2009 tarihini takiben yapılan takdirlerde de, bu komisyonlara defterdarın, vergi dairesi başkanlığı var olan yerlerde vergi dairesi başkanının üstleneceği iki memur ile ilgili olduğu arsalarla ilişkin organize sanayi bölgesini temsilen bir üye dâhil edilmiştir. Arazi için söz konusu birim değer tespitinde, takdir komisyonu; valinin başkanlığı altında, defterdar, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulmaktadır. Takdir edilen arsa ve arazi değerlerini öğrenmek isteyen emlak vergisi mükelleflerine ve belediyelere kolaylık sağlayabilmek için az önce belirtilen komisyonlarca belirlenen "asgari ölçüde arsa ve arazi m² birim değerleri" ile her belediyenin banka hesap numarası ve posta çek numarası iller itibarıyla toplanmıştır. Yayımlanan cetvellerde yer alan arsa ve arazi m² birim değerleri, yukarıda belirtilen takdir komisyonları tarafından takdir edilerek kesinleşen değerlerle birlikte bazı yerlerdeki davalı değerleri de içermektedir”¹⁶⁷.

¹⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, “Asgari Ölçüde Arsa Ve Arazi Metre Kare Birim Değerleri 2014”, https://intvd.gib.gov.tr/2014_Emlak_Arsa/pdf/AsgariOlcudeArsaveAraziMetrekareBirimDegerleriAciklama.pdf, s. 1.,(25.10.2017).

4.5. EMLAK VERGİSİ DEĞERİNİN DİĞER VERGİLERLE İLİŞKİSİ

Gayrimenkullerin emlak vergisine esas vergi değerinin ödenecek harç, gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi bakımından önemi büyüktür¹⁶⁸.

-Gelir Vergisi Yönünden: Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. Maddesine göre: "Bina ve arazide emsal kira bedeli yetkilisi özel mercilerce ya da mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, böylece takdir ya da tespit edilmiş kira mevcut değilse, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. Maddesine göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir".

-Ödenecek Harç Yönünden: Gayrimenkulün satışı sırasında mükellef tarafından beyan edilen değer, vergi değeri ve tapu harcı ile kıyaslanması sonucu yüksek olanı üzerinden hesaplanır¹⁶⁹.

-Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden: "Mirasçıların, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde, sulh hukuk mahkemesinden veraset ilamı alıp, vergi, dairesine verecekleri veraset ve intikal vergisi beyannamesinde, gayrimenkulün emlak vergisine esas vergi değeri beyan edilecektir"¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Kızılot, vd., a.g.e., s. 405.

¹⁶⁹ Kızılot, vd., a.g.e., s. 406.

¹⁷⁰ Kızılot, vd., a.g.e., s. 407.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

EMLAK VERGİSİNDE YAŞANAN SORUNLAR İLE İLGİLİ ALAN ARAŞTIRMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. UYGULAMADAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Günümüzde hali hazırda uygulanan, emlak vergisinin temelini meydana getiren ve 1972 mali yılı itibari ile yürürlüğe giren mevzuat günümüzde de pek çok yeniliklerle geçerliliğini korumaktadır. Ortalama kırk yıldır aktif olarak kullanılmakta olan Emlak Vergisi Kanunu üzerinde yapılan değişiklikler büyük bir oranda emlak vergisine matrah olacak taşınmaz değerinin belirlenmesine ilişkindir¹⁷¹.

Uygulama kaynaklı problemlerin başında, taşınmaz değerinin sağlıklı ve gerçekçi bir sistemle tespit edilememesine ilişkin problem yer almaktadır. Bir başka problem ise, emlak vergisinin tahsilat işlemi ve denetimi sırasında ortaya çıkan problemlerdir. Son problem ise takdir komisyonlarını oluştururken ortaya çıkan problemdir¹⁷².

1.1. TAŞINMAZIN GERÇEK DEĞERİNİN BELİRLENEMEMESİNE İLİŞKİN SORUNLAR

Günümüzde kullanılmaya devam eden emlak vergisinde taşınmaz değerinin tespitine göre var olan sorunlardan ilki, taşınmazın kamulaştırılmasına yönelik olan düzenlemeler gelmektedir. 2942 Kamulaştırma Kanunu'nun 11. Maddesi uyarınca: "Taşınmaz değerlemesinde ilgili mevzuatta ele alınan kriterler; taşınmaz malın cinsi ve nevi, yüzölçümü, değerini etkileyebilecek bütün nitelik ve unsurları, vergi beyanı, resmi

¹⁷¹ Hacıköylü, Heper, a.g.m., s. 5.

¹⁷² Hacıköylü, Heper, a.g.m., s. 3.

makamlarca yapılmış değer takdirleri, bedelin tespitinde etkili olabilecek diğer objektif ölçütler” olarak belirtilmiştir¹⁷³.

Kamulaştırılacak taşınmazın tarafların anlaşmaya giderek satışının yapılması belirtilmiştir. Bu yüzden idare tarafından bir takdir komisyonu kurulur, bu komisyon kamulaştırma yapılacak taşınmaza bir değer biçer. Bu takdir aşamasında asıl amaç rayiç bedeldir. Fakat idareler çok aşağılarda bir değer takdir etmekte ya da taşınmazı her halükarda devlet satın alacak düşüncesi ile taşınmaza yüksek değerler konulmakta bu da ortadaki anlaşmayı sıkıntıya sokmakta ve işlemler yargıya intikal etmektedir. Taşınmaz değerinin tespitine ilişkin diğer bir sorun ise değer tespit raporlarında emsal taşınmaz ile değerlemeye tabi taşınmaz üzerinde herhangi bir hesaplama ihtiyacı duyulmadan sadece objektif kriterlerden bahsedilerek konunun üstünkörü geçirilmesidir. Hâlbuki emsal taşınmazlar ve değerlemeye tabi taşınmazların eksik ya da üstün yanları ayrıntılı olarak karşılaştırılmalı ve kesin ve açık bir hesap tekniği ile taşınmazlar hesaplanmalıdır. Ülkemizde taşınmaz değerlemesine ilişkin bir standart getirilememiştir. Taşınmaz değerlemesinde başka bir husus ise taşınmazın cinsinin belirlenmesine yönelik yapılan hatalardır. Taşınmazın arsa mı yoksa arazi niteliğinde mi değerlemeye konu olacağı konusu netlik kazandırılmalıdır¹⁷⁴.

Taşınmaz değer tespiti olgusu ülkemizde şu ana kadar gerçek manasıyla işleyen bir sistemin mevcut olmamasından dolayı nesnel ölçütler kısmı ile ilgili net bir düzenleme mevcut değildir. Bu sebeptir ki, emlak vergisinde matrahı oluşturacak değerler bilimsel ölçütlerden ziyade, bilimsel olmayan ölçütlere endeksli tahminlerle tespit edilmektedir. Bu yüzden değişik durumlar nihayetinde farklılar oluşturan değerler meydana gelmekte ve bu değerlerin de ekonomik ve sosyal değişimler üzerinde de olumsuz yanları olmaktadır¹⁷⁵.

Ülkemizde gayrimenkullerin değerinin tapuda gerçek değerinin çok aşağısında bir değerde işleminin yapılması sonucu gerçek değeri üzerinden alınması gereken emlak vergisi alınmamaktadır. “Emlak Birim Fiyat Cetvelinde” belirtilen birim fiyatların

¹⁷³ Şükran Yalçır, Fatma Bünyan Ünel, “Türkiye’de ve Uluslararası Çalışmalarda Arsa Değerlemede Kullanılan Kriterlerin İrdelenmesi ve Faktör Analizi ile Azaltımı”, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Fen ve Mühendislik Bilimler Dergisi, Cilt 16, Sayı 2(2016), s. 307.

¹⁷⁴ Tahsin Yomralıoğlu Recep Nişancı, “Türkiye’de Harita Mühendisliğinin Taşınmaz Değerlemesindeki Yeri ve Rolü”, Rapor 1.0, Trabzon, http://www2.itu.edu.tr/~tahsin/yayinlar/HKMO_tasinmazdeg_raporu.pdf, s. 9. (25.10.2017).

¹⁷⁵ Yomralıoğlu, Nişancı, a.g.e., s.3.

gayrimenkullerin rayiç bedeline göre aşırı derecede farklılık arz etmesi taşınmazın gerçek değerinin belirlenmesine ilişkin problemlerden biridir¹⁷⁶.

Vergi alınan bir mülkün tüm faktörleriyle ele alınıp, esas anlamında değerlemesinin icra edilmesi, mevcut görünen uygulamada geçerli olan; kanun sayesinde netlik kazanmış taşınmaz varlığın piyasa değeri dikkate alınarak icra edilmesidir. Bu durumdan bakıldığında, taşınmaz varlığın piyasa değeri dikkate alınarak matrahın tayin edilmesi için günümüz yürürlükte olan emlak vergisinde bunu gerçekleştirecek faktörlere yer verilmediği ve ülkemiz kadastro sisteminin sağlıklı bir vergileme yapmaya uygun olmadığı anlaşılmaktadır. Emlak vergisi sistemi üzerinde yapılan güncellemelerin taşınmaz varlığın esas değerini ve değer yükselişlerini vergilendirmeye dair düzenlemeleri barındırmadığı görülmektedir. Bu durumla beraber, taşınmazın hakiki değerinin tespitine dair bir oto kontrol sisteminin mevcut bulunmaması ve taşınmaz varlıkların güncel değerlerini kayıt altında tutacak bir veri tabanı sisteminin mevcut olmaması gibi unsurlar emlak vergisinde taşınmaz değerinin tespitine dair problemler olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁷⁷.

Ülkemizde birden fazla kuruluş özelleştirme, kamulaştırma ve toplulaştırma gibi birbirinden farklı amaçlarla gayrimenkul değerlemesi yapmaktadırlar. Gayrimenkul değerlemesi işine el atmış kuruluş sayısının çok olması da taşınmaz değerlemesi uygulamasında yaşanan sorunlardan biridir¹⁷⁸.

1.2. EMLAK VERGİSİNİN KONTROL VE TAHSİLİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Teori olarak bakıldığında, yerel yönetim vergileri alınırken dikkat edilmesi gereken bir kaç husus vardır. Bunlardan bazılarını saymak gerekirse, belediye hudutları dâhilinde yerel yönetimlerin tarhiyatını ve tahsilatını yapmakta olduğu ve kendi mali sistemleri dâhilinde mevcut olan ve yine kanunlar eşliğinde tayin edilen sınırlar içinde

¹⁷⁶ Ezgi Candaş, *Taşınmaz Değerlemesi İçin Mevzuat Altyapısının Modellenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, 2012, s. 17.

¹⁷⁷ Hacıköylü, Heper, a.g.m., s. 5.

¹⁷⁸ Candaş, a.g.e., s.23.

yerel olan yönetim biçimlerinin üzerinde farklılık geliştirme hakkına sahip kılınan gelir kaynakları ismi ile tanımlanmaktadır¹⁷⁹.

Emlak vergisi hususunda mülk sahibinden tahsil edilecek gelire yönelik yaşanan problemlerin doğru bir şekilde anlaşılması için ilgili yönetimler niteliğinde bazı istatistiki bilgilerin öğrenilmesi önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat bilhassa emlak vergisinin belediyeler tarafından tahsil edilen bir vergi türüne evrilmesi akabinde emlak vergisinin ilerleme kaydetmesi ve emlak vergisi üzerinden sahip olunan maddi gelirlerin toplam miktarları hususunda istatistiksel olarak done eksikliği gibi problemlerde yaşanmaktadır¹⁸⁰.

Ülkemiz şartlarında belediyeler emlak vergisi alabilmek için, vatandaşın bizzat kendisinin gelmesi durumunda bildirim almakta ve vergiyi ödenmesini talep etmektedirler. Fakat belediyeler, yerel yönetime bağlı bölgede mükelleflerin bizzat kendisinin bildirimde bulunmasına gerek duymadan mükellefleri belirlemesi daha mantıklı görünmektedir. Günümüz hükümleri gereği mükelleflerden yalnızca alımı ve satımı yapılacak taşınmaz varlıkların tapu kayıtları gereği emlak vergisi “borcu yoktur” ibareli bir yazı talep edilmekte bu işlemin haricinde emlak vergisinin denetimi üzerine herhangi bir işlem uygulanmamaktadır. Belediyelere emlak vergisi ile ilgili olarak vergi tahkik yetisinin icra edilmesi, zamanla tartışma konusunu da beraberinde getirmektedir. Lakin bu tartışmalar içinde atlamaması gerekli olan bir husus ki, vergi tahkik yetkisinin öncelikle uzmanlık gerektiren bir işlem olduğu ve bu konuyu da bölümünde iyi yetiştirmiş ve uzman kişiler tarafından icra edilmesi gerektiği hususudur¹⁸¹.

Uygulama açısından baktığımızda emlak vergisinin tahsilatı ve kontrol edilmesi hususunda önemli sorunlar bulunmaktadır. Bu konuda kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması ve vergilendirilmesi en öncelikli çözüme kavuşturulması gereken bir sorundur¹⁸².

¹⁷⁹ Ayşe Güner, “Yönetimlerarası Gelir Bölüşümü Temel İlke ve Uygulamalar, Mali Yerelleşme; Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar”, İstanbul, *Marmara Üniversitesi Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi*, Güncel Yayıncılık, Yayın No 266, (2006), s. 63.

¹⁸⁰ Hacıköylü, Heper, a.g.m., s. 6.

¹⁸¹ Hacıköylü, Heper, a.g.m., s. 6.

¹⁸² Emine Tarin, *Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: T.C. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013 s. 157.

Bir ülkede etkin bir şekilde emlak vergisi tahsilatı yapabilmek için teknolojik altyapı, uzmanlaşmış nitelikli elemanlara ve vergi kaçakçılığını önlemede etkili olabilecek bir sisteme ihtiyaç vardır. Diğer bir husus, emlak vergisinin tahsilatında belediyeler emlak vergisi değerlemesinde güncel verileri kullanmalı, değerlendirme tespit komisyonu ile koordine olmalı ve mükelleflerin beyan ettikleri değerleri denetleyecek bir mekanizma oluşturmalıdır¹⁸³.

Taşınmazların tapuda normal değerlerinin çok aşağısında işlem görmesi ile tahsil edilmesi zorunlu olan vergi vb. kamu gelirleri tahsil edilememektedir. Ayrıca firmaların bilançolarının aktif tarafında rayiç değer üzerinde bildirilen taşınmazlar dolayısıyla daha az vergi tahsil edilmektedir¹⁸⁴.

1.3. TAKDİR KOMİSYONLARINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Takdir komisyonlarının emlak vergi sisteminde yarattığı problemi daha iyi anlayabilmek adına arsa ve arazilere ait takdir komisyonlarını bilmek yerinde olacaktır. Şayet şuan ki hükümlere göre arsaları takdir edecek komisyon şu üyelerden oluşmaktadır:

“-Belediye başkanı veya komisyon başkanı olarak görevlendireceği bir memur başkanlığında ilgili belediyeden yetkili bir memur,

-Defterdarın görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya görevlendireceği bir memur,

-Ticaret odasından seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle veya köy muhtarı ve organize sanayi bölgesi bulunan yerlerde yapılacak takdirlerle ilgili arsalarla ilişkin komisyonlar açısından organize sanayi bölgesini temsil eden bir üye.

¹⁸³ Emine Tarin, a.g.e., s. 158.

¹⁸⁴ Bülent Kırar, *Taşınmazlarda Emlak Vergisine Esas Değer, Tapu Değeri ve Piyasa Değeri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi. Beşiktaş Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, 2008, s.23.

Araziye ait değer tespit takdir komisyonu ise vali, defterdar, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdür, il merkezlerindeki ticaret odasından seçilmiş bir üye ve il merkezlerindeki ziraat odasından seçilmiş bir üyenin katılımıyla oluşur”¹⁸⁵.

Arsa ve arazilerin minimum metrekare bedelleri takdir komisyonları tarafından belirlenmektedir. Arsaların minimum bedelleri cadde ve sokaklar baz alınarak hesaplanmaktadır. Bahse konu olan değerlendirme çalışmalarında; arsanın yeri, konumu, ulaşım koşulları, belediye hizmetleri imkanları, çevre ve nüfus özellikleri dikkate alınmaktadır. Uygulama esnasında piyasa değeri baz değer olarak hesaba katılmadığından ötürü pek çok kriter göz ardı edilmektedir. Arazilerde, vergi değeri de hesaplanırken arazinin kuru ya da sulu olması durumuna göre takdir komisyonları tarafından belirlenmektedir¹⁸⁶.

03.04.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4751 sayılı Kanuna göre: “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 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 değerlerle ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır”.

¹⁸⁵ Bilal Can, Zübeyr Bülbül, “Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları ve Bunlara Karşı Dava Açılması”, Ankara, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı, 14(2013), s.878.

¹⁸⁶ Taslak Geliştirme Raporu- V02, Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi Taşınmaz Değerleme Bileşeni, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Taşınmaz Değerleme Birimi Kadastro Dairesi Başkanlığı, https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/politika_gelistirme_raporu_v02_tr.pdf, 2016, s. 15. (25.12.2017).

Vergi amaçlı değerleme yapılırken taşınmaza ilişkin vergi tarhiyatı sırasında değerleme konusuna ilişkin öznel durumların öne çıktığı gözlenmektedir. Fakat değerlemeye konu olan asgari değerlerin tespit edilmesi sırasında objektif nitelikler ön plana çıkarılmakta ve bu doğrultuda belirli bölgelerde bulunan gayrimenkuller için daha önce tespit edilmiş asgari birim değeri işleme konulmaktadır¹⁸⁷.

2. İDAREDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

2.1. BELEDİYELERDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Günümüzde hemen her yerde gözlemlenen hızlı şehirleşme durumu ile beraber özellikle şehir merkezlerinde emlak vergisine temel olan değerlerde yükselmeler görülmektedir. Bu durum ile beraber de, taşınmaz varlıkların değerleri üzerine alınacak emlak vergisi ile taşınmaz varlıkların getireceği gelirler üzerinden alınan toplam vergi miktarlarında yükselmelerin meydana gelmesi tahmin edilmektedir. Lakin günümüzde seri şehirleşme nihayete erdiğinde taşınmaz mallarda meydana gelen değer yükselmesinin kayda değer bir miktarının ilgili belediyelere transfer edilmediği gözlemlenmektedir. Bu durumun en belirgin sebeplerinden biri taşınmaz varlıklar üzerinden alınan vergiler için uygulanan tarh, tahakkuk ve tahsil gibi vergileme sürecinde meydana gelen sorunlardır. Emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil süreçlerinde yaşanan sorunlar genellikle belediye kaynaklı sorunlardır. Emlak vergisinin vergi değerinin tespiti işlemine dair belediye kaynaklı sorunlar şu şekilde sırlanabilir:

-Belediye vergileme sistemi bakımından belediyelerin vergileme ihtiyacını karşılayacak yeterliliğe haiz olmaması ve sonuç olarak da emlak vergisine gerekli ilgi ve önemin verilmemesi,

-Takdir komisyonları tarafından belirlenen değerlerin belediyelerin aktif bir şekilde rol alması ile bilimsellikten uzak yeterli veriye ve işinde uzmanlaşmış personele danışılmadan tespit edilmesi,

-Belediyelerin vergi uygulamalarında bilişim teknolojisinin günümüz koşullarına uyarlanması ve otomasyon sistemlerinden fayda sağlanamaması, bilhassa tapu ve kadastro müdürlükleri ile belediyeler arasında karşılıklı olarak bilgi alış-verişini

¹⁸⁷ Can, Bülbül, a.g.m., s. 873.

hızlandıracak olan teknolojik ve sistematik bir veri tabanının şüana kadar geliştirilememesi,

- Daha etkin bir vergi tahsilatı sistemi için lazım olan kurumsal örgüt yapılanması, çalışan yönetimi ve izlenecek yol haritası gibi önemli unsurların belediyelerce inşa edilememesi,

- Her seçim döneminde iş başına gelen başka bir belediye başkanının, belediyede çalışan personeli değiştirmesi,

- Emlak vergisi ile ilgili vatandaşları ilgilendiren gerekli tüm bilgilerin belediyeler tarafından halka açıkça sunulmaması, emlak vergisinin tahakkuk ve tahsilat tutarlarını gösteren mali verilerin yayınlamaması,

-Belediyeler bünyesindeki bazı gerekli meslek kollarının (bunlar; harita kadastro mühendisi, teknikeri, gayrimenkul değerleme uzmanı vb...) eksik veya hiç mevcut olmaması,

-Belediye içinde çalışanlar arasında vergi haritalarının tercih edilmemesi ve coğrafi bilgi sistemlerinden fayda sağlanamamasıdır¹⁸⁸.

Belediyeler gayrimenkuller için değer tespiti işlemine yönelik olarak birden fazla kuruluşla iletişim sağlayarak gerekli bilgileri edinebilmektedir. Diğer yandan belediyeler tarafından, taşınmazlar ile ilgili bilgi sağlanamaması emlak vergisinde yaşanan problemlerden birini oluşturmaktadır¹⁸⁹.

2.2. TAPU KADASTRO SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Emlake konu olan bina, arsa ve arazinin istenilen şekilde denetiminin sağlanması, planlamasının yapılması ve vergilendirme sisteminin kusursuz olarak işlemesi taşınmaz idare sistemi ile mümkündür. Ülkemizde şüan ki uygulamada olan

¹⁸⁸ Hacıköylü, Heper, a.g.m., s. 9.

¹⁸⁹ Taha Emre Çiftçi, *Çeşitli Ülke Mevzuatlarında Emlak Vergisi: Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Doktora Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 156.

taşınmaz idare sistemi Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na bağlı tapu kadastro ve tapu sicil müdürlükleri vasıtasıyla icra edilmektedir¹⁹⁰.

TKGM Kuruluş Ve Görevleri Hakkındaki Kanun'a göre, tapu kadastro müdürlüklerinin görevlerini şu şekilde sırlayabiliriz; bir bölgedeki bütün bina, arsa ve arazilerin haritası olan kadastral haritalardan destek alıp taşınmaz varlıkların hudutlarının tespitinin yapılması, taşınmazların hukuki hallerinin tespitinin yapılması ve kadastro işlemi gerçekleştirildikten sonra taşınmaz varlıklarda vukuu bulan değişikliklerin takibini yapmak. Tapu sicil müdürlüklerinin görevlerini ise şu şekilde sırlayabiliriz; taşınmaz mallar ile ilgili tescile dair tüm adımlarının yapılması, tapu sicilinin düzenli bir biçimde tutulması, taşınmazlarda oluşan farklılıkların takibinin yapılması, tapu ile ilgili sicil ve dokümanların muhafazasının yapılması.

Ülkemizde tapu ve kadastro yönünden emlak vergisinde yaşanan sorunlar irdelendiğinde, tapu kadastro sistemi kaynaklı ortaya çıkan ve emlak vergisindeki verim açısından etkisizliğe sebebiyet veren sorunlar; veri içeriği kaynaklı sorunlar, veri niteliğinden kaynaklanan sorunlar ve kurumlar arası bilgi alış-verişi uyumsuzluğundan kaynaklanan şekilde sıralanabilir¹⁹¹.

Taşınmaz cinsleri emlak vergisinde karışıklığa sebep olmayacak şekilde tanımlanmalı, taşınmazların cinsinde yapılan değişiklikler güncel tutulmalı, ve değişiklikler belediyelere zamanında aktarılmalıdır¹⁹².

2.3. ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI İLE MALİYE BAKANLIĞINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Binaların değerlendirilmesi esnasında maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Maliyet yönteminde normal inşaat maliyetleri ve yıpranma paylarının bilinmesi önem arz etmektedir. Binaların metrekare normal inşaat bedelleri her sene yenilenmek üzere "Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı" tarafından ortak bir çalışma yapılarak yayınlanmaktadır. Emlak vergisine tabi vergi değeri hesap edilirken bina değeri ve arsa değerinin toplamı alınmaktadır. Diğer bir ifade ile amortismanı düşülmek

¹⁹⁰ Volkan Çağdaş, Mehmet Gür, Zerrin Demirel, "Emlak Vergisi ve Kadastro", Ankara, *HKM, Jeodezi, Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi Dergisi*, Sayı:2003/89(2003), s.72.

¹⁹¹ Çağdaş vd., a.g.e., s.75.

¹⁹² Çağdaş vd., a.g.e., s.72.

kaydıyla hesaplanan yeniden yapım maliyeti yöntemi uygulanmaktadır¹⁹³. Burada hesaplanan maliyet ve vergi değerleri piyasa koşullarını tam olarak yansıtmaması ve binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasada oluşmuş olan maliyetlerin gerisinde kalması sebebi ile sorun teşkil etmektedir¹⁹⁴. Bu sorun da Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na pay edilmektedir.

3. MÜKELLEFTEN KAYNAKLANAN SORUNLAR

Emlak vergisi mükellefleri ödemekle yükümlü oldukları, matrahı idarece belirlenen, emlak vergisine vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle direnç gösterebilirler¹⁹⁵. Emlak vergisi özelinde mükelleften kaynaklanan sorunlar yukarıda saydığımız diğer sorunlara göre daha az sorun teşkil etmektedir.

4. EMLAK VERGİSİNDE YAŞANAN SORUNLAR İLE İLGİLİ ALAN ARAŞTIRMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. ANKETİN AMACI

Bu alan araştırması emlak vergisi ve Türkiye uygulamasının değerlendirilmesi: sorunlar ve çözüm önerilerini belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Daha önce Türkiye genelinde mükelleflerin emlak vergisine bakışını ölçmeyi amaçlayan ve emlak vergisinde var olan sorunların çözüm analizlerini ortaya koyan güncel bir çalışmaya rastlanmamıştır. Yapılan bu çalışma ile emlak vergisinde yaşanan sorunlar öne çıkartılacaktır. Ayrıca emlak vergisinde vergi bilinci konusunda yapılacak tespitler önemli faydalar sağlayacaktır. Anketin uygulanmasıyla ülkemizde emlak vergisi uyumu ve emlak vergisi ödeme isteği değerlendirilecektir. Ayrıca bu sayede emlak vergisinde adalet konusu tartışılabilir. Bununla birlikte emlak vergisine yönelik değer yargıları belirlenebilecektir. Söz konusu anket ile emlak vergisinde yaşanan sorunların

¹⁹³ Taslak Geliştirme Raporu, a.g.e., s. 15.

¹⁹⁴ Hacıköylü, Heper, a.g.m., s.11.

¹⁹⁵ Kırar, a.g.e., s.75.

tespiti yapılacak olup, bu kapsamda emlak vergisini yönetenlere destek olacak yeni çözümler ortaya konacaktır.

4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

4.2.1. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Araştırma evrenini, İstanbul'da yaşayan ve en az bir gayrimenkulü olan vergiye tabi mükellefler oluşturmaktadır. İstanbul'da yaşayan 15 milyon kişiden 5 milyonu emlak vergisi mükellefi olduğundan % 5 hata payı ve % 95 güven aralığında örneklem büyüklüğü 385 emlak vergisi mükellefi olarak hesaplanmıştır. Söz konusu örneklem büyüklüğünün daha iyi sonuç vermesi için en az 385 olması gereken mükellef sayısı 400 olarak hedeflenmiş ve bu kadar mükellefe anket uygulanmıştır. Ancak SPSS programına anketlerin girişinde 9 adet anketin sağlıklı olmadığı görülerek bunlar analize dahil edilmemiş ve neticede 391 anket değerlendirilmiştir.

4.2.2. Soruların Hazırlanması

Araştırmada bir veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Uygulanan anket soruları oluşturulurken daha önce geliştirilmiş ve uygulanmış olan “Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi (2015)”, “Deloitte (2015)”, “OECD (2000)” gibi analiz ve anketlerden faydalanılmıştır. Araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmek amacı ile toplam 32 sorudan oluşan bir anket hazırlanmıştır. Bunlardan 25 tanesini ankete katılan kişilerin emlak vergisinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerilerini belirlemeye yönelik algılarını ölçmeye yönelik 5’li Likert ölçeğinin kullanıldığı sorular oluşturmaktadır. Diğer 7 soru katılımcı kişilerin yaşını, cinsiyetini, eğitim durumunu, elde ettikleri gelir türünü, yıllık gelirlerini, sahip oldukları gayrimenkul türlerini ve akıllarına ilk gelen Belediye Vergisi çeşidini belirlemeye yöneliktir.

Soruların Türkiye kapsamında uyarlanmasına geçilmeden önce herhangi bir kavram yanılgısına düşmemek için tez izleme komitesinde yer alan uzman öğretim üyelerinin görüşleri alınarak gözden geçirilmiş ve gerekli düzeltmeler yapılmıştır.

Ayrıca ana araştırma aşamasına geçilmeden önce pilot araştırma yapılmış, anketin güvenilirlik ve geçerliliği test edilmiştir.

4.2.3. Anketin Uygulanması ve Yöntem Seçimi

Anket geçerliliği ve güvenilirliği daha önceden test edilmiş çalışmalardan yararlanılmıştır. Yapılan pilot çalışma ile gerek deneklerden gerekse anket uygulayıcılarından kaynaklanan, veri güvenliği ve kalitesini etkileyen sorunlar bertaraf edilmiştir. Çalışmada frekans ve faktör analizinin kullanılması uygun görülmüştür. Faktör analizi sosyal bilimlerde ölçek geliştirme veya ölçeğin geçerliliğini test etmede kullanılır. Araştırmacı bu analizle ölçmek istediği bilişsel bir yapıyı ölçülebilir gözlenen değişkenlerle açıklamaya çalışır.

Bu kapsamda çalışmalara başlanabilmesi ve verilerin SPSS 22.0 istatistik programında analiz edilebilmesi için SPSS programına giriş yapılmıştır. Söz konusu süreç sonrası oluşan veriler için frekans ve faktör analizlerine başlanmıştır. Ayrıca güvenilirlik ve geçerlilik analizlerini takiben yapılan detaylı faktör analizi ile teorik olarak iddia edilen faktörleri doğuran değerlerin de test edilmesi sağlanmıştır.

4.3. VERİLERİN ANALİZİ

4.3.1. Örnekleme İlişkin Demografik Bilgiler

Mükelleflere uygulanan anket sonucunda; yaş, cinsiyet, eğitim durumu, gelir türü, elde edilen yıllık gelir, sahip olunan gayrimenkul türü, ilk akla gelen belediye vergisi çeşidine yönelik bilgiler tespit edilmiştir. Bu bilgilerin ayrıntılı istatistiksel sonuçları aşağıdaki verilmiştir.

Ankete katılan kişilerin yaşlarına ilişkin dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 14: Yaş Dağılım Tablosu

Yaş	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
18-30	103	26,3	26,3	26,3
31-40	107	27,4	27,4	53,7
41-50	84	21,5	21,5	75,2
51-60	58	14,8	14,8	90
61 ve üzeri	39	10	10	100
Toplam	391	100,0	100,0	

Tablo 14 incelendiğinde ankete katılan 103 kişinin 18-30 yaş aralığında (%26,3), 107 kişinin 31-40 yaş aralığında (%27,4), 84 kişinin 41-50 yaş aralığında (%21,5), 58 kişinin 51-60 yaş aralığında (%14,8) ve 39 kişinin 61 ve üzeri yaşlarda (%10) oldukları görülmektedir. Buna göre ankete katılanların %53,7'i 40 yaşının altındaki bireylerden oluşmaktadır. Türkiye nüfusunun ortanca yaşının 32 civarında olduğu dikkate alındığında bu oranın son derece normal ve tutarlı olduğu söylenebilir.

Diğer taraftan ankete katılan kişilerin cinsiyetlerine ilişkin dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 15: Cinsiyet Dağılım Tablosu

Cinsiyet	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kadın	140	35,8	35,8	35,8
Erkek	251	64,2	64,2	100
Toplam	391	100,0	100,0	

Tablo 15 incelendiğinde ankete katılan kişilerin, %35,8'inin (140 kişi) kadın %64,2'sinin (251 kişi) ise erkek olduğu anlaşılmaktadır. Bu sonuçlar Türkiye'de gayrimenkul mülkiyetinin ağırlıklı olarak erkeklerde olduğu ve buna bağlı olarak kadınların emlak vergisi mükellefi olma oranının düşük olduğu dikkate alındığında ankete katılanların ağırlıklı olarak erkeklerden oluşması normaldir.

Ayrıca ankete katılan kişilerin eğitim durumlarına ilişkin dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 16: Eğitim Durumu Tablosu

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
İlköğretim	88	22,5	22,5	22,5
Lise	147	37,6	37,6	60,1
Önlisans	82	21	21	81,1
Lisans	61	15,6	15,6	96,7
Lisansüstü	13	3,3	3,3	100
Toplam	391	100,0	100,0	

Tablo 16 incelendiğinde ankete katılan 88 kişinin (%22,5) ilköğretim mezunu, 147 kişinin (%37,6) lise mezunu, 82 kişinin (%21) önlisans mezunu, 61 kişinin (15,6) lisans mezunu olduğu ve 13 kişinin (%3,3) lisansüstü eğitimini tamamladığı görülmektedir.

Ankete katılan bireylerin gelir türlerine ilişkin dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 17: Gelir Türü Tablosu

Gelir Türü	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Ticari Kazanç	87	22,3	22,3	22,3
Zirai Kazanç	34	8,7	8,7	30,9
Serbest Meslek Kazancı	65	16,6	16,6	47,6
Ücret	181	46,3	46,3	93,9
Gayri Menkul Sermaye İradı	2	0,5	0,5	94,4
Menkul Sermaye İradı	1	0,3	0,3	94,6
Birden Fazla Kazanç	21	5,4	5,4	100
Toplam	391	100,0	100,0	

Tablo 17 incelendiğinde ankete katılan kişilerin gelir türleri konusunda 87 kişinin (%22,3) ticari kazanç elde ettiği, 34 kişinin (%8,7) zirai kazanç elde ettiği, 181 kişinin (%46,3) ücret kazancı elde ettiği, 2 kişinin (%0,5) gayrimenkul sermaye iradı sahibi olduğu, 1 kişinin (%0,3) menkul sermaye iradı sahibi olduğu ve 21 kişinin (%5,4) birden fazla kazancının olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 18: Elde Edilen Yıllık Gelir Tablosu

Yıllık Gelir	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-15.000 TL	106	27,1	27,1	27,1
15.000-35.000 TL	152	38,9	38,9	66,0
35.000-80.000 TL	116	29,7	29,7	95,7
80.000 TL ve üzeri	17	4,3	4,3	100
Toplam	391	100,0	100,0	

Tablo 18 incelendiğinde ankete katılan kişilerin gelir durumları ile ilgili, 106 kişinin (%27,1) yıllık 15.000 TL'ye kadar gelir elde ettiği, 152 kişinin (%38,9) 15.000 - 35.000 TL arası gelir elde ettiği, 116 kişinin (%29,7) 35.000 - 80.000 TL arası gelir elde ettiği ve 17 kişinin (%4,3) 80.000 TL'den fazla gelir elde ettiği görülmüştür. Bu sonuca göre ankete katılanların büyük bölümü orta gelir grubu içinde yer almaktadır.

Tablo 19: Sahip Olunan Gayrimenkul Türü Tablosu

Gayrimenkul Türü	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Arsa	32	8,2	8,2	8,2
Daire	207	52,9	52,9	61,1
İşyeri	40	10,2	10,2	71,4
Müstakil ev	23	5,9	5,9	77,2
Arazi	11	2,8	2,8	80,1
Birden Fazla Gayrimenkul	78	19,9	19,9	100
Toplam	391	100,0	100,0	

Tablo 19 incelendiğinde ankete katılan kişilerin sahip olduğu gayrimenkul türleri incelendiğinde, 32 kişinin (%8,2) arsa sahibi olduğu, 207 kişinin (%52,9) daire sahibi olduğu, 40 kişinin (%10,2) işyeri sahibi olduğu, 23 kişinin (%5,9) müstakil ev sahibi olduğu, 11 kişinin (%2,8) arazi sahibi olduğu ve 78 kişinin (%19,9) birden fazla gayrimenkulü olduğu görülmüştür. Bu sonuca göre ankete katılanların büyük bölümü gayrimenkul türü olarak daire sahibi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 20: İlk Akla Gelen Belediye Vergisi Tablosu

Vergi Adı	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Emlak Vergisi	265	67,8	67,8	67,8
İlan ve Reklam Vergisi	29	7,4	7,4	75,2
Çevre ve Temizlik Vergisi	58	14,8	14,8	90
Haberleşme Vergisi	4	1,0	1,0	91
Yangın ve Sigorta Vergisi	13	3,3	3,3	94,4
Eğlence Vergisi	4	1,0	1,0	95,4
TKVK Katkı Payı	1	0,3	0,3	95,7
Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi	17	4,3	4,3	100
Toplam	391	100,0	100,0	

Tablo 20 incelendiğinde ankete katılan kişilerin ilk aklına gelen belediye vergisi çeşidi sorulduğunda, 265 kişinin (%67,8) emlak vergisi, 29 kişinin (%7,4) ilan ve reklam vergisi, 58 kişinin (%14,8) çevre ve temizlik vergisi, 4 kişinin (%1) haberleşme vergisi, 11 kişinin (%2,8) yangın ve sigorta vergisi, 265 kişinin (%67,8) eğlence vergisi vergisi, 265 kişinin (%67,8) TKVK katkı payı ve 78 kişinin (%19,9) elektrik ve havagazı tüketim vergisi cevabını vermiştir. Bu sonuca göre ankete katılanların çok büyük bir çoğunluğunun ilk aklına gelene belediye vergisi çeşidinin emlak vergisi olduğu görülmektedir.

4.3.2. Emlak Vergisine Bakışı Belirleyen Faktörlere Yönelik Bilgiler

Ankete katılan kişilerin emlak vergisinde yaşanan uygulama sorunlarına karşı bakış açılarına ilişkin dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 21: Emlak Vergisinde Yaşanan Uygulama Sorunlarına Karşı Bakış Açılarının Değerlendirilmesi Tablosu

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
8. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasından kaynaklanmaktadır.	28	46	157	104	56
	%7,2	%11,8	%40,2	%26,6	%14,3
9. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasından kaynaklanmaktadır.	33	36	158	111	53
	%8,4	%9,2	%40,4	%28,4	%13,6
10. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar binaların metrekare normal inşaat bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.	33	43	137	118	60
	%8,4	%11,0	%35,0	%30,2	%15,3
11. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar Belediye Emlak Vergisi Servisi'nden kaynaklanmaktadır.	27	34	156	112	62
	%6,9	%8,7	%39,9	%28,6	%15,9

* 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5: Tamamen Katılıyorum

Tablo 21 incelendiğinde emlak vergisinde yaşanan sorunların taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasından kaynaklandığı öngörüsüne ankete katılan kişilerin 157'sinin kararsızım dediği, 104'ü katılıyorum dediği görülmüştür. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasından kaynaklandığı öngörüsüne ankete katılan 391 kişiden 158'sinin kararsızım dediği, 111'inin katılıyorum dediği görülmüştür. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar binaların metrekare normal inşaat bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmamasından kaynaklandığı öngörüsüne ankete katılan 391 kişiden 137'sinin kararsızım dediği, 118'inin katılıyorum dediği görülmüştür. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar Belediye Emlak Vergisi Servisi'nden kaynaklandığı öngörüsüne ankete katılan 391 kişiden 156'sının kararsızım dediği, 112'sinin ise katılıyorum dediği görülmüştür.

Ankete katılan kişilerin vergi bilincinin ne düzeyde olduğunu gösteren dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 22: Vergi Bilincinin Değerlendirilmesi Tablosu

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
12. Ülkemizde vatandaşların vergi bilincinin zayıf olduğunu düşünüyorum.	25	29	70	163	104
	%6,4	%7,4	%17,9	%41,7	%26,6
13. Sık sık uygulanan vergi afları vergi ödeme kültürünü zedelemektedir.	31	52	67	133	108
	%7,9	%13,3	%17,1	%34,0	%27,6
14. Vergi ödemenin öneminin vatandaşlara yeterince anlatılmadığını düşünüyorum.	28	43	82	149	89
	%7,2	%11,0	%21,0	%38,1	%22,8
15. Maddi durumum yeterli olmasa bile imkânlarımı zorlayarak emlak vergimi zamanında öderim.	22	35	67	148	119
	%5,6	%9,0	%17,1	%37,9	%30,4

* 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5: Tamamen Katılıyorum

Genel olarak vergiler ve emlak vergisi üzerine vergi bilinci değerlendirilmesinin yapıldığı Tablo-22’de; ülkemizde vatandaşların vergi bilincinin zayıf olduğunu düşünüyorum ifadesine ankete katılan 391 kişiden 163’ünün katılıyorum, 104’ünün tamamen katılıyorum dediği, sık sık uygulanan vergi afları vergi ödeme kültürünü zedelemektedir ifadesine ankete katılan 391 kişiden 133’ünün katılıyorum, 108’inin tamamen katılıyorum dediği, vergi ödemenin öneminin vatandaşlara yeterince anlatılmadığını düşünüyorum ifadesine ankete katılan 391 kişiden 149’unun katılıyorum dediği, maddi durumum yeterli olmasa bile imkânlarımı zorlayarak emlak vergimi zamanında öderim ifadesine ankete katılan 391 kişiden 148’inin katılıyorum dediği görülmüştür.

Ankete katılan kişilerin vergi isteğinin ne düzeyde olduğunu gösteren dağılım tablosu aşağıda gösterilmiştir:

Tablo 23: Emlak Vergisinde Ödeme İsteğinin Değerlendirilmesi Tablosu

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
16.Emlak vergisinin nereye harcandığının Belediyelerce bilgilendirilmesi vergi ödeme isteğimi artırır.	12	22	74	148	135
	%3,1	%5,6	%18,9	%37,9	%34,5
17.Belediyelerin TV, Gazete, Billboard gibi çeşitli iletişim araçlarıyla yaptıkları hatırlatmalar emlak vergisinin <u>ödenmesini</u> teşvik etmektedir.	17	23	93	159	99
	%4,3	%5,9	%23,8	%40,7	%25,3
18. Emlak vergisinin tahsilatında; ödeme noktaları, internet, taksit veya kredi kartıyla ödeme gibi imkânların sağlanması vergi ödeme isteğimi artırır.	18	18	85	149	121
	%4,6	%4,6	%21,7	%38,1	%31
19. Vergi ödeme konusunda kendimi sorumlu / dürüst bir vatandaş olarak görüyorum.	12	21	47	134	177
	%3,1	%5,4	%12,0	%34,3	%45,3
20. Toplumumuzda vergi kaçırınlar, işini bilen / kurnaz kişiler olarak görülmektedir.	27	23	58	121	162
	%6,9	%5,9	%14,8	%30,9	%41,5

* 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5:Tamamen Katılıyorum

Emlak vergisinde ödeme isteğinin değerlendirildiği Tablo 23 incelendiğinde; emlak vergisinin nereye harcandığının Belediyelerce bilgilendirilmesi vergi ödeme isteğimi artırır ifadesine ankete katılan 391 kişiden 148'i katılıyorum, 135'i tamamen katılıyorum demiştir. Belediyelerin TV, Gazete, Billboard gibi çeşitli iletişim araçlarıyla yaptıkları hatırlatmalar emlak vergisinin ödenmesini teşvik etmektedir ifadesine ankete katılan 391 kişiden 159'u katılıyorum, 99'u tamamen katılıyorum demiştir. Emlak vergisinin tahsilatında; ödeme noktaları, internet, taksit veya kredi kartıyla ödeme gibi imkânların sağlanması vergi ödeme isteğimi artırır ifadesine ankete katılan 391 kişiden 149'u katılıyorum, 121'i tamamen katılıyorum demiştir. Vergi ödeme konusunda kendimi sorumlu / dürüst bir vatandaş olarak görüyorum ifadesine ankete katılan 391 kişiden 134'ü katılıyorum, 177'si tamamen katılıyorum demiştir. Toplumumuzda vergi kaçırınlar, işini bilen / kurnaz kişiler olarak görülmektedir ifadesine ankete katılan 391 kişiden 121'i katılıyorum, 162'si tamamen katılıyorum demiştir.

Tablo 24: Emlak Vergisinde Adalet Faktörünün Değerlendirilmesi Tablosu

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
21.Emlak Vergisi Kanununun adil olduğuna inanıyorum.	35	67	140	107	42
	%9,0	%17,1	%35,8	%27,4	%10,7
22.Belediyelerce yapılan emlak değerlerinin tespiti ve takdirinin adil olduğunu düşünüyorum	49	60	150	103	29
	%12,5	%15,3	%38,4	%26,3	%7,4

* 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5:Tamamen Katılıyorum

Emlak vergisinde adalet faktörünün değerlendirildiği Tablo 24 incelendiğinde; Emlak Vergisi Kanununun adil olduğuna inanıyorum ifadesine ankete katılan 391 kişiden 140'ı kararsızım, 107'si katılıyorum demiştir. Belediyelerce yapılan emlak değerlerinin tespiti ve takdirinin adil olduğunu düşünüyorum ifadesine ankete katılan 391 kişiden 150'si kararsızım, 103'ü katılıyorum demiştir. Bu sonuçlar esasında mükelleflerin genel olarak emlak vergisi ile emlak değerlerinin tespiti ve takdiri konuları hakkında fazla bilgi sahibi olmadıklarını ve bu nedenle bunların adil olarak algılandığını göstermektedir.

Tablo 25: Emlak Vergisine Yönelik Değer Yargılarının Değerlendirilmesi Tablosu

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
23.Bir kişi emlak vergisini ödemediğinde kendisini ayıplarım.	31	38	74	143	105
	%7,9	%9,7	%18,9	%36,6	%26,9
24. Belediyelerce toplanan emlak vergisinin uygun yerlere harcandığına inanıyorum.	62	52	121	97	59
	%15,9	%13,3	%30,9	%24,8	%15,1
25. Ödediğim emlak vergisi Belediyeden aldığım hizmetlerin bir karşılığıdır.	24	45	112	135	75
	%6,1	%11,5	%28,6	%34,5	%19,2

* 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5:Tamamen Katılıyorum

Emlak vergisine yönelik değer yargılarının değerlendirildiği Tablo 25 incelendiğinde; bir kişi emlak vergisini ödemediğinde kendisini ayıplarım ifadesine ankete katılan 391 kişiden 143'ü katılıyorum, 105'i tamamen katılıyorum demiştir. Belediyelerce toplanan emlak vergisinin uygun yerlere harcandığına inanıyorum ifadesine ankete katılan 391 kişiden 121'i kararsızım, 97'si katılıyorum demiştir. Ödediğim emlak vergisi Belediyeden aldığım hizmetlerin bir karşılığıdır ifadesine ankete katılan 391 kişiden 135'i katılıyorum, 112'si kararsızım demiştir.

Tablo 26: Emlak Vergisine Bakışı Belirleyen Diğer Nedenlerin Değerlendirmesi Tablosu

Değerlendirme Soruları	(1)*	(2)*	(3)*	(4)*	(5)*
26.Belediye personeli emlak vergisi konusunda vatandaşlara yardımcı olmaktadır.	40	44	128	130	49
	% 10,2	% 11,3	% 32,7	% 33,2	% 12,5
27.Emlak vergisinin bildirim konusunda Tapu Kadastro Müdürlükleri'nden Belediye'ye bilgi aktarımı sağlanmalıdır.	20	41	123	125	82
	% 5,1	% 10,5	% 31,5	% 32,0	% 20,9
28.Emlak vergisi oranları yüksektir.	32	35	76	136	111
	% 8,2	% 9,0	% 19,4	% 34,8	% 28,4

* 1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5:Tamamen Katılıyorum

Emlak vergisine bakışı belirleyen diğer nedenlerin değerlendirildiği Tablo 26 incelendiğinde; belediye personeli emlak vergisi konusunda vatandaşlara yardımcı olmaktadır ifadesine ankete katılan 391 kişiden 130'u katılıyorum, 128'i kararsızım demiştir. Emlak vergisinin bildirim konusunda Tapu Kadastro Müdürlükleri'nden Belediye'ye bilgi aktarımı sağlanmalıdır ifadesine ankete katılan 391 kişiden 123'i kararsızım, 125'si katılıyorum demiştir. Emlak vergisi oranları yüksektir ifadesine ankete katılan 391 kişiden 136'sı katılıyorum, 111'i tamamen katılıyorum demiştir.

4.4. FAKTÖR ANALİZİ

4.4.1. Faktör Analizine Yönelik Genel Bilgiler

“Faktör analizi, birbiriyle ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek az sayıda kavramsal olarak anlamlı yeni değişkenler keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistik yöntemidir. Bir başka tanıma göre de faktör analizi, bir faktörleştirme ya da ortak faktör adı verilen yeni kavramları ortaya çıkarma ya da maddelerin faktör yük değerlerini kullanarak kavramların işlevsel tanımlarını elde etme süreci olarak tanımlanabilir”¹⁹⁶. “Faktör analizinde araştırmacı öncelikle araştırma bağlamında kullanılan değişkenler setinin temelini oluşturan ana (temel) faktörlerin neler olduğu ve bu faktörlerden her birinin değişkenlerden her birini açıklama derecesini de görme imkânına sahip olmaktadır. Bu yolla, araştırmacı elinde bulunan çok sayıda değişkenden oluşan değişkenler setini daha az sayıda yeniden oluşturulmuş değişkenler (faktörler) cinsinden ifade etme ve anlama imkânına sahip olacaktır. Etkin bir faktör analizinin toplam veri setini en iyi temsil edebilen ancak mümkün olduğunca az sayıda faktörden oluşan bir çözüm olması arzu edilen özelliktir. İyi bir faktör analizi sonucunun hem basit hem de yorumlama becerisinin iyi olması arzu edilir. Faktör analiziyle ilgili teknikleri Açıklayıcı Faktör Analizi ve Onaylayıcı Faktör Analizi olmak üzere iki başlık altında incelemek mümkündür. Açıklayıcı faktör analizinde araştırmacı araştırma yaptığı konuyla ilgili olarak değişkenler arasındaki ilişkiye yönelik olarak herhangi bir fikrinin veya öngörüsünün olmaması sebebiyle değişkenler arasındaki muhtemel ilişkiyi ortaya çıkarmaya çalışır. Onaylayıcı faktör analizinde ise araştırmacı tarafından daha önceden belirlenen bir ilişkinin doğruluğunu test etmek amaçlanmaktadır”¹⁹⁷. “Faktör analizi çok sayıda değişken arasından diğer analizlerde kullanılacak temsili değişkenleri belirlemeye yardım eder. Orijinal veri setinden sağlanan faktörler bağımlı yöntemlerden regresyon, korelasyon ve diskriminant analizi ve iç bağımlı yöntemlerden küme analizi gibi geniş bir kapsam kullanılmaktadır. Faktör analizi ölçülebilen ve gözlenebilen çok

¹⁹⁶ Şener Büyüköztürk, “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanım”, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 32 (2002), ss. 470-483.

¹⁹⁷ Faktör Analiz, http://www.istatistikanaliz.com/faktor_analizi.asp, (19.11.2017).

sayıdaki özellik arkasında yatan gerçek nedenleri yani gözlenemeyen ve ölçülemeyen boyutları ortaya çıkarmaya yaramaktadır”¹⁹⁸.

4.4.2. Faktör Analizi İçin Veri Seti Uygunluğunun İrdelenmesi

Faktör analizinden önce mükelleflere yöneltilen anket sorularının güvenilirliğini hesaplamak adına güvenilirlik katsayısı olarak Cronbach α katsayısı dikkate alınmıştır. Soru grupları için Cronbach α değeri 0,814 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu veri değerinin 0,800 değerinden fazla çıkması kullanılan Cronbach α katsayısının yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

Faktör analizi için veri setinin uygunluğunun denetlenmesi, “Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) ve Bartlett” testleri ile tespiti yapılan katsayıların anlamlı olmasına bağlı olduğundan, faktör analizine başlamadan önce “Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) ve Bartlett” testleri uygulanmıştır. Yapılan anketin Kaiser-Mayer-Olkin örnekleme yeterliliği ölçüsü 0,815 olarak tespit edilmiştir. Diğer yandan Bartlett testi anlamlı diyeceğimiz bir sayıyı ortaya koymuştur [$\chi^2 = 2417.788$, $df = 210$ ($p = 0.000$)]. Bu veri sonuçları değişkenler arasındaki korelasyonun varlığını ve faktör analizinin uygulanabilirliğini göstermektedir.

4.4.3. Faktörlerin Elde Edilmesi

Değişkenler arasındaki ilişkileri en yüksek katsayıda temsil eden az sayıda faktörü belirlemek, faktörlerin elde edilmesindeki temel amaçtır. Faktör analizinde değişkenlerin kaç faktör altında toplanacağı ile ilgili en önemli ölçütler olarak özdeğer istatistiği ve toplam varyansın yüzdesi yöntemi kullanılmaktadır. SPSS 22.0 programında gerçekçi ve sağlıklı faktörlerin tespit edilmesi için önce “Communality” değeri 0,50’nin altında kalan V10, V27 ve V32 numaralı sorular silinmiştir. Daha sonra “Anti-image” değeri 0,50’nin altında olan V19 numaralı soru da analiz dışında bırakılmıştır. Sonuç olarak geriye kalan 21 değişkenin öz değerinin 1’den büyük 6

¹⁹⁸ Münevver Turanlı, Dicle Taşpınar Cengiz, Ömer Bozkır, “Faktör Analizi İle Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralaması”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, S. 17 (2012), ss. 45-68.

faktör altında toplandığı görülmüş ve bu değişkenlerin toplamı varyansın % 61,315'ini açıkladığı tespit edilmiştir¹⁹⁹.

4.4.4. Faktörlerin Rotasyonu, İsimlendirilmesi ve Yorumlanması

Faktör rotasyonundaki amaç, isimlendirilebilir ve yorumlanabilir faktörler elde etmektir. Faktör analizi sürecinde bulunan korelasyon matrisleri rotasyon yöntemiyle faktör matrisleri hâline getirilir. Rotasyonda en çok kullanılan yöntem ortohogonal rotasyondur. Ortohogonal rotasyonundan ortaya çıkan faktörler birbiri ile korelasyon uyumu içinde değildirler. Ortohogonal olmayan rotasyonda ise faktörler birbirleri ile korelasyon içerisindedirler. Ortohogonal rotasyonunda üç teknik kullanılmakta olup bunlar equamax, varimax ve quartimax'dır. Sosyal bilimlerde genellikle varimax ya da quartimax yöntemleri kullanılır. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerilerine yönelik alan araştırması ve değerlendirilmesini etkileyen değişkenleri üzerine uygulanan bu ankette “Varimax Tekniği” kullanılmış ve test sonucu 6 farklı faktör tespit edilmiştir²⁰⁰.

Tablo 27: Mükelleflerin Emlak Vergisine Bakışını Belirleyen Değişkenlerin Faktör Analizi Görünümü Tablosu

		Component					
		1	2	3	4	5	6
Uygulama Sorunları	30. “Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasından kaynaklanmaktadır”.	,837					
	29. “Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasından kaynaklanmaktadır”.	,834					
	31. “Emlak vergisinde yaşanan sorunlar binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmamasından kaynaklanmaktadır”.	,819					

¹⁹⁹ Adnan Gerçek vd. *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, ss. 200-201.

²⁰⁰ Gerçek vd. a.g.e., s. 202.

	28. “Emlak vergisinde yaşanan sorunlar Belediye Emlak Vergisi Servisi’nden kaynaklanmaktadır”.	,748					
Vergi Bilinci	13. “Ülkemizde vatandaşların vergi bilincinin zayıf olduğunu düşünüyorum”.	,795					
	14. “Sık sık uygulanan vergi afları vergi ödeme kültürünü zedelemektedir”.	,767					
	12. “Vergi ödemenin öneminin vatandaşlara yeterince anlatılmadığını düşünüyorum”.	,731					
	15. “Maddi durumum yeterli olmasa bile imkânlarımı zorlayarak emlak vergimi zamanında öderim”.	,622					
Vergi Ödeme İsteği	21. “Emlak vergisinin nereye harcandığının Belediyelerce bilgilendirilmesi vergi ödeme isteğimi artırır”.			,733			
	23. “Belediyelerin TV, Gazete, Billboard gibi çeşitli iletişim araçlarıyla yaptıkları hatırlatmalar emlak vergisinin <u>ödenmesini</u> teşvik etmektedir”.			,683			
	24. “Emlak vergisinin tahsilatında; ödeme noktaları, internet, taksit veya kredi kartıyla ödeme gibi imkânların sağlanması vergi ödeme isteğimi artırır”.			,680			
	17. “Vergi ödeme konusunda kendimi sorumlu / dürüst bir vatandaş olarak görüyorum”.			,635			
	18. “Toplumumuzda vergi kaçırınlar, işini bilen / kurnaz kişiler olarak görülmektedir”.			,498			
Vergi Adaleti	9.” Emlak Vergisi Kanununun adil olduğuna inanıyorum”.				,778		
	11. “Belediyelerce yapılan emlak değerlerinin tespiti ve takdirinin adil olduğunu düşünüyorum”.				,748		
Değer Yargıları	16. “Bir kişi emlak vergisini ödemediğinde kendisini ayıplarım”.					,617	
	20. “Belediyelerce toplanan emlak vergisinin uygun yerlere harcandığına inanıyorum”.					,608	
	22. “Ödediğim emlak vergisi Belediyeden aldığım hizmetlerin bir karşılığıdır”.					,442	

Diğer Nedenler	25. “Belediye personeli emlak vergisi konusunda vatandaşlara yardımcı olmaktadır”.						,673
	26. “Emlak vergisinin bildirim konusunda Tapu Kadastro Müdürlükleri’nden Belediye’ye bilgi aktarımı sağlanmalıdır.”						,605
	8. “Emlak vergisi oranları yüksektir”.						,534

Tablo 27’den de görüldüğü gibi yapılan faktör analizi sonucunda oluşan faktörler; uygulama sorunları, vergi bilinci, vergi ödeme isteği, vergi adaleti, değer yargıları ve diğer nedenler olmak üzere 6 tane faktör olarak belirlenmiştir.

Tablo 28: Mükelleflerin Emlak Vergisine Bakışını Belirleyen Değişkenlerin Faktör Analizi Sonuçları Tablosu

Faktör Total Variance (%)	Load	Communal	Anti-image
Uygulama Sorunları (%25,153)			
V30. “Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasından kaynaklanmaktadır”.	,837	0,712	0,818
V29. “Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasından kaynaklanmaktadır”.	,834	0,726	0,806
V31. “Emlak vergisinde yaşanan sorunlar binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmamasından kaynaklanmaktadır”.	,819	0,703	0,844
V28. “Emlak vergisinde yaşanan sorunlar Belediye Emlak Vergisi Servisi’nden kaynaklanmaktadır”.	,748	0,653	0,824
Vergi Bilinci (%11,534)			
V13. “Ülkemizde vatandaşların vergi bilincinin zayıf olduğunu düşünüyorum”.	,795	0,712	0,805
V14. “Sık sık uygulanan vergi afları vergi ödeme kültürünü zedelemektedir”.	,767	0,627	0,811
V12. “Vergi ödemenin öneminin vatandaşlara yeterince anlatılmadığını düşünüyorum”.	,731	0,606	0,818
V15. “Maddi durumum yeterli olmasa bile imkânlarımı zorlayarak emlak vergimi zamanında öderim”.	,622	0,513	0,886

Vergi Ödeme İsteği (%8,859)			
V21. “Emlak vergisinin nereye harcadığının Belediyelerce bilgilendirilmesi vergi ödeme isteğimi artırır”.	,733	0,568	0,827
V23. “Belediyelerin TV, Gazete, Billboard gibi çeşitli iletişim araçlarıyla yaptıkları hatırlatmalar emlak vergisinin <u>ödenmesini</u> teşvik etmektedir”.	,683	0,555	0,842
V24. “Emlak vergisinin tahsilatında; ödeme noktaları, internet, taksit veya kredi kartıyla ödeme gibi imkânların sağlanması vergi ödeme isteğimi artırır”.	,680	0,581	0,871
V17. “Vergi ödeme konusunda kendimi sorumlu / dürüst bir vatandaş olarak görüyorum”.	,635	0,544	0,849
V18. “Toplumumuzda vergi kaçırınlar, işini bilen / kurnaz kişiler olarak görülmektedir”.	,498	0,549	0,864
Vergide Adalet (%7,584)			
V9. “Emlak Vergisi Kanununun adil olduğuna inanıyorum”.	,778	0,643	0,703
V11. “Belediyelerde yapılan emlak değerlerinin tespiti ve takdirinin adil olduğunu düşünüyorum”.	,748	0,652	0,741
Değer Yargıları (%5,269)			
V16.” Bir kişi emlak vergisini ödemediğinde kendisini ayıplarım”.	,617	0,585	0,832
V20. “Belediyelerde toplanan emlak vergisinin uygun yerlere harcadığına inanıyorum”.	,608	0,629	0,645
V22. “Ödediğim emlak vergisi Belediyeden aldığım hizmetlerin bir karşılığıdır”	,482	0,569	0,687
Diğer Nedenler (%4,917)			
V25. “Belediye personeli emlak vergisi konusunda vatandaşlara yardımcı olmaktadır”.	,673	0,589	0,797
V26. “Emlak vergisinin bildirimi konusunda Tapu Kadastro Müdürlükleri’nden Belediye’ye bilgi aktarımı sağlanmalıdır”.	,605	0,516	0,876
V8. “Emlak vergisi oranları yüksektir”.	,534	0,644	0,746
KMO: 0.815 Total variance explained: 61,315%			
Bartlett’s test of Sphericity: Chi-Square: 2417,788 df: 210 Sig 0,000			

Not: 1. Load = Factor loading, communal = communality, anti-image = anti-image correlation.

2. V10, V19, V27 ve V32 numaralı sorular analize dahil edilmemiştir”.

Tablo 28’de mükelleflerin emlak vergisine bakışını belirleyen faktörlerinin her biri toplam varyansı sırasıyla %23,153, %11,534, %8,859, %7,584, %5,269 ve %4,917 olarak açıklanmaktadır. Tabloda görülen faktörlerin açıklanmasına fayda sağlayan soruların faktör yükleri 0,482 ve 0,837 değer aralıklarında değişiklik göstermektedir. Sayısal değer olarak en küçük anti-image değeri 0,645, communal değeri ise 0,513’tür.

Tablo 29: Mükelleflerin Emlak Vergisine Bakışını Belirlemeye Yönelik Değişkenlerin Faktör Sıralaması Tablosu

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings	
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance
1	4,862	23,153	23,153	4,862	23,153
2	2,422	11,534	34,687	2,422	11,534
3	1,860	8,859	43,546	1,860	8,859
4	1,593	7,584	51,129	1,593	7,584
5	1,106	5,269	56,398	1,106	5,269
6	1,033	4,917	61,315	1,033	4,917

Not: % of Variance, faktör % sıralama.

Belirlenen 6 faktör toplam varyans sırası ile uygulama sorunları, vergi bilinci, vergi ödeme isteği, vergide adalet, değer yargıları ve diğer nedenlerdir. Tablo 29’da mükelleflerin emlak vergisine bakışını belirlemeye yönelik değişkenlerin faktör sıralaması incelendiğinde önemli ağırlığa ilk beş faktörde ulaşıldığı görülmektedir. Bu çerçevede Tablo 28 ve Tablo 29 incelendiğinde en önemli faktörün “Uygulama Sorunları” faktörü olduğu ve varyansın %23,153 gibi büyük bir kısmını açıkladığı gözlemlenmektedir. Bu oran çerçevesinde uygulama sorunlarının anketin önemli bir kısmını açıkladığı, emlak vergisinde uygulama sorunlarının dört değişken altında şekillendiği görülmektedir. Bu kapsamda, emlak vergisinde yaşanan sorunların başında taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Uygulama ile ilgili ikinci önemli sorun kaynağı taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmaması da uygulama açısından önemli bir sorun

olarak algılanmaktadır. Bunlara ilave olarak Belediye Emlak Vergisi Servisi'nin yaklaşımı ve uygulamaları da bir sorun kaynağı olarak görülmektedir. Anketten elde edilen bu bulgular, ülkemizde emlak vergisi uygulamasına ilişkin teorik olarak belirlenen sorunlarla örtüşmekte ve bunların halen devam ettiğini teyit etmektedir.

Analiz kapsamında oluşan ikinci önemli faktör “vergi bilinci” olarak şekillenmiştir. Bu kapsamda mükellefler ülkemizde vatandaşların vergi bilincinin zayıf olduğunu düşünmektedirler. Özellikle seçim dönemlerinde uygulanan vergi afları mükelleflerin vergi ödeme kültürünü zedelemektedir. Ayrıca mükellefler vergi ödemenin önemini vatandaşlara yeterince anlatılmadığını düşünmektedir. Buna karşılık mükelleflerin bir kısmı maddi durumu yeterli olmasa bile imkânlarını zorlayarak emlak vergisini zamanında ödediğini ifade etmektedir. Dolayısıyla ülkemizde genel olarak vergi bilincinin geliştirilmesine yönelik çalışmalar emlak vergisinin ödenmesini de olumlu yönde etkileyebilecektir.

Diğer bir faktör de “vergi ödeme isteği”dir. Emlak vergisinin nereye harcandığının Belediyelerce bilgilendirilmesi mükelleflerin vergi ödeme isteğini artırır. Ayrıca belediyelerin TV, Gazete, Billboard gibi çeşitli iletişim araçlarıyla yaptıkları hatırlatmalar emlak vergisinin ödenmesini teşvik etmektedir. Emlak vergisinin tahsilatında; ödeme noktaları, internet, taksit veya kredi kartıyla ödeme gibi imkânların sağlanması da mükelleflerin vergi ödeme isteğini artırır. Buna karşılık mükelleflerin önemli bir kısmı vergi ödeme konusunda kendilerini sorumlu ve dürüst bir vatandaş olarak görürken vergi kaçırıcıları işini bilen kurnaz kişiler olarak değerlendirmektedir. Bu durum da aslında toplumumuzda kendisini dürüst mükellef olarak gören kişilerin dahi imkanı olması halinde vergi kaçırma girişimine bulunabileceğini göstermektedir.

Mükelleflerin Emlak Vergisine bakışını belirlemeye yönelik alan araştırması ve değerlendirilmesine yönelik faktörlerden bir diğeri “vergide adalet”dir. Mükellefler Belediyelerce yapılan emlak değerlerinin tespiti ve takdirinin adil olduğunu düşünmektedir ve Emlak Vergisi Kanununun adil olduğunda ise kararsız kalmaktadırlar.

Analiz sonuçları çerçevesinde beşinci faktör “değer yargıları” olarak ortaya çıkmıştır. Bir kişi emlak vergisini ödemediğinde kendisi mükellefler tarafından ayıplanmaktadır. Mükellefler Belediyelerce toplanan emlak vergisinin uygun yerlere harcandığına inanmamaktadır. Ayrıca mükellefler ödedikleri Emlak Vergisinin

Belediyeden aldıkları hizmetlerin bir karşılığı olarak görmektedir. Bu durum ise aslında emlak vergisi mükellef tarafından bir faydalanma vergisi gibi algılandığını göstermekte ve bu nedenle emlak vergisi ile ilgili yeni düzenlemelerde bu hususun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

Altıncı ve son faktör ise “diğer nedenler” olarak ortaya çıkmıştır. Mükellefler Belediye personelinin emlak vergisi konusunda vatandaşlara yeterli düzeyde yardımcı olduğunu düşünmektedir. Diğer taraftan mükelleflere göre Emlak Vergisi oranları yüksek algılanmaktadır. Bu durum da ülkemizde emlak vergisi yükünün mükelleflerin genel vergi yükü algısından farklı olmadığını göstermektedir. Buna karşılık ülkemize mükellefler emlak vergisinin bildirim konusunda Tapu Kadastro Müdürlükleri’nden Belediye’ye bilgi aktarımı sağlanması gerektiği ve bu durumun kendilerine çok büyük bir kolaylık sağlayacağını belirtmektedirler.

4.5. ANKET SONUÇLARINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Emlak vergisinde yaşanan sorunlar ve çözüm önerilerine yönelik alan araştırması ve değerlendirilmesi için yapılan anket çalışmasında emlak vergisi mükelleflerine yöneltilen anket sorularının güvenilirliğini hesaplamak adına güvenilirlik katsayısı olarak “Cronbach α Katsayısı” dikkate alınmıştır. Çalışmada faktör ve frekans analizinin kullanılması uygun görülmüş olup bu kapsamda frekans analizi yapılmış ve daha sonra faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Ortaya çıkan sonuçların kısa değerlendirmesi, sonuçların birbiriyle ilişkisi ve görüşler aşağıdaki gibidir:

Ankete katılan 391 kişinin yaş dağılımına yönelik bilgileri incelendiğinde; orta yaş grubu denilen 31-40 yaş arası grubun çoğunlukta olduğu, cinsiyete yönelik bilgiler incelendiğinde; ankete katılanların ağırlıklı olarak 251 kişi ile erkek olduğu, eğitim durumu incelendiğinde; çoğunluk grubun 147 kişi ile lise mezunu olduğu tespit edilmiştir.

Ankete katılan kişilerin gelir türüne göre dağılımı gözlemlendiğinde, bireylerin % 46,3’ü ücret, % 22,3’ü ticari kazanç, % 16,6’sı serbest meslek kazancı, % 8,7’si zirai kazanç, %5,4 birden fazla kazanç, %0,5 gayrimenkul iradı, %0,3 menkul sermaye

iradına sahip olduğu gözlemlenmektedir. Ankete katılan emlak vergisi mükellefinin büyük çoğunluğu ücret geliri elde etmektedir.

Ankete katılan kişilerin yıllık gelirlerine göre dağılımı incelendiğinde; 391 kişiden 106 kişinin 15.000 TL, 152 kişinin 15.000 - 35.000 TL, 116 kişinin 35.000 - 80.000 TL ve 17 kişinin 80.000 TL ve üzeri gelir elde ettiği görülmüştür. Söz konusu veri, emlak vergisi mükellefi olan bireylerin çoğunlukla yıllık 15.000 - 35.000 TL arası gelir elde ettiği tespit edilmiştir.

Ankete katılan kişilerin sahip olduğu gayrimenkul türleri incelendiğinde, 391 kişiden 207 kişinin daire, 78 kişinin birden fazla gayrimenkul, 40 kişinin işyeri, 32 kişinin arsa, 23 kişiyi müstakil ev, 11 kişiyi arazi sahibi olduğu görülmüştür. Bu sonuca göre ankete katılan emlak vergisi mükelleflerinin büyük çoğunluğu daire sahibidir.

Ankete katılan kişilere ilk aklınıza gelen belediye vergisi nedir diye sorulduğunda; ankete katılan 391 kişiden 265 kişinin emlak vergisi, 58 kişinin çevre ve temizlik vergisi, 29 kişinin ilan ve reklam vergisi, 17 kişinin elektrik ve havagazı tüketim vergisi, 13 kişinin yangın ve sigorta vergisi, 4 kişinin haberleşme vergisi, 4 kişinin eğlence vergisi ve 1 kişinin TKVK katkı payı ve cevabını verdiği tespit edilmiştir. Bu sonuca göre ankete katılan emlak vergisi mükelleflerinin büyük bir çoğunluğunun ilk aklına gelene belediye vergisi çeşidinin emlak vergisi olduğu görülmektedir.

Ankete katılan kişilerin uygulama sorunlarına yönelik bakış açıları incelendiğinde; emlak vergisinde yaşanan sorunların taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasından kaynaklandığı, emlak vergisinde yaşanan sorunların taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasından kaynaklandığı, emlak vergisinde yaşanan sorunların binaların metrekare normal inşaat bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmamasından kaynaklandığı, emlak vergisinde yaşanan sorunların Belediye Emlak Vergisi Servisi'nden kaynaklandığı öngörüsüne ankete katılan kişilerin çoğunun kararsız yönde görüş bildirmesi nedeniyle mükelleflerin bu konu hakkında bilgi sahibi olmadıkları tespit edilmiştir.

Ankete katılan kişilerin vergi bilincine yönelik bakış açıları incelendiğinde; ülkemizde vatandaşların vergi bilincinin zayıf olduğunu düşünüyorum ifadesine ankete katılanların büyük çoğunluğu olumlu görüş bildirmiştir. Sık sık uygulanan vergi afları

vergi ödeme kültürünü zedelemektedir ifadesine mükelleflerin büyük çoğunluğu olumlu görüş bildirmiştir. Vergi ödemenin öneminin vatandaşlara yeterince anlatılmadığını düşünüyorum ifadesine büyük çoğunluk katılıyorum dediği ve bu sonuç ile vergi ödemenin öneminin vatandaşlara yeterince anlatılmadığı tespit edilmiştir. Maddi durumum yeterli olmasa bile imkânlarımı zorlayarak emlak vergimi zamanında öderim ifadesine mükelleflerin çoğu olumlu görüş bildirmiştir.

Ankete katılan kişilerin vergi ödeme isteğine yönelik bakış açıları incelendiğinde; emlak vergisinin nereye harcandığının Belediyelerce bilgilendirilmesinin ankete katılan kişilerin vergi ödeme isteğini artıracakı tespit edilmiştir. Belediyelerin TV, Gazete, Billboard gibi çeşitli iletişim araçlarıyla yaptıkları hatırlatmalar ankete katılan mükelleflerin emlak vergisini ödemelerini teşvik etmektedir. Emlak vergisinin tahsilatında; ödeme noktaları, internet, taksit veya kredi kartıyla ödeme gibi imkânların sağlanması ankete katılan mükelleflerin vergi ödeme isteğini artırdığı tespit edilmiştir. Ankete katılan mükelleflerin büyük çoğunluğu vergi ödeme konusunda kendilerini sorumlu / dürüst bir vatandaş olarak görmektedirler. Ankete katılan mükelleflerin büyük çoğunluğu toplumumuzda vergi kaçırıcıları, işini bilen / kurnaz kişiler olarak görmektedirler.

Ankete katılan kişilerin vergi adaletine yönelik bakış açıları incelendiğinde; ankete katılan mükelleflerin çoğunluğu Emlak Vergisi Kanunu'nun ve Belediyelerce yapılan emlak değerlerinin tespiti ve takdirinin adil olduğuna inanmakta tereddüt yaşamaktadırlar.

Ankete katılan mükelleflerin değer yargılarına yönelik bakış açıları incelendiğinde; ankete katılanların çoğunluğu bir kişi emlak vergisini ödemediğinde kendisini ayıplarım ifadesine olumlu görüş bildirmişlerdir. Belediyelerce toplanan emlak vergisinin uygun yerlere harcandığına inanıyorum ifadesine çoğunluk kararsız görüş bildirerek bu konu hakkında bilgilerinin olmadığı tespit edilmiştir. Ödediğim emlak vergisi Belediyeden aldığım hizmetlerin bir karşılığıdır ifadesine ankete katılan mükelleflerin çoğunluğu olumlu yanıt vermiştir.

Ankete katılan mükelleflerin emlak vergisine yönelik diğer bakış açıları incelendiğinde; ankete katılan mükelleflerin büyük çoğunluğu Belediye personeli emlak vergisi konusunda vatandaşlara yardımcı olmaktadır, emlak vergisinin bildirim

konusunda Tapu Kadastro M¼d¼rl¼kleri'nden Belediye'ye bilgi aktarımı sağlanmalıdır, emlak vergisi oranları y¼ksektir ifadesine olumlu yanıt vermiştir.

SONUÇ

Servetin gerçek ve tüzel kişilik niteliğinde olan vergi mükelleflerinin sahip olduğu varlıkların tümünü ifade etmesi, servet üzerinde geniş çaplı bir çalışma alanı oluşmasına zemin hazırlamıştır. Özellikle servetlerin vergilendirilmesi konusunda geçmişten günümüze birçok yenilikler getirilmiş ve dikkate değer ilerleme kat edilmiştir. Servet vergilerinin içinde yer alan emlak vergisinin mükellef sayısının çokluğu ve Dünya'daki hemen hemen her ülkede uygulanması diğer servet vergilerinin arasında emlak vergisini daha önemli kılmaktadır.

Emlak vergisi her ülkenin kendi yerel idaresi bünyesinde yerel kurallar çerçevesinde uygulanan bir vergidir. Emlak vergisi yerel idarelerin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Toplam vergi gelirleri içerisinde emlak vergisi gelirleri dikkat çekicidir. Her ülkede uygulanan farklı emlak vergisi oranları, muafiyetler ve istisnalar nedeniyle emlak vergisi gelirleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir.

Fransa'da arsalar ve binalar üzerinden alınan emlak vergisinin ülke genelinde sabit uygulanan bir oranı yoktur. Yeni binalar, düşük gelirli bireyler ve 65 yaşından büyük mülk sahipleri çeşitli emlak vergisi istisnalarına sahiptir. İngiltere'de emlak vergisi yerine belediye vergisi uygulanmaktadır. Belediye vergisi meskenlerin değeri üzerinden hesaplanan ve konutta yaşayan kişi sayısına göre ödenen bir tür emlak vergisidir. ABD'de emlak vergisi bina ve araziler ile vergilendirilebilir diğer mallardan alınır. Tahsil edilecek emlak vergisi miktarı değerlendirmeye tabi tutulmuş olan mülkün değerine isabet eden vergi oranı ile çarpılarak bulunur. Almanya'da emlak vergisi gayrimenkulün bulunduğu belediye tarafından taşınmaz mal üzerinden yıllık olarak alınır. Tarım ve ormancılık için kullanılan mülkiyet A tipi emlak vergisine tabidir. Diğer tüm mülkler ise B tipi emlak vergisine tabidir. Kamuya ait arsa, arazi ve konutlar vergilendirilmemektedir.

Türkiye'de emlak vergisi ise konut, konut dışı binalar, arsa ve araziler üzerinden büyükşehir sınırları içi ve diğer iller için belirlenen farklı oranlarda tahsil edilmektedir. Ülkemizde emlak vergisinin oranlarını merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Emlak vergisi oranları emlak vergisi mükellefleri nezdinde yüksek görülmektedir.

Emlak vergisinin oranlarını belirleme yetkisinin belediyelere devredilmesi konusu tartışılabilir bir durumdur. Emlak vergisinin hesaplanmasında taşınmazların piyasa değerinin belirlenmesi konusunda yaşanan belirsizlikler emlak vergisinin güvenilirliğine zarar vermektedir. Ülkemizde emlak vergisi sisteminde yaşanan sorunları genel olarak üçe ayırmak mümkündür. Bunlardan birincisi; emlak vergisinin uygulamadan kaynaklanan sorunlardır. Uygulamadan kaynaklanan sorunlar kendi içerisinde emlak vergisinin kontrol ve tahsilinde yaşanan, taşınmazın gerçek değerinin tespit edilememesinden, takdir komisyonlarından kaynaklanan sorunlar olmak üzere kendi içinde sınıflandırılmaktadır. İkinci sorun kaynağı, idareden kaynaklanan sorunlardır. İdareden kaynaklanan sorunlar belediyelerden, tapu kadastro sisteminden, ilgili bakanlıklardan kaynaklanan sorunlar olmak üzere kendi içinde sınıflandırılmaktadır. Son ve üçüncü sorun kaynağı ise mükelleften kaynaklanan sorunlar olarak belirlenmektedir.

Ülkemizde emlak vergisi değerlemesi ve hesaplanmasında bazı sorunlar yaşanmakta olup, bu sorunların kaynağını bulabilmek adına yaptığımız “Emlak Vergisinde Yaşanan Sorunlara Yönelik Mükelleflerin Bakışını Ölçme Anketi” bizlere yol gösterici niteliktedir. Yapılan çalışmada emlak vergisinde yaşanan sorunların taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasından kaynaklandığı öngörüsüne ankete katılan mükelleflerin büyük bir kısmının katılıyorum dediği görülmüştür. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasından kaynaklandığı öngörüsüne ankete katılan mükelleflerin çoğu olumlu görüş bildirmiştir. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar binaların metrekare normal inşaat bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmamasından kaynaklandığı öngörüsüne ankete katılanların büyük kısmı olumlu yönde görüş bildirmiştir.

Emlak vergisinde yaşanan sorunlar Belediye Emlak Vergisi Servisi’nden kaynaklandığı öngörüsüne ankete katılan mükelleflerin çoğu olumlu yönde görüş bildirmiştir. Ankete katılanların büyük çoğunluğu sık sık uygulanan vergi afları vergi ödeme kültürünü zedelemektedir ifadesine katılıyorum demiştir. Mükelleflerin çoğunluğu Emlak Vergisi Kanunu’nun adil olduğuna inanmamaktadır. Belediyelerce toplanan emlak vergisinin uygun yerlere harcandığına emlak vergisi mükellefleri inanmamaktadır. Mükellefler, Tapu Kadastro Müdürlükleri’nden Belediye’ye bilgi

aktarımı sağlanmalıdır ifadesine olumlu yanıt vermiştir. Mükelleflerin çoğunluğu emlak vergisi oranları yüksektir ifadesine olumlu yanıt vermiştir. Çalışma sonuçlarından yola çıkarak; emlak vergisinde yaygın olarak uygulanan muafiyet ve istisnalar ciddi adaletsizliğe yol açtığı söylenebilir.

Mükellef açısından vergi ödeme isteğini zedeleyecek bu gibi sorunların giderilmesi için emlak vergisi değerlemesinin nitelikli uzman kişiler tarafından üstlenilmesi, vergi oranlarının standart hale getirilmesi, muafiyet ve istisnaların en aza indirilerek adaletsizliklerin giderilmesi gerekmektedir.

Emlak vergisinde yaşanan sorunların tespit edilip bunların çözüme kavuşturulmasına yönelik tavsiyeler şu şekilde belirtilebilir:

- Emlak vergisinde yaşanan sorunların önemli bir kısmı taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasından kaynaklanmaktadır. Bu sorunun giderilmesi için mükelleflere bildirim ödevi verilmesi yerine Tapu Kadastro Müdürlükleri'nden Belediye'ye bilgi aktarımı sağlamaya yönelik iyi bir sistem geliştirilmelidir. Ayrıca Belediye Emlak Vergisi Servisi ile Tapu Kadastro Müdürlükleri uyum içinde çalışmalı ve bu birimlerin teknolojik alt yapıları geliştirilmelidir. Böylece bildirilme ile ilgili sorun çözülmüş ve kayıtdışı kalan birçok taşınmaz vergileme kapsamına alınmış olur.

- Emlak vergisinde yaşanan sorunların bir kısmı taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Taşınmaz değerinin tespitinde taşınmazın emsal piyasa değeri yerine gerçek değerinin tespit edilip uygulanması daha uygun olacaktır. Emlak vergisinde yaşanan bu sorunlar binaların metrekare normal inşaat bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmamasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla taşınmazların gerçek değerinin tespit edilmesi açısından taşınmazların değerini belirleyen gayrimenkul değerlendirme uzmanlarından da bilgi alınmasında yarar vardır.

- Emlak vergisi mükellefleri Belediyelerce yapılan emlak değerlerinin tespiti ve takdirinin adil olmadığını düşünmektedirler. Emlak vergisinin değerlendirme işlemlerini bu işin uzmanı olan profesyonel kişiler yapmalı ve taşınmazın değerine en yakın tespiti yapacak bir hesaplama modülü geliştirilmelidir.

- Emlak vergisi mükellefleri belediye personelinin emlak vergisi konusunda kendilerine yeterince yardımcı olmadıklarından yakınmaktadırlar. Bu nedenle belediye personeli mükelleflere daha fazla yardımcı olabilmesi için seminer ve hizmet içi eğitimler ile profesyonel bilgi ile donatılmalı ve bilinçlendirilmelidir.

- Ülkemizde vatandaşların vergi bilinci zayıftır. Vatandaşın vergi bilincini artıracak nitelikte politikalar geliştirilmeli ve vergi ödeme ahlaki ilkokuldan itibaren eğitim programına dahil edilmelidir. Bir kişi emlak vergisini ödemediğinde kendisini ayıplama faktörü toplum olarak bir tepki haline getirilmelidir. Ayrıca vergi kaçakçılığını önlemek adına daha kalıcı çözümler üretilmeli, vergi kaçırmanın ahlaki ve cezai boyutu üzerinde durulmalıdır.

- Sık sık uygulanan vergi afları vergi ödeme kültürünü zedelemektedir. Vergi afları özellikle seçim dönemlerinde politik bir seçim hamlesi olarak kullanılmaktadır. Vergi afları en aza indirilmeli, maddi durumu yeterli olmasa bile imkânlarını zorlayarak emlak vergisini zamanında ödeyen vatandaşlar istismar edilmemelidir.

- Emlak vergisi mükellefleri ödedikleri emlak vergisini Belediyeden aldıkları hizmetlerin bir karşılığı olarak görmektedirler. Bu yüzden, emlak vergisinin nereye harcandığının Belediyelerce bilgilendirilmesi emlak vergisi mükelleflerinin vergi ödeme isteğini artırmaktadır. Emlak vergisi mükellefleri Belediyelerce toplanan emlak vergisinin uygun yerlere harcandığına inanmamaktadır. Dolayısıyla Belediyeler bütçeleri konusunda şeffaf olması gerekmektedir. Ayrıca belediyeler sunmuş oldukları hizmetler sırasında batı ülkelerinde olduğu gibi “Burada bu iş sizin vergilerinizle yapılmaktadır” şeklinde afiş, billboard veya ilanlarla tanıtılmalıdır. Böylelikle emlak vergisi mükellefleri ödedikleri verginin nereye harcandığını kolayca öğrenebilecektir. Belediyeler TV, Gazete, Billboard gibi çeşitli iletişim araçlarıyla yapacakları hatırlatmalarla emlak vergisinin ödenmesini teşvik etmelidirler. İnternet ve kısa mesaj servisi kullanılarak bu gibi hatırlatmalar ile daha çok kişiye ulaşılmalıdır.

- Emlak vergisinin tahsilatında; ödeme noktaları, internet, taksit veya kredi kartıyla ödeme gibi imkânların sağlanması vergi ödeme isteğini artırır. Özellikle “İnternet Vergi Dairesi” internet üzerinden ödeme kolaylığı sağlayarak vergi mükelleflerinin ödeme isteğini artırmaktadır. İnternet üzerinden borç ödeme sistemi tüm

vergileri kapsamamaktadır. Bu nedenle emlak vergisi borçlarının bankalar ve internet üzerinden ödenebilir hale getirilmesine yönelik sistemler geliştirilmelidir.

- Emlak vergisi mükellefleri emlak vergisi oranlarını yüksek bulmakta ve Emlak Vergisi Kanununun adil olduğuna inanmamaktadır. Avrupa yerel özerklik şartına uygun olarak emlak vergisi oranlarının belediyeler tarafından belirlenmesi yetkisinin önü açılmalı ve her belediye kendi meclisi tarafından emlak vergisi oranlarını belirlemelidir. Emlak Vergisi Kanunu daha adil hale getirilmeli, esnek, şeffaf ve istikrarlı bir sistem oluşturulmalıdır.

Yukarıda yapılan önerilerin bazılarının hayata geçirilmesi Belediyeler ile ilgili kuruluşlar arasında bilgi işlem ve otomasyon sistemlerinin geliştirilmesine bağlı iken, bazıları yasal ve hatta anayasal düzenleme yapılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla bu önerilerin hayata geçirilmesi bir taraftan teknolojik altyapı yatırımlarının yapılmasına, diğer taraftan da siyasi mekanizmanın bunları benimsemesine ve gerekli düzenlemeleri yapmasına bağlıdır.

KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 9.b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.
- AKSOY Şerafettin, Kamu Maliyesi, 3.b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- ARSLAN Mehmet, Türk Vergi Sistemi, 4.b., Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007.
- BATIREL, Ömer Faruk, Kamu Maliyesi ve Yönetimi, 1.b., İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007.
- BIRD, Richard M., Enid SLACK, “Land and Property Taxation”, March 2002, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf>,. (16.09.2017).
- BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, 42.b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2017.
- BİLİCİ, Nurettin, Türk Vergi Sistemi, 35.b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2015.
- BULUTOĞLU, Kenan, Türk Vergi Sistemi, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Şener, “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanım”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S. 32 (2002), ss. 470-483.
- CAN, Bilal, Zübeyr BÜLBÜL, “Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları ve Bunlara Karşı Dava Açılması”, Ankara, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı, 14(2013), ss.871-895
- CANDAŞ, Ezgi, *Taşınmaz Değerlemesi İçin Mevzuat Altyapısının Modellenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, 2012.
- CORNIA, Garry C., Barret A. SLADE, “Assessed Valuation and Property Taxation of Multifamily Housing: An Emprical Analysis of Vertical and Horizontal Equity and Assessment Methods”, 6 October 2003, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.199.5017&rep=rep1&type=pdf>,. (16.09.2017).
- ÇAĞDAŞ, Volkan, Mehmet GÜR, Zerrin DEMİREL, “Emlak Vergisi ve Kadastro”, Ankara, HKM, Jeodezi, Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi Dergisi, Sayı:2003/89, 2003.
- ÇETİNKAYA, Özhan, Mahalli İdareler Maliyesi, 4.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2014.

- DAVIS, Carl, Kelly DAVIS, “Who Pays? A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States”, Washington, D.C. The Institute on Taxation and Economic Policy, 15 January 2015, [https://itep.org/whopays/#Property Taxes](https://itep.org/whopays/#Property_Taxes), (16.09.2017).
- DELLOÏTE, “International Tax”, United Kingdom Highlights 2017, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomhighlights-2017.pdf>,. (10.09.2017).
- DELLOÏTE, Almanya Emlak Vergisi Rehberi, 2017, http://www.verginet.net/dtt/1/Almanya-emlakvergisirehberi_6846.aspx,. (14.09.2017).
- DELLOÏTE, “Taxation and Investment in Germany 2017”, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide-2017pdf>, . (14.09.2017).
- DELLOÏTE, “Taxation and Investment in France”, 2017, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf>,. (05.08.2017).
- EDİZDOĞAN, Nihat, Ali ÇELİKKAYA, Vergilerin Ekonomik Analizi, 2.b., Bursa: Dora Yayınları, 2012.
- ERGİNAY, Akif, Vergi Hukuku, 14.b., Ankara: Savaş Yayınları, 1990.
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2017.
- ERMİN İrfan, “Emlak Vergisi Kanunu’nda Yapılan Yeni Düzenlemeler-7”, Ankara, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı:373, 01.08.2002., ss.87-90.
- FAKTÖR ANALİZİ, http://www.istatistikanaliz.com/faktor_analizi.asp, (19.11.2017)
- FISCHEL, William A., “Homevoters, Municipal Corporate Governance, and the Benefit View of the Property Tax”, National Tax Journal, Vol.54 no.1, 1 March 2001, <https://www.ntanet.org/NTJ/54/1/ntj-v54n01p157-74-homevoters-municipal-corporate-governance.pdf> , (16.09.2017).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Asgari Ölçüde Arsa Ve Arazi Metre Kare Birim Değerleri 2014”, https://intvd.gib.gov.tr/2014_Emlak_Arsa/pdf/AsgariOlcudeArsaveAraziMetrekareBirimDegerleriAciklama.pdf, (25.10.2017).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Merkezi Yönetim Gelirleri (2006-2017), 2018, www.gib.gov.tr, (09.02.2018).
- GERÇEK, Adnan, vd. *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- GİRAY, Filiz, *Maliye Tarihi*, 6.b., Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.

- GÜNER, Ayşe, “Yönetimlerarası Gelir Bölüşümü Temel İlke ve Uygulamalar, Mali Yerelleşme; Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar”, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi, Güncel Yayıncılık, Yayın No 266, 2006, ss. 59-82.
- HACIKÖYLÜ, Canatay, Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler, (Doktora Tezi), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- HACIKÖYLÜ, Canatay, Fethi HEPER, “Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Maliye Dergisi, S. 158 Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2010, ss. 1-15.
- HARRIS, Benjamin H., Brian David MOORE, “Residential Property Taxes in the United States,” Urban Bookings Tax Policy Center, Washington D.C., 18 November 2013, http://chicagotonight.wttw.com/sites/default/files/article/file-attachments/Residential%20Property%20Taxes%20in%20the%20U.S._0.pdf, (16.09.2017).
- KALABALIK, Halil, Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku, 1.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
- KALİN, Christian H., International Real Estate Handbook, Zurich: John Wiley & Sons, Ltd, 2005.
- KATZ, Ellis, “Eyalet ve Yerel Yönetimlerin Değişikliklere Tepkileri Demokrasi Laboratuvarlarında Güncel Deneyler”, A.B.D. Dışişleri Bakanlığı Elektronik Dergisi, Demokrasi Konuları, Cilt 8, Sayı 2, Ekim 2003, https://photos.state.gov/libraries/turkey/231771/PDFs/yerel_yonetim.pdf, (16.09.2017).
- KIRAR, Bülent, Taşınmazlarda Emlak Vergisine Esas Değer, Tapu Değeri ve Piyasa Değeri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi. Beşiktaş Örneği, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, 2008.
- KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, 16.b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004.
- KIZILOT, Şükrü, Ekrem SARISU, Sezgin ÖZCAN, Zuhale KIZILOT, Gayrimenkul Rehberi, 3.b. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- KIZILOT, Şükrü, “Emlak Vergisi Nasıl Hesaplanacak” 11 Eylül 2002, <http://www.hurriyet.com.tr/emlak-vergisi-nasil-hesaplanacak-96861>, (20.09.2017).
- MUTLU, Abdullah, Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2390, 2009,
- NADAROĞLU Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 8.b., İstanbul: Beta Yayıncılık, 1992.
- NADAROĞLU Halil, Mahalli İdareler, 7.b., İstanbul: Beta Yayınevi, 2001.

- MALİYE POSTASI, “Emlak Vergisi Açıklamaları”, 2017, <http://www.maliyepostasi.com/emlak-vergisi-aciklamalari>, (10.09.2017).
- MENĞİ, Ayşegül Kaplan, “Federal Almanya’da Yerel Yönetimler”, Çağdaş Yerel Yönetimler, 04 Ekim 1997, http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/c58bdf7930853ec_ek.pdf?dergi=Cagdas%20Yerel%20Yonetimler%20Dergisi, (14.09.2017).
- MINISTRY OF HOUSING COMMUNITIES AND LOCAL GOVERNMENT, “Local Authority Council Tax Base: England 2017”, 2018, <https://www.gov.uk/government/statistics/council-taxbase-2017-in-england>, (08.02.2018).
- MUTLUER, Mehmet Kamil, Vergi Özel Hukuku, 1.b., İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007.
- MUTLUER, Mehmet Kamil, Erdoğan ÖNER, Mahalli İdareler Maliyesi, 1.b., İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2009.
- OECD, Details of Tax Revenue-France, 2018, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVDEU#>, (08.02.2018).
- OECD, Details of Tax Revenue-Germany, 2018, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVDEU#>, (08.02.2018).
- OECD, Details of Tax Revenue-United Kingdom, 2018, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVDEU#>, (08.02.2018).
- OECD, Details of Tax Revenue-United States, 2018, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVDEU#>, (08 Şubat 2018).
- PEHLİVAN Osman, Kamu Maliyesi, 10.b., Trabzon: Celepler Yayıncılık, 2017.
- PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Trabzon: Derya Kitabevi, 2008.
- SEKİZİNCİ BEŞ YILLIK KALKINMA PLANI, Bölgesel Gelişme Özel İhtisas Raporu, <http://plan8.dpt.gov.tr>, 1999, (18.11.2017).
- SEZER Özcan, Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü, (Doktora Tezi): Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- SLACK, Enid, “Alternative Approaches to Taxing Land and Real Property”, 2017, <http://siteresources.worldbank.org>, (14.08.2017).

- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, Vergi Hukuku, 8.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2017
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK Türk Vergi Sistemi, 13.b., Bursa: Ekin Kitabevi, 2016.
- TARİN, Emine, Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: T.C. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- TASLAK GELİŞTİRME RAPORU V02, Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi Taşınmaz Değerleme Bileşeni, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Taşınmaz Değerleme Birimi Kadastro Dairesi Başkanlığı, https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/politika_gelistirme_raporu_v02_tr.pdf, 2016. (25.12.2017).
- T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Bütçe İstatistikleri (2006-2017), 2018, <https://www.muhasebat.gov.tr>, (09.02.2018).
- TORTOP, Nuri, Yerel Yönetimler Maliyesi, 1.b., Ankara: Todaie Yayını, 1996.
- TUNCER, Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, 1.b., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.
- TURANLI Münevver, Dicle TAŞPINAR CENGİZ, Ömer BOZKIR, “Faktör Analizi İle Üniversiteye Giriş Sınavlarındaki Başarı Durumuna Göre İllerin Sıralaması”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi, S. 17 (2012), ss. 45-68.
- TURHAN, Salih , Vergi Teorisi ve Politikası , 6.b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- TÜRK İsmail, Kamu Maliyesi, 4.b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.
- ULUATAM Özhan – METHİBAY Yaşar, Vergi Hukuku, 4.b., Ankara: İmaj Yayıncılık, 2000.
- ULUSOY, Ahmet, Tekin AKDEMİR, Mahalli İdareler, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- VALUATION TRIBUNAL SERVICE, “Council Tax Guidance Manual” 26 April 2017, <https://www.valuationtribunal.gov.uk/wp-content/uploads/2016/01/council-tax-guidance-manual.pdf>, (16.09.2017).
- WERNER, Jan, Benno TORGLER, “Fiscal Autonomy and Tax Morale: Evidence from Germany”, Center for Research in Economics, Management and the Arts, 01 July 2005, <http://ww.crema-research.ch/papers/2005-07.pdf> , (14.09.2017).
- YALÇINDAĞ, Selçuk, “Federal Almanya’da Yerel Yönetimler”, Amme İdaresi Dergisi, 22 Mart 2003, http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/5c1aab388d5bbc4_ek.pdf?dergi=Amme%20Idaresi%20Dergisi (14.09.2017).

- YALPIR, Şükran, Fatma Bünyan ÜNEL, “Türkiye’de ve Uluslararası Çalışmalarda Arsa Değerlemede Kullanılan Kriterlerin İrdelenmesi ve Faktör Analizi ile Azaltımı”, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Fen ve Mühendislik Bilimler Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, 2016, ss. 303-322.
- YETER, Enis, Kadir KOÇDEMİR, “F. Almanya’da Yerel Yönetimlerin Bütçe Yapısı (I)”, Çağdaş Yerel Yönetimler, 2 Nisan 1997, http://www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/4a8035dd6853d5f_ek.pdf?dergi=Cagdas%20Yerel%20Yonetimler%20Dergisi, (14.09.2017).
- YOMRALIOĞLU, Tahsin, Recep NIŞANCI, “Türkiye’de Harita Mühendisliğinin Taşınmaz Değerlemesindeki Yeri ve Rolü”, Rapor 1.0, Trabzon, http://www2.itu.edu.tr/~tahsin/yayinlar/HKMO_tasinmazdeg_raporu.pdf, (25.10.2017)

EKLER

EMLAK VERGİSİ'NDE YAŞANAN SORUNLARA YÖNELİK MÜKELLEFLERİN BAKIŞINI ÖLÇME ANKETİ

Sayın Katılımcı,

Bu anket, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Yüksek Lisans Tezi kapsamında, “**Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi: Sorunlar - Çözüm Önerileri**”ni belirlemeye yönelik olarak hazırlanmıştır.

Mükelleflerin emlak vergisine bakışı ölçmeyi amaçlayan bu anket sadece gayrimenkulü olanlara uygulanacaktır. Anketin tamamını cevaplamak yaklaşık 10 dakika sürmektedir.

Anket sonuçları tamamen bilimsel araştırma amacı ile kullanılacak olup, kimlik bilgileri ile ilgili sorulara kesinlikle yer verilmemiştir. Çok değerli katılımınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Tez Danışmanı

Mustafa BOLAHATOĞLU

Yüksek Lisans Öğrencisi

1) Yaşınız: a) 18-30 b) 31-40 c) 41-50 d) 51-60 e) 61 ve üzeri

2) Cinsiyetiniz: a) Bay b) Bayan

3) Eğitim durumunuz:

a) İlköğretim b) Lise c) Önlisans d) Lisans e) Lisansüstü

4) Elde Ettiğiniz Gelir Türü:

1) Ticari Kazanç 2) Zirai Kazanç 3) Serbest Meslek Kazancı 4) Ücret
(memur, işçi vb.)

5) Gayri Menkul Sermaye İradı 6) Menkul Sermaye İradı 7) Birden fazla var

5) Yıllık geliriniz:

- 1) 0-15.000TL 2) 15.000-35.000TL 3) 35.000 – 80.000TL
4) 80.000TL ve üzeri

6) Sahibi olduğunuz gayrimenkulün türü: (Gayrimenkulü olmayana uygulanmayacaktır.)

- a) Arsa b) Daire c) İşyeri d) Müstakil ev e) Arazi f)
Birden fazla var

7) İlk aklınıza gelen Belediye Vergisi çeşidi:

- a) Emlak Vergisi b) İlan ve Reklam Vergisi c) Çevre Temizlik Vergisi
d) Haberleşme Vergisi e) Yangın Sigortası Vergisi f) Eğlence Vergisi
g) TKVK Katkı Payı h) Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi

Aşağıda emlak vergisine bakışı belirleyen faktörlerle ilgili ifadeler bulunmaktadır. Her bir ifadeyi dikkatlice okuyunuz ve sizce en uygun cevap seçeneğini işaretleyiniz. Lütfen hiçbir ifadeyi boş bırakmayınız.

YARGILAR	DEĞERLENDİRME				
	Kesimkie Katılmıyoru	Katılmıyoru m	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
8. Emlak vergisi oranları yüksektir.					
9. Emlak Vergisi Kanununun adil olduğuna inanıyorum.					
10. Emlak vergilerin uygulanması sırasında Belediyeler kişiye göre farklı işlem yapmaktadır.					
11. Belediyelerce yapılan emlak değerlerinin tespiti ve takdirinin adil olduğunu düşünüyorum					
12. Vergi ödememin öneminin vatandaşlara yeterince anlatılmadığını düşünüyorum.					
13. Ülkemizde vatandaşların vergi bilincinin zayıf olduğunu düşünüyorum.					
14. Sık sık uygulanan vergi afları vergi ödeme kültürünü zedelemektedir.					

15. Maddi durumum yeterli olmasa bile imkânlarımı zorlayarak emlak vergimi zamanında öderim.					
16. Bir kişi emlak vergisini ödemediğinde kendisini ayıplarım.					
17. Vergi ödeme konusunda kendimi sorumlu / dürüst bir vatandaş olarak görüyorum.					
18. Toplumumuzda vergi kaçırınlar, işini bilen / kurnaz kişiler olarak görülmektedir.					
19. Vergi ödemenin kutsal bir görev olduğuna inanıyorum.					
20. Belediyelerce toplanan emlak vergisinin uygun yerlere harcandığına inanıyorum.					
21. Emlak vergisinin nereye harcandığının Belediyelerce bilgilendirilmesi vergi ödeme isteğimi artırır.					
22. Ödediğim emlak vergisi Belediyeden aldığım hizmetlerin bir karşılığıdır.					
23. Belediyelerin TV, Gazete, Billboard gibi çeşitli iletişim araçlarıyla yaptıkları hatırlatmalar emlak vergisinin <u>ödenmesini</u> teşvik etmektedir.					
24. Emlak vergisinin tahsilatında; ödeme noktaları, internet, taksit veya kredi kartıyla ödeme gibi imkânların sağlanması vergi ödeme isteğimi artırır.					
25. Belediye personeli emlak vergisi konusunda vatandaşlara yardımcı olmaktadır.					
26. Emlak vergisinin bildirim konusunda Tapu Kadastro Müdürlükleri'nden Belediye'ye bilgi aktarımı sağlanmalıdır.					
27. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar Belediye Takdir Komisyonu'ndan kaynaklanmaktadır.					
28. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar Belediye Emlak Vergisi Servisi'nden kaynaklanmaktadır.					
29. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasından kaynaklanmaktadır.					
30. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmasından kaynaklanmaktadır.					

31. Emlak vergisinde yaşanan sorunlar binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.					
32. Birçok kişinin gayrimenkulünden emlak vergisi alınmaması adaletsizliğe yol açmaktadır.					

ANKETİ DOLDURDUĞUNUZ İÇİN TEŞEKKÜR EDERİZ.

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	Mustafa		BOLAHATOĞLU
Doğum Yeri ve Yılı	Karaisalı / ADANA		05.07.1986
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce		İyi
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	2000	2003	Orhan Çobanoğlu Lisesi
Lisans	2005	2010	Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi – Maliye
Yüksek Lisans	2016	2018	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü – Maliye / Mali Hukuk
Doktora			
Mesleği	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1. İhracat Uzmanı	2012	2015	Naba Şekerleme
2. Öğretim Görevlisi	2016	---	İstanbul Ayvansaray Üniversitesi Plato Meslek Yüksek Okulu
Katıldığı Proje ve Toplantılar	ICOMEF 2018, “Bazı Ülkelerde Emlak Vergisi Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, İstanbul, 28-29 Nisan 2018.		
Yayınlar	Mustafa Bolahatoğlu, “Bazı Ülkelerde Emlak Vergisi Uygulamaları ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, <i>Legal Mali Hukuk Dergisi</i> , Cilt 14, S. 160, ss. 1233-1252.		
Diğer:	2008-2009 Bahar Yarıyılı Erasmus Programı University of Lodzki / Polonya 2017-2018 Güz Yarıyılı Erasmus Programı University of Craiova / Romanya		
İletişim (e-posta):	mustafabolahatoglu@ayvansaray.edu.tr		
	Tarih	04.06.2018	
	İmza		
	Adı Soyadı	Mustafa BOLAHATOĞLU	

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Mustafa BOLAHA TOĞLU
Tez Adı	EMLAK VERGİSİ VE TÜRKİYE UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ: SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ
Enstitü	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Anabilim Dalı	MALİYE ANABİLİM DALI
Tez Türü	İnceleme
Tez Danışman(lar)ı	Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	<input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	<input type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin Veriyorum

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 04.06.2018

İmza : MBM

Mustafa BOLAHA TOĞLU