

159293

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

EMLAK VERGİLERİNİN TÜRKİYE VE BAZI AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE
ÜLKELER AÇISINDAN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

MASTER TEZİ

Hazırlayan
Selçuk Çağrı ESENER

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Binnur ÇELİK

Ankara-2005

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Selçuk Çağrı ESENER'e ait "Emlak Vergilerinin Türkiye ve Bazı Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan.....

Prof. Dr. Abdurrahman AKDOĞAN

Üye.....

Prof. Dr. Binnur ÇELİK (Danışman)

Üye.....

Doç. Dr. Ahmet Burçin YERELİ

ÖZET

Türkiye ile Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında uyumlaştırma çalışmaları, günümüzde, çeşitli kollardan hızlanarak devam etmektedir. Sözü geçen bu çalışmalardan biri de, ülkemizin bu ülkelerle vergiler yönünden uyumlaştırılması çabasına yöneliktir. Uygulamada emlak vergileri açısından ülkeler bazında ortak adımlar atılmamış olmasına karşın, bu verginin incelenmesi ve değerlendirilmesi; mevzuatla birlikte uygulamalardaki farklılıkların da görülerek daha etkin ve verimli bir emlak vergisi sistemine ulaşılabilmesi ve giderek artan yerel yönetimlerin güçlendirilmesine yönelik politikalar çerçevesinde önem arz etmektedir.

Günümüzde emlak vergileri, Avrupa Birliği'ne üye birçok ülkede olduğu gibi, ülkemizde de yerel yönetimlerin en önemli vergi gelir kaynaklarından birisidir. İncelenen bazı ülkelerde, yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin tamamına yakını bu vergi vasıtasıyla elde etmek yolunu tercih ettiği görülmektedir. Bunda en önemli neden; bina, arsa ve arazinin görünür ve taşınmaz niteliğinden dolayı kavranmasının kolay olması ve bununla birlikte kontrol altında tutulabilir bir niteliğe sahip olmasıdır. Yine bu anlamda, düzenlilik, sadelik ve basitlik prensiplerinin yerleştirilebildiği bir emlak vergisi sistemi; ülkeler açısından mali, iktisadi, sosyal, idari ve siyasi olarak kendisinden beklenen performansı sağlayabilecektir.

Ülkemizde daha sağlıklı bir emlak vergisi sistem ve uygulamasının oluşturulabilmesini amaç edinen bu araştırmada;

Birinci bölümde; genel olarak servet vergileri açıklanarak emlak vergisinin servet vergisi içerisindeki yeri ile bu verginin gelişimi, özellikleri ve iktisadi etkileri incelenmiştir.

İkinci bölümde; Avrupa Birliği'ne üye bazı ülkelerin emlak vergisi mevzuatları ana hatlarıyla incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, emlak vergisinin Türkiye'deki uygulaması; verginin ülkemizdeki gelişimi ve mevzuat yönü ile incelenmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise, emlak vergileri; ülkeler bazında yetki ve mali paylaşım yönünden incelenmiş, çeşitli ekonomik göstergeler içerisindeki payları itibarıyla karşılaştırmalı olarak ele alınmış ve son olarak da bu verginin uygulamaya ilişkin sorunlar açısından Avrupa Birliği'ne üye bazı ülkelerdeki görünümü ile ülkemizdeki uygulamasının değerlendirilmesi yapılmıştır.



ABSTRACT

Recently, the studies of system integration and orientation between Turkey and European Union Countries has rapidly been improved. Those studies mentioned above, includes our country and European Union tax system integration and improvement. Although there are no common policies taken about property taxes on the basis of the member countries, study and evaluation concept is important in this application. The application of property tax is important in order to increase the efficiency of the property tax system and also for strengthening the local governments.

Nowadays, property tax is one the most important tax resource in local government tax revenues both for Turkey an European Union countries. In some of the observed countries, the local governments prefer to gain almost all of their tax revenue from property tax. The reason of the preference of property tax is the high visibility and immobility of the tax base of the property. In advance, regularity and simplicity principles in any property tax, can supply the expected performance of it in financial, economical, social, administrative and political issues.

This research which aims to achieve an efficient property tax system and application in our country, explains;

The first section defines, wealth taxes and the position of the property taxes in wealth taxes. The development, specialities, economical affects of property taxes are also explained.

The second section defines, the policies and taxation laws regarding the property tax in European Union member countries.

The third section clarifies the application of property tax in Turkey, development of the tax and policies taken in the country.

The last section explains the property tax in terms of authority and financial share in different countries and compares economical applications and economical indicators. Finally, it evaluates the problems of application for the member countries and for our country.



İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	vi
TABLolar DİZİNİ	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ	vii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK SERVET VERGİLERİ

I. SERVET VE SERVET VERGİSİ KAVRAMLARI	3
A. SERVET KAVRAMI	3
B. SERVET VERGİSİ KAVRAMI	4
II. SERVET VERGİLERİNİN TARİHİ GELİŞİMİ	5
III. SERVET ÜZERİNDEN VERGİ ALINMASININ NEDENLERİ	7
IV. SERVET VERGİLERİNİN ÇEŞİTLERİ	13
A. GENEL VE ÖZEL SERVET VERGİLERİ	13
B. SÜREKLİ (OLAĞAN) VE GEÇİCİ (OLAĞANÜSTÜ) SERVET VERGİLERİ	14
C. GÖRÜNÜRDE (ZAHİRİ) VE GERÇEK (HAKİKİ) SERVET VERGİLERİ	15
D. MÜLKİYET VE DEĞİŞİM VERGİLERİ	16
E. SERVET VE SERVETİN DEĞER ARTIŞ VERGİLERİ	17
V. SERVET VERGİLERİNİN İKTİSADİ ETKİLERİ	18
A. SERVET VERGİLERİNİN KAYNAK DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	18

B.	SERVET VERGİLERİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	19
C.	KONJONKTÜREL İSTİKRAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	20
VI.	GENEL OLARAK EMLAK VERGİLERİ	21
A.	EMLAK VERGİLERİNİN TARİHİ GELİŞİMİ	21
B.	EMLAK VERGİLERİNİN ÖZELLİKLERİ	22
C.	EMLAK VERGİLERİNİN İKTİSADİ ETKİLERİ	25
1.	Emlak Vergilerinin Kaynak Dağılımı Üzerindeki Etkileri	25
2.	Emlak Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri	26
a.	Emlak Vergilerinde Yansımaya	26
i.	Arazi Üzerinden Alınan Vergilerde Yansımaya	28
ii.	Bina Üzerinden Alınan Vergilerde Yansımaya	29
b.	Emlak Vergisinin Kapitalizasyonu	30

İKİNCİ BÖLÜM

EMLAK VERGİLERİNİN BAZI AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELER AÇISINDAN İNCELENMESİ

I.	AVUSTURYA'DA EMLAK VERGİLERİ	33
II.	ALMANYA'DA EMLAK VERGİLERİ	35
III.	DANİMARKA'DA EMLAK VERGİLERİ	37
A.	KENTSEL ARSA VE ARAZİLER ÜZERİNDEN ALINAN EMLAK VERGİSİ	38
B.	İLÇE ARSA VE ARAZİLERİ ÜZERİNDEN ALINAN EMLAK VERGİSİ	40
C.	EMLAK DEĞER VERGİSİ	41
IV.	İSPANYA'DA EMLAK VERGİLERİ	43
V.	FİNLANDİYA'DA EMLAK VERGİLERİ	45
VI.	FRANSA'DA EMLAK VERGİLERİ	48

A. ARAZİ VERGİSİ	49
B. BİNA VERGİSİ	51
VII. YUNANİSTAN'DA EMLAK VERGİLERİ	54
VIII. İTALYA'DA EMLAK VERGİLERİ	59
IX. HOLLANDA'DA EMLAK VERGİLERİ	62
X. PORTEKİZ'DE EMLAK VERGİLERİ	64
XI. BİRLEŞİK KRALLIK'TA EMLAK VERGİLERİ	67
A. İSKOÇYA'DA İŞYERİ EMLAK VERGİSİ	69
B. KUZEY İRLANDA'DA EMLAK VERGİSİ	71
C. İNGİLTERE VE GALLER'DE İŞYERİ EMLAK VERGİSİ	74
D. BÜYÜK BRİTANYA KONUT VERGİSİ	76
XII. İRLANDA CUMHURİYETİ'NDE EMLAK VERGİLERİ	80
A. KONUT DIŞI AMAÇLARLA KULLANILAN GAYRİMENKULLER ÜZERİNDEN ALINAN EMLAK VERGİSİ	81
B. KONUT AMAÇLI KULLANILAN GAYRİMENKULLERDE EMLAK VERGİSİ	84

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

I. GELİŞİMİ	87
II. BİNA VERGİSİ	91
A. BİNA VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFLERİ, MATRAHI, ORANI, MÜKELLEFİYETİN BAŞLANGICI VE SONA ERMESİ	91
1. Bina Vergisinin Konusu	91
2. Bina Vergisinin Mükellefleri	92
3. Bina Vergisinin Matrahı	94
a. Vergi Değeri	94
b. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler	100

4. Bina Vergisinin Oranı	101
5. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı ve Sona Ermesi	103
a. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı	104
b. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi	104
B. BİNA VERGİSİ İLE İLGİLİ İSTİSNALAR	105
1. Daimi İstisnalar	106
2. Geçici İstisnalar	109
III. ARAZİ VERGİSİ	112
A. ARAZİ VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFLERİ, MATRAHI, ORANI, MÜKELLEFİYETİN BAŞLANGICI VE SONA ERMESİ	112
1. Arazi Vergisinin Konusu	112
2. Arazi Vergisinin Mükellefleri	113
3. Arazi Vergisinin Matrahı	114
a. Vergi Değeri	114
b. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler	116
4. Arazi Vergisinin Oranı	117
5. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı ve Sona Ermesi	118
a. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı	118
b. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi	119
B. ARAZİ VERGİSİ İLE İLGİLİ İSTİSNALAR	119
1. Daimi İstisnalar	120
2. Geçici İstisnalar	121
3. Arazi Vergi Değerinde İstisna	123
IV. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNDE BİLDİRİM VERME VE SÜRESİ, BİLDİRİM VERİLMEYİŞİ	123
A. BİLDİRİM VERME VE SÜRESİ	125
B. BİLDİRİM VERİLMEYİŞİ	126

V. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNİN TARH VE TAHAKKUKU	127
VI. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNİN ÖDENMESİ	128
VII. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNDE ZAMANAŞIMI	130
VIII. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNİN PAYLAŞTIRILMASI	130

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

EMLAK VERGİLERİNİN TÜRKİYE VE BAZI AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. EMLAK VERGİLERİNİN YETKİ VE MALİ PAYLAŞIM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	132
II. EMLAK VERGİLERİNİN GAYRİSAFİ YURTİÇİ HASILA, YEREL YÖNETİM GELİRLERİ VE TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	137
A. EMLAK VERGİLERİNİN GAYRİSAFİ YURTİÇİ HASILA İÇİNDEKİ PAYLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	137
B. EMLAK VERGİLERİNİN YEREL YÖNETİM GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	139
1. Yerel Yönetim Toplam Gelirleri İçindeki Payının Değerlendirilmesi	139
2. Yerel Yönetim Vergi Gelirleri İçindeki Payının Değerlendirilmesi	142
C. EMLAK VERGİLERİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	146
III. EMLAK VERGİLERİNİN UYGULAMAYA İLİŞKİN SORUNLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	149
SONUÇ	153
KAYNAKÇA	156

KISALTMALAR

AATUHK :	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e. :	Adı Geçen Eser
a.g.m. :	Adı Geçen Makale
a.g.r. :	Adı Geçen Rapor
BGK :	Belediye Gelirleri Kanunu
bkz. :	Bakınız
DPT :	Devlet Planlama Teşkilatı
EVK :	Emlak Vergisi Kanunu
GSYİH :	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
No :	Numero
ÖİK :	Özel İhtisas Komisyonu
TODAİE :	Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü
vb. :	Ve benzeri
Vol :	Volume
VUK :	Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Yunanistan'da Gerçek Kişiler İçin Uygulanmakta Olan Emlak Vergisi Oranları.....	58
Tablo 2: İnşaat Türleri, İnşaat Sınıfları ve Kullanım Amaçları.....	95
Tablo 3: İnşaatın Nev'ine Göre Uygulanacak Aşınma Payları.....	96
Tablo 4: Emlak Vergilerinin Mali Paylaşım ve Mali Düzen İçerisindeki Yeri.....	134
Tablo 5: Emlak Vergilerinin GSYİH İçerisindeki Payı.....	137
Tablo 6: Emlak Vergilerinin Yerel Yönetim Gelirleri İçerisindeki Payı.....	139
Tablo 7: Belediye Gelirleri İçerisinde Emlak Vergisi.....	141
Tablo 8: Yerel Yönetim Vergi Gelirleri İçerisinde Emlak Vergileri.....	142
Tablo 9: Belediye Vergi Gelirleri İçerisinde Emlak Vergisi.....	144
Tablo 10: Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	147

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Arazi Üzerinden Alınacak Emlak Vergisine İlişkin Yansıma Etkisi.....	29
Şekil 2: Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Belli Başlı Vergilerden Elde Edilen Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı.....	146

GİRİŞ

Mülkiyete bağılı olarak alınan, sürekli, olağan, itibari ve özel bir servet vergisi olan emlak vergisi, hem adalet hem de etkinlik yönünden savunulan vergilerden biridir. Bu verginin üstünlükleri arasında, efektif vergi yükünün düşük olması nedeniyle davranışları etkilememesi ve yerel idareler için ekonominin depresyon dönemlerinde bile önemli bir gelir kaynağı teşkil etmesi gibi hususlar sayılmaktadır.

Diğer vergilerde olduğu gibi, emlak vergisi (genel anlamda servet vergisi) alınması da; mali, iktisadi, sosyal ve idari amaçların gerçekleştirilmesi gereğine dayandırılmaktadır. Bu vergilerinin *mali amacı*, devlet hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan gelirin elde edilmesi; *sosyal amacı*, gelir ve servet dağılımındaki dengesizlikleri ortadan kaldırmak ya da azaltmak ve vergilemede adaleti sağlamak; *idari amacı*, gelir vergisinden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının önlenmesi ve bu yol vasıtasıyla gelir vergisinin denetiminin sağlanmasıdır. Bununla birlikte, boş tutulan iktisadi değerlerin harekete geçirilmesi ve yönlendirilmesi yolu ile de *iktisadi amaca* ulaşılması hedeflenmektedir.

Servet vergileri ve dolayısıyla emlak vergileri, ödeme gücünün bir göstergesi ve aynı zamanda gelir ile harcama vergilerinin tamamlayıcısı ve denetleyicisi olarak nitelendirilmektedir. Ancak günümüzde ülkemizde, çeşitli nedenlerden ötürü bu işlevlerini tam anlamıyla gerçekleştirememektedirler. Bu nedenlerin başında, idari ve siyasi nitelikteki sorunlar gelmektedir.

Emlak vergileri, Türkiye ve incelenen Avrupa Birliği üyesi ülkelerin hemen hepsinde yerel yönetimlerin kaynak ihtiyaçlarına yönelik olarak kullanılmaktadır. Her ülkedeki uygulanış şekli birbirinden farklı olmakla beraber, emlak vergileri; incelenen ülkelerin büyük çoğunluğunda, çalışmada

ele alınan ekonomik göstergeler içerisinde, ülkemizdeki düzeylerin üzerinde seyretmektedir.

Ülkemizdeki emlak vergisi sisteminin etkin biçimde işleyen bir yapıya kavuşturulması; bu verginin yukarıda sözü geçen işlevlerini yerine getirebilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu amaç doğrultusunda çalışma kapsamında, Türkiye ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin emlak vergisi mevzuatları ile birlikte uygulamaya ilişkin inceleme ve değerlendirmeler yer alacak ve günümüzde uygulanan sistemin olumlu ve olumsuz yönleri açıklanmaya çalışılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK SERVET VERGİLERİ

I. SERVET VE SERVET VERGİSİ KAVRAMLARI

A. SERVET KAVRAMI

Servet kelimesinin sözlükteki anlamı “varlık, zenginlik, mal mülk”tür. Benzer şekilde, servet sahibi kimsenin tanımı ise “malı mülkü çok olan kimse, varlıklı, zengin” olmaktadır¹.

Servet, kendisi ile karıştırılan bir kavram olan mamelekten farklı bir anlam ifade etmektedir. Mamelek, bir kişinin hukuki bir bütünlük teşkil etmek üzere sahip veya mükellef olabileceği para ile ölçülebilen mal, hak ve borçların toplamıdır. Mameleke borçlar da dahil bulunduğu bir kimsenin olumsuz mamelekinden söz edilebilir. Oysa servet olumsuz olamaz².

Servetin tek başına sermaye ile tanımlanması da doğru değildir. Çünkü servet sermayeden daha geniş bir kavramdır. Bilindiği gibi, üretim faktörlerinin üretim faaliyetine katılmaları sonucu yaratılan hasıladan aldıkları “ücret, faiz, rant, kar” adlarıyla anılan gelirlerinin, tüketim yerine tasarruf yolu

¹ Türk Dil Kurumu – Güncel Türkçe Sözlük,
<http://www.tdk.gov.tr/TDKSOZLUK/SOZBUL.ASP?kelime=servet>

² Erdoğan ÖNER, “Kamu Maliyesi I – Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri”, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/282, 1986, s. 111.

seçilerek, yatırıma tahsis edilen kısmı sermayeyi oluşturmaktadır. Servet ise, belirli bir anda bir kişiye ait menkul ve gayrimenkul varlığın tümünü ifade etmektedir. Ancak sermayede olduğu gibi üretime katılma ve gelir getirme gibi şartlar aranmaz. Kısaca ifade etmek gerekirse, servet “kişiye bağlı”, sermaye ise “işletmeye bağlı” birer kavram olmaktadır³.

B. SERVET VERGİSİ KAVRAMI

Servet, gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir dönemde sahip olduğu tüm iktisadi değerleri ifade etmektedir. Bu nedenle servet vergileri⁴, kişinin sahip olduğu tüm iktisadi değerleri vergilendirir⁵. 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*”⁶ şeklinde ifade edebiliriz. Ülkeden ülkeye ve zaman içinde önemli sayılabilecek farklılıklar gösteren tüm servet vergilerinin ortak niteliği; kişilerin iktisadi faaliyetleri yerine çeşitli iktisadi varlıklara sahip olma durumunu, bir başka ifade ile serveti göz önünde tutmasıdır⁷. Sözü geçen “iktisadi varlıklar” ya da “iktisadi değerler” ile ifade edilmek istenen ise; ticari servet, gayrimenkul servet ve şahsi servettir. *Ticari servet*, bir kişinin sahip olduğu işletmelerdeki öz sermayesini; *gayrimenkul servet*, bir kişinin sahip olduğu bina, arsa ve

³ ÖNER, a.g.e., s. 110, 111.

⁴ Türkçe’de “servet vergisi” şeklinde ifade edilen kavrama İngilizce’de “property tax”, Fransızca’da “Impôt sur la fortune”, Almanca’da “Vermögensteuer” denilmektedir. Esas itibarıyla, İngilizce’de “wealth”, Fransızca’da “richess”, Almanca’da “reichtum” kavramları servetin ifadesidir. Buna karşın, her üç dilde de, tarihi gelişimin bir sonucu olarak “emlak, mal ve mülk” manasını ifade eden “property”, “fortune”, “vermögen” kelimeleri kullanılmaktadır. Dilimizde ise, böyle bir terminoloji uygunsuzluğuna yol açabilecek ikilik mevcut değildir. Bu konuda daha fazla bilgi için bkz., Selahattin TUNCER, “Vergi Hukuku ve Uygulaması”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart 2003, s. 324, 325.

⁵ Metin ERDEM – Doğan ŞENYÜZ – İsmail TATLIOĞLU, “Kamu Maliyesi”, Ekin Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa, Eylül 1998, s. 169.

⁶ Salih TURHAN, “Vergi Teorisi”, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2913 - İktisat Fakültesi No: 480, İstanbul, 1982, s. 265.

⁷ Nihat EDİZDOĞAN, “Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)”, Ekin Kitabevi, 4. Baskı, Bursa, 1998, s. 204.

arazileri; *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 kapsamaktadır⁸.

II. SERVET VERGİLERİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Servet vergilerinin tarihi gelişimini incelerken bunun ilk şekillerine İlk ve Ortaçağ Avrupası'nda rastlamaktayız. Buhran ve harp vergilerinin en eski şekli olduğu söylenen servet vergisi, daha eski Yunan ve Roma devirlerinde, hatta Roma'da muhtemelen daha Krallar zamanında ortaya çıkmıştı. Servetin o zamanlardaki basit bünyesine uygun olarak verginin ağırlık merkezini gayrimenkuller teşkil etmekteydi. Bununla beraber sürü hayvanları, o devirde mal şeklinde görülen köleler, ev eşyası, ziynet eşyası ve madeni paralar da verginin konusu içerisindeydi⁹.

8. yüzyılda Batı ve Orta Avrupa'ya hakim olan Franklar, ünlü kralları Charlemagne (Şarlman) döneminde topraklarını daha da genişleterek, Avrupa'nın en güçlü devletini kurmuşlardır. Charlemagne, cermen prensliğinden bir imparatorluk yaratmış ve kendisini "Kutsal Roma – Cermen İmparatoru" ilan etmiştir¹⁰. Avrupa'nın Roma – Cermen Devletinin hakimiyetinde olduğu bu dönemde servet vergileri, kamu hükmü şahıslarının vergileri olma karakterini kaybederek, esirlere sahip efendilerin bir başka deyişle arazi sahiplerinin ödemekte olduğu vergiler haline getirilmiştir¹¹.

⁸ Ömer Faruk BATIREL, "Kamu Maliyesi Teorisine Giriş", Marmara Üniversitesi Yayın No: 492 – İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 388, 3. Baskı, İstanbul, 1990, s. 169.

⁹ TUNCER, a.g.e., s. 332.

¹⁰ Ünsal YÜCEL – Tarcan YILMAZ, "Batı Sanatı – Ortaçağ Sanatı", <http://www.istanbul.edu.tr/Bolumler/guzelsanat/ortacag.htm>

¹¹ TUNCER, a.g.e., s. 333.

12. yüzyılın sonlarına doğru Haçlı Seferlerinin finanse edilmesi için "devlet vergisi" olarak ortaya çıkan servet vergileri; 13. yüzyıldan itibaren yeniden ve ilk defa şehirlerde olmak üzere, yine sıkıntı ve buhranların engellenmesi amacıyla ön tedbir olarak uygulanmıştır¹².

15. yüzyıldan itibaren esas itibariyle devamlı orduların vücut bulması neticesinde artan askeri masrafların karşılanması sebebiyle birçok Avrupa şehirlerinde, devletçe, her yıl tahsil edilen bir servet vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Fakat 17. yüzyıldan itibaren, giderek artan mahalli ihtiyaçlar ve külfetlerin daha adilane bölüşümüne yönelik talepler karşısında bu vergi yetersiz kalmaya başlamıştır¹³. Tüm bu gelişmeler sonrasında, servet unsurlarını daha açık bir biçimde gösteren ve kavrayan bir servet vergisi gereğinin doğmasıyla, "genel servet vergisi"nin en önemli unsurları bir diğer deyişle "vergi konuları" bölünerek; arazi, bina ve işletme sermayesi gibi vergiye esas alınacak konular ortaya çıkmıştır. Gelişme bununla da kalmayarak, servetin kendisinin vergilendirilmesi dışında, servet üzerinden elde edilen hasılatın da vergilendirilmesine yönelerek devam etmiştir.

Kapitalizmin 19. yüzyıldaki gelişimine paralel olarak, vergilemenin servet ve dolayısıyla sermaye birikimindeki gelişmeyi en az engelleyecek şekilde düzenlenmesi fikri ön plana geçmiştir. Bu anlayış içerisinde, olabildiğince küçük tutulacak bir devlet bütçesinin, servet vergileri yerine gelir ve harcamalardan alınacak vergilerle beslenmesi doğaldı. Çünkü, servet vergilerinin birikmiş özel servetleri parçalama, böylece toplumun zenginlik kaynaklarını kurutma riski diğer vergilerde daha az bulunmaktadır. Üstelik, servet vergilerine karşı bu fikirler toplumların çeşitli katmanlarına çok etkin biçimde damgasını vurduğundan, geniş kapsamlı servet vergisi uygulamalarına karşı toplumlar genellikle hayli sert tepki göstermektedir¹⁴.

¹² TUNCER, a.g.e., s. 333.

¹³ TUNCER, a.g.e., s. 333, 334.

¹⁴ Özhan ULUATAM, "Kamu Maliyesi", İmaj Yayınevi, 8. Baskı, Ankara, Ekim 2003, s. 351.

Son iki yüzyılda, 19. yüzyılda başlayan gelişime paralel olarak; önce harcamalar üzerinden alınan vergiler, daha sonra gelir unsurlarının vergilendirilmesi önem kazanmış ve bunun sonucu olarak da servet vergileri eski önemini kaybetmiştir¹⁵.

Günümüzde, servet vergilerinin sağladığı hasılat düşük olmasına rağmen, daha çok sosyal amaçlarla, ülkelerin vergi sistemleri içerisinde yer almaktadır. Servet vergileri, devlete gelir sağlama fonksiyonlarının yanında gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesinde önemli bir araç olarak kabul edilmektedir¹⁶. Yine bu vergiler, gelir vergisini denetleme ve tamamlama fonksiyonlarının yanı sıra gelir getirmeyen politik güç ve prestijin vergilendirilmesi görevini de ifa etmektedirler.

III. SERVET ÜZERİNDEN VERGİ ALINMASININ NEDENLERİ

Eski mali sistemler içerisinde önemli bir yere ve paya sahip olan servet vergilerinin, günümüzde, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergiler lehine önemini özellikle “nicelik açısından” bir hayli yitirmiş olduğunu söylememiz mümkündür. Bilindiği üzere servet vergileri, ülke tercih ve uygulamaları açısından *vergi sistemi içerisindeki yerine göre, temel veya yan vergiler* olarak nitelendirilmektedirler. Servet vergileri, toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olduğu takdirde nicelik açısından temel vergilerdir; buna karşılık, sözü edilen bu vergiler, vergi sistemi içinde belirli amacı olan bağımsız bir vergi olduğu takdirde, nitelik açısından temel bir vergi olmaktadır¹⁷. Servet üzerinden alınan vergilerin özel servet birikimi açısından negatif etkilere sahip olduğu düşüncesi, günümüz gelişmiş ve gelişmekte

¹⁵ ÖNER, a.g.e., s. 110.

¹⁶ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 203, 204.

¹⁷ TURHAN, a.g.e., s. 274.

olan ülke ekonomileri açısından genel kabul görmüş olmasına karşın; bu vergilerin vergi sistemi açısından, vazgeçilmesi kolay olmayan katkıları içinde barındırdığı ve yine bu çerçevede bazı önemli roller üstlendiği de aşikardır.

Amaçlanan vergi hasılatının sağlanması ya da sosyoekonomik politikaların gerçekleştirilmesi bakımından çeşitli vergi uygulamalarına dayanan bir vergi sisteminin benimsenmiş olmasının bir uzantısı olarak servetin, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olduğunun kabul edilmesi sonucu; servetten veya servetin el değiştirmesinden dolayı vergi uygulaması yoluna gidilmektedir¹⁸. Bu anlamda, servetin ilave ödeme gücünün ölçümü açısından cazibesi bulunmaktadır¹⁹. Yalnız başlarına gelir ve harcamalar üzerinden alınacak vergilerin kişilerin ödeme gücünün tümünü yakalamakta yetersiz olduğu düşüncesinden yola çıkılarak servet vergileri aracılığıyla bu eksikliğin giderilmesi ve böylelikle de gerçek anlamda ödeme gücüne ulaşılmak istenmektedir.

Aynı yıllık gelir elde eden iki kişiden birisi hiç servete sahip değilken diğeri bankada önemli nakde, içinde oturduğu büyük bir eve, değerli mobilya ve tablolara, otomobillere sahip ise bu iki kişinin aynı iktisadi güce sahip olduğunu kimse iddia edemez²⁰. Örneğin; 12.000 YTL yıllık geliri ve 100.000 YTL serveti olan bir kişinin, 12.000 YTL geliri ve bunun dışında herhangi bir serveti bulunmayan bir diğer kişiden daha iyi durumda olduğu açıktır. Çünkü burada ilk şahıs çaba sarf etmeksizin gelir elde edebilmektedir ve eğer isterse serveti sayesinde gelirinin üstünde harcama yapması mümkündür. Bunun ötesinde, bu kişi servetini ve bireysel becerilerini kullanarak, yatırıma yönelerek, girişimci rolü de üstlenebilir. İkinci kişinin ise, benzer bir şansa sahip olmadığını söylememiz mümkündür.

¹⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, "Kamu Maliyesi", Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2003, s. 249.

¹⁹ Richard GOODE, "Government Finance in Developing Countries", Studies of Government Finance – The Brookings Institution, Washington, D.C., 1984, s. 133.

²⁰ ULUATAM, a.g.e., s. 352.

Diğer yandan, harcamaya dönüşmedikleri sürece, ödeme gücü doğuran çeşitli unsurları harcama vergilerinin herhangi bir türüyle yakalamak da mümkün değildir. Örneğin; ailesinden büyük bir miras devralan ve bu mirası para getirmeyen servet biçimlerinde tutan ve harcamaya dönüştürmeyen bir kişi, gelir vergileri kadar harcama vergilerinin de kapsamı dışında kalacaktır²¹. Yine bu çerçevede, servetin sahibine önemli avantajlar sağladığı ileri sürülebilir. Herhangi bir konuda karar verme ve seçim ile ilgili olarak değişik alternatiflere sahip olma, güvenlik ve bağımsızlık duygusu bunlara örnek olarak gösterilebilir²². Büyük servete sahip olmak yukarıda sözü geçen kazançlar dışında prestij ve politik gücü de beraberinde getirir. Servetin vergilendirilmesi, kişinin serveti dolayısıyla elde ettiği tüm bu kazançların hesaplanabilmesine imkan vermektedir²³.

Ödeme gücü ilkesini uygulamadaki bu yararları yanında, ilginç bir özellik olarak, servet vergileri “yararlanma ilkesi”nin uygulanmasına da yardım edebilir. Bilindiği gibi, *“kişilerin kamu hizmetinden yararlanma düzeyi dikkate alınarak vergi uygulanması veya bedel alınması yoluna gidilmesi”*²⁴ yararlanma ilkesi ile açıklanmaktadır. Servet vergilerinin bu özelliği, bazı durumlarda kişilerin sahip oldukları servet ile devletten aldıkları hizmet arasında ciddi bir bağ oluşuna dayanmaktadır. Devletin sunduğu çok sayıda hizmet içinde en azından bir kısmının servet sahiplerine daha çok yöneldiği düşünülebilir. Yol, park yapımı, sokak ışılandırması türünden hizmetlerin esas olarak bina, arazi ya da otomobil sahiplerine hitap ettiği açıktır. Hatta bu konuda daha da ileri gitmek ve milli savunma ya da iç güvenlik gibi kamusal hizmetlerin de temelde asıl servet sahiplerine yarar sağladığını düşünmek mümkündür. Bu anlamda servet vergileri, servete yönelik devlet hizmetlerinin

²¹ ULUATAM, a.g.e., s. 352.

²² Cedric Thomas SANDFORD, “Economics of Public Finance”, Pergamon Press Ltd., B.P.C.C. Wheatons Ltd., Exeter, 4. Baskı, 1992, s. 218.

²³ GOODE, a.g.e., s. 133.

²⁴ Bkz., AKDOĞAN, “Kamu Maliyesi”, s. 202, 203.

finansmanına yardımcı olarak yararlanma ilkesinin uygulanması fırsatını vermektedir²⁵.

Servet vergileri bu temel işlevler dışında; kişiler arası gelir – servet farklılıklarının azaltılması, fırsat eşitliğine doğru gelişme sağlanması, boş tutulan iktisadi değerlerin harekete geçirilmesi gibi iktisadi ve sosyal amaçlar ile birlikte devlet için ek bir kaynak olması yönüyle de vergilemenin mali amacına hizmet etmektedir.

Servetin vergilendirilmesinin nedenlerini yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde şu şekilde özetlememiz mümkündür:

- ⇒ Servet vergileri, gelir vergisi uygulamasında ortaya çıkabilecek sorunların düzeltilmesine yardımcı olurlar²⁶. Burada sözü edilen özellik, servet vergilerinin gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergileri denetleyici ve tamamlayıcı fonksiyonuna ilişkindir.
- ⇒ Diğer gelir sağlayan kaynakların aynı olması halinde, daha fazla servet sahipliği daha fazla ödeme gücüne sahip olmak anlamı taşımaktadır. Yine bu doğrultuda, vergi ödeme gücü yaklaşımı yolu ile vergilemede adaletin sağlanacağını savunanlara göre servetin vergilendirilmesinin birkaç temel nedeni bulunmaktadır. Bunları kısaca;
 - Servete sahip olmanın kazanç şeklinde elde edilen gelirlere nazaran üstün olduğu düşüncesi,
 - Servet vergilerinin, servetin daha verimli kullanımının teminine yönelik olarak düzenlenmesi ve böylelikle ekonomik üretkenliğin artması,

²⁵ ULUATAM, a.g.e., s. 352.

²⁶ Harvey S. ROSEN, "Public Finance", IRWIN Publishing, International Student Edition – Fourth Edition, 1995, s. 494, 495.

- Servetin vergilendirilerek daha dengeli bir yeniden dağılımın sağlanması ve böylelikle, hedef olarak belirlendiği takdirde, büyük servet sahipliğinin önlenmesi,
 - Miras, kişisel tasarruf veya bağış yoluyla intikal eden servetlere farklı muamelelerin yapılması yolu ile servet vergileri içerisinde de adaletin sağlanması,
- şeklinde sıralayabiliriz²⁷.

⇒ Servetin vergilendirilmesi, sosyal ve politik amaçlara yönelik olarak, servet üzerine yoğunlaşan dikkatin azalması açısından önem arz etmektedir²⁸.

⇒ Servet vergileri, devletin kendilerine sağladığı faydalar dolayısıyla servet sahiplerinin yaptıkları ödemeler olarak düşünülebilir. Devletin temel fonksiyonları; milli savunma, adalet ve iç güvenlik hizmetleridir. Bütün bu hizmetler fertlerin servetlerinin korunması için yapılır. Hatta devlet, ferdin mülkünü korumak için ortaya çıkmıştır²⁹. Devlet, bireylerin can ve mal (servet) güvenliğini sağlamak için çeşitli kamusal mal ve hizmetler ürettiğine göre; söz konusu mal ve hizmetleri üretmek için yaptığı harcamaların finansmanına serveti olan kişilerin katılması son derece normaldir³⁰. Fayda ve etkinliği ön planda tutan bu görüş, 17. yüzyılın sonlarına doğru ortaya çıkan ve "devleti mülkün koruyucusu olarak gören" Locke'un devlet teorisinden etkilenmiştir. Locke ve tabii hukuk teorisyenlerine göre devletin temel işlevlerinden biri, mülkün korunmasıdır³¹ ve yine bu nedenle servet vergileri meşru ve gereklidir³². Bu yaklaşımda, servet vergisinin ve dolayısıyla devletin, mülkiyetin

²⁷ Daha fazla bilgi için bkz., Sabri TEKİR, "Vergi Teorisi", Akliselim Ofset, İzmir, 1990, s. 158, 159.

²⁸ ROSEN, a.g.e., s. 495.

²⁹ BATIREL, a.g.e., s. 170.

³⁰ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 169.

³¹ Richard A. MUSGRAVE – Peggy B. MUSGRAVE, "Public Finance in Theory and Practice", McGraw – Hill International Editions Finance Series, Literatür Yayıncılık – Dağıtım – Pazarlama Sanayi ve Tic. Ltd. Şti., Fifth Edition, 1994, s. 411.

³² TEKİR, a.g.e., s. 157.

korunması ile ilgili hizmetlerin maliyetini karşılaması gerektiği ileri sürülmektedir. Etkinlik açısından baktığımızda, fertlerin mülklerinin korunması için ödemeye hazır oldukları tutarlar (vergi – fiyat) toplamı, bu konuda yapılacak hizmetlerin maliyetine eşit olacaktır³³.

- ⇒ Servet üzerinden vergi alınmasının bir diğer nedeni, yerel nitelikteki kamu hizmetleri ile bireylerin ellerinde bulundurdukları servet unsurları arasındaki ilişkiden doğmaktadır. Çeşitli kamu hizmetleri (yol yapımı, ışıklandırma v.b.), o bölgede yaşayanların mülklerinin değerini artırır. Tersine bir biçimde, bir binanın inşaatının da o bölgeye kamu hizmetlerinin götürülmesine neden olacağı düşünüldüğünde, bu hizmetlerin maliyetinin gayrimenkul sahipleri tarafından ödenmesi gerektiği açıktır. Bu anlamda, temelde etkinlik ve sağlanan fayda çerçevesinde şekillenen bu yaklaşım, genişletilerek; hem merkezi idareyi hem de mahalli yönetimlerce gerçekleştirilen hizmetlerin finansmanını kapsar bir biçimde düşünülmektedir.
- ⇒ Servet vergileri, servetin daha verimli alanlara yönlendirilmesinde araç olarak kullanılabilirler. Bu anlamda servet üzerine vergi konulması, bireyleri; malvarlıklarını ellerinden çıkarmaları ya da verimli mesleki yatırımlara dönüştürmeleri hususunda cesaretlendirebilmektedir.

Yukarıda da bahsedildiği üzere, günümüzde servet vergilemesinin varlığını haklı kılmak için ileri sürülen nedenler özellikle; *“ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi ile servet vergisinin gelir ve harcama üzerinden alınan vergileri denetleyici ve tamamlayıcı fonksiyonu”*³⁴ etrafında toplanmaktadır. Bu fonksiyonlar çerçevesinde, günümüz servet vergileri uygulamaları açısından birçok ülkede; *“belirli bir iktisadi ve sosyo – politik veya mali olmayan başka bir gayenin gerçekleştirilmesi”* amaçlarının ön plana çıktığı ve

³³ BATIREL, a.g.e., s. 170.

³⁴ TURHAN, a.g.e., s. 268.

yine bu anlamda, servet vergilerinin “*etkileri itibariyle belirli gayelere yönelik vergiler*”³⁵ sınıfına dahil olduğu söylenebilir.

IV. SERVET VERGİLERİNİN ÇEŞİTLERİ

A. GENEL VE ÖZEL SERVET VERGİLERİ

Genel servet vergileri; ticari servet, gayrimenkul servet ve şahsi servet içine giren tüm servet unsurları üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergilere, günümüzde piyasa ekonomilerinde olağanüstü durumlar dışında pek rastlanmamaktadır. Ödeme gücünü hedef alan subjektif (şahsi) bir dolaysız vergi olan genel servet vergisinin mükellefi, gerçek ve tüzel kişilerdir. Genel servet vergisinin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin sahip bulundukları servetin tümü; matrahı ise, söz konusu servetin gerçek ve net tutarıdır³⁶. Bununla beraber, toplam servetin safi veya gayri safi olarak esas alınmasına, bir başka deyişle “borçların dikkate alınıp alınmamasına” göre iki tür genel servet vergisi ortaya çıkar. Bunlar genel mülkiyet vergisi ile net servet vergisidir³⁷. Bu vergilerin tarifeleri, tek oranlı ve artan oranlı olabilmektedir.

Özel servet vergileri, servetin tamamı yerine servet unsurlarının sadece bir kısmını vergileme konusu yapan servet vergileridir. Bu tür vergiler, kişisel olmayan objektif nitelikli vergilerdir. Genel servet vergisi uygulamayan ülkelerde, genellikle bina ve arazileri kapsamına alan “bina ve arazi vergileri” şeklinde uygulanmaktadır. Verginin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin sahip

³⁵ Daha fazla bilgi için bkz., Günter SCHMÖLDERS, “Genel Vergi Teorisi”, Çeviren: Salih TURHAN, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2149 – İktisat Fakültesi No: 374 – Maliye Enstitüsü No: 55, 4. Baskı, İstanbul, 1976, s. 71 – 79.

³⁶ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 207, 208.

³⁷ ÖNER, a.g.e., s. 112.

olduğu bina ve araziler, matrahı ise; bina ve arazilerin gayri safi değeridir. Ancak uygulamada, bazen matrahın servet unsurlarının iradı üzerinden hesaplandığı da görölmektedir³⁸. Yine bu ölkelerde bir diğer önemli özel servet vergisi de, motorlu taşıtlar vergisi olmaktadır.

B. SÜREKLİ (OLAĞAN) VE GEÇİCİ (OLAĞANÜSTÜ) SERVET VERGİLERİ

Bu tasnif, zaman kriterini esas almak suretiyle yapılmaktadır. Sürekli servet vergileri, belirli aralıklarla periyodik biçimde alınan servet vergileridir. Türkiye’de Emlak Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi sürekli servet vergilerine örnek olarak gösterilebilir.

Servete yönelen bir verginin sürekli biçimde uygulanabilmesi için, uzun dönemde servet farklarını azaltsa bile, özel servet birikimine fazla zarar vermeme zorunluluğu vardır. Böyle bir vergi servet üzerinden alınsa bile esas olarak kişilerin gelirlerinden ödenebilmelidir. Dolayısıyla, sürekli (olağan) bir servet vergisi oranının buna imkan sağlayacak kadar düşük olması gerekir³⁹.

Bir kısım servet vergileri ise, arızı bazı sebepler dolayısıyla bir defaya mahsus olmak üzere uygulamaya konulurlar. Türkiye’de İkinci Dünya Savaşı’nın olağanüstü koşulları gereği 1942 yılında ihdas edilen Varlık Vergisi ile Fransa’da az çok Türkiye’dekine benzer sebeplerle 1945 yılında uygulanmış bulunan Milli Dayanışma Vergisi (Impôt de Solidarité Nationale) bir defaya mahsus olmak üzere alınan geçici servet vergilerinin somut

³⁸ Daha fazla bilgi için bkz., EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 209 – 213.

³⁹ ULUATAM, a.g.e., s. 358.

örnekleridir. Bu tür vergiler uygulandıktan sonra ilgili mevzuatın hukuki geçerliliği de sona erer⁴⁰.

Bazı vergi kanunları ise, devamlı yürürlükte kaldıkları halde aynı olay için ancak bir defa uygulanabilirler. Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisi ile Taşıt Alım Vergisi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda bir defaya mahsus olarak alınan bu tip servet vergilerine örnektir.

C. GÖRÜNÜRDE (ZAHİRİ) VE GERÇEK (HAKİKİ) SERVET VERGİLERİ

Mükellefin yaş ve aile durumları, servetlerinin çeşidi ve kaynağı, borçlarının mahiyeti ve miktarı göz önünde tutularak, şahsileştirilen servet vergilerinin konusu ve matrahı servetin miktarı olmakla beraber, kaynağı genellikle servetin verimi bir başka ifadeyle geliri (iradı) ise⁴¹, bu tür vergilere görünürde (itibari) servet vergileri denilmektedir. Bir diğer ifadeyle, görünürde servet vergisinde asıl vergilendirilmek istenen unsur servetin kendisi değil, servetin gelirleridir.

Buna karşın, bazı vergilerin matrahı da kaynağı da servettir. Gerçek servet vergileri adı verilen bu tür vergiler; serveti görünürde değil, gerçekten ve maddeten vergilendirirler. Genellikle, önceden bilinmeyen bir tarihte ve bir defaya mahsus alınmasının yanı sıra muntazam aralıklarla devamlı bir şekilde alınan gerçek servet vergileri de bulunmaktadır. Türkiye’de uygulanmış bulunan Varlık Vergisi, mirasın getirdiği irat ile ödenememesi

⁴⁰ Halil NADAROĞLU, “Kamu Maliyesi Teorisi”, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 9. Baskı, İstanbul, 1996, s. 348, 349.

⁴¹ Nihad S. SAYAR, “Kamu Maliyesi – Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri (Cilt I)”, Sermet Matbaası, 5. Baskı, İstanbul, 1975, s. 194.

halinde Veraset ve İntikal Vergisi, bizzat sahibinin oturduğu gelir getirmeyen bir binadan alınan Emlak Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi gerçek servet vergileri arasında yer alırlar⁴².

D. MÜLKİYET VE DEĞİŞİM VERGİLERİ

Servet vergisi ya kişinin servet unsurlarına sahip olması ya da servet unsurlarını elde etmesi nedeniyle alınabilir. İlk durum, mülkiyeti içeren servet vergileri olup bu vergilerde vergiyi doğuran olay kişinin servet unsurlarını elinde bulundurmasıdır. Buna örnek olarak; emlak sahibi olunması nedeniyle emlak vergisinin ödenmesini gösterebiliriz. İkinci durum ise, değişimi içeren servet vergileri olup vergiyi doğuran olay servet unsurlarının kişiler arasında el değiştirmesidir⁴³. Servet transferleri üzerinden alınan vergiler, servet unsurları üzerindeki mülkiyet hakkının şu ya da bu şekilde başkalarına devredilme olayının vergi konusunu oluşturduğu ya da servet unsurlarının veraset, bağış ya da alış işlemleri ile başkalarına transfer edilmesi olayı üzerine salınan servet vergileridir⁴⁴. Bir diğer ifade ile bu verginin konusu; gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu menkul ya da gayrimenkul malların gerek karşılıksız olarak (ivazsız) gerekse de bir karşılığa (ivazlı) dayanarak, bir kişinin mamelekinden diğer kişinin mal varlığına intikal etmesi işlemidir⁴⁵.

Servet transferi nedeniyle eskiden beri alınmakta olan vergilerin en önemlisi, veraset ve intikal vergileridir. Ülkemizde de kişilerin servetine dahil

⁴² NADAROĞLU, "Kamu Maliyesi Teorisi", s. 349, 350.

⁴³ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 171.

⁴⁴ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 213.

⁴⁵ AKSOY, a.g.e., s. 353.

menkul ve gayrimenkul malların, ölüm ya da sağlar arası bir işlemle transferi sırasında bu vergi alınmaktadır⁴⁶.

E. SERVET VE SERVETİN DEĞER ARTIŞ VERGİLERİ

Verginin hesaplanmasına esas olacak matrah, servetin toplam değeri ise servet vergisinden; servette meydana gelen değer artışı ise değer artış vergisinden söz etmemiz mümkündür.

Değer artış vergileri, gelişmeye yeni başlayan servet ve sermayeleri vergiden korumak amacıyla, bunların kendisine dokunmadan, belli devreler sonunda sadece artan kısımları üzerinden alınan veya tam tersi bir biçimde, sağlam servet ve sermayeleri fazlaca vergilendirmek amacıyla, bunların genel toplamı vergiye tabi tutulduktan sonra, ayrıca belirli seneler arasındaki artan kısımları üzerinden alınan vergilerdir⁴⁷. Bir diğer deyişle, değer artış vergilerinde, gerçek veya tüzel kişilerin tüm servet unsurları yerine servet stokunda veya serveti oluşturan unsurlarda -sahibinin hiçbir emeği bulunmaksızın- meydana gelen değer artışları vergilendirilir. Bu tür vergiler ya bütün servette meydana gelen değer artışlarını vergilendiren genel servet artışı vergileri veya sadece servetin belirli unsurlarında meydana gelen değer artışlarını vergilendiren özel servet artışı vergileri olarak düzenlenmektedirler⁴⁸.

⁴⁶ ÖNER, a.g.e., s. 115.

⁴⁷ SAYAR, a.g.e., s. 197, 198.

⁴⁸ Şerafettin AKSOY, "Kamu Maliyesi", Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul, 1998, s. 354.

V. SERVET VERGİLERİNİN İKTİSADİ ETKİLERİ

Servet vergileri, hem kamu geliri yaratmak hem de gelir dağılımındaki eşitsizlikleri düzeltmek için etkin ve idari açıdan uygulanması basit vergiler olarak düşünülebilir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, hızlı nüfus artışı ve şehirleşme gibi nedenlerle bina, arsa ve arazi gibi servet unsurlarının değerlerindeki artışların etkin bir şekilde vergilendirilmesi, kamu sektörüne kaynak sağlama açısından da önemli bir araç olabilmektedir⁴⁹. Bu anlamda, uygun bir oranla ve etkin bir biçimde uygulanacak servet vergileriyle gelir dağılımındaki adaletsizlikler önemli ölçüde iyileştirilmekte ve kaynaklar ekonomiye kazandırılarak verimli yatırımlar hızlandırılabilir⁵⁰.

Servet üzerinden alınmakta olan vergiler, “iktisadi büyüme” ve “ekonomik istikrar” üzerinde; uygulanmakta olan vergi politikasındaki yeri ve önemi ile birlikte ülkedeki servetin bileşenlerine göre çeşitli etkilere sahip olup, tüm bu etkenlere bağlı olarak da çeşitli sonuçlara yol açabilmektedir. İşte bu çerçevede servet vergileri; “*kaynak dağılımı, gelir dağılımı ve konjonktürel istikrar*” açısından incelenebilir.

A. SERVET VERGİLERİNİN KAYNAK DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Bütün servet unsurları üzerinden alınacak bir servet vergisinin *kaynak dağılımı* üzerinde olumsuz etki yapacağı söylenebilir. Vergi nedeniyle tasarruf

⁴⁹ Beyhan ATAÇ, “Maliye Politikası”, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları; No: 118 - Etam A.Ş. Matbaa Tesisleri , 5. Baskı, Eskişehir, 1999, s. 284.

⁵⁰ Orhan ŞENER, “Kamu Ekonomisi”, Alkım Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 1998, s.290.

oranı ve bunun sonucu büyüme hızı düşer. Ancak bu yargının geçerli olabilmesi için tasarruf arzının esnekliğinin sıfır olmaması gerekmektedir. Bir başka deyimle, tasarruf arzında vergi sebebiyle bir değişme olmalıdır. Esneklik sıfır ise, kişi tasarrufuna ayıracağı fonlarla tüketimi arasında bir ikame yapamıyor demektir. Bu durumda tüm servet unsurları üzerinden alınacak verginin tüketim ve tasarruf arasındaki tercihler üzerinde etkisi olmaz⁵¹.

B. SERVET VERGİLERİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Servet vergileri genellikle, tasarrufu teşvik etmeye yönelik olarak uygulanmaktadır. Vergi konusunun *servetin kendisinin olduğu ve servetten nispi ve yüksek bir vergi alınması durumunda*, verginin tüketimi artıracığı ve tasarrufları düşüreceği söylenebilir. *Servetten elde edilen gelirin vergilendirilmesi ise*, servet sahibi olanların üretken servet unsurların ekonomi içerisinde daha aktif bir biçimde kullanılmaları sonucunu doğurabilir⁵².

Servet vergilerini çalışma gayreti yönünden incelediğimizde; tasarruf yapma imkanı az ve çalışma ile dinlenme arasında bir tercih yapma durumunda olmayan kişiler için, bu verginin gelir etkisi yapabileceğini söyleyebiliriz. Başka bir deyişle, servet vergileri bu kimseler için daha çok çalışma ve daha az dinlenme yönünde bir sonuç doğurabilecektir⁵³. Buna karşın, bütün servet unsurlarını kapsayacak bir genel servet vergisi, fertlerin

⁵¹ BATIREL, a.g.e., s. 170.

⁵² Charles V. BROWN – Peter M. JACKSON, "Public Sector Economics", Basil Blackwell Ltd., Suffolk, 1978, s. 317 – 327.

⁵³ TEKİR, a.g.e., s. 159.

çalışma ile dinlenme arasındaki tercihleri konusunda nötrdür. Gelir vergisinde olduğu gibi, çalışma gayreti üzerinde olumsuz etkisi yoktur. Genel servet vergilerinin nihai mükellefleri (verginin yerleştiği kişiler) sermaye faktörü sahipleridir. Fertlerin sahip olduğu bütün varlıklar vergilendiğinden, mükelleflerin vergiden kaçınmak için tasarruflarını başka servet unsurlarına ayırmalarına imkan yoktur. Bunun istisnası, servet sahibi kimselerin yatırımlarını “ülke dışına kaydırabilme imkanı bulması” durumunda söz konusu olur. Böyle bir imkanın varlığı halinde, servet ve sermaye sahipleri vergiyi tüketiciye yansıtabilme şansına sahip olurlar⁵⁴.

C. KONJONKTÜREL İSTİKRAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Servet vergilerinin konjonktürel esnekliği konusunda, her şeyden önce, bir ekonomideki servetin kaynak itibarıyla bileşimi ve dağılımı önemli rol oynamaktadır. Gerçekten, menkul değerlerin payı ne kadar fazla olursa servet vergisinin konjonktürel istikrar sağlayıcı etkinliği de o nispette artar. Bunun gibi, genel servet toplamı içerisinde büyük servetlerin daha fazla yer işgal etmesi ve vergi yükünün büyük ölçüde bu tür servetler üzerine yoğunlaştırılması, konjonktürel esnekliği artırıcı yönde etki yapar. Uygulama açısından bakıldığında, servet vergilerinin (genel, özel, transfer üzerinden alınan ya da servet artışı vergilerinin) konjonktürel dalgalanmalar açısından “nötr” etkiye sahip olduğunu söyleyebiliriz⁵⁵. Bu ise, günümüzde bazı ülkelerde servet vergilerinin bileşimi itibarıyla gayrimenkul yoğun olduğu veya genel servet toplamı açısından büyük servetlerin ülke ekonomileri içerisinde daha az yer işgal etmesi ya da vergi yükünün çeşitli nedenlerden ötürü bu tip servetler üzerine yoğunlaştırılmak istenmemesi ile açıklanabilir.

⁵⁴ BATIREL, a.g.e., s. 171.

⁵⁵ TURHAN, a.g.e., s. 411, 412.

VI. GENEL OLARAK EMLAK VERGİLERİ

A. EMLAK VERGİLERİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Servet vergilerinin eski çağlardan beri yaygın olan şekli, taşınmazlardan (bina ve arazi) alınmakta olan mülkiyet vergisidir⁵⁶. M.Ö. 2000 yıllarında Çin’de ilk şekillerine rastlanan ve tarihin en eski vergilerinden biri olan⁵⁷ emlak vergisi, Roma Devleti’nde de alınmaktaydı. Gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan gayrimenkuller üzerinden alınan bu vergi reel (ayni) ve gayri şahsi bir servet vergisi olarak alınıyordu. Çünkü, bina ve arazi, vergi ödeme iktidarının bir göstergesi olarak kabul ediliyordu. Aynı zamanda, devletin gördüğü kamu hizmetlerinden, kişilerin sahip oldukları bu tür mallardan dolayı sağladıkları yararlar, faydalanma ilkesinin gereği olarak bu vergilerin varlığını haklı kılan nedenler oluyordu⁵⁸.

Emlak vergisinin mazisinin bu kadar eskilere gitmesinin bir diğer nedeni de, verginin konusunu oluşturan, bina ve arazinin kavranmasındaki kolaylık⁵⁹ ve verginin elde edilmesinin diğer mülk vergilerine göre daha kolay olmasıdır. Adam Smith’e göre; *"Bir kişinin sahip olduğu toprağın niceliği ve değeri hiçbir şekilde sır değildir ve her zaman araştırılarak doğru sayı ve değerlere ulaşılması mümkündür"*⁶⁰. Gerçekten de bu vergi; bina, arsa ve arazinin görünür ve taşınmaz niteliğinden ötürü “ulaşılması kolay ve kontrol

⁵⁶ Kenan BULUTOĞLU, “Kamu Ekonomisine Giriş”, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1997, s. 474.

⁵⁷ TURHAN, a.g.e., s. 280, 281.

⁵⁸ AKSOY, a.g.e., s. 354.

⁵⁹ NADAROĞLU, “Kamu Maliyesi Teorisi”, s. 351.

⁶⁰ J. Richard ARONSON – John L. HILLEY, “Financing State and Local Governments”, Studies of Government Finance – The Brookings Institution, Fourth Edition, Washington, D.C., 1986, s. 128.

altında tutulabilir” özelliklere sahiptir⁶¹. Yine bu çerçevede emlak vergileri, henüz sanayileşme sürecinin başlamadığı dönemlerde özellikle verginin konusuna giren bina ve arazinin vergi tekniği açısından kavranmasındaki kolaylık nedeniyle, devletlerin en önemli gelir kaynağını oluşturmuştur⁶².

İktisadi faaliyetlerin tarım ile tanımlandığı eski dönemlerde, toprağın mülkiyeti, zenginliğin en önemli göstergesi olarak algılanmaktaydı. Eski Roma, Yunan ve Arap medeniyetlerinde, Batı ve Doğu ülkelerinde “arazi vergisi” yüzyıllar boyunca önemini muhafaza etmiş, ancak sınai ve ticari faaliyetlerin gelişmesi üzerine yerini diğer vergilere bırakmıştır. Benzer şekilde bina vergisi de, arazi vergisi gibi, dünyanın en eski ve tarihi vergilerinden biridir. Medeniyetin ilerlemesi, iktisadi faaliyetlerin gelişmesi, nüfusun artarak şehirlerde toplanması üzerine bina vergisinin önemi giderek artmıştır⁶³.

B. EMLAK VERGİLERİNİN ÖZELLİKLERİ

Günümüzde, emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina, arsa ve araziden alınan özel nitelikte bir servet vergisidir. Bu verginin mükellefi, genel olarak bina ve arazinin malikleridir. Ancak bina malikinin bundan faydalanma olanağı yoksa, başka bir deyişle bina ya da arazi üzerinde intifa hakkı bulunuyorsa, verginin ödenmesinden intifa hakkı sahibi sorumlu olur. Malik ya da intifa hakkı sahibi de yoksa, bina ve araziye malikmiş gibi tasarrufunda bulunduran kişi verginin mükellefi olmaktadır.

⁶¹ GOODE, a.g.e., s. 135.

⁶² TURHAN, a.g.e., s. 281.

⁶³ SAYAR, a.g.e., s. 202 – 205.

Uygulamada mali, sosyal ve ekonomik nedenlerle sürekli ve geçici nitelikte çeşitli muafiyet ve istisnalara yer verilerek mükellefiyet daraltılabilmektedir⁶⁴.

Vergi matrahının saptanmasında, değişik yöntemlerin izlendiği görülmektedir. Bazen gayrimenkullerin piyasa değeri, bazen safi ya da gayri safi kira değeri vergilemeye esas alınmaktadır. Ancak, kira değeri ile piyasa değeri arasında genellikle hayli sıkı bir bağ bulunduğundan; sonuçta, tüm bu yöntemlerin taşınmazın piyasa değerini esas aldığı söylenebilir⁶⁵. Emlak değerlerinin yine emlakten elde edilen kira geliri ile ilişkilendirilmesi ve yansıtılmasından bu yana; birçok emlak için rayiç bedel ile yıllık kira bedeli üzerinden vergi alınması, elde edilen gelir açısından, benzer sonuçlar doğurmaktadır. Boş alan veya arsalar içinse, kira geliri üzerinden emlak vergisinin hesaplanması veya toplanmasına ilişkin ödenecek verginin belirlenmesi mümkün değil iken; rayiç bedel esasına göre gelecekteki potansiyel kazanca bağlı olarak verginin yüklenmesi mümkün olabilmektedir⁶⁶.

Emlak vergisi, “*objektif*” bir vergidir. Çünkü, gerçek ve tüzel kişiler tarafından sahip oldukları bina ve arazi dolayısıyla ödenen emlak vergisinde, bu tür varlıkların sebebiyet verdiği borçlar için hiçbir ayarlama ve indirim yapılmasına izin verilmediği gibi, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları da dikkate alınmamaktadır⁶⁷. Bu açıdan bakıldığında, nesnel bir vergi olarak, benzer durumdaki tüm gayrimenkul sahiplerini aynı oranda vergilemek en uygun seçenek olarak düşünülmektedir. Genellikle rastlanan da, mükellefe göre değişmeyen tek oranlı bir tarifiedir.

Emlak vergilerine vergi ödeme gücü ilkesi açısından bakıldığında, bu vergilerin “*regresif*” yapıya sahip olduğu görülmektedir. Yukarıda da

⁶⁴ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 209, 210.

⁶⁵ ULUATAM, a.g.e., s. 366.

⁶⁶ GOODE, a.g.e., s. 135.

⁶⁷ TURHAN, a.g.e., s. 281.

açıklandığı üzere, genellikle tek oranlı tarifenin uygulandığı bu vergide; düşük gelir düzeyine sahip kimseler, *yüksek gelirli vergi mükelleflerine nazaran*, gelirlerinin daha fazla bir bölümünü emlak vergisinin ödenmesinde kullanmaktadırlar⁶⁸. Yine bu anlamda emlak vergilerinin, vergi ödeme gücü açısından; "gelir dağılımını düzenleyici fonksiyonlarının" kuvvetli olmadığı söylenebilir.

Emlak vergisi, özellikle İngiliz etkisinin bulunduğu ülkelerde kısmen önem arz etmekle birlikte gelişmekte olan birçok ülkede benzer etki ve öneme sahip değildir. Günümüzde, Avrupa ülkelerinde alınan zorunlu vergilerin çok az bir yüzdesini (%1 civarında)⁶⁹ oluşturmaktadır. Bu verginin daha geniş biçimde kullanılamamasının bir nedeni; aynı zamanda "verginin kimden ne düzeyde toplanacağını belirlenmesinde de sosyal politika aracı olarak kullanılmakta olan"⁷⁰, "*listeleme ve kayıt işlemlerinin*" ya hiç olmayışı ya da eksik oluşudur. Kimi zaman emlak sahiplerinin politik gücü de, verginin toplanması önünde engel oluşturabilmektedir⁷¹.

Bina, arazi ve arsaların değer veya iratlarından veya dış göstergelerden alınan bu vergiler, merkezi ya da yerel yönetim kuruluşları tarafından uygulanabilmekte veya merkezi yönetim, bu vergi hasılatının bir bölümünü yerel yönetim kuruluşlarına bırakabilmektedir⁷². Ancak uygulamada, genellikle, yerel yönetim kuruluşları tarafından tarh ve tahsil edilmektedir⁷³. Bunun iki temel nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi konusunun mahalli sınırlar içinde lokalize edilmiş olması; diğeri de, emlak değerini etkileyen faktörler arasında belediye hizmetlerinin de önemli

⁶⁸ Bernard P. HERBER, "Modern Public Finance", Richard D. IRWIN, Inc., Fifth Edition, Homewood – Illinois, 1983, s. 234.

⁶⁹ Nuri TORTOP, "Yerel Yönetimler Maliyesi (Görev ve Kaynak Bölüşümü)", TODAİE Yayınları, 1. Baskı, Ankara, Ocak 1996, s. 36.

⁷⁰ Arthur C. ROEMER, "The Property Tax and Local Finance – Classification of Property", The Academy of Political Science (APS) Vol. 35 – No: 1, New York, 1983, s. 109.

⁷¹ GOODE, a.g.e., s. 135.

⁷² AKDOĞAN, "Kamu Maliyesi", s. 251.

⁷³ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 210.

bir yer tutmasıdır⁷⁴. Bina ve arazi vergilerinde, vergiyi doğuran olayın yerel sınırlar içerisinde gerçekleşmesi sonucu, etkin bir vergileme ile mahalli idarelerin en önemli öz gelir kaynaklarından birisine kavuşabileceği⁷⁵ düşünülmektedir. Bu ise, mahalli idarelerin bölge koşullarını daha etkin bir biçimde kavrayabileceği ve dolayısıyla bina ve arazilerin değerini daha gerçekçi bir biçimde belirleyebileceği varsayımına dayanmaktadır.

C. EMLAK VERGİLERİNİN İKTİSADİ ETKİLERİ

1. Emlak Vergilerinin Kaynak Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Emlak vergisinin kaynak dağılımı açısından savunulmasının temel nedeni; ekonomide etkinliğe ilişkin bir kayba yol açmamasıdır. *“Çünkü emlak (arazi olarak ele alıyoruz) geliri bir iktisadi rant niteliğindedir. Bir başka deyimle arazi esneksiz bir arza sahiptir”*⁷⁶. Dolayısıyla bu rantın vergilendirilmesi, tüketicilerin hiçbir kararını etkilemediği gibi arazinin daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını da sağlayabilir.

Emlak vergilerinin, geliri esas alan vergilere oranla, varolan ekonomik aktiviteler üzerinde doğrudan yük yaratmadığını söylememiz mümkündür. Ancak gayrimenkul üzerinden alınacak bu vergiler, iş kurmaya ilişkin kararları büyük ölçüde etkilemektedir. Emlak vergileri, ağır vergi mükellefiyetine yol açarak gerçekleştirilmesi düşünülen plan ve projelerin karlılığını azaltabilmektedir. Daha açık bir ifadeyle vergi, üretim maliyetlerini ve

⁷⁴ Halil NADAROĞLU, “Mahalli İdareler”, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 7. Baskı, İstanbul, Ekim 2001, s. 87.

⁷⁵ Ahmet ULUSOY – Tekin AKDEMİR, “Mahalli İdareler Maliyesi”, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, Ekim 2002, s. 77.

⁷⁶ BATIREL, a.g.e., s. 171.

dolayısıyla da üretilen malların fiyatlarını artırmaktadır. Bu ise, üretim, verim ve dolayısıyla kaynak dağılımı açısından ekonomik olmayan sapmalara neden olabilmektedir⁷⁷.

Genel anlamda servet vergilerinde olduğu gibi, emlak vergileri de hem adalet hem de etkinlik yönünden savunulan vergilerden biridir. Bu verginin üstünlükleri arasında, efektif vergi yükünün düşük olması nedeniyle davranışları etkilememesinin yanında, bölgesel idareler için ekonominin depresyon dönemlerinde bile önemli bir gelir kaynağı teşkil etmesi gibi hususlar sayılmaktadır⁷⁸.

2. Emlak Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Emlak vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki etkileri “*verginin yansıması*” ve “*verginin kapitalizasyonu*” çerçevesinde incelenecektir.

a. Emlak Vergilerinde Yansıma

Vergi yansıması; “vergi mükellefinin –diğer iktisadi koşullar aynı kalmak kaydıyla– kanunen ödemekle mükellef tutulduğu vergi yükünü, gelir ve servetinde değişme olmayacak şekilde bir veya birden fazla kişiye devretme” sürecini ifade etmektedir⁷⁹. Kanuni mükellefi tarafından ödenen bir

⁷⁷ John F. DUE, “Government Finance – An Economic Analysis”, Richard D. IRWIN, Inc., Third Edition, Homewood – Illinois, 1963, s. 373.

⁷⁸ TURHAN, a.g.e., s. 282.

⁷⁹ TURHAN, a.g.e., s. 361, 362.

verginin fiyat mekanizmasının işleyişinden yararlanılarak, kısmen veya tamamen üçüncü şahıslara aktarılması⁸⁰ anlamı taşıyan vergi yansıması kavramı, sonsuz değildir ve nihai olarak yükleniciler tarafından karşılanmaktadır⁸¹.

Emlak vergilerinde yansımanın, gayrimenkul sermaye iratlarından alınan gelir vergisinin yansıtılmasına benzer bir görünümü vardır⁸². Değer üzerinden alındıkları için gelir elastikiyeti zayıf olan ve bu sebeple de milli gelirdeki değişiklikleri kolayca izleyemeyen emlak vergisinin yansıtılması oldukça güç, hatta bazen imkansızdır. İrat getirmeyen binalarla ekilmeyen araziye ait vergilerin yansıtılması ise mümkün değildir⁸³.

Her ne kadar konjonktürel gelişmeler ve şehirleşme hareketleri sonucunda gayrimenkullerin değerleri büyük artışlar göstermekte ise de, bu değer artışları tahrir ya da beyan usulleriyle zamanında belirlenemediğinden, vergi hasılatı milli gelirdeki artışları yakından izleyememektedir. Söz konusu vergi, özel bir servet vergisi olduğu halde, sosyal ve ekonomik politikanın bir aracı olarak etkisi sınırlıdır. Çünkü, R. A. Musgrave gibi bazı yazarlar, ampirik çalışmalar sonucunda emlak vergisinin tersine artan oranlı bir etki oluşturduğunu kanıtlamışlardır ve bu etki vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir⁸⁴.

Emlak vergilerinin; içinde bulunulan ekonomik koşullara, topluma hakim olan davranış biçimlerine, gayrimenkul arzına ve piyasasına bağlı olarak kısmen ya da tamamen yansıtılabilme imkanı bulunabilmektedir⁸⁵.

⁸⁰ TEKİR, a.g.e., s. 78.

⁸¹ AKDOĞAN, "Kamu Maliyesi", s. 297.

⁸² AKDOĞAN, "Kamu Maliyesi", s. 311.

⁸³ NADAROĞLU, "Kamu Maliyesi Teorisi", s. 352.

⁸⁴ TURHAN, a.g.e., s. 281, 282.

⁸⁵ AKDOĞAN, "Kamu Maliyesi", s. 311.

i. Arazi Üzerinden Alınan Vergilerde Yansıma

Arazi ve arsalar dolayısıyla ödenen emlak vergisinin başkalarına yansıtılamayacağını söylememiz mümkündür. Çünkü belirli bir bölgedeki arazi arzı esneksizdir ve arzın esnek olmayışı nedeniyle, araziden alınacak olan vergi arazinin rantını azaltmaktadır⁸⁶. Toprak sahipleri, arazi vergisini ürünlerin fiyatına ekleyerek ileriye doğru yansıtamamaktadırlar. Bilindiği üzere, ileriye doğru yansıtmanın söz konusu olabilmesi için fiyat ayarlamalarının tüketiciye yansıtılabilmesi gerekmektedir. Fiyatlar artırılırsa (talep esnekliği sıfır değilse) üretimin bir miktar azalması gerekmektedir. Ancak hiçbir arazi sahibi, vergi sebebiyle arazisini üretimden çekmez; çünkü toprağı tarımsal üretimden çektiği takdirde de arazi vergisini ödeme zorunluluğu devam edecektir. Bu çerçevede, konulan toprak vergisi nedeniyle üretim azalmamaktadır. Eskisi kadar üretim yapılmaya devam edildiği takdirde, ürünler ancak eski fiyatlarla satılabilir; fiyatlar artırılarak vergi ileriye yansıtılamaz⁸⁷.

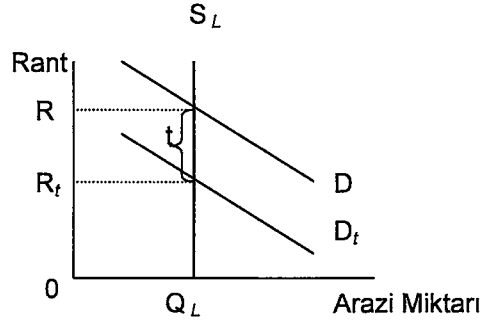
Arazi vergisinin yansıtılamaması marjinal arazi üzerindeki verginin sıfır olması ile de açıklanabilir. Marjinal arazinin rantı sıfırdır; değeri de (spekülatif değer hariç) sıfırdır. Marjinal arazi vergiyi ödeyemiyorsa, vergi sebebiyle kullanım değişmez; öyleyse üretim değişmez ve rantı olan araziden alınan vergi de yansıtılamaz⁸⁸. Tüm bunlar ise, verginin arazi sahibi üzerinde kalması anlamını taşımaktadır. Aşağıda, arazi üzerinden alınacak emlak vergisine ilişkin yansıma etkisi şekil yardımı ile açıklanmaktadır.

⁸⁶ Bkz., Joseph E. STIGLITZ, "Economics of the Public Sector", W.W. Norton & Company, Inc., Third Edition, London, 2000, s. 756.

⁸⁷ BULUTOĞLU, a.g.e., s. 481.

⁸⁸ BULUTOĞLU, a.g.e., s. 481.

Şekil: 1



Kaynak: Ömer Faruk BATIREL, "Kamu Maliyesi Teorisine Giriş", Marmara Üniversitesi Yayın No: 492 – İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 388, 3. Baskı, İstanbul, 1990, s. 172.

S_L sabit olan arazi arzını, (D) de arazi talebini göstermektedir. Çünkü vergi alınca arazi sahiplerinin elde ettikleri rant miktarı azalır. D talep eğrisi, D_t talep eğrisi, haline gelir. Araziyi kullananlar R kadar rant ödemekte arazi sahiplerinin eline ise (R_t) kadar rant geçmektedir. Ranttaki azalma vergi gelirine eşittir. Sonuç olarak, arazi vergisinin arazi üzerinde kaldığı ve arazinin rantını vergilediği belirtilebilir⁸⁹.

ii. Bina Üzerinden Alınan Vergilerde Yansıma

Bina üzerinden alınan vergilerin, "kısa dönemde" yansıtılamayacağını söylememiz mümkündür. Çünkü alınan vergi, kısa dönemde bina arzının esnek olmayışı nedeniyle, bina gelirini ve yine buna bağlı olarak da değerini düşürebilir. Ancak vergi sebebiyle "uzun dönemde" inşaat kesimine ayrılan sermayenin başka alanlara kayması söz konusu olabilir. Bu ise, inşaat hacmini daraltır ve bina iratları yükselir. Bu anlamda, uzun dönemde, bina vergisinin; kiracılara ve binayı satın alacak kimselere yansıtılabileceği ileri

⁸⁹ BATIREL, a.g.e., s. 172.

sürülebilir (Aynı durum arazi değerinin sermayeye bağlı olması durumunda arazi vergisi için de geçerlidir)⁹⁰.

Bina vergilerinin yansıması incelenirken, mesken için kullanılan ya da kullanılmayan binaları ayırmak gerekmektedir. İşyeri binalarından alınan emlak vergisi, ürün fiyatlarındaki yükselme aracılığı ile uzun dönemde tüketicilere yansıtılabilir. Bu yansımanın derecesi, ürün talebinin fiyat esnekliğine bağlıdır. Bölgesel nitelikteki ve perakende satılan mallarda talep esnektir. Ulusal çapta faaliyet gösteren firmalar ise, talep esnekliği fazla olduğundan ödedikleri emlak vergisini yansıtamazlar⁹¹.

Özetle, emlak vergilerinin kısa dönemde yansıtılamadığını ancak hem arazi vergisinin hem de bina vergisinin uzun dönemde yansıtılabildiğini söyleyebiliriz.

b. Emlak Vergisinin Kapitalizasyonu

Yukarıda da bahsedildiği üzere, emlak üzerinden alınan vergiler *kısa dönemde* emlak sahipleri üzerinde kalmaktadır. İşte bu şekilde *"belirli bir zaman dilimi içerisinde vergi yükünün yansıtılamayıp emlak sahipleri üzerinde kalması ve yerleşmesi"*⁹², *"vergi kapitalizasyonu"* kavramı ile açıklanmaktadır.

⁹⁰ BATIREL, a.g.e., s. 172.

⁹¹ BATIREL, a.g.e., s. 172, 173.

⁹² James M. BUCHANAN – Marilyn R. FLOWERS, "The Public Finances – An Introductory Textbook", Irwin Series in Economics, Richard D. IRWIN, Inc., Fourth Edition, London, 1975, s. 428.

Örneğin; sermaye faktörünün yatırıldığı tüm üretim alanlarının %10 gelir getirdiği bir ortamda binanın geliri de, diğer iş alanlarında olduğu gibi, bina değerinin %10'udur. Yine bu durumda, sadece binalardan %2 oranında vergi alındığı varsayımı altında bina gelirleri vergi kadar azalacak ve %8 gelir getirecektir. Böylece bina alacak kişiler, gelirin vergi sebebiyle azalması yüzünden, binalara daha düşük fiyat vereceklerdir. İşte buna verginin kapitalizasyonu denmektedir⁹³.

Bir sermaye malının bugünkü değeri üç faktöre bağlıdır. Bunlar; malın geliri, iktisadi ömrü ve iskonto haddidir. İskonto haddi, alternatif alanlara yapılacak yatırımın gelir oranı ya da sermayenin marjinal verimliliğidir. Bunu cebirsel olarak şöyle ifade edebiliriz⁹⁴:

V = Bugünkü değer

Y = Yıllık gelir

r = İskonto haddi

n = İktisadi ömür (n = ?)

$$V = \sum_{t=0}^n \frac{Y}{(1+r)^t}$$

$$V = \frac{Y}{r}$$

Vergi alınması halinde yıllık gelir vergi kadar azalır. Vergi sonrası hali hazır değeri, V_t , vergi oranını t ile gösterirsek vergi sonrası değer formülü;

⁹³ BATIREL, a.g.e., s. 173.

⁹⁴ BATIREL, a.g.e., s. 173, 174.

$$V_t = \frac{Yt}{r} = Y - \frac{tV_t}{r}$$

olur. Y_t vergi sonrası yıllık gelirdir. Formülden;

$$V_t = \frac{Y}{r+t}$$

sonucunu elde ederiz. Dolayısıyla, vergi sonrası değer, vergi öncesi değerden daha küçük olmuş, vergi kapitalize edilmiştir. Formülde, diğer alanlara yapılan yatırımların geliri arttıkça ya da vergi oranı yükseldikçe, bir sermaye malının (binanın) değeri düşük olacaktır. Vergi kapitalizasyonunun gerçekleşebilmesi için vergi yansıtılmamalıdır. Yine formülde, iktisadi ömrün sonsuz olduğu varsayılmıştır. İktisadi ömür küçüldükçe de, malın değerinden vergi sebebiyle azalma küçük olmaktadır⁹⁵.

⁹⁵ BATIREL, a.g.e., s. 174.

İKİNCİ BÖLÜM

EMLAK VERGİLERİNİN BAZI AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELER AÇISINDAN İNCELENMESİ

I. AVUSTURYA'DA EMLAK VERGİLERİ

Avusturya'da Federal Anayasa gereğince, gelirlerin Devlet, eyalet ve komünler (belediyeler) arasında bölüşümü federal kanunlarla yapılmaktadır. Bu ülkede yerel kuruluşlar içerisinde sayılan komünler, eyaletlere göre gelirler yönünden daha güçlüdürler. Çünkü eyaletlerin vergi alma yetkileri kısıtlı olduğu halde komünlerin yetkisi geniştir. İşte emlak vergileri de, yukarıda sözü geçen "komünlerin" ya da bir diğer ifadeyle "belediyelerin" doğrudan gelirleri arasında yer almaktadır⁹⁶. Aşağıda, Avusturya'da uygulanmakta olan emlak vergisine ilişkin mevzuata ana hatlarıyla yer verilmektedir⁹⁷.

i. **Yasal Dayanağı:** Avusturya'da emlak vergisinin (Grundsteuer) yasal dayanağı, bu ülkenin Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. (BGB1. No 149/1955, son düzenleme BGB1. No 28/1999.)

ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Emlak vergisi yerel yönetimlere bırakılmaktadır.

⁹⁶ Nuri TORTOP, "Mahalli Idareler", Yargı Yayınları, 6. Baskı, Ankara, 1999, s. 58, 59.

⁹⁷ Avusturya'da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Austria", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_at.pdf, s. 30.

- iii. **Verginin Konusu:** Yerel otoriteye bırakılmış tarımsal ve orman alan ve arazilerinden alınan “Emlak Vergisi A”; tüm arsa ve arazilerden, bina kira sözleşmeleri üzerinden, geniş alana yayılmış binalardan ve işyeri alanlarından alınan “Emlak Vergisi B” şeklinde belirtilmektedir.
- iv. **Verginin Matrahı:** Emlak vergisinin matrahı, değerlemeye esas alınan kanun olan “Valuation Law” ile hesaplanan ve bu kanunda belirtilen esaslara göre takdir edilen arsa, arazi ve binanın değeri (Standard value) olmaktadır.
- v. **Verginin Mükellefi:** Verginin mükellefi, kanunda belirtilen arsa, arazi ve binaya sahip olan kişilerdir.
- vi. **Muafiyet ve İstisnalar:** Kamuya ait arsa, arazi ve binalar, Avusturya Federal Demiryolları, kar getirmeyen, hayırsever ya da dini kurum kuruluş ya da dernekler, spor kulüpleri, hastaneler, kamuya ait taşınma ve nakil işlemleri, mezarlıklar, karşılıklı bir anlaşmanın varlığı halinde diplomatik ve konsolosluklarla ilgili arsa, arazi ve binalar kanuna göre emlak vergisinden istisna edilmiştir.
- vii. **Verginin Tahsili:** Yerel yönetim, gayrimenkulün değerini belirlemekte ve buna göre vergiyi toplamaktadır.
- viii. **Verginin Oranı:** Verginin temel oran bileşimi (kural olarak %2.7) ve çarpanları (ki yerel yönetimlere göre değişmektedir) genellikle, standart değer %0.8'i olarak yetkili idareye ödenecek bir vergi sorumluluğu şeklinde meydana gelmektedir.

II. ALMANYA'DA EMLAK VERGİLERİ

Almanya'da yerel yönetimlerin Anayasa'ya göre, yasalar ve eyalet yasama organlarının belirlediği sınırlar içerisinde sahip oldukları karar serbestisi, mali konularda da benzerlik göstermektedir. İlke olarak, belediyelerin bütçelerini yapma konusunda karar serbestisi bulunmakla birlikte, pratikte mali yapı, eyaletler tarafından belirlenmektedir⁹⁸.

1960'ların ortasına kadar belediyelerin asıl gelir kaynağı emlaktan ve o yöredeki işyerlerinden alınan yerel vergiler iken daha sonraları, hükümetin kamu konutlarını emlak vergisinden istisna tutması sonucu, bu vergi vasıtasıyla elde edilen gelirlerde düşüş olmuştur⁹⁹. Aşağıda, Almanya'da bu verginin uygulamasına esas teşkil eden mevzuata ana hatlarıyla yer verilmiştir¹⁰⁰.

- i. **Yasal Dayanağı:** Almanya'da "Grundsteuer" olarak adlandırılan emlak vergisinin yasal dayanağını, 7 Ağustos 1973 (BGB1 I, s. 965) tarihli Emlak Vergisi Kanunu ve son olarak 19 Aralık 2000'deki düzenlemeler ile günümüzde uygulama alanı bulan bu kanunun 21.maddesi (BGB1 I, s. 1790) oluşturmaktadır.

⁹⁸ Yiğit GÜLÖKSÜZ – Selahattin YILDIRIM, "Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Yapıları Araştırması", T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve IULA-EMME Yerel Yönetim Sisteminin Geliştirilmesi Programı Raporlar Dizisi 4, Kent Basımevi, 2. Baskı, İstanbul, 1994, s. 53.

⁹⁹ GÜLÖKSÜZ – YILDIRIM, a.g.e., s. 53.

¹⁰⁰ Almanya'da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Germany", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_de.pdf, s.38.

- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Emlak vergisi üzerindeki hükümlerlik hakları açısından; Federasyon *yasa koyucu*, eyalet/belediye bu vergi yönünden *yetkili idare* ve gelirlerin *tahsis yeri* ise belediyeler olmaktadır¹⁰¹. Yine bu çerçevede, vergi dolayısıyla elde edilen gelirlerden belediyeler faydalanmaktadır.
- iii. **Verginin Konusu:** Gayrimenkulün bulunduğu yerdeki belediyeler, ödenmesi gereken verginin konusunun belirlenmesinde de söz sahibidirler. Almanya'da bina, arsa ve araziler; belediyelerin gereksinimleri doğrultusunda çizilecek sınırlar dahilinde bu vergiye konu olmaktadır.
- iv. **Verginin Matrahı:** Matrahın belirlenmesinde gayrimenkulün standart değeri (Einheitswert) esas alınmaktadır. “*Birim değer*” olarak da adlandırabileceğimiz “*standart değer*”, değer tespit kanunu ile konulmuş prosedürlere göre şekillenmektedir. Birim değer, piyasa değerini ifade etmemektedir. Ancak birim değer belirlenemediği hallerde “ortalama piyasa değeri (Gemeiner Wert)” esas alınmaktadır. Bunların dışında, gayrimenkulün belirli bir parçasının “*olası farklı bir ekonomik amaca yönelik biçimde kullanılması*” söz konusu ise matrah tespitinde üçüncü bir yol olan “kısmi değer (Teilwert)” kullanılmaktadır¹⁰².
- v. **Verginin Mükellefi:** Gayrimenkule sahip gerçek ya da tüzel kişiler bu verginin mükellefi olmaktadır.
- vi. **Muafiyet ve İstisnalar:** Gerek merkezi yönetime gerekse de yerel yönetime ait olan arsa, arazi ve binalar; kamu yararına yönelik olarak

¹⁰¹ İsmail CAN, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, <http://www.maliye.gov.tr/apk/md145/ismailcan.pdf>, s. 42.

¹⁰² Jürgen G. BACKHAUS, “Land Value Taxation in Germany: Theoretical and Historical Issues”, 26 Ağustos 1997, <http://landtax.co.il/essays/english/dissertation/backhaus.pdf>, s. 14.

kullanılan gayrimenkuller, hayır ve dini amaçlı kullanılan kurum ve kuruluşlara ait tüm taşınmazlar; spor karşılaşmaları vb. amaçlarla kullanılan alanlar emlak vergisinden istisna edilmiştir.

- vii. **Verginin Tahsili:** Belediyeler, gayrimenkulün vergiye esas değerini belirlemekte ve buna göre vergiyi tahsil etmektedirler.
- viii. **Verginin Oranı:** %0.26 ile %0.6 arasında belirlenmiş olan vergi oran aralığı, kentle ilgili kararlaştırılmış faktör (sabit çarpan) ile çarpılarak ilgili belediye tarafından uygulamaya konulmaktadır.

Yerel otoriteler, hem tarımsal amaçlarla kullanılan gayrimenkuller için uygulanmakta olan emlak vergisinin (Grundsteuer A) hem de özel ve ekonomik faaliyetlere yönelik olarak kullanılan gayrimenkuller üzerine konulacak emlak vergisinin (Grundsteuer B) oranlarının belirlenmesinde yetkili kılınmışlardır¹⁰³. Ekonomik faaliyetlere has özellikli bir durum olarak, ticari ve mesleki amaçlı kullanılan taşınmazlar için; vergi ödemeleri genellikle, yapılmakta olan işe ilişkin masraf/tanıtım maliyeti olarak görülmekte ve kanunen kabul edilebilir gider olarak ele alınmaktadır.

III. DANİMARKA'DA EMLAK VERGİLERİ

Danimarka'da emlak vergileri; kentsel arsa ve araziler üzerinden alınan emlak vergisi (Kommunal grundskyld), ilçe arsa ve arazileri üzerinden alınan emlak vergisi (Amtskommunal grundskyld), emlak değer vergisi (Lov

¹⁰³ Daha fazla bilgi için bkz., Giorgia Chiara MAFFINI, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: Germany", Società Italiana di Economica Pubblica Working Papers No. 184/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002, s. 22 – 26.

om en kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat) olarak üç ana başlık altında ele alınmaktadır¹⁰⁴.

A. KENTSEL ARSA VE ARAZİLER ÜZERİNDEN ALINAN EMLAK VERGİSİ

- i. **Yasal Dayanağı:** Bu vergi yasal dayanağını, belediyelere ödenmesi gereken emlak vergisine ait kanundan almaktadır. (20 Eylül 2000 tarihli Yasal İlan No: 876 ve 20 Aralık 2000 tarihli Kanun No: 1270)
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Gayrimenkulün bulunduğu yerdeki belediye, vergiden elde edilen gelirden fayda sağlamaktadır.
- iii. **Verginin Konusu:** Verginin konusu, aşağıda sözü geçen bazı istisna ve muafiyetler dışında, Danimarka içerisinde yer alan gayrimenkullerdir.
- iv. **Verginin Matrahı:** Verginin matrahı; gelişime yönelik, kanunen izin verilmiş çeşitli indirimler yapıldıktan sonraki arsa veya arazinin değeridir.
- v. **Verginin Mükellefi:** Kanunda belirtilen şartlar çerçevesinde, gayrimenkule sahip gerçek ya da tüzel kişiler bu verginin mükellefi olmaktadır.

¹⁰⁴ Danimarka'da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Denmark", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_dk.pdf, s. 74 – 78.

vi. Muafiyet ve İstisnalar: Yasal otorite tarafından belirlenmiş olan kurallar ve sınırlar dışında, kentsel arsa ve araziler üzerinden alınan emlak vergisi azaltılamaz veya bu vergiye ara verilemez. Bu esaslara bağlı olarak uygulanmakta olan en önemli muafiyet ve istisnalar aşağıda belirtilmektedir:

- ⇒ Vergiden istisna edilmiş çeşitli kamusal taşınmazlar (mezarlıklar, kamusal sokaklar ve yollar, meydanlar, demiryolları, vb.), bu vergi açısından daimi istisnaya sahiptirler. Aynı şekilde, devlete ve belediyelere ait gayrimenkuller (ticari amaçlarla kullanılanlar hariç tutulmak üzere), yabancı ülkelerin elçilikleri ve konsoloslukları ile bazı uluslararası organizasyonlara ait kentsel arsa ve araziler;
- ⇒ Belediye Meclisi tarafından belirlenen; özel veya diğer kar amaçlı olmayan kurum, kuruluş ve dernekler ile güç dağıtım istasyonları, havagazı fabrikaları, su dağıtım tesisleri, bölge ısıtma istasyonları bu vergiden kısmen veya tamamen istisna edilebilmektedir.

vii. Verginin Tahsili: Vergi, yerel otoriteler tarafından konulmuş daha detaylı koşullar ile birlikte; belediyelerce belirlenecek en az iki veya daha fazla eşit taksite bölünerek toplanmaktadır.

viii. Verginin Oranı: Kentsel arsa ve arazi üzerinden alınan bu verginin oranı, belediyenin tahmin edilen gelir ihtiyaçları ile de ilişkilendirilerek; taşınmazın değerinin %0.1'inin belirlenen sabit faktör ile çarpılması yoluyla hesaplanmaktadır. Sözü edilen sabit faktör, 6 ile 24 arasında değişmektedir.

B. İLÇE ARSA VE ARAZİLERİ ÜZERİNDEN ALINAN EMLAK VERGİSİ

- i. **Yasal Dayanağı:** Kente ait arsa ve arazi üzerinden alınan emlak vergisi gibi bu vergi de, yasal dayanağını, belediyelere ödenmesi gereken emlak vergisine ait kanundan almaktadır. (20 Eylül 2000 tarihli Yasal İlan No: 876 ve 20 Aralık 2000 tarihli Kanun No: 1270)
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Gayrimenkulün bulunduğu ilçedeki mahalli idare vergiyi elde etmektedir.
- iii. **Verginin Konusu:** Danimarka'nın başkenti Kopenhag ve Frederiksberg belediyeleri sınırları içerisinde yer alanlar hariç olmak üzere, Danimarka'daki tüm gayrimenkuller bu verginin konusu içerisine girmektedir. Sözü geçen belediyeler, Danimarka'nın en gelişmiş bölgesinde bulundukları için; *"ilçe arsa ve arazileri üzerinden alınmakta olan emlak vergisi"* bu şehirler ve bunların belediye sınırları içerisinde uygulanmamaktadır.
- iv. **Verginin Matrahı:** Verginin matrahı; gelişime yönelik, kanunen izin verilmiş çeşitli indirimler yapıldıktan sonraki arsa veya arazinin değeridir.
- v. **Verginin Mükellefi:** Kanunda belirtilen şartlar çerçevesinde, gayrimenkule sahip gerçek ya da tüzel kişiler bu verginin mükellefi olmaktadır.
- vi. **Muafiyet ve İstisnalar:** Kentsel arsa ve arazi üzerinden alınan emlak vergisi ile aynı muafiyet ve istisnalar ilçe arsa ve arazileri için uygulanmakta olan emlak vergisi için de geçerlidir.

- vii. **Verginin Tahsili:** İlçe arsa ve arazileri için uygulanmakta olan bu vergi, kente yönelik emlak vergisi ile birlikte ilgili mahalli idareler tarafından tahsil edilmektedir.
- viii. **Verginin Oranı:** Tüm ilçeler için %1 sabit oranı uygulanmaktadır. Tarımsal amaçla kullanılan alanlar ise, %0.57 sabit oran uygulaması ile bunun istisnasını oluşturmaktadır.

C. EMLAK DEĞER VERGİSİ

- i. **Yasal Dayanağı:** Danimarka'da gayrimenkulün değeri üzerinden alınan bu verginin (Lov om en kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat), yasal dayanağı; 29 Kasım 2000 tarihli ve 1051 sayılı ilandır.
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Bu vergi, gayrimenkul sahibinin yaşadığı yerdeki belediye (verginin üçte ikisi) ve ilçe idaresi (verginin üçte biri) arasında bölüşülmektedir.
- iii. **Verginin Konusu:** Danimarka'da oturma amaçlı (konut olarak) kullanılan tüm gayrimenkuller –aşağıda belirtilmiş bazı özellikli durumlar haricinde– bu verginin konusunu oluşturmaktadır.
- iv. **Verginin Matrahı:** Bu vergi sadece gayrimenkulü oturma amaçlı (konut olarak) kullananlara yöneliktir ve matrah; her vergileme döneminin (mali yıl) 1 Ocak tarihinde, kamusal gayrimenkul değerlemesi temeline dayandırılarak belirlenmektedir.

v. Verginin Mükellefi: Vergi, Danimarka'da özel ev mülkiyeti olan kişileri mükellef kılmaktadır.

vi. Muafiyet ve İstisnalar: 67 yaşının üstündeki kişiler emlak değer vergisinin taban oranından %0.4 oranında indirimden faydalanmaktadırlar. Bu indirim evler için en çok 6.000 DKK, yazlıklar için ise 2.000 DDK (Danimarka Kronu) olarak uygulanmaktadır. Ancak bu indirim kendi içinde de "kişisel gelire göre" azalabilmektedir. Ev sahibinin kişisel geliri, buna ek olarak olumlu net sermaye geliri ve kar payı toplamı; bekar bir kişi için 143.500 Danimarka Kronu'nu ve evli bir çift için ise 220.700 Danimarka Kronu'nu aştığı takdirde (2002 rakamlarıyla) indirim %5 oranında azaltılmaktadır.

Ayrıca, gayrimenkullerini 1 Temmuz 1998'den önce almış olanlar için de taban oranın %0.2'si nispetinde indirim bulunmaktadır. Bunun yanında, apartman daireleri hariç olmak üzere, 1.200 Danimarka Kronu'na kadar %0.4 oranında indirim uygulanmaktadır.

vii. Verginin Tahsili: Verginin toplanması ve muhasebeleştirilmesi işlemleri, bu gibi vergiler hakkında uygulanmakta olan benzer kurallarla uyumlu bir biçimde, ilgili belediye ve ilçe yönetimleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

viii. Verginin Oranı: Emlak değeri üzerinden alınan bu vergi, belirlenmiş olan taban değerden 3.040.000 Danimarka Kronu'na kadar (2002 itibariyle) %1 oranında, bunu aşan tutarlarda ise %3 oranında alınmaktadır.

IV. İSPANYA'DA EMLAK VERGİLERİ

İspanya'da 1978 yılına kadar merkeziyetçi kamu idaresi anlayışı ve buna bağlı olarak merkezi otoritenin tüm kamu harcamalarını gerçekleştirmesi esas iken; bu tarihten itibaren –*günümüz İspanyol Anayasası'nın onaylanması sonrasında*– bu ülkede yerel yönetimlerin güçlendirilmesi çabaları¹⁰⁵ giderek önem kazanmıştır. Yine bu çerçevede, yapılan harcamalara karşılık elde edilmesi gereken kaynaklar açısından da benzer bir yaklaşımla, kamu gelirleri merkezi otoriteden yerel yönetimlere doğru kaymaya başlamıştır. İspanya'da emlak vergisi, yerel yönetimlerin en önemli finansman araçlarından birisidir. Bu vergi, 1997 yılı itibariyle yerel yönetim vergi gelirlerinin %20'sinden fazlası ile en çok gelir getiren kaynaktır¹⁰⁶. İspanya'da uygulanmakta olan emlak vergisi, aşağıda, ana hatlarıyla ele alınmaktadır¹⁰⁷.

- i. **Yasal Dayanağı:** İspanya'da “Impuesto sobre bienes inmuebles” olarak adlandırılan emlak vergisinin hukuki temeli, 28 Aralık 1988 tarihli ve 39 Sayılı Yasa'ya dayanmaktadır. (Boletín Oficial del Estado No 313 of 30 December 1988) 1 Ocak 1990 tarihi ile yürürlüğe giren bu yasa, kendisinden önce uygulanmakta olan; kentsel ve kırsal emlak vergisi (contribuciones territoriales urbana y rústica y pecuaria) ve bina arsa ve

¹⁰⁵ Daha fazla bilgi için bkz., Davide TONDANI, “Tax Systems and Tax Reforms in Europe: Spain”, Società Italiana di Economica Pubblica Working Papers No. 188/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002, s. 19 – 22.

¹⁰⁶ Julio VINUELA, “Fiscal Decentralization in Spain”, Tax Revenues by Levels of Governments (Table 5), Kasım 2000, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/vinuela.pdf>, s. 32.

¹⁰⁷ İspanya'da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, “Inventory of Taxes in the EU – Spain”, 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_es.pdf, s. 28.

arazisi üzerinden alınan vergi (impuesto sobre solares) ile yer değiştirmiştir.

ii. Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim: Bu vergiden İspanya'daki yerel otoriteler faydalanmaktadır.

iii. Verginin Konusu: Belirli bir belediyeye ait alan içerisinde, kentsel ve/veya kırsal gayrimenkul mülkiyetine sahip; doğru bir yaklaşım ile – işin aslına zarar vermeksizin– başkasına ait olan gayrimenkulün kullanımına ilişkin bir durumun varlığı veya bu tarz taşınmazlar için kiracılık kurallarına uygunluk; yetkili idare tarafından ayrıcalık tanınmış bu tarzdaki gayrimenkuller ve yine yetkili idarece kamusal hizmete yönelik kullanımda olan bazı gayrimenkuller bu verginin konusunu oluşturmaktadır.

İspanya uygulamasında emlak vergisi; arsa, arazi ve binaların tümünü kapsamaktadır ve yine bu vergi; yukarıda belirtilmiş olan tarzdaki arsa, arazi ve binaların değerleri üzerinden toplanmaktadır.

iv. Verginin Matrahı: Verginin matrahı, gayrimenkulün kadastro değeri olmaktadır. Bir diğer ifadeyle, gayrimenkulün ait olduğu yerde belirlenen değeri vergilemeye esas alınmaktadır.

v. Verginin Mükellefi: Kanunda belirtilen taşınmazların sahipleri, kullanma hakkına sahip olan ve bu gayrimenkullerden yarar sağlayan şahıslar, kiracılar ve yine kanun ile belirtilen ayrıcalıklı duruma sahip kişiler bu verginin mükellefi olmaktadır.

vi. Muafiyet ve İstisnalar: Konunun özü ele alınarak bakıldığında; bazı gayrimenkuller için, gayeleri bakımından (Örneğin: Milli güvenliğinin

sağlanmasına yönelik kamu binaları) ve vergi tabanının genişliği ile ilişkili olarak çeşitli istisnaların varlığından söz etmemiz mümkündür. Bu istisnalar; Katolik Kilisesi, İspanyol Kızılhaç'ı ve karşılıklı olmak koşuluyla yabancı ülkelerin İspanya'da bulunan konsolosluk ve elçilikleri yanı sıra gelir getirmeyen bazı taşınmazları da kapsamaktadır.

vii. Verginin Tahsili: İspanya'da emlak vergisinin gerek toplanması gerekse de kullanımı yerel otoritelere bırakılmıştır ve yine bu vergi, yerel yönetimler açısından, "toplanması zorunlu nitelikteki vergiler" arasında yer almaktadır.

viii. Verginin Oranı: Verginin oranı esas itibarıyla, kentsel gayrimenkuller için %0.4 ve kırsal taşınmazlar açısından ise %0.3 olarak uygulanmaktadır. Ancak belediyeler bu oranları "limitler ve kanun tarafından çizilmiş olan koşullar çerçevesinde" artırmaya ya da azaltmaya yetkili kılınmışlardır.

V. FİNLANDİYA'DA EMLAK VERGİLERİ

Finlandiya'da 1993 yılından itibaren uygulanmaya başlanan emlak vergisi, OECD'nin 2002 rakamları itibarıyla yerel otorite gelirlerinin %2'si civarında seyretmektedir ve yine bununla birlikte uluslararası düzeyde de GSMH içerisinde oldukça düşük bir paya sahiptir¹⁰⁸. Bunun başlıca sebebi, Finlandiya'da yerel yönetimlerin ana vergi kaynağını *gelir vergisinin* oluşturmasıdır. Günümüzde emlak vergisinin orta ve uzun vadede, *elde edilen gelir yönünden yerel nitelikteki gelir vergisine oranla*, daha istikrarlı

¹⁰⁸ Daha fazla bilgi için bkz., Mark STEPHENS, "Housing Market Instability in Finland Before and After EMU (Economic and Monetary Union)", 1 Aralık 2002, <http://www.environment.fi/download.asp?contentid=11760&lan=en>, s. 149 – 151.

olduğu¹⁰⁹ ve bu nedenle varolan duruma nazaran daha güçlü bir rol üstlenmesi gerektiği düşünülmektedir¹¹⁰. Aşağıda, Finlandiya'da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı ana hatlarıyla ele alınmaktadır¹¹¹.

- i. **Yasal Dayanağı:** Finlandiya'da gayrimenkuller üzerinden alınmakta olan bu verginin (Kiinteistövero/Fastighetsskatt) hukuki altyapısı, 20 Temmuz 1992 tarihli kanuna (654/1992) dayanmaktadır.
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Gayrimenkulün bulunduğu yerdeki belediyeler, emlak vergisinden elde edilen gelire sahip olmaktadır.
- iii. **Verginin Konusu:** Aşağıda belirtilen istisna ve muafiyetler dışında kalan tüm gayrimenkuller, bu verginin konusunu oluşturmaktadır.
- iv. **Verginin Matrahı:** Finlandiya'da her bir gayrimenkulün vergiye tabi değeri, gayrimenkulün servet vergisi (net wealth tax – capital tax) matrahı içerisinde yer alan değeri olmaktadır. Finlandiya'da servet vergisi, mükellefin "toplam servetini" esas almaktadır. Bu matrah içerisinde gayrimenkul için belirlenen değer, aynı zamanda emlak vergisinin de matrahına esas teşkil eden değer olmaktadır.
- v. **Verginin Mükellefi:** Takvim yılı başında vergiye tabi gayrimenkulün sahibi olan kişiler, bu verginin mükellefi olmaktadır.

¹⁰⁹ Antti MOISIO, "Essays on Finnish Municipal Finance and Intergovernmental Grants", VATT Research Reports-93, Government Institute for Economic Research, Helsinki, 2002, s. 117.

¹¹⁰ STEPHENS, a.g.m., s. 149 – 151.

¹¹¹ Finlandiya'da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Finland", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_fi.pdf, s. 42.

vi. Muafiyet ve İstisnalar

- ⇒ Orman ve tarım arazileri,
- ⇒ Kamusal alanlar, sokaklar, mezarlıklar ve benzeri taşınmazlar. Bu tip taşınmazlar için belediyeler, vergi ödenmesi açısından, tek başlarına sorumlu olmamaktadırlar.
- ⇒ Diplomatik ve konsolosluklarla ilgili gayrimenkuller için, uluslararası anlaşmalarla belirlenmiş genişlik ve büyüklükler dikkate alınarak istisna uygulanması söz konusudur.

Oturmaya elverişli alanları işletenler, bir diğer ifadeyle, iskan işleriyle uğraşan şirketler ile diğer kurum ve kuruluşlar; aynı zamanda bu gayrimenkullerin yasal sahipleri olmaktadır. Bu tip şirket, kurum ve kuruluşlar vergi açısından sorumlu tutulmaktadır.

vii. Verginin Tahsili: Vergi, 170 Euro veya daha fazla ise iki taksit ile ödenebilmektedir. Diğer durumlarda ise, vergi tutarı peşin olarak ödenmektedir. Bununla beraber, verginin toplanması işlemleri yerel otorite tarafından gerçekleştirilmektedir.

viii. Verginin Oranı: Her belediye meclisi yıllık olarak yasalarla saptanmış sınırlar içerisinde uygun bir vergi oranına karar vermektedir. Her meclis en az iki vergi oranı belirlemek zorundadır. Bunlardan birincisi, genel emlak vergisi oranı, diğeri ise; esas itibariyle sürekli konut olarak kullanılan binalar için uygulanmakta olan emlak vergisinin oranıdır.

Genel emlak vergisi oranı %0.5 ile %1 arasında, sürekli konut olarak kullanılan binalar için oran ise %0.22 ile %0.5 arasında değişmektedir. Bunun ötesinde belediye meclisi, "ikincil ikametgah" (yazlık vb.) niteliğindeki binalara ait vergi oranlarının belirlenmesinde de karar verme yetkisine sahiptir. Bu

tarzda kullanılan gayrimenkuller için verginin oranı, sürekli konut olarak kullanılan binalar için uygulanan vergi oranının %0.6'sından fazla olamaz.

Bunların dışında, belediye meclisi güç santrallerinin vergi oranlarını da ayrı ayrı belirlemeye yetkili kılınmıştır. Nükleer santraller için en fazla %2.2, bunun dışındaki güç santralleri için ise en fazla %1.4 oranında vergileme söz konusu olabilmektedir.

Belediyeler; bina, arsa ve arazilerin kamuya ait kurum veya kuruluşa dahil olup olmamasını göz önünde bulundurarak –kamusal fayda sağlaması ya da diğer kamusal gayeler dolayısıyla– sözü geçen yüzdelik oranlar üzerinde farklılaştırmalara gitme hususunda yetkili kılınmışlardır.

VI. FRANSA'DA EMLAK VERGİLERİ

Fransa'da emlak vergileri, "araziler üzerinden alınan emlak vergisi" (*Taxe foncière sur les propriétés non bâties. Eski ismi ile : contribution foncière des propriétés non bâties*) ve "binalara yönelik emlak vergisi" (*Taxe foncière sur les propriétés bâties*) olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Fransız maliye literatüründe "dört ihtiyarlar (*les quatre vieilles*)" adı verilen vergilerin ikisi olan bina ve arazi vergileri –bir arada göz önüne alındıkları takdirde emlak vergisi– 1870 yılında yürürlüğe konmuşlardır. 1917 yılında ayrı bir sedül halinde sedüler karakterdeki Fransız Gelir Vergisi içine dahil edilen bu vergiler, 1959'da başlayıp 17 yıl sonra 1976'da tamamlanabilen reform ile son şekillerini almışlardır¹¹².

¹¹² Daha fazla bilgi için bkz., NADAROĞLU, "Mahalli İdareler", s. 159 – 161.

Fransa'da 1950'lerden günümüze emlak vergisi, yerel vergileme politikalarının vazgeçilmez bir parçası olarak görülmektedir¹¹³. Bu ülkede, yerel vergi gelirlerinin en önemli ikisini bina ve arazi vergileri oluşturmaktadır¹¹⁴. “Yürürlükte olan vergilendirme sisteminin taşınmaz mallara dayanıyor olması”¹¹⁵; bu ülkede yapılmakta olan ve ileride gerçekleştirilmesi düşünülen reformlar bazında emlak vergisinin önemini ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda aşağıda, Fransa'da uygulanan emlak vergisi mevzuatı ele alınmaktadır¹¹⁶.

A. ARAZİ VERGİSİ

- i. **Yasal Dayanağı:** Arazi Vergisi hukuki temelini, “Genel Vergi Kod Listelemesi” (Code général des impôts) içerisindeki 1393 ile 1406 arasındaki maddelerden almaktadır.
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Yerel otoriteyle birlikte; bölge idareleri, çeşitli kamu daire ve şubeleri, bazı yönetim birimleri ve bunların yardım amaçlı çalışan kurum, kuruluş ve dernekleri arasında vergiden elde edilen gelir bölüşülmektedir.

¹¹³ Bernard BIZET, “Real Estate Taxation and Local Tax Policies in France”, Documents de Recherche Working Papers – DR 04010, ESSEC Research Center, Eylül 2004, s. 7 – 20.

¹¹⁴ Simona SCABROSETTI, “Tax Systems and Tax Reforms in Europe: France”, Società Italiana di Economia Pubblica Working Papers No. 186/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002, s. 23.

¹¹⁵ TORTOP, “Mahalli İdareler”, s. 52.

¹¹⁶ Fransa'da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, “Inventory of Taxes in the EU – France”, 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_fr.pdf, s. 21, 22.

iii. **Verginin Konusu:** Fransa'da üzerinde bina bulunmayan arsa ve araziler bu verginin konusunu oluşturmaktadır (Aralarında bina bulunan bazı arsa ve araziler hariç. Bu konu aşağıda Bina Vergisi'ne ilişkin kısımda incelenecektir).

iv. **Verginin Matrahı:** Gayrimenkulün 1 Ocak 1970'teki rayiç bedeline göre, ait olduğu yerdeki getirisinin %80'i, normal kira bedelinin basamakları da dikkate alınarak matrahın belirlenmesine esas teşkil etmektedir. Aksi takdirde, değerlemeye ilişkin tarifeler kullanılarak karşılaştırma yoluna gidilmekte ve standart katsayılar uygulanarak "her yıl yükseltmek suretiyle" matraha ulaşılmaktadır. Bunların dışında, üzerlerine bina inşa edilmesi muhtemel kimi arsa ve arazilerin "vergiye esas alınan taban değerinin yükseltilmesi" konusunda da yerel otoritelere çeşitli imkanlar tanınmaktadır.

v. **Verginin Mükellefi:** Vergilemeye ilişkin yıl içerisinde, 1 Ocak itibariyle, arsa ve arazilere sahip olanlar ya da bu gayrimenkulleri kullanmakta olan kişiler arazi vergisini ödemekle mükelleflerdir.

vi. Muafiyet ve İstisnalar

- ⇒ Genç çiftçiler tarafından işletilen arsa ve araziler, geçici olarak, vergi dışı bırakılmıştır.
- ⇒ Kamuya ait gayrimenkuller; kamu kurum, kuruluş ve derneklerinin arsa ve arazileri için daimi olarak istisna uygulaması bulunmaktadır.
- ⇒ Başta orman arazileri olmakla beraber diğer bazı arsa ve araziler için geçici olarak istisna uygulamasına yer verilmiştir. (Geçici muafiyet ve istisnalara ilişkin 8,15 ve 30'uncu maddeler)

⇒ Bölge idaresi ve ilgili departmanların vergiden alacakları payların “tarımsal arsa ve araziler ile ilgili olan kısımları” daimi olarak bu vergiden istisna edilmiştir.

vii. Verginin Tahsili: Verginin toplanması işlemi, merkezi otorite tarafından gerçekleştirilmektedir. Merkezi otorite elde ettiği arazi vergisi gelirlerini, 12 aylık taksitlere bölerek, yerel yönetimlere geri ödemektedir¹¹⁷.

viii. Verginin Oranı: Vergi oranının belirlenmesi işlemi, *doğrudan ilgili yerel otorite tarafından*, yerel vergi oranlarının konuya esas tavanı ve bağlantılı vergilerin oranları için uygulanmakta olan kurallar da dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Arsa ve araziler için uygulanmakta olan bu vergi, gayrimenkulün piyasa değerinin %0.4'ü oranında (ortalama olarak) alınmaktadır.

B. BİNA VERGİSİ

i. Yasal Dayanağı: Bina Vergisi hukuki dayanağını, “Genel Vergi Kod Listelemesi” (Code général des impôts) içerisindeki, 1380 ile 1391 ve 1399 ile 1406 aralığındaki kanun maddelerinden almaktadır.

ii. Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim: Arazi Vergisi gibi Bina Vergisinde de elde edilen gelir, yerel yönetimlerle birlikte; bölgeler, çeşitli kamu daire ve şubeleri, idari alanlar ve bunların yardım amaçlı çalışan kurum, kuruluş ve dernekleri arasında bölüşülmektedir.

¹¹⁷ François LABIE, “Financial Management of Local Authorities: France”, Local and Regional Authorities in Europe (CDLR) Report No. 50, Council of Europe Press, 1993, s. 30.

iii. **Verginin Konusu:** Fransa'daki binalar, bina vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

iv. **Verginin Matrahı:** Gayrimenkulün 1 Ocak 1970'teki rayiç bedeline göre, ait olduğu yerdeki getirisinin yarısına eşit gelen kısmı –aynı türden binalarla karşılaştırma yapılarak ya da vergiye konu olan binanın değerinin “doğrudan takdir edilmesi” yoluyla– bu verginin matrahını oluşturmaktadır.

Kira düzenlemelerine konu binalar için, 1 Ocak 1970'te toplanmış olan kira miktarı göz önünde tutularak, “kiralama bedeli” matraha esas alınmaktadır. 1970 referans kira değerleri idari katsayı kullanılarak güncelleştirilmekte ve her yıl standart artış katsayısı uygulanarak yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır.

Endüstriyel amaçlı kullanılan binalar için ise, hesaplanmış olan maliyet bedelleri üzerine faiz oranı uygulanarak binanın kira değeri saptanmakta ve vergi matrahı buna göre belirlenmektedir.

v. **Verginin Mükellefi:** Vergileme yılı içerisinde, 1 Ocak itibariyle*, belirtilen gayrimenkullere sahip olan ya da kullanmakta olan kişiler bu vergiyi ödemekle mükelleftirler.

vi. **Muafiyet ve İstisnalar**

⇒ Kamusal, birbirine bağlı ve tarımsal binalar için daimi olarak istisna uygulanmaktadır.

⇒ Yeni evlere ilişkin talimatname çerçevesinde iki yıllık istisna uygulaması söz konusudur, aksi takdirde ilgili yerel otorite bu hususta karar

vermektedir. (Sadece yerel yönetimler ve bunların alt grupları için toplanmakta olan pay ile ilgili olarak.)

- ⇒ Sosyal fayda sağlama amacı güden binalar (düşük kiralı evler gibi) on beş yıl bu vergiden istisnadır.
- ⇒ Kural olarak devlet tarafından desteklenmesi halinde, ödünç verme yoluyla finanse edilmiş konutlar on yıl süreyle bu vergiden istisna edilmişlerdir.
- ⇒ Engelli ve 75 yaşın üzerindeki kişilerin esas konutlarına yönelik olarak, makul koşullar içerisinde bulunmak kaydıyla, muafiyet uygulanması söz konusudur. Yine aynı koşullar altında, 70 yaşın üstündeki kimselere 500 Fransız Frankı (76.22 Euro) yardım bulunmaktadır.
- ⇒ Yerel otoritelerin konu hakkındaki kararları çerçevesinde, yeni işyerleri; iki yıl süreyle bu vergiden istisna edilebilmektedir.
- ⇒ Kentsel serbest ticaret bölgeleri içinde yer alan binalar ve matrahı iş vergisi (business tax) kapsamında şekillenen belirli bir faaliyete tahsis edilmiş binalar, beş yıl boyunca bina vergisinden istisna edilmektedir.

vii. Verginin Tahsili: Arazi vergisinde olduğu gibi, verginin toplanması işlemi doğrudan merkezi otorite tarafından gerçekleştirilmektedir. Merkezi otorite bina vergisi vasıtasıyla elde ettiği bu gelirleri, *12 aylık taksitlere bölerek*, yerel yönetimlere geri ödemektedir¹¹⁸.

viii. Verginin Oranı: Doğrudan ilgili yerel otorite tarafından ve yerel vergi oranlarının konuya esas tavanını aşmayacak şekilde belirlenmektedir. Bina vergisinin oranı, yerel otoritelere göre değişmekle birlikte ortalama olarak, %0.25 düzeyindedir.

Fransa'da uygulanmakta olan emlak vergisi içerisinde farklılık arz eden bir durum, belirli çelik elektrik direkleri üzerine uygulanmakta olan “düz

¹¹⁸ Bkz., LABIE, a.g.r., s. 30.

oranlı vergilemeye” ilişkindir. Elde edilen gelirlerden tek başına yerel otoritelerin faydalandığı bu vergide tarife her yıl güncelleştirilmektedir. Verginin 1999’daki düzeyi; her bir elektrik hattıyla desteklenmiş 200 ile 350 kilovatlık voltaj taşıyan direk için 5,175 Fransız Frankı (788.92 Euro) ve 350 kilovattı aşan voltaj seviyesine sahip her bir elektrik hattı ile desteklenmiş direk için 10,335 Fransız Frankı (1,575.56 Euro) olarak belirlenmiştir.

VII. YUNANİSTAN’DA EMLAK VERGİLERİ

Yunanistan’da emlak vergileri, 1974 yılında uygulanmaya başlayıp 1980’de inşaat sektörü önünde bir engel olduğunu gerekçesiyle müteahhitlerin ve gayrimenkul sahiplerinin protestoları sonucu yürürlükten kaldırılmıştır. 1982 yılında tekrar getirilmiş ancak uygulanamamıştır. 1988 yılında tahsil kontrolü merkezi yönetim elinde kalmakla birlikte yerel bir vergiye dönüştürülmüş, 1993 yılında ise “Sabitlenmiş Emlak Vergisi (TAP)” olarak da adlandırabileceğimiz yeni ismi ile verginin toplanması işlemi de yerel yönetimlere bırakılmıştır¹¹⁹. Son olarak 1997 yılında, merkezi yönetim tarafından “Geniş Kapsamlı Emlak Vergisi (Tax on major real estate)” olarak adı duyurulan fakat günümüzde de düşük hasılat yüzünden eleştirilmeye devam eden¹²⁰ bu vergiye ilişkin mevzuat aşağıda ana hatlarıyla açıklanmaktadır¹²¹.

¹¹⁹ Chiara BRONCHI, “Options for Reforming The Tax System in Greece”, Economics Department Working Papers No. 291, ECO/WKP(2001)17, 19 Nisan 2001, <http://www.oecd.org/eco/eco/>, s. 19.

¹²⁰ BRONCHI, a.g.m., s. 19.

¹²¹ Yunanistan’da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, “Inventory of Taxes in the EU – Greece”, 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_gr.pdf, s. 47, 48.

Yasal Dayanağı: Yunanistan'da "Geniş Kapsamlı Emlak Vergisi" adıyla uygulanmakta olan emlak vergisi, hukuki anlamda, 18 Şubat 1997 tarihli ve 2459 sayılı yasa ile (Resmi Gazete I, 17) düzenlenmiş ve günümüzdeki son şeklini almıştır.

i. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Merkezi yönetim, bu vergiden elde edilen gelire sahip olmaktadır.

ii. **Verginin Konusu:** Yunanistan sınırları içerisinde bulunan tüm gayrimenkuller bu verginin konusunu oluşturmaktadır.

iii. **Verginin Matrahı:** Gayrimenkulün, her vergileme yılının 1 Ocak tarihindeki gerçek değeri esas alınarak vergilemeye ilişkin matrahın tespit edilmesi yoluna gidilmektedir.

iv. **Verginin Mükellefi:** Aşağıda belirtilmiş olan kimseler; uyruk, konut, kurum veya kuruluş gibi özelliklere bakılmaksızın, emlak vergisine ilişkin olarak ilgili mülklerini beyan etme hususunda mükelleftirler:

⇒ Gerçek kişiler açısından; değeri 243,600 Euro'yu aşan (evliler için: 487,200 Euro) tüm gayrimenkul sahipleri bu verginin mükellefi olmaktadır.

⇒ Tüm tüzel kişiler ve sivil toplum kuruluşları, sahip oldukları gayrimenkullerin değerlerine bakılmaksızın beyanname vermekle mükelleftirler. Bu tip kişilerin, gayrimenkullere sahip olmamaları ile geçmişte bu şekilde beyanda bulunmuş olmaları halinde –gayrimenkul edinmelerine kadar– tekrar beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

⇒ Yerel vergi dairesi tarafından beyanname vermeye davet edilen kişiler de yine bu vergiyi ödemekle mükelleftirler.

v. Muafiyet ve İstisnalar

- ⇒ Devlete ait gayrimenkuller; kamusal eğitim görevini üstlenmiş olan kurum ve kuruluşlar; çeşitli yasal kamusal varlıklar; kilise ve manastırlar; sosyal güvenlik fon ve organizasyonları; kar amacı gütmeyen organizasyonlar; elçilik ve konsolosluklara ait olan gayrimenkuller (karşılıklı olmak şartıyla);
- ⇒ Ormanlık alanlar ile çiftçinin kendisinin işlemekte olduğu ya da ana faaliyet olarak çalıştığı tarımsal arazi;
- ⇒ Üretim için ya da ticari aktivite için talim amaçlı kullanılan gayrimenkuller; endüstriyel amaçla işletilen maden ve taş ocakları, el sanatları amacıyla kullanılan gayrimenkuller, kar amaçlı kurum ve kuruluşlara ait gayrimenkuller, zirai çiftçilik yapmak amacıyla kullanılan araziler, otel ve genellikle profesyonel girişimler ile hayırsever kurum ve kuruluşlara ait gayrimenkuller;
- ⇒ Aşağıda sayılmış olan gayrimenkullerin değerlerinin %50'si;
 - Turistik amaçlı otel girişimciliğine ayrılmış arsalar,
 - Özel eğitim-öğretim amaçlı kurum ve kuruluşların kullanımına ayrılmış arsalar ile bunların esas faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla kullanmakta oldukları alanlar,
 - Resmi olarak belirlenmiş, kamusal yarar nedeniyle istimlak edilmesi mecburi görülen arsalar,
 - Bina ve benzeri yapıların inşa edilmesinin yasak olduğu arkeolojik değere sahip alanlar üzerinde bulunan gayrimenkuller ve yetkili arkeoloji otoriteleri tarafından sınırları belirlenmiş alanlar,
- ⇒ İnşa halindeki binalar, binaya ilişkin izin alınmasından itibaren yedi yıl süreyle,

⇒ Miras durumunun varlığı halinde mükellefler, gayrimenkule ilişkin vergileme açısından, iki yıl süreyle muaf tutulmaktadır.

Yunanistan'da gerçek kişilerin emlak vergilendirmesine esas alınan sınırlar; evli olmayan gerçek kişilere ait gayrimenkullerin değeri için 243,600 Euro, evli çiftlere ait gayrimenkullerin değeri için ise 487,200 Euro ve bunların "ilk iki bir yaşın altındaki çocuklarının" her biri için 61,650 Euro ile bunun üzerine doğacak her çocuk için 73,400 Euro şeklinde belirtilmektedir. Benzer şekilde, tüzel kişilerin gayrimenkulleri için de 243,600 Euro sınırı geçerlidir. Ancak özellikle, kar amacı gütmeyen ulusal ve yabancı karakterdeki kendini kanıtlamış kurum ve kuruluşlar; dini, hayırsever, eğitim-öğretime yönelik faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar (karşılıklı olmak kaydıyla) ile kamu yararı için çalışan kuruluşların gayrimenkulleri açısından vergiye esas alınan sınır 607,490 Euro olarak belirlenmiştir.

vi. Verginin Tahsili: Vergi üç "iki aylık taksitler halinde"; vergilemeye ilişkin yılın Mayıs, Temmuz ve Eylül aylarında toplanmaktadır. Verginin tek seferde ödenmesi halinde ise, %5 oranında indirim uygulanmaktadır.

vii. Verginin Oranı: Yunanistan'da emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişiler için, vergi dışı kabul edilen tutarlar düşüldükten sonra aşağıdaki şema ve açıklamalar esas alınarak hesaplanmaktadır.

⇒ Gerçek kişiler için: (Euro değerleri ile)

Tablo: 1

Yunanistan'da Gerçek Kişiler İçin Uygulanmakta Olan Emlak Vergisi Oranları

Basamak	Her Basamaktaki Vergi Oranı (%)	Her Basamaktaki Vergi Miktarı	Toplam Vergilendirilebilir Emlak	Toplam Vergi
146,750	0.3	440.25	146,750	440.25
146,750	0.4	587	293,500	1,027.25
146,750	0.5	733.75	440,250	1,761
293,500	0.6	1,761	733,750	3,522
293,500	0.7	2,054.50	1,027,250	5,576.50
Yukarısı	0.8			

Kaynak: "Inventory of Taxes in the EU – Greece", Produced by the European Commission, 17th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, Information: <mailto:freddy.de-buysscher@cec.eu.int>, s. 48.

⇒ Tüzel kişiler için:

- Genel oran %0.7,
- Yunan veya yabancı (karşılıklı olma koşuluna bağlı olarak) kar amacı gütmeyen ve sosyal yarar sağlayan organizasyonlar; dini, hayırsever, eğitim-öğretime yönelik faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlar ile sosyal faydaya yönelik aktivitelerde bulunan ulusal kurum ve kuruluşlar için %0.35 oranı uygulanmaktadır.

Emlak vergisinin tahsilinde oluşabilecek gecikmelere karşılık olarak bazı yaptırımlar uygulanmaktadır. "İlave vergi" olarak da nitelendirilen bu uygulama, şu şekilde gerçekleşmektedir:

- ⇒ Beyanname verilmemesi durumunda, verginin geciktirilmekte olduğu her ay için %3.5 (üst limiti %300);
- ⇒ Hatalı ve eksik beyanda bulunulması durumunda, verginin geciktirilmekte olduğu her ay için %3 (üst limiti %300);
- ⇒ Beyannamenin geç verilmesi durumunda ise, verginin geciktirilmekte olduğu her ay için %1.5 (üst limiti %200).

VIII. İTALYA'DA EMLAK VERGİLERİ

Gayrimenkul vergilemesinin Dünyadaki gelişimine paralel olarak İtalya'da da, 1993 yılında, idari anlamda yerel yönetim gelirleri içerisinde yer alan emlak vergisi uygulamasına geçilmiştir. Bu ülkede emlak vergisi, çöplerin toplanması ve çevrenin temizliğine yönelik olarak konulmuş özel vergi ile birlikte, belediyelerce elde edilmekte olan vergi gelirlerin esas kısmını oluşturmaktadır¹²².

Belediye seçim sistemindeki reform ile birlikte tanıtılan emlak vergisinin (ICI) spesifik hedefi, vergi idaresinin gücünün artırılması ve şehir idaresine ait muhasebeleştirme işlemlerinin gerçekleştirilmesidir¹²³. Aşağıda bu amaçlara yönelik olarak günümüzde uygulanmakta olan İtalyan emlak vergisi mevzuatı ana hatlarıyla incelenmektedir¹²⁴.

¹²² Stefano PIPERNO, "Fiscal Decentralization in Italy: Some Lessons", Ministry of Finance (First draft), Mart 2000, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/idn/italy.pdf>, s. 8.

¹²³ Daha fazla bilgi için bkz., Massimo BORDIGNON – Floriana CERNIGLIA – Federico REVELLI, "In Search for Yardstick Competition: Property Tax Rates and Electoral Behavior in Italian Cities", Società Italiana di Economia Pubblica Working Papers No. 110/2001, Pavia University Press – İtalya, Aralık 2001, s. 15 – 17.

¹²⁴ İtalya'da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Italy", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_it.pdf, s. 54.

- i. **Yasal Dayanağı:** İtalya'da emlak vergisinin (Imposta comunale immobiliare) yasal dayanağını, 23 Ekim 1992 tarihli ve 421 sayılı kanun ile 30 Aralık 1992 tarihli ve 504 sayılı kanun oluşturmaktadır. (30 Aralık 1992 tarihli İtalyan Resmi Gazetesi 305 numaralı olağan ek)
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Gayrimenkulün bulunduğu yerdeki belediye bu vergiyi elde eden yönetim olmaktadır.
- iii. **Verginin Konusu:** Gayrimenkullerin kullanımına bakılmaksızın, bu gayrimenkullerin sahipleri vergi mükellefiyetine esas alınmakta ve bu çerçevede; İtalya'daki tüm bina, arsa ve tarımsal araziler bu verginin konusunu oluşturmaktadır. Yine bu vergi, her takvim yılında orantılı bir biçimde aylara bölünerek alınmaktadır.
- iv. **Verginin Matrahı:** Gayrimenkulün değeri, verginin matrahını oluşturmaktadır. Arazi kaydına tescil işlemi yapılmış olan gayrimenkuller için; kadastro getirisinin tutarı, çeşitli kriterlere göre belirlenen çarpan katsayısı ile işleme tabi tutulmakta ve tescil vergisinin sağlamaştırılması amacını güden metnin 52. maddesi ile konulmuş prosedürlere bağlı olarak bu gayrimenkulün değerinin hesaplanmasına esas alınmaktadır. (26 Nisan 1986 tarihli ve 131 sayılı kanun ile onaylanmıştır.) Çarpan katsayıları, emlak piyasası değerleri esas alınarak, yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır.
- v. **Verginin Mükellefi:** Gayrimenkulün sahibi aynı zamanda bu verginin de mükellefi olmaktadır. Yararlanma hakkına sahip olanlar, kullananlar ya da işgal edenler; gayrimenkulün kayıtlı olduğu, ilgili idari birimin bulunduğu yerde ikamet etmiyor olmaları durumunda veya İtalya dışında çalışmaları halinde dahi bu vergiyi ödemekle mükelleftirler.

vi. Muafiyet ve İstisnalar

- ⇒ Devlete, çeşitli yörelere, vilayetlere, dağda yaşayan topluluk ve bunların derneklerine, yerel sağlık birimlerine, ticaret odalarına, sanat, zanaat ve benzeri beceriye yönelik işler ile uğraşanlara, tarımla uğraşanlara ait gayrimenkuller ile sanayiye ve sadece kurumsal amaçlara yönelik olarak kullanılan gayrimenkuller;
- ⇒ Tepelik alanlarda bulunan tarımsal araziler,
- ⇒ İbadet edilen dini mekanlar, Vatikan'a ve yabancı devletlere ait gayrimenkuller, yerel gelir vergisinden –İtalya'da geçerli olan uluslararası uzlaşmalar sonucunda– muaf tutulmuş uluslararası bölgesel organizasyonlar,
- ⇒ Arsa, arazi kayıt listesindeki kategoriler içerisinde E/1 ile E/9 arasında yer alan gayrimenkuller,
- ⇒ Kar amacı gütmeyen tüzel kişilerin kullanımı için ayrılmış, yardım ve destek gibi aktiviteleri ile sağlık hizmetlerini yerine getirmek için kullanılan gayrimenkuller.

vii. Verginin Tahsili: Gayrimenkulün bulunduğu yerdeki yerel otorite, posta ciro hesabı ile ödenen bu verginin toplanmasından sorumlu tutulmuştur.

viii. Verginin Oranı: Belediyeler tarafından belirlenen bu verginin oranı, %0.4'ten az %0.7'den çok olamamaktadır.

IX. HOLLANDA'DA EMLAK VERGİLERİ

Hollanda'da, belediye gelirleri içerisinde en önemli paya sahip vergiler, emlak vergileridir. Bu ülkede emlak vergileri, yerel vergi gelirlerinin %60'ından fazla bir bölümünü¹²⁵ oluşturmaktadır. Buna karşın ülkedeki emlak vergisi sistemi, vergilendirilecek alanlar için stratejik planlamadan yoksun bir siyaset izlenmesi ve bölgesel düzeyde bütünleşik fiziksel planlama ile buna bağlı iktisat politikasının olmayışı; konut geliştirme, çevre politikası, altyapı sisteminin programlanmasına ilişkin eksiklikler ile Hollanda büyük şehirlerindeki bina değerlerinin günümüzdeki kompozisyonunun yenilenmesi gereği¹²⁶ gibi çeşitli nedenlerden ötürü ise eleştiri konusu olmaktadır. Aşağıda, Hollanda'da emlak vergisi uygulamasına esas teşkil eden mevzuata ana hatlarıyla yer verilmiştir¹²⁷.

i. Yasal Dayanağı: Hollanda'da emlak vergisinin (Gemeentelijke belastingen op onroerende zaken) hukuki altyapısı, belediyelerle ilgili kanunun 220. maddesinde düzenlenmiş olan anayasal ilkelere dayanmaktadır (Gemeentewet).

ii. Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim: Emlak vergisinden elde edilen gelirler belediyelere bırakılmaktadır.

¹²⁵ Graziano ABRATE, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: The Netherlands", Società Italiana di Economia Pubblica Working Papers No. 182/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002, s. 18.

¹²⁶ Daha fazla bilgi için bkz. Blair BADCOCK, "The Strategic Implications for the Randstad of the Dutch Property System", Urban Studies, Vol. 31, No. 3, 1994, s. 425 – 445.

¹²⁷ Hollanda'da uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Netherlands", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_nl.pdf, s. 30.

iii. **Verginin Konusu:** Hollanda'daki tüm gayrimenkuller, aşağıda belirtilen muafiyet ve istisnalar haricinde, bu verginin konusunu oluşturmaktadır.

iv. **Verginin Matrahı:** Gayrimenkullerin piyasa değerleri, bu verginin matrahını oluşturmaktadır. Piyasa değerleri belirlenemeyen gayrimenkuller için ise; değerinin ekonomik işlemler sonucu belirlenen değerden daha yüksek olması durumunda, "emsal değer" esas alınmaktadır. Emsal değer her dört yılda bir yeniden tespit edilmekte ve alınacak karar ile yasalaşmaktadır (WOZ-beschikking).

v. **Verginin Mükellefi:** Gayrimenkullerin sahipleri ve gayrimenkulleri kullananlar emlak vergisi ödemekle mükelleftirler.

vi. **Muafiyet ve İstisnalar:** Aşağıda sayılan gayrimenkuller, emlak vergisinden "genellikle" (muafiyet ve istisna tanıma-genişletme yetkisi belediyelerdedir) muaf tutulmaktadır:

- ⇒ İbadet etmek amacıyla kullanılan yerler ile kamusal nitelikteki "niyet etme, düşünme" gibi amaçlar için ayrılmış alanlar,
- ⇒ Doğayı Koruma Kanunu içerisinde sayılan araziler,
- ⇒ "Tek gayeleri ya da en önemli gayeleri doğanın korunması olan yasal bağımsız kurum ve kuruluşlar" tarafından idaresi sağlanan toprak parçaları,
- ⇒ Karayolları, suyolları ve demiryolları,
- ⇒ Kamu tüzel kişileri tarafından idaresi sağlanan; su savunma ve su kontrol merkezleri,
- ⇒ Kamu tüzel kişileri tarafından idaresi sağlanan; atık sularının arıtılması amacıyla kullanılan tesisler ve ilgili gayrimenkuller,
- ⇒ Tarımsal araziler,

- ⇒ Sera, limonluk ve benzeri alanlar,
- ⇒ Endüstriyel amaca yönelik kullanılan çeşitli makine ve araçlar.

vii. Verginin Tahsili: Gerek tahakkuk gerekse de tahsil işlemleri ilgili belediyeler tarafından gerçekleştirilmektedir.

viii. Verginin Oranı: Hollanda'da emlak vergisinin oranı belediyeden belediyeye farklılıklar göstermektedir. Yerel otoriteler –konut ve diğer gayrimenkuller ile bunların sahipleri ve kullanıcıları için– farklı oranlar uygulama konusunda (makul düzeyde olmak kaydıyla) serbest bırakılmışlardır. Vergi oranı (sabitlenmiş oran olan), gayrimenkulün her 1500 Amerikan Dolarlık kısmı için 5 – 10 Amerikan Doları arasında uygulanmaktadır.

X. PORTEKİZ'DE EMLAK VERGİLERİ

Portekiz'de uygulanmakta olan emlak vergisi (Contribuição autárquica), 1988'den günümüze değin hemen her yıl yapılan değişiklik ve eklentilere karşın, çeşitli eleştirilere hedef olan bir vergidir. Verginin eleştirilmesinde, *"bu verginin yüksek yasal oranlara rağmen yetersiz performans sebebiyle etkinlikten uzak ve eşit durumdakilere farklı muameleler yapılması nedeniyle de vergilemede adaletten yoksun olması"*¹²⁸ temel neden olarak gösterilmektedir. Aşağıda, günümüzde bu ülkede

¹²⁸ Chiara BRONCHI – José C. GOMES-SANTOS, "Reforming The Tax System in Portugal", Economics Department Working Papers No. 302, ECO/WKP(2001)28, 10 Temmuz 2001, <http://www.oecd.org/eco/eco/>, s. 23, 24.

uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatına ana hatlarıyla yer verilmektedir¹²⁹.

- i. **Yasal Dayanağı:** Portekiz'de uygulanan emlak vergisi olan “Contribuição autárquica” hukuki dayanağını, 27 Aralık 2001 tarihli ve 109-B/2001 sayılı yasadan almaktadır.
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Bu vergiden elde edilen geliri belediyeler kullanmaktadır.
- iii. **Verginin Konusu:** Portekiz'deki tüm kırsal ve kentsel gayrimenkuller, aşağıda belirtilen muafiyet ve istisnalar haricinde, bu verginin konusunu oluşturmaktadır.
- iv. **Verginin Matrahı:** Emlak vergilemesinde, matrahın belirlenmesi açısından, gayrimenkulün değeri esas alınmaktadır. Uygulamada, “değerleme kodu” vasıtasıyla gayrimenkulün değeri saptanmakta ve böylelikle de matraha ulaşılmaktadır. Değerleme kodu yayınlanana kadar kırsal ve kentsel gayrimenkullerin vergilendirilebilir değerleri, kayıt siciline girmiş olan gayrimenkulün getirisinden yararlanılarak elde edilmekteydi. Bu ve benzeri gayrimenkullerin değerlerinin belirlenmesi açısından, 31 Aralık 1988 tarihi “referans tarihi” kabul edilmiş ve değerler bu tarih baz alınarak otomatik olarak güncellenmiştir.
- v. **Verginin Mükellefi:** Ülke içerisinde yaşayıp yaşamadıklarına bakılmaksızın, Portekiz içerisinde gayrimenkule sahip tüm gerçek ve

¹²⁹ Portekiz'de uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, “Inventory of Taxes in the EU – Portugal”, 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_pt.pdf, s. 11, 12.

tüzel kişiler emlak vergisi ödemekle mükelleftirler. Merkezi yönetime, özerk bölgelere, yerel otoritelere ve bunların kurum, kuruluş, tesis, şubelerine ya da temsilciliklerine (bunların tüzel kişilikleri olması durumu da dahil), yerel otoritelerin birlik ve derneklerine, bölgesel ve mahalli birlik ve derneklere, idari ve turistik bölgelere ait gayrimenkuller ile Lizbon ve Porto'nun belirli bazı yöre ve tarihi bölgelerindeki gayrimenkuller ise vergiye konu olarak alınmamaktadır.

vi. Muafiyet ve İstisnalar

- ⇒ Gayrimenkuller, konuyla ilgili yasalarla birlikte; ulusal anıt, kamu yararına yönelik gayrimenkuller ve o kente ilişkin bir değere sahip olup olmamasına göre sınıflandırılmıştır.
- ⇒ Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı ülkelerin Portekiz'de bulunan elçilik ve konsolosluklarına ait gayrimenkuller,
- ⇒ Sosyal güvenlik ile benzeri kurum ve kuruluşların sahip olduğu gayrimenkullerin esas amaçlarına doğrudan hizmet eden kısımları ya da tamamı,
- ⇒ Herhangi bir inanışa ait; dini veya günah çıkarmaya ilişkin grup, kurum ve birliklerin kullandığı gayrimenkuller, onaylanmış tüzel kişiliklerinin varlığı halinde,
- ⇒ Siyasi partilere, ticari birliklere, çiftçileri temsil eden birliklere, tüccarlara, sanayiye ve serbest meslekle uğraşanlara, halka ve kamu yararına idari işlemler gören yapılara,
- ⇒ Kanunda sözü geçen özel nitelikteki hayırsever veya refaha yönelik hizmetlerde bulunan yapılar ile bağımsız kurum ve kuruluşlar; eğitim sisteminin parçası olma işlevine sahip özel eğitim kurum, kuruluş ve tesisleri; gençlik ve spor kulüp ve derneklerinin esas amaçlarına doğrudan hizmet eden kısımları ya da tamamı,
- ⇒ Yardım evleri,

- ⇒ Gayrimenkulün, uygun yasalar ile sahibi ya da intifa hakkı sahibi tarafından; ödünç, karşılıksız olarak kamu bünyesine aktarılması,
- ⇒ Vergi mükellefinin kendisinin ve kendisine ekonomik bağılılığı bulunan kimselerin sürekli konut olarak kullandığı, edinilmiş ya da inşa edilmiş kentsel gayrimenkuller, yasalara uygun olmak kaydıyla (geçici muafiyet),
- ⇒ Oturmaya elverişli gayrimenkulün, değerine bağlı olarak, değişken periyotlar için kiraya verilmesi halinde,
- ⇒ Kişisel gelir vergisi gayeleri açısından, vergilendirilebilir brüt geliri “minimum ulusal aylık maaşın iki katını” ve mal varlığı değer olarak, 6,708.83 Euro’yu aşmayan mükelleflerin sahip olduğu kırsal ve kentsel gayrimenkuller, emlak vergisinden istisna edilmiştir.

- vii. Verginin Tahsili:** Ödenecek vergi miktarı 149.64 Euro’dan az ise, Nisan ayında tamamının ödenmesi gerekmektedir. Eğer 149.64 Euro’dan fazla ise, iki eşit taksitte, Nisan ve Eylül aylarında ödenebilmektedir. Verginin tahsil işlemleri, ilgili yerel otorite tarafından gerçekleştirilmektedir.
- viii. Verginin Oranı:** Kırsal gayrimenkuller için %0.8, kentsel gayrimenkuller için %0.7 ile %1.3 arasındadır. Kentsel gayrimenkuller için verginin oranı, sözü geçen aralıklar dahilinde ve yıllık olarak belediyeler tarafından belirlenmektedir.

XI. BİRLEŞİK KRALLIK’TA EMLAK VERGİLERİ

Birleşik Krallık’ta gayrimenkullerin vergilendirilmesinin temeli çok eski tarihlere dayanmaktadır. (Poor Relief Act of 1601) O günlerden günümüze birçok değişiklik olmakla birlikte emlak vergisinin temelini oluşturan ilkeler

aynı kalmıştır¹³⁰. Genel olarak emlak vergileri, Birleşik Krallık'ta diğer Avrupa ülkelerine nazaran daha farklı bir yapıya sahiptir. Kıta Avrupası'nın istisnası olarak, bu gelir türü Ada Avrupası'nda ve özellikle de *"İngiltere ve İrlanda"*¹³¹ açısından ayrı bir öneme sahiptir.

1940'ların sonlarına doğru başta emlak vergileri olmak üzere yerel vergiler genel vergi gelirlerinin %7'si kadar iken 1960'ların ortalarında yerel vergilerin rolü artmış ve 1989'a kadar %10 seviyelerinde seyretmiştir. Bu tarihten sonra, gerek *"Büyük Britanya Konut Vergisi – Meclis Vergisi (Council Tax)"* dolayısıyla elde edilen gelirlerin, yerini almış olduğu vergilere kıyasla daha az vergi geliri sağlaması¹³² gerekse de 1990 yılından itibaren işyerleri için uygulanmakta olan emlak vergisinin (Business Rates), *yerel yönetimlere yeniden dağıtılmakla birlikte*, yerel kontrolden merkezi kontrol içerisine transfer edilmesi¹³³ (Birleşik Krallık içerisinde sadece Kuzey İrlanda'daki yerel yönetimler işyeri emlak vergisi oranlarını belirleyebilmektedir¹³⁴), yerel vergilerin ve dolayısıyla da emlak vergilerinin öneminin yeniden azalmaya başlamasına neden olmuştur.

Ada Avrupası'nda uygulanmakta olan emlak vergilerinin, Avrupa Birliği'ne üye diğer ülkelerdeki emlak vergilerine kıyasla, *sermaye üzerinde daha fazla vergi yüküne neden olması*¹³⁵ da bu vergilerin önemindeki azalışta bir diğer neden olarak düşünülebilir. Tüm bunlara rağmen bu ülkede uygulanmakta olan gayrimenkul vergilerinden Büyük Britanya Konut

¹³⁰ Nathaniel LICHFIELD – Owen CONELLAN, "Land Value and Community Betterment Taxation in Britain: Proposals for Legislation and Practice", Lincoln Institute of Land Policy Working Paper, Lincoln Institute Product Code: WP00NL1, 2000, s. 67.

¹³¹ Daha fazla bilgi için bkz., TORTOP, "Mahalli İdareler", s. 45.

¹³² Bu konuda bkz., Tom CLARK – Andrew DILNOT, "Long-Term Trends in British Taxation and Spending", The Institute for Fiscal Studies (IFS), Briefing Note No. 25, 2002, s. 7.

¹³³ Stuart ADAM – Chris FRAYNE, "A Survey of the UK Tax System", The Institute for Fiscal Studies (IFS), Briefing Note No. 9, Kasım 2001, s. 16.

¹³⁴ OECD, "Fiscal Decentralisation in EU Applicant States and Selected EU Member States", Centre for Tax Policy and Administration, Paris, Eylül 2002, s. 112.

¹³⁵ European Commission Directorate – General Taxation and Customs Union, "Structures of the Taxation Systems in the European Union (Data 1995 – 2002)", Office for Official Publications of the European Communities, Lüksemburg, 2004, s. 226.

Vergisi'nin (Meclis Vergisi), "*yerel yönetimlerin öz gelirleri içerisindeki en önemli gelir kaynağı olması*"¹³⁶; emlak vergilerinin günümüzde de bu ülkeler açısından taşıdığı önemi ortaya koymaktadır.

İşte bu çerçevede aşağıda, Birleşik Krallık içerisinde bulunan ülkelerde (İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda) günümüzde uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatları "işyeri emlak vergileri" ve "Büyük Britanya Konut Vergisi" başlıkları altında incelenmektedir¹³⁷.

A. İSKOÇYA'DA İŞYERİ EMLAK VERGİSİ

- i. Yasal Dayanağı:** İskoçya'da işyerlerine yönelik emlak vergisi (Business Rates), 1854'ten (Lands Valuation Act) günümüze çeşitli değişikliklere uğrayarak gelmiş ve son şeklini, 1997 yılında yerel yönetim ve vergi oranları ile değerlerin tespitine ilişkin kanun olan "Local Government and Rating Act" ile almıştır.
- ii. Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** İşyeri Vergisi'nden elde edilen gelirler yerel yönetimlere ait olmaktadır.
- iii. Verginin Konusu:** Konut olarak kullanılmayan mağaza, ofis, depo, fabrika ve konut sınıfına dahil edilmeyen diğer benzeri gayrimenkullerin

¹³⁶ Ahmet ULUSOY – Tark VURAL, "Birleşik Krallık'ta (İngiltere ve Galler) Mahalli İdarelerin Görevleri ve Mali Yapıları", http://www.ceterisparibus.net/arsiv/ulusoy_vural2.doc, s. 2.

¹³⁷ Birleşik Krallık içerisinde bulunan ülkelerde uygulanmakta olan emlak vergilerine ilişkin mevzuatlar için bkz., European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – United Kingdom", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_uk.pdf, s. 34 – 42.

tümü; gayrimenkulün dolu ya da boş nitelikte olup olmamasına bakılmaksızın¹³⁸ bu verginin konusunu oluşturmaktadır.

iv. Verginin Matrahı: Gayrimenkulün hesaplanan değeri ve İskoç Bakanlar'ın belirlemiş olduğu *parasal oran* veya diğer bir deyişle *vergi katsayısı* (rate poundage) emlak vergisinin matrahının belirlenmesine esas alınmaktadır. Genellikle gayrimenkulün yıllık kira bedeli ile ilişkilendirilen işyeri emlak vergisi matrahı, değer belirleme otoriteleri tarafından görevlendirilen vergi tahakkuk memurları vasıtasıyla saptanmaktadır. İskoçya'da bu vergiye ilişkin oranlar, 2000 yılından bu yana, İngiltere'den bağımsız bir biçimde uygulamaya konulmaktadır.

v. Verginin Mükellefi: Konut olarak kullanılmayan gayrimenkulde oturan kişiler bu verginin mükellefi olmaktadır.

vi. Muafiyet ve İstisnalar: Tarım arazileri ile miras olarak kalan tüm gayrimenkuller (tarımsal amaçlar ve sportif faaliyetler için kullanılmakta olanlar), at çiftlikleri, kamusal parklar, kanalizasyonlar ve denizaşırı konulara ilişkin gayrimenkuller işyerlerine yönelik emlak vergisinden istisna edilmişlerdir.

İşyerlerine yönelik emlak vergisinden istisna edilmemiş olmakla birlikte, boş olduğu süreç boyunca ilk üç ayı vergiden istisna edilen boş gayrimenkuller de vergiye tabi olmamaktadır. Yine bunların dışında, sanayiye yönelik olanlar hariç tutulmak üzere, diğer gayrimenkuller için belirlenen vergi oranının yarısı uygulanmaktadır.

¹³⁸ Giuseppe MIGALI, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: The United Kingdom", Società Italiana di Economia Pubblica Working Papers No. 185/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002, s. 19.

- vii. **Verginin Tahsili:** Vergi oranları fiilen her yılın 1 Nisan'ından itibaren belirlenmektedir. Vergi ödemeleri; Mayıs ile Şubat ayları arasında 10 aya bölünerek ya da değerlemeye ilişkin otorite tarafından kabul edilmiş olması koşuluyla, konunun uzmanlarınca belirlenmiş diğer ödeme düzenlemelerine uygun bir biçimde yerel otoritelere yapılmaktadır.
- viii. **Verginin Oranı:** 2001 ve 2002 itibariyle uygulanmakta olan parasal oran, 47.0 penidir.

B. KUZey İRLANDA'DA EMLAK VERGİSİ

- i. **Yasal Dayanağı:** Kuzey İrlanda'da emlak vergisinin hukuki temeli, gayrimenkullere ilişkin prensiplerin belirtildiği ve 1977 yılı itibariyle uygulama alanı bulan "The Rates Order" isimli kanuni düzenlemeye dayanmaktadır.
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Kuzey İrlanda'da bu vergi dolayısıyla elde edilen gelirden merkezi ve yerel yönetim birlikte pay almaktadır. Toplanan verginin bir bölümü merkezi yönetim tarafından, sağlanan katkı ve yardımlardan dolayı bu servislerinin maliyeti olarak alınmaktadır.
- iii. **Verginin Konusu:** Muafiyet ve istisnalar içerisinde sayılanlar ile tarımsal bina ve araziler hariç olmak üzere (gayrimenkulde oturuluyor olunması kaydıyla) tüm gayrimenkuller bu verginin konusunu oluşturmaktadır.

iv. Verginin Matrahı

- ⇒ **Hesaplanan değer:** Kira bedelinin esas alındığı bu değerlendirme, gayrimenkul sahibinin ilgili gayrimenkulü “boş” olarak göstermesi durumunda veya var ise kiracısının bu vergiyi ödemeyi kabul etmesi, gayrimenkulü iyi durumda tutması ve sigorta işlemlerinden sorumlu olması koşullarına bağlı olarak “yıllık kira” üzerinden uygulanmaktadır.
- ⇒ **Yöresel Mülk Vergisi (Regional Rate):** Eğitim, sosyal hizmetler, yollar, planlama gibi fonksiyonların gerçekleştirilmesi yönünden sorumlu olan merkezi yönetimin, ilgili hizmetleri gerçekleştirebilmesi amacıyla “yöresel vergi” kullanılmaktadır. Merkezi yönetim, sunulan hizmetler için yapılmakta olan harcamaları karşılamak amacı ile yöresel vergiyi hizmet bedelleri nispetinde yükseltmektedir. Kuzey İrlanda’da, yerel ve yerel olmayan sektörler standart düzenli miktarlarda ayrı yöresel vergiler uygulanmaktadır. Her iki sektör için uygulanmakta olan yöresel vergi de; gerekli olan toplam vergi gelirlerinin Kuzey İrlanda toplam net yıllık değerlemesine bölünmesi yoluyla hesaplanmaktadır.
- ⇒ **Bölgesel Mülk Vergisi (District Rate):** Kuzey İrlanda’daki her bir bölge konseyi, sunulan hizmetler dolayısıyla yapmış oldukları net harcamaları karşılayacak şekilde bölgesel vergi belirlemektedirler. Bu vergiler konseyden konseye, kaynak ve harcama politikasına olan yaklaşımlarına göre, farklılıklar arz etmektedir. Yerel ve yerel olmayan sektörler farklı bölgesel vergiler uygulanmaktadır. İki sektör açısından da, her bir bölge konseyince belirlenen gerekli toplam vergi gelirlerinin toplam bölgesel saptanabilir değerlemeye bölünmesi ile bölgesel vergi tespit edilmektedir.
- ⇒ **Vergilerin tahakkuk etmesi:** Yöresel ve bölgesel vergiler birbirlerine eklenmekte ve böylelikle sterlin olarak belirlenen parasal oranı meydana getirmektedir. Bu da ilgili gayrimenkulün saptanan (hesaplanan) değeri ile çarpılarak, kullanımda olduğu yıl veya yıldan kısa ise kullanıldığı dönem esas alınarak, vergi matrahını oluşturmaktadır.

v. Verginin Mükellefi: Kanunda belirtilmiş koşullar çerçevesinde, muafiyet ve istisnalar içerisinde sayılanlar ile tarımsal bina ve araziler hariç olmak üzere, gayrimenkul içerisinde oturan kimseler bu verginin mükellefi olmaktadır.

vi. Muafiyet ve İstisnalar

- ⇒ Tarımsal arazi ve binalar, sanayiye yönelik binalar, ibadet edilen yerler ile hayırsever kurum ve kuruluşların amaçlarına yönelik olarak kullandıkları gayrimenkuller tamamen,
- ⇒ Nakliye taşımacılığına ilişkin gayrimenkullerin matrahının %75'i,
- ⇒ Bazı spor, eğlence ve dinlenme tesislerinin matrahlarının %65'i bu vergiden istisna edilmiştir.
- ⇒ Engelliler için çalışmakta olan kurum ve kuruluşlara ait bazı gayrimenkuller için vergi indirimi,
- ⇒ Engelli kişiler için, yardımsever kurum ve kuruluşlarca sağlanmış, konut amaçlı kullanılan gayrimenkuller için vergi indirimi,
- ⇒ Düşük gelirli vergi mükelleflerine yönelik olarak, barınacak yer için ödenek verilmesi ve benzeri kolaylıklar mevcuttur.

vii. Verginin Tahsili: Birleştirilmiş olan yöresel ve bölgesel vergiler, tek seferde; Vergi Toplama Temsilciliği, Kuzey İrlanda Maliye ve Personel Departmanı'nın içindeki ilgili temsilcilik ve Merkezi Hükümet Departmanı tarafından toplanmaktadır. Her bölgesel vergi geliri, ilgili bölge konseyinin eline geçmektedir. Parasal oranlar her mali yılın Şubat ayında belirlenmekte ve vergiler her yıl 1 Nisan itibarıyla ödenme aşamasına gelmektedir. Yine vergiler, tek seferde ödenebileceği gibi aylara bölünerek de ödenebilmektedir. Verginin ödenmemesine yönelik olarak uygulanan yaptırım ise, mahkemeler tarafından normal borç yargılama usûllerine göre verilen kararlardır.

- viii. **Verginin Oranı:** Yöresel ve bölgesel vergiler toplanarak parasal orana ulaşılmakta ve bu oranın gayrimenkulün saptanan (hesaplanan) değeri olarak alınan "kira bedeli" ile çarpılması yoluyla da emlak vergisi matrahına ulaşılmaktadır. Yine yukarıda sözü geçen çerçevede, bu vergiye ilişkin parasal oranların hizmet bedellerini karşılayacak şekilde düzenlendiği söylenebilir.

C. İNGİLTERE VE GALLER'DE İŞYERİ EMLAK VERGİSİ

- i. **Yasal Dayanağı:** İngiltere ve Galler'de işyerlerine yönelik emlak vergisinin (Business Rates) hukuki temeli, 1988 tarihli Yerel Yönetimler Maliyesi Kanunu ile 1989 tarihli Yerel Yönetimler ve Konut Kanunu'na dayanmaktadır.
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Bu vergiden elde edilen gelirlerden yerel yönetimler faydalanmaktadır.
- iii. **Verginin Konusu:** Muafiyet ve istisnalar içerisinde sayılanlar hariç olmak üzere, İngiltere'de konut olarak kullanılmayan gayrimenkulde (bina ve/veya arazi) oturulması ya da gayrimenkulün boş durması, işyerleri için uygulanmakta olan emlak vergisinin konusunu oluşturmaktadır.
- iv. **Verginin Matrahı:** Gayrimenkulün hesaplanan değeri (Değerleme Büro Temsilciliği tarafından hesaplanan yıllık kira bedeli) ve yönetimce konulmuş ulusal konut olarak kullanılmayan mülk vergileri çarpanı

matrahın belirlenmesinde kullanılmaktadır. Gayrimenkule ilişkin yeniden değerlendirme ise, 1995 ve 2000 yıllarında yapılmıştır ve son olarak da 1 Nisan 2005 rakamları dikkate alınmaktadır. Sözü geçen çarpan katsayısı, bir önceki yılın enflasyon oranını aşmayacak şekilde yıllık olarak ayarlanmaktadır. Yine İngiltere ve Galler'de yeniden değerlemenin etkilerini hafifletmek için, 1995 ile 2005 arası, bu özel evrelere ilişkin düzenlemeler mevcuttur.

v. Verginin Mükellefi: Konut dışı amaçlara yönelik olarak kullanılan bina ve arazilerin sahibi olan, oturan kimseler bu verginin mükellefi olmaktadır.

vi. Muafiyet ve İstisnalar: Tarımsal bina ve araziler, kamusal ibadet alanları, kamuya ait park ve sanayi bölgeleri başlıca istisnaları oluşturmaktadır. Hayırsever kurum ve kuruluşlar açısından bu vergi %80 oranında indirim tabidir. Diğer kar amacı gütmeyen kurum ve kuruluşlar da, bağlı oldukları yerel otoritenin uygun görmesi halinde ve belirleyeceği oranlarda, istisna veya indirimden yararlanabilmektedirler. Bunların dışında, bazı kırsal işyerleri %50 oranında uygulanmakta olan kırsal vergi indirimine hak kazanabilmektedir. Ayrıca yerel otoriteler, kendi istekleri doğrultusunda, kırsal işyerlerine bu vergi yönünden çeşitli indirimler tanıma hakkına da sahiptirler.

vii. Verginin Tahsili: İşyerlerine ilişkin emlak vergisinin büyük çoğunluğu yerel otoriteler tarafından toplanmakla birlikte, bir kısmı ise; İngiltere uygulaması yönünden "İngiltere Devlet Sekreterliği", Galler uygulaması açısından "Ulusal Topluluk" tarafından tahsil edilmektedir. Vergiden elde edilen tüm gelirler bir havuzda toplandıktan sonra ilgili otoritelere öncelikleri nispetinde dağıtılmaktadır. Yine tüm vergi mükelleflerinin işyerlerine yönelik emlak vergisini, yıl içerisinde en fazla 10 taksit ile ödemeleri gerekmektedir.

viii. **Verginin Oranı:** İngiltere ve Galler'de yıllık kira bedeli ve yönetimce konulmuş ulusal konut olarak kullanılmayan mülk vergileri çarpanı kullanılmakta bunun yanı sıra 1995-2000-2005 itibariyle de taşınmazlar yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır. Çarpan oranı, yıllık enflasyon oranları dikkate alınarak her yıl yeniden belirlenmektedir.

D. BÜYÜK BRİTANYA KONUT VERGİSİ

i. **Yasal Dayanağı:** İngiltere ve Galler'deki mülk vergileri olan "*rates*" (1 Nisan 1990 tarihinde) ve İskoçya'da uygulanan "*community charge – toplum yükümlülüğü*" isimli vergiler, Thatcher hükümeti döneminde; hem halkın hem de yöneticilerin sorumluluk ve duyarlılığını artırmak amacıyla¹³⁹, "*community charge in Great Britain – Büyük Britanya toplum yükümlülüğü*" adı altında toplanmıştır. Halkın benimsediği ismi ile "poll tax – baş vergisi – kelle vergisi" olarak nitelendirilen bu vergi, 1990 yılında yürürlüğe konulmuş ancak özellikle eşitlik ilkesi açısından tartışılması ve tepkilerin giderek bir takım eylemlere dönüşüp siyasallaşması sonucu, 1993 yılında yürürlükten kaldırılmıştır¹⁴⁰.

Son olarak 1 Nisan 1993 tarihi itibariyle, yürürlükten kaldırılan "toplum yükümlülüğü" yerini "*Büyük Britanya Konut Vergisi*" ya da "*Meclis Vergisi*" olarak nitelendirebileceğimiz "*council tax*" isimli vergiye bırakmıştır. Bu verginin yukarıda geçirmiş olduğu değişiklikler sırasında yaşamış olduğu en büyük farklılaşma ise; "*the rates*" adı altında iken *gayrimenkulü*, "*community*

¹³⁹ Veysel K. BİLGİÇ, "Yerel Yönetimler: Teorik Çerçeve, Öğreti, Uygulama – Yargı Kararları, Uluslararası Metinler: İngiltere ile Mukayeseli", 21. Yüzyıl Yayınları, Yayın No. 8 – Hukuk serisi: 3, 1998, s. 416.

¹⁴⁰ Daha fazla bilgi için bkz., NADAROĞLU, "Mahalli İdareler", s. 149.

charge” iken *bireyi* ve *“council tax”* ismi ile de *hem gayrimenkulü hem de bireyi* esas almasıdır¹⁴¹.

Büyük Britanya’da konutlara ve bireylere yönelik olarak uygulanmakta olan ve *“her hanehalkının sınırları içinde bulunduğu mahalli idareye, hanede iki kişinin yaşadığı varsayımına göre hesaplanacak bir vergi ödemesi”*¹⁴² esasına dayandırılan bu verginin (council tax) en önemli özellikleri; *basit bir vergi olması, tüm emlak sahiplerinin vergi bantlarının içinde yer alması, önemli birtakım muafiyet ve istisnaları içinde barındırması, düşük gelirli kişileri koruyucu düzenlemeler içermesi*¹⁴³ olarak belirtilebilir. Bu verginin hukuki altyapısı ise; Büyük Britanya’ya ait 1992 tarihli Yerel Yönetimler Maliyesi Kanunu’na dayanmaktadır.

- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Bu vergiden elde edilen gelirler yerel yönetimlere bırakılmaktadır.
- iii. **Verginin Konusu:** Büyük Britanya’da, kanunda belirtilen muafiyet ve istisnalar haricindeki, tüm konutlar bu verginin konusunu oluşturmaktadır.
- iv. **Verginin Matrahı:** Konutlar üzerinden alınan bu verginin matrahı, yıllık olarak vergiyi koyan (İskoçya’da vergiyi toplayan) otoritenin –*ki bunlar; bölge (district) konseyleri, Londra belediyeleri (London boroughs), Londra Şehri Genel Konseyi (Common Council of the City of London), Scilly Adaları Konseyi, bölgesel (regional) ve adaların konseylerdir*– gerçekleştirmeyi düşündüğü hizmetlerin düzeyi esas alınarak belirlenmektedir.

¹⁴¹ W. B. TAYLOR, “Financial Management of Local Authorities: United Kingdom”, Local and Regional Authorities in Europe (CDLR) Report No. 50, Council of Europe Press, 1993, s. 83.

¹⁴² NADAROĞLU, “Mahalli İdareler”, s. 149.

¹⁴³ Frances PLIMMER – W. J. McCLUSKEY – Owen CONELLAN, “Reform of UK Local Government Domestic Property Taxes”, Property Management, Vol. 17, No: 4, 1999, s.337.

Her konut için ayrı değer tespiti yapılmakta ve konutlar, takdir edilen değerine göre, “değerleme grupları”nın (valuation bands) sekiz seviyesinin bir tanesi içerisine yerleştirilmektedir ve bu yol vasıtasıyla da ilgili konutun ne miktarda vergiye tabi olacağı belirlenmektedir. A’dan H’ye kadar olan değerleme grupları içerisinde “D Bandı” ana bant olarak alınmakta ve diğer bantlar bu banda bağlı olarak belirlenmektedir¹⁴⁴. Yine bu doğrultuda, değerleme grupları içerisinde daha düşük seviyelerde yer alan konutlar için daha düşük miktarlarda vergi ödenmesi söz konusu olmaktadır.

v. Verginin Mükellefi: Verginin mükellefleri genellikle gayrimenkulün sahibi olmakla birlikte; konut içerisinde yaşayanlar, gayrimenkulü işgal edenler ve kiracılar da bu vergiden sorumlu tutulmaktadır.

vi. Muafiyet ve İstisnalar

- ⇒ Oturan kişilerin tümünün öğrenci olduğu konutlar,
- ⇒ Oturan kişilerin tümünün şiddetli zihinsel bozukluğa sahip olduğu konutlar,
- ⇒ Hareket etmeleri çeşitli şekillerde engellenmiş (alıkonulmak, tutukluluk hali vb.) kişilerin sahip olduğu konutlar,
- ⇒ Hareket etmek için kişisel yardım alan veya sağlanan kişilerin sahip oldukları konutlar,
- ⇒ Oturulması kanunen yasaklanan konutlar,
- ⇒ Din elçilerinin yerleşmesi için ayrılmış konutlar,
- ⇒ İpotek ödünç verenlerce yeniden sahip olunan konutlar,
- ⇒ Merhum kişiler tarafından boş bırakılmış konutlar,

¹⁴⁴ Finn G. ANDERSEN – Leif Jarle ASHEIM – Klaus MITTENZWEI – Frode VEGGELAND, “Taxation of Agriculture in Selected Countries: Study of the United States, Canada, Australia, Germany, United Kingdom, Ireland, France, Switzerland and Italy with relevance to the WTO”, Norwegian Agricultural Economics Research Institute, NILF Report 2002-8, Oslo, 2002, s. 67.

bu vergi yönünden istisna edilmiş bulunmaktadır. Vergiden istisna edilecek gayrimenkuller için önceden belirlenmiş bazı koşulların varlığı ve ilgili yönetimin bu hususlarda ikna edilmesi gerekmektedir.

Yine uygulamada, *“bu verginin regresif yönünün kontrolü için”*¹⁴⁵ belirtilen muafiyet ve istisnalar dışında çeşitli indirimler de mevcuttur:

- ⇒ Gayrimenkul içerisinde iki yetişkinin yaşıyor olması halinde verginin tümü alınmakta iken eğer bir kişi yaşıyor ise (esas evi olarak), vergi miktarı %25 oranında azaltılmaktadır. Eğer oturulmakta olunan konut, kimsenin esas evi değil ise (boş veya ikinci ev gibi), bu vergi miktarı %50 oranında azaltılmaktadır.
- ⇒ Bazı kimseler konutların içerisindeki yetişkin kişi sayısı ele alınırken bu sayıya dahil edilmemektedir. Bunlar:
 - Nitelikli öğrenciler, hemşirelik okulları öğrencileri, çıraklar ve gençlik idman stajyerleri ve öğrencileri,
 - Hastanelerde yaşamını sürdüren hastalar,
 - Eve bağımlı olarak yaşamakta olan hastalar,
 - Şiddetli zihinsel bozukluğa sahip kimseler,
 - Dini toplulukların üyeleri,
 - Mahkum edilmiş ve tekrar mahkemeye çıkarılmak üzere cezaevine gönderilmiş tutuklu kimseler,
 - Diplomatlar,
 - Bakım, yardım vb. işlerde çalışanlardır.

Yetişkin sayısına dahil edilmeme hakkının kazanılabilmesi için, önceden belirlenmiş bazı koşulların varlığı ve ilgili yönetimin bu bireylere ait durumlar hakkında ikna edilmesi gerekmektedir. Bunların dışında vergi

¹⁴⁵ The Scottish Parliament – The Information Centre, “A Scottish Service Tax (Updated)”, SPICe Briefing 02/07, 22 Ocak 2002, http://www.scottish.parliament.uk/business/research/pdf_res_brief/sb02-07.pdf, s. 2.

miktarları, engelli kimselerin yaşadıkları ve bu kimselerin ihtiyaçlarını gideren bazı özelliklere sahip gayrimenkullerde azaltılabilmektedir.

- vii. Verginin Tahsili:** Vergiyi koyan yerel yönetim aynı zamanda vergiyi toplamaktadır. Vergiyi ödemekle mükellef veya sorumlu kimselerin, en fazla 12 aylık taksit ile vergiyi ödemeleri gerekmektedir (1 – 12 ay arasında taksitlendirilen bu vergide, genel uygulama; 10 aylık taksit halinde ödeme yapılması şeklinde gerçekleşmektedir).
- viii. Verginin Oranı:** Büyük Britanya’da konutlar üzerinden alınmakta olan bu vergide, yerel otoritelerin gerçekleştirmeyi düşündükleri hizmetler esas alınmakta ve vergi bu hizmetlerin bedellerini karşılayacak şekilde ayarlanmaktadır. Her konut için takdir yöntemi ile değer takdiri yapılmakta ve değerlendirme grupları esas alınarak ödenecek verginin oranı ve miktarı belirlenmektedir.

XII. İRLANDA CUMHURİYETİ’NDE EMLAK VERGİLERİ

İrlanda Cumhuriyeti’nde emlak vergileri, konut dışı amaçlarla kullanılan gayrimenkulleri içeren “*Rates*” ve konut olarak kullanılan gayrimenkuller için uygulanmakta olan “*Residential Property Tax*” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aşağıda, bu vergilere ilişkin mevzuatlara ana hatlarıyla yer verilmektedir¹⁴⁶.

¹⁴⁶ İrlanda Cumhuriyeti’nde uygulanmakta olan emlak vergisi mevzuatı için bkz., European Commission, “Inventory of Taxes in the EU – Ireland”, 17th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_en.pdf, s. 231, 232.

A. KONUT DIŞI AMAÇLARLA KULLANILAN GAYRİMENKULLER ÜZERİNDEN ALINAN EMLAK VERGİSİ

- i. **Yasal Dayanağı:** İrlanda'da konut olarak kullanılmayan gayrimenkuller üzerinden alınan bu vergiye ilişkin hukuki düzenlemeler (Rates), yine bu ülkedeki yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilmektedir.
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Vergiden elde edilen gelire yerel yönetimler sahip olmaktadır. Bunlar; ilçe (county) konseyleri, ilçe belediyeleri (borough) ve bu belediyelere ait kamu tüzel kişileri ile kentsel bölge (district) konseyleridir.
- iii. **Verginin Konusu:** Kanunda adı geçen; çeşitli binalar, fabrikalar, mağazalar, demiryolları, kanallar, maden ocakları, koru ve küçük orman alanları, balıkçılık yapılan yer ve tesisler, dinlenme yer ve tesisleri ile tarımcılık, bahçivanlık, ormancılık ve spor dışındaki amaçlarla kullanılan tüm araziler bu verginin konusunu oluşturmaktadır.
- iv. **Verginin Matrahı:** Verginin matrahı, verginin konusunu oluşturan gayrimenkullerin takdir edilen değeridir. Vergilemeye yönelik değer takdiri yapan kişi ise, tüm ülke için, değerlemeye ilişkin komisyondaki yetkili kişidir. Bu kişinin kararlarına karşı, değerlendirme mahkemelerine başvurma hakkı bulunmaktadır. Daha ileri bir hak olarak da, kanuna ilişkin itiraz için, Yüksek Mahkeme'ye başvurulabilmektedir.
- v. **Verginin Mükellefi:** Kanunda belirtilmiş, "konut olarak kullanılmayan" çeşitli gayrimenkullerin sahipleri ve kullanıcıları bu verginin mükellefi olmaktadır.

vi. Muafiyet ve İstisnalar

- ⇒ Konut olarak kullanılan gayrimenkuller ile karma gayrimenkullerin konut olarak kullanılan kısımları (Hem konut hem de işyeri olarak kullanılan binalar gibi),
- ⇒ Tarımcılık, bahçıvanlık, ormancılık, spor alan ve arazileri,
- ⇒ Çiftlik binaları,
- ⇒ Yalnızca kamusal yarar sağlama ve hayırsever amaçlarla veya bilim, edebiyat ve güzel sanatlar için kullanılan bina ve araziler,
- ⇒ Kiralama veya benzeri başka maddi değerlendirme imkanlarının bulunmadığı çimenlik alanlar,
- ⇒ Balıkçılık yapılan yer ve ilgili tesisler (Bunlar bölgesel balıkçılık için ilan edilen balıkçılık vergilerinin kapsamına dahil edilmektedir),
- ⇒ Devlet binaları istisna kapsamında ele alınmakla birlikte; Maliye Bakanlığı yerel otoritelere, bulunulan bölge için takdir edilmiş konut dışı emlak vergisi değerine göre ödeme yapabilmektedir.
- ⇒ Fener kuleleri, deniz fenerleri, şamandıralar ve yalnızca hava akınından korunmaya yönelik olarak kullanılan veya oturlan gayrimenkuller,
- ⇒ İlgili otorite tarafından gösterilen alanlara yapılan yeni binalar da 10 yıl süreyle bu vergiden istisna edilmektedir.

Bunların dışında bazı kısmi (geçici) muafiyet ve istisnalar da mevcuttur:

- ⇒ Maden ocakları açıldıktan sonra 7 yıl süre ile,
- ⇒ Petrol kuyuları, petrol çıkarmaya başlanılan yıldan itibaren 20 yıl,
- ⇒ Bazı endüstriyel girişimlere yönelik olarak çeşitli sorumluluklar üstlenmek kaydıyla veya devlet yardımlarıyla çalışan kurum ve kuruluşlara ait bina

ve müşterilati için ödenecek verginin üçte ikisi 10 yıl süreyle bu vergiden istisna edilmektedir.

⇒ İlgili otorite tarafından gösterilen alanlardaki binalar; bu binalara yönelik olarak uygulanacak “genişletme ve iyileştirme faaliyetleri” sonucu artış gösterecek vergi matrahları ne olursa olsun, 10 yıl süre ile geçici olarak vergiden istisna edilmektedirler.

Merkezi yönetim yerel yönetimlere, konut ve belirli bazı gayrimenkuller ile tarımsal arazileri bu verginin dışında bırakmasından ötürü, kaybedeceği vergi gelirini dengelemek amacıyla ek ödenek de tahsis edebilmektedir.

vii. Verginin Tahsili: İrlanda’da yerel otoriteler, yaptıkları harcamaları finanse etmek amacıyla ve merkezi hükümet tarafından kendilerine yapılan transfer harcamaları sınır alınarak, bu vergiyi toplamaktadırlar¹⁴⁷. Değerleme ve vergilemeye ilişkin otoritenin bulunduğu yer, genellikle, alt vergi toplama bölgelerine ayrılmakta ve her alt bölge için vergi toplama elemanları tahsil işlemlerini gerçekleştirmektedir. Mükellefler açısından ise, konut olarak kullanılmayan gayrimenkulleri konu alan bu vergi, normal durumlarda, iki eşit taksit ile ödenebilmektedir.

viii. Verginin Oranı: Verginin oranı, merkezi yönetimin doğrudan gerçekleştirmiş olduğu “ödenek, destek ve yardımlar” ile karşılanamayan kamu hizmetleri için yapılan harcamaları karşılayacak şekilde düzenlenmekte ve toplanmaktadır. Yine bu amaca ulaşılabilmesi açısından İrlanda’da, takdir edilen değer esas alınmaktadır.

¹⁴⁷ Alessandro SOMMACAL, “Tax Systems and Tax Reforms in Europe: Ireland”, Società Italiana di Economia Pubblica Working Papers No. 187/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002, s. 12.

B. KONUT AMAÇLI KULLANILAN GAYRİMENKULLERDE EMLAK VERGİSİ

- i. **Yasal Dayanağı:** İrlanda Cumhuriyeti'nde yerel vergilere bakıldığında, bu tip vergilerin geleneksel olarak, mülk vergileri formunda ortaya çıktığı görülmektedir. Halk tarafından çokça eleştirilen bu tür vergiler son olarak 1978 yılı itibariyle kaldırılmış ve yerini bu vergilerden daha makul ve mütevazî bir yapıya sahip olan ve günümüzde de bu ülkedeki yerel vergilerin büyük kısmını oluşturan 1983 tarihli "*Residential Property Tax (RPT)*" isimli vergiye bırakmıştır¹⁴⁸. Konut olarak kullanılan gayrimenkuller üzerinden alınan bu verginin hukuki altyapısı, yine bu ülkeye ait vergi mevzuatını içinde barındıran, 1983 tarihli "Finance Act" ile düzenlenmiştir.
- ii. **Vergi Gelirini Elde Eden Yönetim:** Bu vergi dolayısıyla elde edilen gelirler, merkezi yönetime ait olmaktadır.
- iii. **Verginin Konusu:** Her yıl 5 Nisan itibariyle, "*oturmaya elverişli gayrimenkullere sahiplik veya bu gayrimenkullerde oturulması*" verginin konusunu oluşturmaktadır. "*Konut amaçlı kullanılabilir, oturmaya elverişli gayrimenkul*" ifadesi ile anlatılmak istenen; bahçesi ile birlikte ev olarak kullanılan veya konut amaçlı kullanıma uygun bina veya binanın bir bölümüdür.

Konut olarak kullanılan gayrimenkulün sahip ve/veya kullanıcısının İrlanda'da ikamet ediyor olması durumunda, nerede bulunduğu bakılmaksızın, oturmakta olduğu gayrimenkul vergiye konu olmaktadır.

¹⁴⁸ Victoria Curzon PRICE – Jacques GARELLO, "Index of Fiscal Decentralisation Methodology and Findings", "Ireland – Graham BROWNLOW", Journal des Economistes et des Etudes Humaines, Vol. 13, No: 4, Aralık 2003, s. 475.

İrlanda dışında ikamet etmesi halinde ise, sadece İrlanda'daki konut amaçlı kullandığı gayrimenkulü vergiye konu teşkil etmektedir.

iv. Verginin Matrahı: Sahibinin ve/veya kullanıcısının, özel mülkiyet sahipliğinin bulunduğu gayrimenkul için –kullanım veya sahiplik hakkı dolayısıyla elde edilen faydalara bakılmaksızın ve yine ilgili gayrimenkul üzerindeki çeşitli engellerin varlığı nedeniyle uygulanan indirim dahil edilmeksizin– vergi matrahına esas alınan değeri “piyasa değeri” olmaktadır.

v. Verginin Mükellefi: Oturmaya elverişli gayrimenkullerin sahipleri ile bunlarda oturmakta olan kimseler (kullanıcıları) bu vergiyi ödemekle mükelleftirler.

vi. Muafiyet ve İstisnalar

- ⇒ Gerekli bazı koşulların varlığı halinde; bilimsel, tarihi, mimari ya da estetik değeri ve önemi olan ev ve bahçeler bu vergi yönünden istisnaya tabidirler.
- ⇒ Ev içerisinde yaşayanların geliri (ev sahibi/oturan kimse ile birlikte bu kişinin yanında yaşayanların gelirlerinin toplamı) 20.000 İrlanda Sterlini'ni aşmadığı takdirde bu vergi yönünden mükellefiyet söz konusu değildir.
- ⇒ Ev içerisinde yaşayanların, 20.000 İrlanda Sterlini'nin üzerinde ancak 25.000 İrlanda Sterlini'ni aşmayan bir gelire sahip olmaları durumunda da ödenmesi gereken vergi miktarı azaltılmaktadır.
- ⇒ Her bir yardıma muhtaç veya bağımlı çocuk için de %10 oranında vergi indirimi söz konusudur.

Konut amaçlı kullanılan çiftlik evleri için ise, bu vergi yönünden herhangi bir istisna uygulaması söz konusu değildir¹⁴⁹. Yine sözü geçen bu hükümler, piyasa değeri indekslemesine göre; değeri 65.000 İrlanda Sterlini'ni aşmayan gayrimenkuller ile 20.000 İrlanda Sterlini limitinin altında gelir elde eden kimseler için uygulanmaktadır.

vii. Verginin Tahsili: Mükellefin ilgili gayrimenkulü için, kişisel olarak değer biçmesi ve beyan ederek ödemesi hususlarında zorunluluk mevcuttur.

viii. Verginin Oranı: Her 5 Nisan itibariyle, piyasa değeri 65.000 İrlanda Sterlini'ni aşan tüm konut amaçlı gayrimenkullerden, yıllık olarak %1.5 oranında alınmaktadır.

¹⁴⁹ ANDERSEN – ASHEIM – MITTENZWEI – VEGGELAND, a.g.r., s. 9.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

I. GELİŞİMİ

Osmanlı İmparatorluğu'ndan günümüze çeşitli değişikliklere uğramasına karşın, emlak vergileri ülkemizde gerek mükellef sayısı gerekse kapsamı itibarıyla önemli bir vergi olmuştur. Emlak vergisi, Cumhuriyet yönetiminin Osmanlı İmparatorluğu'ndan devraldığı bir vergidir. 19. yüzyılda Tanzimatla birlikte, eski örfi vergiler "ancemaatin" (topluluk için mükellefiyet doğuran) vergi haline getirilmekle, emlak vergilerine doğru bir adım atılmıştır. Ancak, gerçek bir emlak vergisi uygulamasına 1858 de Arazi Kanunname-i Hümayunu çıkarıldıktan ve arazinin tahririne (yazımına) başlandıktan sonra, 1863 yılında girilmiştir¹⁵⁰. 1858 yılında Altıncı Daire-i Belediye adı altında fiilen ilk belediyenin kurulmasından sonra¹⁵¹ %2'ye kadar alınan emlak vergisi bu dairenin gelirlerinin en büyük kısmını meydana getiriyordu¹⁵². Bu tarihten 1910 yılına kadar geçen sürede araziler ve binalar tek bir emlak vergisi içinde vergilendirilmiştir. 1910'da ise binalar "müsakkafat vergisi" adıyla başka bir vergi konusunu oluşturarak arazi vergisinden ayrılmıştır¹⁵³.

Meşrutiyetle birlikte, emlak vergisinde görülen eksiklikleri gidermek üzere bina ve arazi vergilerini ayıracak bir değişiklik yapılması düşünülmüş

¹⁵⁰ Özhan ULUATAM – Yaşar METHİBAY, "Vergi Hukuku", İmaj Yayınevi, 4. Baskı, Ankara, 2000, s. 358.

¹⁵¹ Bu konu hakkında daha fazla bilgi için bkz., Nihat YILDIZ, "Osmanlıdan Cumhuriyete Belediyeleşme Süreci", Yerel Yönetim ve Denetim, Cilt:3, Sayı:1, Şubat 1998, s.2.

¹⁵² İlber ORTAYLI, "Tanzimat Devrinde Osmanlı Mahalli İdareleri (1840-1880)", TTK Yayınları, Sayı: 178, Ankara, 2000, s.150.

¹⁵³ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 358.

ancak ülkede kadastro işlemleri gerçekleşmediği için arazi vergisinde bir düzenleme yapılamamıştır. Bina vergisi açısından ise, 1910 tarihinde yeni Mûsakakat Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, binalar düzenli bir biçimde vergiye tabi tutulmuştur. Mûsakakat Vergisi, binaların gayrisafi iradı üzerinden ve %12 oranında alınmaktaydı¹⁵⁴.

Matrahı oluşturan bina ve arazinin değerinin sağlıklı bir şekilde belirlenemediği, çoğu arazinin ölçüm ve tahmininin yapılamadığı, itirazlar sonucu gerçekçi olmayan indirim ya da artırımların yapıldığı ve hükümetin birçok raporunda, tahminlerdeki isabetsizlik ile bunların yarattığı haksızlıkların belirtildiği¹⁵⁵ Emlak Vergisi Kanunu, Cumhuriyet döneminde de tahrir değerlerini yükseltmek gibi bazı değişikliklerle, 1931 yılına kadar sürdürülmüş ve bu yıl itibarıyla yerini 1931 tarihli Bina ve Arazi Vergisine bırakmıştır.

1931 yılında çıkarılan Bina ve Arazi Vergisi Kanununu birkaç yıl süren yoğun kadastro işlemleri izlemiş ve elde edilen yazım değerleri uygulamanın temelini oluşturmuştur. Ancak, zaman içinde değişen koşullar ve enflasyon nedeniyle bu değerler anlamsız hale geldiğinden 1961'de yazım değerleri bazı katsayılarla yükseltilmiştir. Fakat, ortaya çıkan sonuç, çeşitli kesimlerden şikayet çektiğinden 1970 yılında 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun çıkarılması yoluna gidilmiştir¹⁵⁶.

Günümüze gelinceye kadar çeşitli değişikliklere tabi tutulmuş olan emlak vergileri (arazi ve bina vergileri), 1936'da yapılan düzenlemeyle il özel idarelerine devredilmişler ve merkezi bütçe sistemi dışına çıkarılmışlardır. 1970 yılında çıkarılan "Finansman Kanunu" çerçevesinde bu iki vergi Osmanlıda olduğu gibi tekrar birleştirilerek "Emlak Vergisi" adı altında

¹⁵⁴ Filiz GİRAY, "Maliye Tarihi", Ezgi Kitabevi, Bursa, Nisan 2001, s. 107.

¹⁵⁵ İ.Fazıl PELİN, "Finans İlimi ve Finansal Kanunlar", İstanbul, 1945, s. 311.

¹⁵⁶ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 359.

uygulamaya konulmuş ve tekrar merkezi bütçe geliri niteliğini kazanmıştır¹⁵⁷. Son olarak 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunla belediyelere bırakılmış olan bu vergiler, günümüzde belediyelerin en önemli gelir kaynaklarından birisi konumundadır. Uygulama açısından, belediyeler tarafından tahsil edilen emlak vergisi gelirlerinin büyük bölümü belediyelerde kalmakta, bir kısmı da il özel idareleri ile köy idarelerine tahsis edilmektedir¹⁵⁸.

1986 yılından itibaren merkezi idare vergileri arasından çıkarılarak belediye vergileri kapsamına dahil edilen emlak vergisi, idarece saptanan "arazi değeri", "inşaat maliyetleri", "amortisman oranları" gibi kıstaslar üzerine oturmuş bir asgari değerin vergisi halini almıştır. Ancak bu değişikliklerin idare açısından doğurduğu sonuçlar tatmin edici olmadığından 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanununda önemli değişiklikler yapılmıştır. Vergide *asgari değer beyanı esas* kaldırılarak mükellefin beyanına dayalı *rayiç bedel esas* getirilmiştir¹⁵⁹.

Bir mahalde alım-satım konusu olan bir emlakın rayiç bedeli; genellikle benzer nitelikteki emlak için bir tür "emsal değeri" olarak temel alınmaktadır. Ancak, *alım-satım sırasında ödenilen tapu harcından kaçınmak için alıcı ve satıcının emlak değerini gerçek değerin çok altında bildirilmesi* ya da *spekülatif amaçlar doğrultusunda emlak üzerine yatırım yapılması* gibi haller; yıllık olarak alınan emlak vergisini kendiliğinden azalttığı gibi, yönetimin belirlediği ölçütlerin geçerliliğini kaybetmesine de neden olmaktadır. Benzer sorunlar, *gayrimenkul kiralarının gerçek değerinin çok altında beyan edilmesi* biçimindeki yaygın uygulamadan da kaynaklanmaktadır¹⁶⁰. Emlak vergisi matrahının gayrimenkulün gerçek rayiç bedelini yansıtmaması, bu matrahın beyanname dönemi boyunca sabit kalmasının vergi kaybına yol açması ve

¹⁵⁷ Hakan YILMAZ, "Türkiye'de Vergi Yapısı ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi", Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Proje, Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi – DPT, Ankara, Aralık 1996, s. 93.

¹⁵⁸ Osman PEHLİVAN, "Kamu Maliyesi", Derya Kitabevi, Trabzon, 2000, s. 150.

¹⁵⁹ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 359.

¹⁶⁰ ŞENER, a.g.e., s. 289.

bina sayılarının tespitinin sağlıklı bir biçimde yapılamaması¹⁶¹ gibi sorunların varlığı, günümüzde; emlak vergisinde vergi değerinin belirlenmesinde kullanılmakta olan *rayiç bedel esasının* yerini (Emlak Vergisi Kanununda 4751 sayılı Kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde), *idare tarafından takdir edilen değere* ya da bir diğer ifadeyle, *hesaplanan bedele*¹⁶² bırakmasına neden olmuştur.

Emlak vergilerinin rakamsal gelişimine baktığımızda, Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında bina ve arazi vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının özellikle günümüz değerlerine göre düşük olmayan bir yapıya sahip olduğunu söylememiz mümkündür. 1926 yılında iki verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının toplamı %7,1 (bina vergisi %2,81 - arazi vergisi %4,29) düzeyindeydi. 1930 yılında bina vergisi %4,74'e kadar çıkmış 1935 yılında %2,97 olmuştur. Arazi vergisi ise 1926 yılındaki değerine dönem içinde bir daha ulaşamamış ve merkezi bütçede yer aldığı son yıl olan 1935'de %3,36 oranında gerçekleşmiştir. Emlak Vergisi, yürürlüğe girdiği yıl olan 1971'de toplam vergi gelirleri içinde %0,73 oranında idi. 1987'de bu oran %1,05'e kadar çıkmış, bu tarihten sonra düşmeye başlayarak 1993'de %0,22 oranında gerçekleşmiştir¹⁶³. Bina ve arazi vergilerinin Cumhuriyetin ilk yıllarında toplam vergi gelirleri içindeki payı ile Emlak Vergisinin bugünkü payı karşılaştırıldığında; bugünkü payının kentleşmenin yoğun bir şekilde yaşandığı bir dönem olmasına rağmen gerçekten önemsiz olduğu gözlenmektedir.

Mülkiyete bağlı olarak alınan, sürekli, olağan, itibari ve özel bir servet vergisi niteliği taşıyan emlak vergisi, ülkemizde; "*bina vergisi*" ve "*arazi vergisi*" olmak üzere iki vergi uygulamasından oluşmaktadır. Bir diğer

¹⁶¹ DPT, "Mahalli Idareler ve Büyükşehir Yönetimi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2364 – ÖİK: 431, Kasım 2004, s. 34.

¹⁶² Bu kavram, bina ve arazi vergilerinin vergi değerlerinin inceleneceği kısımlarda ayrıca açıklanacaktır.

¹⁶³ YILMAZ, a.g.r., s. 93, 94.

ifadeyle emlak vergisi, günümüzdeki uygulama açısından; “iki ayrı verginin ortak adı”¹⁶⁴ olarak nitelendirilebilir. Benzer şekilde, vergi kanunları içerisindeki yeri bakımından mülklik (kaynak) ilkesinin benimsendiği¹⁶⁵ bu vergi, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda da ayrı başlıklar halinde ele alınmaktadır.

II. BİNA VERGİSİ

A. BİNA VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFLERİ, MATRAHI, ORANI, MÜKELLEFİYETİN BAŞLANGICI VE SONA ERMESİ

1. Bina Vergisinin Konusu

Bina vergisinin konusu, Türkiye sınırları içerisinde bulunan binalardır (EVK md. 1). Türkiye sınırları içerisindeki binalar ifadesinden, “Türkiye Cumhuriyeti Devletinin hükümlerine hakkına sahip olduğu kara ve deniz sahası dahilindeki binaların”¹⁶⁶ anlaşılması gerekmektedir. Bu anlamda Türkiye sınırları içerisindeki binalar, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ya da Türkiye’deki yabancılara ait olup olmamasına bakılmaksızın, bu verginin konusu içerisinde yer almaktadır. Buna karşın, Türk vatandaşlarına ait olması halinde dahi Türkiye dışındaki binalar bina vergisine tabi tutulmamaktadırlar.

¹⁶⁴ Kazım YILMAZ, “Türk Vergi Hukuku”, Ce-Ka Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Eylül 2003, s. 227.

¹⁶⁵ Yusuf KARAKOÇ, “Genel Vergi Hukuku”, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 57.

¹⁶⁶ Doğan ŞENYÜZ, “Türk Vergi Sistemi”, Yaklaşım Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2005, s. 622.

Bina kavramı ile anlaşılması gerekenin ne olduğu, Emlak Vergisi Kanununun 2. maddesinde; *“yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada ve gerekse su üzerinde sabit inşaatın hepsi”* olarak ifade edilmektedir. Bu çerçevede, binanın yapımında kullanılan malzemenin mahiyeti, bu kavram ile anlaşılması gereken açısından önem taşımamaktadır. Yapı malzemelerinin farklılığı (taş, demir, ahşap, beton, plastik, vb.) inşa edilen bina vasfını değil, yalnızca binanın matrahını (değerini) etkilemektedir¹⁶⁷.

Kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte dikkate alınmaktadır. Bu çerçevede, kullanım bakımından bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe, kömürlük ve arazi binanın mütemmimi kabul edilecektir (VUK. md. 309). Yine aynı maddeye göre; *“yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil araçlarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri”* bina sayılmamaktadır.

2. Bina Vergisinin Mükellefleri

Emlak Vergisi Kanununun 3. maddesinde belirtildiği üzere, *bina vergisinin mükellefleri*; binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Bu düzenleme çerçevesinde, bina vergisinin mükellefi; öncelikle intifa hakkı sahibi olacaktır¹⁶⁸. Çünkü, bir taşınmaz üzerinde intifa hakkı bulunduğu takdirde malik kuru mülkiyete sahip olup, artık o taşınmazdan yararlanamamaktadır. Bu durumda kuru mülkiyet sahibi değil, yararlanan kişi konumunda olan intifa hakkı sahibi

¹⁶⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 622.

¹⁶⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, “Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması”, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2004, s. 459.

verginin mükellefi olarak kabul edilmektedir¹⁶⁹. İntifa hakkı sahibinin mevcut olmadığı durumlarda binanın maliki, bina vergisi mükellefi olacaktır. Binaanın intifa hakkı sahibi ya da maliki yok ise, bir diğer ifadeyle bina hiç kimse adına tapu siciline kayıtlı değilse, binaya malik gibi tasarruf eden kişi bu verginin mükellefi olacaktır¹⁷⁰.

Vergi ödeme gücü açısından, bir binadan faydalanan kimsenin bina vergisinin mükellefi olmasının, gerek haklılık gerekse vergi alacağının tahsil olanağı yönünden doğru olduğunu söylememiz mümkündür. Yine aynı nedenden ötürü, bir binanın ne maliki ne de intifa hakkı sahibi yok ise; onu malik gibi kullanan, elinde tutan kimsenin vergi mükellefi sayılması kabul edilmiştir. Bu anlamda, bir binaya tasarruf eden kimse, malik veya intifa hakkı sahibi olmadığını ileri sürerek vergi ödemekten kaçınmamaktadır¹⁷¹. Hazine arazisine kaçak gecekondur yaparak oturan kişi, emlak vergisi mükellefiyeti açısından¹⁷² bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Emlak Vergisi Kanununun 3. maddesine göre, bir binaya paylı mülkiyet halinde (değişmeden önceki haliyle “müşterek mülkiyet”) malik olanlar, hisseleri oranında emlak vergisi mükellefi olmaktadır. Yine kanunun aynı maddesinde, elbirliği mülkiyette ise (değişmeden önceki haliyle “iştirak halindeki mülkiyet”), maliklerin bu vergiden müteselsilen (zincirleme olarak) sorumlu tutulacakları belirtilmektedir.

¹⁶⁹ Daha fazla bilgi için bkz., ŞENYÜZ, a.g.e., s. 623, 624.

¹⁷⁰ Osman PEHLİVAN, “Vergi Hukuku”, Derya Kitabevi, Trabzon, Şubat 2003, s. 314.

¹⁷¹ Akif ERGİNAY, “Vergi Hukuku”, Turhan Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 1986, s. 246.

¹⁷² Bkz., Nurettin BİLİCİ, “Vergi Hukuku”, Yargı Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2001, s. 282.

3. Bina Vergisinin Matrahı

Emlak vergisinin matrahına ilişkin düzenleme Emlak Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde yer almaktadır. Buna göre; bina vergisinin matrahı, binanın Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilen vergi değeri olmaktadır. Yine bu madde hükmüne göre; sabit istihsal tesisatına (üretim tesisatına) ait değerler vergi matrahına dahil edilmemektedir. Bunlar bina ile birlikte kullanılan her türlü makine ve aletlerdir.

a. Vergi Değeri

Emlak Vergisi Kanununda, 4751 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile gerek binalar ve gerekse araziler açısından uygulanmakta olan “*rayiç bedel esası*” kaldırılmıştır. Emlak Vergisi Kanununun 29. Maddesinde, binalar için esas alınacak vergi değeri belirtilmektedir. Bu hükme göre binalar için vergi değeri, Maliye ile Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca ortaklaşa tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile binaya ait veya isabet eden arsa değeri toplanarak bulunan değerdir. Binaların vergi değerinin nasıl belirleneceği Emlak Vergisi Kanununun 31. Maddesine göre çıkartılan Tüzük'te gösterilmiştir. Tüzük'te binalar taşıyıcı sistemleri esas alınarak inşaat türüne göre 8, binaların yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarda kullanılan malzemenin cinsi ve kalitesi esas alınarak oluşturulan inşaat sınıflarına göre 5, kullanım amaçlarına göre belirlenmiş 22 gruba ayrılmıştır (EVK Genel Tebliği Seri No: 36).

Tablo: 2
İnşaat Türleri, İnşaat Sınıfları ve Kullanım Amaçları

İnşaat Türleri	Kullanım Amaçları
1. Çelik karkas	1. Fabrika ve imalathaneler
2. Beton karkas	2. Fabrika ve imalathane sosyal tesisleri
3. Yığma kagir	3. Oteller
4. Yarı yığma kagir	4. Sinema ve tiyatrolar
5. Ahşap	5. Hastane ve klinikler
6. Taş duvarlı	6. Banka ve sigorta kurumları
7. Gecekondur tarzı	7. İdare binaları
8. Kerpiç ve diğer basit inşaatlar	8. Benzin istasyonları, yıkama ve yağlama binaları
	9. Yeraltı garajları
	10. Müstakil garajlar
	11. Çok katlı garajlar
	12. Yurtlar
	13. Okullar
	14. Yüzme havuzları
	15. Banyo ve havuzlar
	16. Pazar ve fuar yerlerindeki yapılar
	17. Soğuk hava depoları
	18. Kurutma yerleri
	19. Silolar
	20. Transformatör binalar
	21. Diğer ticarethane ve işyerleri
	22. Mesken binaları
İnşaat Sınıfları	
1. Lüks inşaat	
2. Birinci sınıf inşaat	
3. İkinci sınıf inşaat	
4. Üçüncü sınıf inşaat	
5. Basit inşaat	

Binaların inşaat maliyeti bulunurken kaloriferli binalarda normal inşaat maliyet bedeline %8, asansörlü binalarda %6 asansör bedeli ilave edilir. Binaların tür ve sınıflarına göre bulunacak maliyet bedelinden binanın yaşına ve inşaat türüne bağlı olarak belirlenmiş oranda "aşınma payı" düşülür.

Tablo: 3

İnşaatın Nev'ine Göre Uygulanacak Aşınma Payları

İnşaatın Nev'i	Çelik karkas, Betonarme karkas binalar	Yığma kagir, yığma yarı kagir binalar	Ahşap, taş duvarlı (çamur harçlı) gecekondular tarzı ve vassında binalar	Kerpiç ve diğer basit binalar
0-3 yaş arası %	4	6	8	10
4-5 yaş arası %	6	8	12	17
6-10 yaş arası %	10	12	18	25
11-15 yaş arası %	15	18	25	35
16-20 yaş arası %	20	25	32	45
21-30 yaş arası %	25	32	40	55
31-40 yaş arası %	32	40	50	65
41-50 yaş arası %	40	50	60	75
51-75 yaş arası %	50	60	70	85
76 ve daha yukarı %	60	70	80	95

Vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla bulunmasının mümkün olmadığı hallerde, normal alım satım bedeli, bir yılda getirebileceği kira miktarının 10 katı olarak bulunan "ortalama gelir bedeli" yolu ile belirlenmektedir¹⁷³.

Bina vergisinin matrahının hesaplanmasına ilişkin takip edilecek yolu şu şekilde özetleyebiliriz:

¹⁷³ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 636.

- i. Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren daha önceden resmi olarak belirlenmiş cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılacaktır.
- ii. Bu çarpım sonucu ortaya çıkacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı ilave edilecektir. Bu ilave söz konusu rakamın asansör için %6, kalorifer ve klima için de %8'i oranında olacaktır.
- iii. Bu suretle bulunan toplam değerden yıllara ve inşaat cinsine göre belirtilen yıpranma payı düşülecektir.
- iv. Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilecektir¹⁷⁴.

Bina vergisi mükellefiyetinin başlangıç yılında tespit edilen vergi değerinin, izleyen yıllar itibariyle belirli ölçüler çerçevesinde artırılması öngörülmekte ve bu doğrultuda; *“başlangıç yılını izleyen yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin aynı yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması”* yeni vergi değerinin hesaplanmasında esas alınmaktadır.

Vergi değerini değiştiren nedenlerden ötürü (Herhangi bir nedenden ötürü bir şehir, kasaba ya da köyün tamamında sürekli olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya azalma olması hariç), mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın başından başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen

¹⁷⁴ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 637.

yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasına göre;

- Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin 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 verilmektedir.
- 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 verilmektedir.
- Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde incelemekte ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri göndermektedir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınmaktadır. Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine de onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir. *Şahısların ya da bir diğer ifadeyle, arsa ve arazinin sahibi olan gerçek*

*mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma hakkı bulunmamaktadır*¹⁷⁵.

- Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilan edilir. Bakanlar Kurulu takdir işlemlerine ilişkin dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkili kılınmıştır.

Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesinde, bina vergisine ait değerlerin hesaplanmasında 10 Yeni Türk Lirasına (YTL) kadar olan kesirlerin dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Bakanlar Kurulu yeniden değerlendirme oranının yarısı olarak belirlenen artış oranını, sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95. maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibariyle farklı oranlar belirlemek suretiyle de kullanabilmektedir.

Belediye Gelirleri Kanununun 95. maddesine göre belediyeler, nüfusları ile ekonomik ve sosyal gelişme durumlarına göre Maliye Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatının görüşü alınarak İçişleri Bakanlığınca beş gruba ayrılmaktadır. Resmi Gazete'de ilan olunmasıyla birlikte, bu şekilde ayrılacak belediye grupları; bu kanunun yayım tarihinden itibaren "her üç yılda bir" gözden geçirilerek yenilenmektedir. Maliye Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatının görüşü alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan belediye grupları şu şekilde belirtilmiştir (BGK Genel Tebliği Seri No: 30):

- Nüfusu 100.001 ve yukarı olan belediyeler 1. grupta,

¹⁷⁵ Şükrü KIZILOĞ, "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım Yayınları, 6. Baskı, Ankara, Ekim 2003, s. 508.

- Nüfusu 50.001-100.000 arasında olan belediyeler ile nüfusu 50.001'den aşağı da olsa il merkezi belediyeleri 2. grupta,
- Nüfusu 20.001-50.000 arasında olan belediyeler 3. grupta,
- Nüfusu 5.001-20.000 arasında olan belediyeler 4. grupta,
- Nüfusu 5.001'den aşağı olan belediyeler 5. grupta, yer almaktadır.

b. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler

Sağlıklı bir vergi uygulamasının gereği olarak, binanın vergiye esas alınacak değerini etkileyebilecek çeşitli nedenlerin ortaya çıkması halinde; değerde oluşabilecek bu farklılaşmaların göz önünde bulundurulması büyük önem taşımaktadır. İşte bu doğrultuda Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde, vergi değerinin değişmiş kabul edileceği çeşitli haller belirtilmektedir. Bunlar;

- i. Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması ya da asansör veya kalorifer tesisleri konulması da yeni inşaat olarak ele alınmaktadır),
- ii. Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya diğer nedenlerle tamamen veya kısmen harap olması ya da binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması,
- iii. Bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete özgü bölümlerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına yönelik bölümler haline getirilmesi (Bu açıdan; bir apartmanın her dairesi bir bina sayılmaktadır ve değişiklik nedeni, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olmaktadır),

iv. Bir binanın mütemmimi (tamamlayıcı parçası) durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ya da arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi,

v. Bir binanın taksim ya da ifraz edilmesi¹⁷⁶ veya mükellefinin değişmesi,

vi. Herhangi bir nedenden ötürü bir şehir, kasaba ya da köyün tamamında sürekli olmak üzere bina değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya azalma olması,
şeklinde ifade edilmektedir.

4. Bina Vergisinin Oranı

Bina vergisinin oranı esas itibariyle %0.2'dir. Ancak meskenlere yönelik olarak vergi oranı daha düşük tutulmuş ve oran %0.1 olarak belirlenmiştir. Yine bu oranlar, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içerisinde %100 artırımlı olarak uygulanmaktadır. Bakanlar Kurulu, söz konusu bu vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır.

Burada sözü geçen "*artırımlı uygulama*" ve yukarıda açıklanan Belediye Gelirleri Kanununun 95. maddesinde belirtilen, "*belediyelerin nüfusları ile ekonomik ve sosyal gelişme durumlarına göre beş gruba ayrılması*" ile; özellikle nüfus yoğunluğunun fazla olduğu ve buna bağlı olarak

¹⁷⁶ Elbirliği mülkiyeti halindeki binanın paylı mülkiyet haline dönüştürülmesi taksim olarak kabul edilmekte iken; binaların arsalarının inşaaata elverişli parsellere ayrılması bir ifraz olarak kabul edilmektedir.

gayrimenkullerin değerlerinin de etkilendiği dikkate alınarak *"farklılaştırma"* yaratılmıştır. *Bu düzenlemeler, vergiye esas olacak değer belirlenmesi bakımından esas alınmış olan kriterlere ek fonksiyon görmektedir. Mali amaçlı bu düzenlemeler, vergi ilkeleri açısından da tutarlı birer nitelik taşımaktadırlar*¹⁷⁷.

Bina vergisinin oranı bakımından, sosyal amaçlı bir düzenleme olarak da; Türkiye içinde *tek meskeni* bulunan bir kısım mükellefe yönelik olarak tanınmış olan ayrıcalık dikkati çekmektedir¹⁷⁸. Emlak Vergisi Kanununun 8. maddesine göre; Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere; hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri yalnız kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunan emeklilerin, gazilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olması halinde (intifa hakkına sahip olunması hali dahil), bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirme hususunda yetkili kılınmış bulunmaktadır. Belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım da bu uygulama kapsamı içerisine girmektedir. Ancak, belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler, bu "indirimli vergi uygulaması" imkanından yararlanamamaktadırlar.

Geliri olmadığını belgelemeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu konuda, 44 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile, hiçbir geliri olmayan mükelleflerin indirimli bina vergisi oranından faydalanmak için taahhüt belgesi vermelerinin yeterli olduğu belirtilmiştir. Yine hiçbir geliri olmadığını taahhüt eden mükelleflerin, indirimli vergi oranından yararlanabilmeleri için; gelir vergisine tabi hizmet karşılığı elde edilen ücret, ticari, sınai, mesleki ve zirai faaliyet geliri ile menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, faiz ve temettü veya benzeri bir

¹⁷⁷ AKDOĞAN, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", s. 465, 466.

¹⁷⁸ AKDOĞAN, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", s. 466.

gelirinin olmaması gerektiği belirtilmektedir. Mükelleflerin, belirtilen türden bir gelir elde etmeleri veya ikinci bir meskene sahip olmaları halinde, bu değişikliği mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmeleri zorunlu tutulmuştur.

Öte yandan, 44 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde 2005 yılı için indirimli bina vergisi oranının "0 (sıfır)" olarak uygulanacağı belirtilmektedir. İndirimli vergi oranından yararlanma şartlarını taşımadığı halde, gerçek dışı taahhütte bulunmak suretiyle indirimli vergi oranından yararlanan mükellefler ile durumunda meydana gelen değişikliği bildirmeyen mükelleflerden alınması gereken vergi, cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Emlak Vergisi Kanununun 8. Maddesinde, bina vergisi oranının vergi matrahına uygulanması yoluyla hesaplanacak verginin, *yeni inşa edilen bina veya binalarda*, binanın arsasının (veya arsa payının) vergisinden az olamayacağı belirtilmektedir. Söz konusu bu düzenleme, binaların inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren dört yıl uygulanmaktadır.

5. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı ve Sona Ermesi

Bina vergisi mükellefiyetinin başlangıcı ve sona ermesine ilişkin düzenleme, Emlak Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde yer almaktadır. Buna göre; binanın vergi değerini değiştiren bir durumun ortaya çıkması, takdir işleminin yapılması ve istisnanın sona ermesi bina vergisinde mükellefiyetin başlangıcı açısından esas alınmaktadır.

a. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı

- **Vergi değerini değiştiren bir durumun ortaya çıkması:** Binanın durumunda ortaya çıkabilecek değişiklikler, bina vergisinin değerinde de çeşitli değişikliklere yol açabilmektedir. Vergi değerinin değişmesine neden olan hallerin doğması halinde, *bu değişikliklerin ortaya çıktığı tarihi izleyen bütçe yılından itibaren* bina vergisi mükellefiyeti başlamaktadır. Herhangi bir nedenden ötürü bir şehir, kasaba ya da köyün tamamında sürekli olmak üzere bina değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya azalma olması halinde ise, bu duruma bağlı olarak *takdir işleminin yapıldığı tarihi izleyen bütçe yılından itibaren* mükellefiyet başlamaktadır.
- **Takdir işleminin yapılması:** Dört yılda bir gerçekleştirilen takdir işlemlerinde, *takdir işleminin yapıldığı tarihi izleyen bütçe yılından itibaren* bina vergisi mükellefiyeti başlamaktadır.
- **İstisnanın sona ermesi:** Binaya uygulanan istisnalar varsa mükellefiyet bunların sona ermesi durumunda *istisnanın sona erdiği tarihi izleyen bütçe yılından itibaren* başlamaktadır.

b. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi

Emlak Vergisi Kanununun 9. maddesinde belirtildiği üzere; yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalar dolayısıyla mükellefiyet, *söz konusu olayların meydana geldiği tarihi izleyen vergi taksitinden itibaren* sona ermektedir. Yine

aynı maddeye göre, oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasaklanmış binalar açısından; mükelleflerce, keyfiyetin *vergi dairesine bildirilmesi* veya *vergi dairesince re'sen tespit edilmesi* durumunda, *bu olayların gerçekleştiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren*, bu hallerin devam ettiği sürece bina vergisi alınmamaktadır.

B. BİNA VERGİSİ İLE İLGİLİ İSTİSNALAR

Bina vergisi ile ilgili olarak; ekonomik, sosyal, mali ve idari nedenlerle ilgili çeşitli istisnalara yer verilmiş bulunmaktadır. Belirtilen amaçlarla, Emlak Vergisi Kanununda daimi ve geçici istisnalar, muafiyet terimi kullanılarak ele alınmaktadır. Bilindiği gibi, "vergi konusunun vergiye tabi olup olmamasına ilişkin olarak yapılan sınırlandırmalar vergi istisnaları olarak adlandırılmaktadır. Vergi yükümlüsünün, kişi olarak, vergiye tabi gelir elde etme nedeniyle vergi borcunu ödeme yükümlülüğünde bir sınırlandırma olduğu durumlarda ise, vergi muafılığı veya vergiden muaf olmak söz konusudur"¹⁷⁹.

Bu çerçevede aşağıda, Emlak Vergisi Kanununun bina vergisine ilişkin daimi muafıklar başlıklı 4. ve geçici muafıklar başlıklı 5. maddelerinde ele alınan düzenlemeler "istisna" adı altında incelenmektedir.

¹⁷⁹ Mali Terimler Ansiklopedisi, Hypersoft Yazılım, <http://www.mevzuat2004.com>

1. Daimi İstisnalar

- Katma bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), İl Özel İdarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar;
- İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait binalar;
 - Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları;
 - Belediye sınırları içinde yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri;
- Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları;
- Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müstemilatı (eklentileri);
- Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla);
- Kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri;

- Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müştemilatı;
- Zirai istihsalde (üretimde) kullanılmak şartıyla makina ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler (seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları (Bu binaların bir kısmı ikamete ve bir kısmı da mezkur fıkralarda yazılı maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamet amaçlı kullanılan kısım için uygulanmaktadır.);
- Su ürünleri müstahsillerinin istihsalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları (Bu binaların bir kısmı ikamete ve bir kısmı da mezkur fıkralarda yazılı maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamet amaçlı kullanılan kısım için uygulanmaktadır.);
- Toplumun kullanımına açık olduğu Maliye Bakanlığınca kabul edilen, genel amaçlı; rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile, demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı ve yerüstü geçitleri, peron, alimantasyon tesisleri, iskele ve istasyon binaları ile yolcu salonları, cer ve malzeme depoları gibi demiryolu mütemmimleri, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne ait hava liman ve meydanlarındaki terminal binaları, teknik blok, hangar, sistemlere ait depo; elektronik, elektrik ve mekanik sistemlere ait laboratuvar ve bakım tesisleri, pist taksirut ve apron sahası ile ısı ve enerji santralleri, hidrofor tesisleri, gerek hava liman ve meydanlarda ve gerekse uçuş yolları üzerindeki seyrüsefer yardımcı (radar, ILS, VOR, DME, NDB gibi) tesisleri ile hava yer ve yer yer muhabere sistemleri (VHF, UHF, HF) ve yukarıda belirtilen sistem ve tesislerin mütemmimleri, (Diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları mütemmim sayılmamaktadır.);

- Her nevi su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri;
- Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müştemilatı (Karşılıklı olmak şartıyla) ve Merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar;
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla);
- Enerji nakil hatları ve direkleri;
- Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla);
- Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları;
- Karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Antlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlara ait özel okul binaları;
- Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar;
- Tersane binaları (müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç.);

- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit (değişmeden önceki şekli götürü) usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticari sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmamaktadır.);
 - Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtım amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar (Pompa, kompresör, basınç düşürme ve ölçüm, hat vana grupları, haberleşme, pik, katodik koruma gibi);
 - 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait binalar,
- bina vergisinden daimi olarak istisna tutulmuşlardır. Bu binalar; Devlete ait olmaları veya Devlete ait kuruluşların binaları olmaları, sağlık, eğitim ve spor gibi sosyal amaçlarla kullanılmaları yönünden benzerlikler taşımaktadırlar.

2. Geçici İstisnalar

Geçici istisnalar, güdülen amaçların gerçekleştirilmesi bakımından, kapsam olarak sınırlı muafiyet uygulama imkanı tanınmış olan binalardır¹⁸⁰. Emlak Vergisi Kanununun 5. maddesinde düzenlenmiş olan geçici istisnalardan yararlanabilecek binalar şunlardır:

¹⁸⁰ AKDOĞAN, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", s. 462.

- Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 2.500 Yeni Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ü, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici istisnadan faydalandırılmaktadırlar.
- Bu binaların, bina apartman ise dairelerin, mesken olarak kullanılması şartıyla, satın alma veya sair suretle iktisap olunması halinde de yukarıdaki muaflik hükmü kalan süre için uygulanmaktadır.
- Mevcut binalara ilave yapılması halinde (*mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin (1) sayılı bendine göre, yeni inşaat hükmündedir*), beyan edilen değerden bu kısma isabet eden değer için, yukarıda yazılı istisna aynı şart ve süre ile uygulanmaktadır.
- Binanın, bina apartman ise dairenin, kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde bu binaya veya daireye tanınmış bulunan muafiyet bu halin meydana geldiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren düşmektedir.
- Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu amaca tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici istisnadan yararlandırılmaktadırlar.
- Bazı sınırlamalar çerçevesinde olmak kaydıyla (Emlak Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (c) fıkrasında; kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu istisnanın uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, istisnadan

faydalananak mükelleflerin; İmar ve İskan Bakanlığından veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi vergi dairesine ibraz edilmesi şartı bulunmaktadır.); deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin meydana geldiği veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin meydana geldiği yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici istisnadan faydalandırılmaktadır. (Böyle bir durumun varlığı halinde, yukarıdaki "mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerine ilişkin hüküm" uygulanmamaktadır.)

- Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılmakta olanlar hariç), bu amaca yönelik olarak kullanıldıkları süre için vergiden istisna tutulmaktadırlar.
- Planlama teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici istisnadan yararlanmaktadırlar.
- Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile bu vergiden istisna tutulmuşlardır.

Emlak Vergisi Kanununun 23. maddesinde belirtildiği üzere, geçici veya daimi istisnalardan yararlanacak olanların da vergi bildiriminde bulunmaları zorunlu tutulmuştur.

III. ARAZİ VERGİSİ

A. ARAZİ VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFLERİ, MATRAHI, ORANI, MÜKELLEFİYETİN BAŞLANGICI VE SONA ERMESİ

1. Arazi Vergisinin Konusu

Ülkemizde, arazi ve arsalar da emlak vergisinin kapsamı içerisine alınmış bulunmaktadır. Emlak Vergisi Kanununun 12. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bina vergisi açısından olduğu gibi arazi vergisinde de, Türkiye sınırları içi deyiminden "Türkiye Cumhuriyeti'nin hükümlerlik hakkını kullandığı sahalar" anlaşılmalıdır. Bu doğrultuda, bu sahalar dışında kalan kısımlardaki arazilerin, ülkemiz açısından, arazi vergisi konusu içerisinde yer alması söz konusu değildir. Bilindiği üzere *arazi*, üretimde kullanılan toprağı ifade etmek üzere kullanılan çit, duvar, yol gibi doğal ve yapay işaretlerle çevrili yeryüzü parçasıdır. *Arsa* ise, arazinin özel bir durumu olup, imar planı ile iskan sahası olarak ayrılarak inşaat yapmaya uygun hale gelmiş ve belediye sınırları içinde belediye tarafından parsellenmiş araziye ifade etmektedir¹⁸¹. Bununla birlikte, belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş arazilerden hangilerinin, Emlak Vergisi Kanunu yönünden arsa sayılacağı ise Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 1983 tarihli ve 6122 sayılı Karar ile kullanmış ve ilgili Kararın 1. maddesinde arsa sayılacak araziler belirtilmiştir. Buna göre;

¹⁸¹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 643.

- Belediye ve mücavir alan sınırları içinde imar planı ile iskan sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan,
- Belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunup da imar planı ile iskan sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskun halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan, parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa sayılmaktadır. (Ancak bu yerlerdeki arazi ve arazi parçaları zirai faaliyette kullanıldıkları takdirde arsa sayılmamaktadır.)
- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da konut, turistik veya sınai tesis yapılmak amacıyla her ne şekilde olursa olsun, parsellenen ve tapuya bu yolda şerh verilen arazi ve parçaları,
- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınai veya turistik önemi ya da hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve İmar ve İskan Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanların sınırları içinde, imar planı ile iskan sahası olarak ayrılan yerlerdeki arazi ve arazi parçaları arsa sayılmaktadır.

2. Arazi Vergisinin Mükellefleri

Arazi vergisinin mükellefleri Emlak Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, arazi vergisinde de (bina vergisinde olduğu gibi), arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler verginin mükellefi olmaktadır. Aynı şekilde verginin

mükellefi, öncelikle var ise intifa hakkı sahibi; intifa hakkı sahibinin bulunmaması durumunda arazinin maliki olacaktır. Hem intifa hakkı sahibinin hem de malikin olmaması durumunda ise, araziye malik gibi tasarruf eden, verginin mükellefi olacaktır. Bir araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında arazi vergisi mükellefi olmaktadır. Elbirliği mülkiyette ise malikler, bu vergi yönünden, zincirleme olarak sorumlu tutulmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, mülkiyeti ihtilafı bulunan arazi için mutasarrıfı bulunmayan kişiler tarafından ödenen arazi vergilerinin, uyuşmazlığın ödeme yapan aleyhine sonuçlanması halinde; uyuşmazlıkla ilgili bulunanların karar tarihinden itibaren bir yıl içerisinde başvurmaları koşuluna bağlı olarak kendilerine iade edileceği belirtilmiştir.

3. Arazi Vergisinin Matrahı

a. Vergi Değeri

Emlak Vergisi Kanununda, 4751 sayılı Kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde; bina vergisindeki uygulamaya paralel olarak arazi vergisinde de *rayiç bedel esas* kaldırılmış bulunmaktadır. Yeni uygulamada, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (a) fıkrasına göre, arsa ve araziler için vergi değeri; 213 sayılı VUK'un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonları tarafından arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için; cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kırış, taban, sulak)

itibariyle *“takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedel”* olarak belirtilmektedir.

Arazi vergisi mükellefiyetinin başlangıç yılında tespit edilen vergi değerinin, izleyen yıllar itibariyle belirli ölçüler çerçevesinde artırılması öngörülmekte ve bu amaca yönelik olarak da; *“başlangıç yılını izleyen yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması”* yeni vergi değerinin hesaplanmasında esas alınmaktadır.

Vergi değerini değiştiren nedenler dolayısıyla (herhangi bir neden yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olmak üzere arazinin değerinde %25’i aşan oranda artma veya azalma olması hariç), mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasına göre (sözü geçen fıkra bina vergisinin incelendiği kısımda yer almaktadır) belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın başından başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen *yeniden değerlendirme oranının yarısı* nispetinde artırılması suretiyle uygulanmaktadır. Yine bu çerçevede, *“mükellefiyetin başladığı yılda yapılacak bina, arsa ve arazi vergisinin tarhiyatına esas vergi değerinin hesaplanmasında, belirtilen şekilde arsa ve arazinin artırılmış bulunan metrekare birim değerlerinin dikkate alınması”*¹⁸² yoluna başvurulabilecektir.

Arazi vergisinde de (bina vergisinde olduğu gibi), vergi değerinin hesaplanmasında, 10 Yeni Türk Lirasına (YTL) kadar olan kesirler dikkate alınmamaktadır. Bakanlar Kurulu, söz konusu artış oranını sifıra kadar

¹⁸² AKDOĞAN, “Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması”, s. 478.

indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95. maddesi uyarınca belirlenen *belediye grupları* (bina vergisine ilişkin kısımda açıklanmıştır) itibarıyla farklı oranlar belirlemek suretiyle de kullanabilmektedir.

b. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler

Arazinin vergiye esas alınacak değerini etkileyebilecek çeşitli nedenlerin ortaya çıkması olasılığı dolayısıyla, bu değer değişikliklerinin arazi vergisi uygulaması bakımından dikkate alınması önem arz etmektedir. Bu doğrultuda Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde, vergi değerinin değişmiş kabul edileceği çeşitli haller belirtilmektedir. Bunlar;

i. Arazinin hal veya heyetinde değişiklik olması,

- Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi,
- Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi,
- Tarım yapılan bir arazinin doğal afet veya arıza nedeniyle veya diğer sebeplerden ötürü tarıma elverişsiz hale gelmesi,
- Tarım yapılamayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi,
- Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi,

ii. Bir binanın tamamlayıcı parçası durumunda olan arazinin, tamamlayıcılık durumundan çıkması ya da bir arazi veya arsanın binanın tamamlayıcı parçası durumuna girmesi (Vergi Usul Kanunun 305. maddesine göre; belediye teşkilatı bulunan yerlerde belediye sınırları

içindeki binaların tamamlayıcı parçası olan araziler; belediye teşkilatı bulunmayan köylerde binanın işgal etmiş olduğu saha dahilindeki binaların tamamlayıcı parçası olan araziler; ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan araziler; bina ile sınırlanmış olup, kullanılış tarzı itibariyle de bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair araziler binaların tamamlayıcı parçası sayılmaktadır),

iii. Bir arazinin taksim veya ifraz edilmesi¹⁸³ veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının kamulaştırılması da ifraz olarak işlem görmektedir),

iv. Birden fazla arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi,

v. Herhangi bir neden yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olmak üzere arazinin değerinde %25'i aşan oranda artma veya azalma olması, şeklinde ifade edilmektedir.

4. Arazi Vergisinin Oranı

Arazi vergisinin oranına ilişkin düzenleme, Emlak Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde yer almaktadır. Buna göre; verginin oranı arazilerde %0.1, arsalarda ise %0.3'tür. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanmaktadır. Bakanlar Kurulu, söz konusu bu vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır.

¹⁸³ Arazinin ifrazı, arazinin birden fazla parçalara ayrılmak suretiyle tapuya tescil edilmesi işlemidir. Arazinin taksimi (örneğin, elbirliği ile mülkiyetin paylı mülkiyete dönüştürülmesi) hukuki bir anlam taşırken ifrazı fiili anlam taşımaktadır.

5. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı ve Sona Ermesi

Arazi vergisi mükellefiyetinin başlangıcı ve sona ermesine ilişkin düzenleme, Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde yer almaktadır. Buna göre; arazinin vergi değerini değiştiren bir durumun ortaya çıkması, takdir işleminin yapılması ve istisnanın sona ermesi arazi vergisinde mükellefiyetin başlangıcı açısından esas alınmaktadır.

a. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı

- **Vergi değerini değiştiren bir durumun ortaya çıkması:** Arazinin durumunda ortaya çıkabilecek değişiklikler, arazi vergisinin değerinde de çeşitli değişikliklere yol açabilmektedir. Vergi değerinin değişmesine neden olan haller meydana geldiği takdirde, *bu değişikliklerin ortaya çıktığı tarihi izleyen bütçe yılından itibaren* arazi vergisi mükellefiyeti başlamaktadır. Herhangi bir nedenden ötürü bir şehir, kasaba ya da köyün tamamında sürekli olmak üzere arazi değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya azalma olması halinde ise, bu duruma bağlı olarak *takdir işleminin yapıldığı tarihi izleyen bütçe yılından itibaren* mükellefiyet başlamaktadır.
- **Takdir işleminin yapılması:** Dört yılda bir gerçekleştirilen takdir işlemlerinde, *takdir işleminin yapıldığı tarihi izleyen bütçe yılından itibaren* arazi vergisi mükellefiyeti başlamaktadır.

- **İstisnanın sona ermesi:** Arazi vergisi ile ilgili olarak uygulanmakta olan istisnalara ilişkin gerekli koşulların ortadan kalkması durumunda, istisnanın sona ermesi ve mükellefiyetin başlaması söz konusu olmaktadır. İstisnanın sona ermesi durumunda, mükellefiyet *istisnanın sona erdiği tarihi izleyen bütçe yılından itibaren* başlamaktadır.

b. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Sona Ermesi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre, kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasaklanan araziler açısından; mükelleflerce, keyfiyetin *vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi* durumunda, *yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren*, bu hallerin devam ettiği sürece arazi vergisi alınmamaktadır. Arazi vergisinin alınmadığı bir diğer durum ise; deprem, su basması, yangın gibi doğal afetler nedeniyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ilişkindir. Bu olayların meydana geldiği tarihleri izleyen bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile arazi vergisi alınmamaktadır. Yine 1319 sayılı Kanunun aynı maddesi uyarınca; arazi vergisi mükellefiyeti, arsanın üzerine bina yapılması halinde, inşaatın bittiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren sona ermektedir.

B. ARAZİ VERGİSİ İLE İLGİLİ İSTİSNALAR

Bina vergisinde olduğu gibi, arazi vergisinde de istisnalar; daimi ve geçici istisnalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Arazi vergisine ilişkin istisnalara, Emlak Vergisi Kanununun 14. ve 15. maddelerinde yer verilmiştir.

1. Daimi İstisnalar

- Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait olan araziler,
- Yerel yönetim kuruluşları ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilmekte olan:
 - Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait araziler,
 - Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait araziler,
- Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları ya da bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları koşuluyla, kamu menfaatine yarar sağlayan derneklere ait araziler,
- Yabancı devletlere ait; gerek elçilik ve konsolosluk binaları, gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılması amacıyla sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunmakta olan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar,
- Mezarlıklar,
- Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların sahip olduğu arazi ve arsalar,

- Belediye ve civarı olan alanın sınırları dışında kalan arazi (Basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılmakta olan arsa veya arazi hariç olmak üzere; ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ve arsalar ile arsa sayılacak parsellenmemiş arazi açısından bu istisna uygulanmamaktadır.),
 - Petrolün boru hatları ile transit geçişine ilişkin projelere yönelik olarak; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki ya da irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş olan gayrimenkuller,
 - 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerince; temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri ya da hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait arazi ve arsalar,
- arazi vergisinden daimi olarak istisna tutulmuşlardır.

2. Geçici İstisnalar

Emlak Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde bazı ekonomik, mali ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak geçici istisnalara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, aşağıda yazılı araziler geçici olarak arazi vergisinden istisna tutulmaktadır;

- Özel kanunlarına göre, Devlet ormanı dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl vergiden istisna tutulmuştur. Böylelikle, ormanlık alanların genişletilmesine yönelik

faaliyetlerde bulunan kişi ve kuruluşlar teşvik edilmektedir. Bu istisna, doğanın korunması yanı sıra orman ürünlerinin üretimini teşvik açısından da fonksiyon görmektedir.

- Toprak ve topoğrafik özellikleri ile erozyon sınırlayıcı faktörler nedeniyle, kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve diğerk hallerden ötürü üzerinde tarım yapılamayan alanların, ıslah önlemleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl süre ile istisna uygulanmaktadır. Burada güdülen amaç, verimsiz arazinin işlenmesi ve ıslahı teşvik edilerek arazinin verimli hale getirilmesinin sağlanmasıdır.
- Teknik, ekonomik ve ekolojik yönlerden gerekli koşullara sahip olan araziler için; yeniden fidanla dikim veya aşılama ya da yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesi halinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl süre ile istisna uygulanmaktadır. Bu istisnanın amacı, ağaçlandırma ve meyve tarımcılığına yönelik faaliyetlerin teşvik edilmesidir.
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından, organize sanayi bölgeleri ile ilgili araziler için; sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar istisna uygulanmaktadır. Bu istisna uygulaması vasıtasıyla ulaşılmak istenen amaç ise, organize sanayi bölgelerinin gelişimine katkıda bulunmak, kurumlaşmış ve düzenli hale getirilmiş sanayi bölgeleri ile sanayi sitelerinin oluşumuna imkan vermektir.

3. Arazi Vergi Değerinde İstisna

Daha çok tarımsal faaliyetlerin yapılmakta olduğu, henüz arsa haline getirilmemiş ve esas itibarıyla tarımsal niteliğe sahip araziler açısından bir koruma önlemi olarak, Emlak Vergisi Kanununun 16. maddesinde, arazi vergisinde istisna uygulamasına yer verilmiştir. Buna göre, arsalar hariç olmak üzere; mükelleflerin, belediye sınırları ve bu belediyelerin civar alanları içinde bulunan arazilerinin toplam vergi değerinin 250 Yeni Türk Lirası (YTL) arazi vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisnanın uygulanmasında; mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerlerinin toplu olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu düzenleme, istisnadan yararlanmak amacıyla aile içerisinde arazi parçalanmasına yol açılmaması düşüncesinin bir yansımasıdır¹⁸⁴. Arazi vergisinde istisna, hisseli araziler açısından ise; mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle uygulanmaktadır.

III. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNDE BİLDİRİM VERME VE SÜRESİ, BİLDİRİM VERİLMEMESİ

Modern vergilemenin "önce beyan, sonra kontrol" sisteminin benimsendiği emlak vergisi sisteminde; mükelleflerce yapılan beyanların doğruluğunun kontrolünün yapılamaması yanı sıra vergi denetleme elemanlarının emlak vergileri konularındaki ihtisaslarındaki eksiklikler, bina ve arazi vergileri ile emlakın potansiyel verimi veya kirası arasında genel

¹⁸⁴ AKDOĞAN, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", s. 477.

anlamda bir ilişki kurulamaması¹⁸⁵ gibi uygulama açısından karşılaşılan sorunların giderilmesi amacıyla, çeşitli yasal düzenlemelere gidilmiş ve böylelikle işleyişe etkinlik kazandırılmaya çalışılmıştır¹⁸⁶. Günümüzde, emlak vergisi açısından ülkemizde otuz yıl civarında uygulama imkanı bulmuş olan beyan sistemi, yerini; bildirim verilmesi esasına bırakmıştır. Beyan sisteminden vazgeçilmiş olmasına karşın, Emlak Vergisi Kanununa 4751 sayılı Kanunla eklenen Ek 2. madde hükmünde;

- Emlak vergisi mükellefleri tarafından en son verilmiş bulunan emlak vergisi beyannamelerinin belediyelerce muhafaza edileceği ve bu Kanuna göre ilgili belediyelerce yapılacak tarhiyat sırasında, bina veya araziye ilişkin olarak bu beyannamelerde yer alan bilgilerin dikkate alınacağı,
- Köylerde bulunan bina ve araziye ilişkin olarak 1998 yılı genel beyan döneminde muhtarlar tarafından doldurulup belediyelere teslim edilen köy kıymet beyanı defterlerinin ilgili belediyelerce muhafaza edileceği ve köy kıymet beyanı defterlerinde kayıtlı bina ve arazilerin vergi değerlerinin tespiti gereken hallerde belediyelerin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre gerekli tespiti yaparak ilgililere bildirmesi gerektiği,

belirtilmektedir. Burada güdülen gaye, önceki dönemde uygulanan beyan sistemi dolayısıyla idarenin sahip olduğu bilgilerden yararlanılması ve böylelikle emlak vergisine ilişkin doğru tespit ve uygulamaların gerçekleştirilebilmesidir.

¹⁸⁵ İlhan ÖZER, "Devlet Maliyesi", Başbakanlık Basımevi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1986/276, Cilt: I, Ankara, 1986, s. 282, 283.

¹⁸⁶ AKDOĞAN, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", s. 467.

A. BİLDİRİM VERME VE SÜRESİ

Emlak Vergi Kanunu'nun 33. maddesinde yazılı vergi değerini değiştiren nedenlerin bulunması halinde (herhangi bir nedenden ötürü bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya azalma olması durumu hariç), *geçici ve daimi istisnadan faydalananlar dahil olmak üzere*, emlak vergisi bildiriminin verilmesinin zorunlu olduğu, ancak; devlete ait arazi için bildirim verilmeyeceği belirtilmektedir.

Emlak vergisi ile ilgili olarak bildirim verme süresi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 23. maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre bildirimlerin;

- Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden önce kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde,
- Vergi değerini değiştiren nedenlerin doğması halinde (herhangi bir nedenden ötürü bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya azalma olması durumu hariç), değişikliğin meydana geldiği bütçe yılı içerisinde,

emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilmesi gerekmektedir. Söz konusu bu haller bütçe yılının son üç ayı içinde meydana gelmiş ise, bildirim; olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içerisinde verilmelidir.

Emlak Vergisi Kanununun 23. maddesinde, elbirliği mülkiyetinde mükelleflerin; müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, bireysel olarak da bildirim verebilecekleri belirtilmektedir. Elbirliği mülkiyetinde bireysel

olarak bildirim verilmesi halinde, gayrimenkule ait vergi değeri üzerinden hissedarların adedine göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılması yoluna gidilmektedir. Paylı mülkiyet halinde ise bildirim, bireysel olarak verilmektedir. Bildirimlerin şekil ve kapsamını belirleme hususunda, Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Mükellefler tarafından verilmekte olan bildirimlerdeki bilgiler, bildirimin yapıldığı ve ilgili bulunduğu dönemden sonra yapılacak tarhiyatlarda otomatikman dikkate alınmaktadırlar. Yine bildirimlerde yer alan bilgilere göre gerçekleştirilen takdir işlemleri dört yılda bir kendiliğinden yapılmaktadır. Bir diğer deyişle, bir daha bildirim yapılmamaktadır ve bu hususta mükelleflere düşen bir görev bulunmamaktadır¹⁸⁷. Ancak, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde “vergi değerini tadil eden sebepler” olarak belirtilen durumların meydana gelmesi halinde mükellefler bildirimde bulunmak zorundadırlar.

B. BİLDİRİM VERİLMEMESİ

Emlak Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde bildirimin süresinde verilmemesi halinde, bina ve arazi vergilerinin idarece tarh edileceği ifade edilmektedir. Mükelleflerin üzerlerine düşen bildirim görevlerini yerine getirmemeleri ve belediyeye zamanında başvurmamaları halinde, belediye kendiliğinden yoklama fişi çerçevesinde elde ettiği bulgulara göre vergiyi tarh etmektedir¹⁸⁸. Yine Kanunun aynı maddesinde; idarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değerinin, Emlak Vergisi Kanununun, yukarıda açıklanan vergi

¹⁸⁷ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 633.

¹⁸⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 635.

değeri ile ilgili 29. maddesi hükmünün göz önünde tutulması suretiyle hesaplanacağı belirtilmektedir.

IV. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNİN TARH VE TAHAKKUKU

Emlak Vergisi Kanunu'nun 11. maddesinde bina vergisinin ve 21. maddesinde arazi vergisinin tarh ve tahakkukuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Yapılmış olan bu düzenlemelere göre, verginin tarh ve tahakkuku her iki vergi açısından da aynıdır. Belirtilen esaslar doğrultusunda bina ve arazi vergileri;

- Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,
- Emlak Vergisi Kanununun, vergi değerini değiştiren hallerle ilgili 33. maddesinin 1-7. bentlerinde belirtilmiş olan nedenlerle bildirim verilmesi gereken durumlarda, vergi değerini değiştiren nedenlerin meydana geldiği bütçe yılını izleyen yılın Ocak ayı içinde; vergi değerini değiştiren sebep yılın son üç ayı içerisinde meydana gelmiş ve bildirim, vergi değerini değiştiren nedenin ortaya çıktığı bütçe yılını izleyen yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,
- Herhangi bir nedenden ötürü; bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması durumunda, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını izleyen yılın Ocak ve Şubat aylarında,

Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınmak suretiyle, yıllık olarak, *ilgili belediye tarafından* tarh olunmaktadır. Bir il veya ilçe sınırı içerisinde birden fazla belediyenin bulunması halinde ise, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina ve araziye ait emlak vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili vali tarafından belirlenmektedir.

Emlak Vergisi Kanununun 11. ve 21. maddelerine göre, bildirim posta yoluyla gönderildiği takdirde, vergi; bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içerisinde tarh olunmaktadır. Bu durumda bina ve arazi vergileri, tarh edilen tarih itibariyle tahakkuk da etmiş sayılmaktadır. Yine bu durum, mükellefe bir yazı ile bildirilmektedir. Yapılan tarh ve tahakkuk işlemlerini izleyen yıllarda, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina ve arazi vergileri, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılmaktadır.

V. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNİN ÖDENMESİ

Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesine göre, bina ve arazi vergileri; iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Birinci taksit; Mart, Nisan, Mayıs aylarında, ikinci taksit ödemesi ise Kasım ayı içerisinde gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığı ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirme hususunda yetkili kılınmış bulunmaktadır. Vergilerin sürelerinde ödenmeyen kısma veya vadelerinden sonra ödenmeleri halinde; ödeme süresinin son gününü ifade eden vadesinin bittiği tarihten itibaren, her ay için gecikme zammı uygulanmaktadır (AATUHK md. 51).

Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuat ile tasarrufu kısıtlanmış olan bina, arsa ve arazilere ait vergi; kısıtlamanın devam ettiği sürece (kısıtlanmamış olduğu duruma göre hesaplanan verginin) 1/10 oranında tahsil olunmaktadır. Kısıtlamanın kaldırılması halinde bu vergi; kaldırılma tarihini izleyen bütçe yılından itibaren tüm vergi değeri üzerinden ödenmektedir. Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'u; binanın satılması, kamulaştırılması ya da hibe yoluyla başkasına devir ve temlik halinde (tahsil zamanaşımına uğramamış olanları) muaccel (ödenmesi gerekir) hale gelmektedir. Bina kısıtlılığını gerektiren şartların ya da kısıtlı sayılmasına ilişkin unsurların neler olduğu, Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskan ve İçişleri Bakanlıklarının görüşleri alınarak çıkarılan 14.9.1972 gün ve 14306 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmeliğin 3. ve 5. maddelerinde yer almaktadır. Buna göre;

- İmar veya yol istikamet planlarında, yol, meydan, yeşil saha, park, otopark gibi kamu hizmetlerine veya hal, mezbaha, elektrik santrali, trafo, okul, hastane, cami, itfaiye binası gibi resmi yapı ve tesislere ayrılmış olması nedeniyle ek ve değişikliklere izin verilmeyen binaların tasarrufu kısıtlanmış kabul edilmektedir.
- İmar veya yol istikamet planlarında, tarihi veya sanat değeri ya da gösterdiği karakteristik yerleşme düzeni yönünden yeniden inşasına, ek ve değişikliklerine izin verilmeyen veya ek ve değişikliklerine belirli koşullar ile izin verilen veya Eski Eserler ve Anıtlar Kurulunca eski eser olarak tespit edilen binanın (ticaret, sanat-zanaat veya mesleki bir faaliyetin icrası için yapılan, tesis maksadı dışında bir fonksiyon verilen veya bu amaçla kullanılan hariç) tasarrufu kısıtlanmış sayılmaktadır.

Bir binanın veya arazinin el değiştirmesi halinde, binanın ya da arazinin eski ve yeni malikinin emlak vergisinin ödenmesinden “zincirleme olarak” sorumlu tutulacağı Emlak Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinde

belirtilmektedir. Buna göre; devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş olan emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan zincirleme olarak sorumlu tutulmaktadırlar. Ancak, devralan kişinin, verginin önceki mükellefine rücu hakkı bulunmaktadır. Aynı madde uyarınca bu işlemlerle ilgili olarak, tapu dairelerinin; devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı izleyen ayın 15. günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirmeleri gerekmektedir.

VI. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNDE ZAMANAŞIMI

Emlak vergisinde, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı; bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır (EVK md. 40). Burada dikkat edilmesi gereken husus; zamanaşımının başlangıcına esas alınan tarihin niteliğidir. Bu tarih; arazi ya da binanın bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihtir¹⁸⁹.

VII. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNİN PAYLAŞTIRILMASI

Emlak Vergisi Kanununun mükerrer 38. maddesinde, tahsil edilen bina ve arazi vergilerinin paylaşılmasına ilişkin esaslara yer verilmiştir. Buna göre; Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyeler tarafından tahsil edilen emlak vergisi tutarının yarısı Büyükşehir belediyesi payı, kalan tutarın %15'i il özel idareler payı olarak ayrılmaktadır. İl özel

¹⁸⁹ AKDOĞAN, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", s. 483.

idareler payının hesaplanmasına esas olan tutardan il özel idareler payının düşülmesinden sonra kalan kısmın %20'si büyük şehir belediyesi payına ayrıca ilave edilmektedir. Büyükşehir kapsamı dışındaki belediyelerce tahsil edilen emlak vergisinin %15'i il özel idareler payı olarak ayrılmaktadır¹⁹⁰. Bu şekilde, belediyeler tarafından tahsil edilen Emlak Vergisi'nin %7.5'i il özel idarelerine, %58.5'i Büyükşehir belediyelerine aktarılmakta, kendilerine ise hasılatın %34'ü kalmaktadır. Vergilemede özellikle fayda ilkesinin geçerli olduğu emlak vergisinde, gayrimenkullere ilişkin hizmetleri sunan belediyeler (özellikle de Büyükşehir belediyelerine dahil olanlar) hasılatın bir bölümünden feragat etmek zorunda kalmaktadırlar¹⁹¹.

Vergi konusunu oluşturan ve ilçe belediyelerinin sınırları içerisinde yer alan gayrimenkulün değerini etkileyen faktörler arasında ilçe belediyesince sağlanan hizmetler daha fazla önem arz etmektedir. Verginin tahsil masrafları da ilgili ilçe belediyeleri tarafından üstlenilmektedir. Tüm bunlara karşılık, ilçe belediyelerinin tahsil ettikleri emlak vergisi hasılatının yalnızca %34'üne sahip olmaları, adalet açısından yaratabileceği sorunların yanı sıra ilçe belediyelerini vergiyi takip ve tahsil etme konularında da isteksizliğe sevk edebilir. Bu çerçevede ülkemiz açısından, günümüzde varolan bölüşüm yapısının vergi tahsilatında yaratabileceği olumsuz etkiler göz önünde bulundurulmalıdır.

¹⁹⁰ Söz konusu hükümlere göre, il özel idareleri ve büyük şehir belediyeleri payı olarak ayrılan miktarların tahsil edildiği ayı izleyen ayın yedinci günü akşamına kadar il özel idareleri ve büyük şehir belediyelerine bir bildirim ile beyan edilerek aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Tahsil ettikleri vergiyi belirtilen süre içinde il özel idarelerine ve büyük şehir belediyelerine yatırmayan belediyelerden, yatırmaya mecbur oldukları paylar; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı uygulanarak tahsil edilmektedir.

¹⁹¹ Ayşe GÜNER, "Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Öz Gelirleri Üzerine", http://www.worldbank.org/wbi/publicfinance/documents/workshop_ankara/guner_turkish.pdf, s. 3.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

EMLAK VERGİLERİNİN TÜRKİYE VE BAZI AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. EMLAK VERGİLERİNİN YETKİ VE MALİ PAYLAŞIM AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devletler, toplum için gerekli tüm faaliyetleri merkezi idare aracılığı ile yürütmemektedir. Bu faaliyetlerden bazılarının mahalli idareler tarafından gerçekleştirilmesi, siyasal ve ekonomik sebeplerden ötürü daha rasyoneldir; hatta bir bakıma zorunludur. Bu durum, zaruri olarak, merkezi idare ile mahalli idareler arasında birtakım ilişkilerin doğmasına sebep olmaktadır. Bu ilişkiler federal bir devlette federal örgüt, üye devletler ve mahalli idareler arasında olmak üzere üçlü bir aşamada, üniter bir devlette ise merkezi idare ile mahalli idareler arasındaki ikili bir aşamada meydana gelmektedir. Bütün bu kuruluşlar, giriştikleri çeşitli faaliyetler sebebiyle birbirlerini etkilemektedirler. Bu ilişkilerin rasyonel prensiplere göre düzenlenerek ve hukuki birtakım esaslara bağlanarak, kısacası kurumlaştırılması gerekmektedir. Aksi halde ekonomik açıdan kaynak israfı, siyasal açıdan yetki çatışması, idari açıdan ise toplumda huzursuzluk yaratacak birtakım kargaşaların doğması kaçınılmaz olur¹⁹².

İdareler arası ilişkiler çok yönlü olmakla birlikte, “*mali nitelikte olanlar*” uygulamada daha büyük bir önem kazanmaktadırlar. Merkezi idare ile mahalli idareler arasındaki mali ilişkilerin iki yönü bulunmaktadır. Bunlardan

¹⁹² NADAROĞLU, “Mahalli İdareler”, s. 51.

birincisi görevlerin, diğeri de kaynakların bölüşülmesine ilişkindir. Aynı kavram, gelir ve gider bölüşümü şeklinde de ifade edilebilir. Çünkü her görevin gerçekleştirilmesi bir harcamayı gerektirmektedir. Bu sebeptendir ki hizmet, mali planda harcama olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁹³. Bir diğer deyişle, kamu hizmetlerinin bölüşülmesi; bunların gerektirdiği mali araçların paylaşılması ihtiyacını da beraberinde getirmektedir.

Yerel hizmetlerin görülmesindeki zorluklar, görev ve sorumlulukların tümüyle belediyelere bırakılması ile kırılabilecek nitelikte değildir¹⁹⁴. Bu noktada önemli olan, hangi tür hizmetleri merkezi idarenin, hangilerini yerel idarenin yapacağını belirlenmesidir. Yerel hizmetlerin başarıyla yerine getirilebilmesi için, hizmet ve gider bölüşümünün nasıl yapılacağı, buna karşın gelir bölüşümündeki ölçütlerin ne olacağına ilişkin sorunun çözülmüş olması gerekmektedir¹⁹⁵. Bu anlamda, *mali paylaşım* (tevzin, uyuşma, uzlaşma, denkleştirme)¹⁹⁶; idareler arasında hizmetlerin ve dolayısıyla giderlerin bölüşülmesi ile hizmetlerin gerçekleştirilmesini sağlayacak kaynakların paylaşılması olmak üzere iki yönlü ilişkiyi belirtmektedir.

Mali paylaşım çerçevesinde, emlak vergisi; diğer birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de (1986 yılından itibaren) belediye vergisi durumuna getirilmiştir. İşte bu doğrultuda aşağıda, Avrupa Birliği'ne üye bazı ülkeler ile Türkiye'deki emlak vergisi uygulamaları mali paylaşım ve mali düzen (vergileme yetkisi, geliri elde eden yönetim, oranları değiştirme yetkisi) yönünden ele alınmaktadır.

¹⁹³ NADAROĞLU, "Mahalli İdareler", s. 51.

¹⁹⁴ DPT, "Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Yayın No:DPT: 2538 – ÖİK: 554, Ankara, 2001, <http://ekutup.dpt.gov.tr/yerelyon/oik554.pdf>, s. 69.

¹⁹⁵ TORTOP, "Yerel Yönetimler Maliyesi (Görev ve Kaynak Bölüşümü)", s. 27.

¹⁹⁶ Türk maliye literatüründe merkezi idare ile mahalli idareler arasında meydana gelen gider ve gelir bölüşümü, 1940'lardan bu yana "mali tevzin" başlığı altında incelenmiştir. Mali literatürümüze F. Neumark ile giren mali tevzin kavramı, Almanca'daki "finanzausgleich", "Fransızca'daki compromis fiscal" ve İngilizce'deki "intergovernmental fiscal relations" kavramlarının karşılığı olarak kullanılmıştır. Daha fazla bilgi için bkz., NADAROĞLU, "Mahalli İdareler", s. 52, 53.

Tablo: 4
Emlak Vergilerinin Mali Paylaşım ve Mali Düzen İçerisindeki Yeri

ÜLKELER	VERGİLEME YETKİSİ	VERGİ GELİRİNİ ELDE EDEN YÖNETİM	YEREL YÖNETİMLERİN ORANLARI DEĞİŞTİRME YETKİSİ
Avusturya	Merkezi yönetim	Komünler	Var
Danimarka	Merkezi yönetim	Yerel yönetimler (belediyeler ile il ve ilçe idareleri)	Sınırlı
Finlandiya	Merkezi yönetim	Yerel yönetimler	Sınırlı
Fransa	Merkezi yönetim	Yerel yönetimler	Sınırlı
Almanya	Merkezi yönetim	Yerel yönetimler	Sınırlı
İrlanda	Merkezi yönetim	Yerel yönetimler	Sınırlı
İtalya	Merkezi yönetim	Bölgesel ve yerel yönetimler	Sınırlı
Hollanda	Yerel yönetim	Yerel yönetimler	Sınırlı
Portekiz	Merkezi yönetim	Yerel Yönetimler	Sınırlı
İspanya	Merkezi yönetim	Yerel yönetimler	Yoktur (Ancak limitler ve kanun tarafından çizilecek koşullar çerçevesinde, yerel otoritelere bu yetki tanınabilmektedir.)
Türkiye	Merkezi yönetim	Yerel yönetimler	Yoktur (Oranları merkezi yönetim belirlemektedir.)
Birleşik Krallık	Merkezi yönetim	Yerel yönetimler	Sınırsız (Bu hususta emlak için eskiden uygulanmakta olan oran üst sınır olarak alınmaktadır. Yeni oran bu oranın altında belirlenebilmektedir.)
Yunanistan	Merkezi yönetim	Merkezi yönetim	Yoktur

Kaynak: Richard ALMY, "A Survey of Property Tax Systems in Europe", Department of Taxes and Customs, The Ministry of Finance, Republic of Slovenia, Mart 2001, s. 22, 23.
<http://www.agjd.com/EuropeanPropertyTaxSystems.pdf>

Tablo: 4'te görüldüğü üzere emlak vergisi konulmasına ilişkin yetki, Hollanda dışındaki tüm ülkelerde, merkezi otoriteye ait bulunmaktadır. Ülkelerin emlak vergisi sistemlerinin incelendiği kısımda da açıklandığı üzere, Hollanda uygulamasında yerel otoriteler; gerek tahakkuk ve tahsil gerekse de farklı oranlar uygulama konusunda (makul düzeyde olmak kaydıyla) serbest bırakılmışlardır. Günümüzde Hollanda'daki yerel yönetimler bu yetkilerini gayrimenkulün her 1500 Amerikan Dolarlık kısmı için 5 – 10 Amerikan Doları arasında uygulamaktadırlar. Ancak uygulamanın etkinliğine yönelik eleştiriler, *rakamsal artışlara rağmen*, bu ülke açısından da geçerliliğini sürdürmektedir. Yine bu çerçevede, teoride sözü edilmiş olan “*yerel yönetimlerin gayrimenkulleri kavramasındaki kolaylık*” tabiri emlak vergisi uygulamasında tek başına yeterli olmamaktadır.

Tabloda vergi gelirini elde eden yönetimlere baktığımızda, Yunanistan dışındaki tüm örnek ülkelerde emlak vergisi gelirlerinin yerel yönetimlere bırakıldığını görmekteyiz. Benzer şekilde ülkemizde de, gerçekleştirilmekte olan yerel hizmetlere karşılık “*yerel yönetimlerin kaynak ihtiyacının giderilmesinde*” emlak vergisi önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

Emlak vergisi oranlarının değiştirilmesi açısından yetki sahibi otoritelere bakıldığında ise, çoğunlukla vergi oranlarının yerel yönetimler tarafından belirlendiğini söylememiz mümkündür. Ancak İspanya, Yunanistan ve Türkiye’de bu uygulamalar merkezi yönetimler tarafından gerçekleştirilmektedir. Yunanistan’daki uygulama, emlak vergisinin merkezi otorite vergileri içerisinde yer almasından kaynaklanmaktadır. İspanya’da “*çeşitli kanun ve koşullara bağlı olarak*” oran değiştirme yetkisi yerel yönetimlere bırakılabilirken, Türkiye açısından ise böyle bir durum söz konusu değildir.

Vergi oranlarını değiştirme, istisna ve muafiyetlerin belirlenmesi hususlarında birçok ülkede sınırlı da olsa yerel yönetimlere yetkiler verilmiş olmasına karřın¹⁹⁷; ülkemiz açısından belediyelerin sahip oldukları vergi gelir kaynakları üzerinde (verginin matrah ve tutarı üzerinde) bu tip düzenlemelerin yapılmasına yönelik olarak belirleyici olma yetkisi bulunmamaktadır¹⁹⁸. Aynı nedenler dolayısıyla ülkemizde, diğer belediye vergi gelirleri gibi emlak vergisinin de, ne derecede öz vergi geliri sayılabileceği tartışma konusudur. Tüm bunlar doğrultusunda ülkemiz açısından, *emlak vergisi tahsil ve paylaşımına yönelik uygulamaların merkezi yönetimden yerel yönetimlere aktarılmış olmasına karşın*, oranların merkezi yönetim tarafından belirleniyor olması; bu verginin yerel bir vergiden çok bir tür kaynak transferi olduğunu düşünmemize yol açmaktadır.

Mali zerkliğin seviyesine ilişkin bir diğer gösterge de, merkezi yönetimlerin yerel yönetimleri yerel vergilerin uygulanması konusunda zorunlu tutup tutmadığıdır. İncelemekte olduğumuz Birleşik Krallık ve Hollanda dışındaki tüm Avrupa Birliği yesi ülkelerde “yerel otoriteler” emlak vergisinin uygulanması konusunda zorunlu tutulmuşlardır. Sözü edilen iki ülkede ise, yerel yönetimlerin bu vergi dolayısıyla gelir elde etmek gibi bir zorunlulukları bulunmamaktadır. Ülkemiz açısından da, *incelemekte olduğumuz ülkelerin büyük çoğunluğunda olduğu gibi*, yerel yönetimlerin emlak vergisinin uygulanması konusunda zorunlu tutulduęunu¹⁹⁹ söylememiz mümkündür. Yunanistan ise, emlak vergilerini merkezi yönetim eliyle uygulamakta olduğundan söz konusu bu açıklamaların haricinde kalmaktadır.

¹⁹⁷ Volkan AĞDAş – Mehmet GR – Vildan KURT, “Property Taxation and Land Management”, Second FIG Regional Conference, Morocco, 2 – 5 Aralık 2003, <http://www.tyd.yildiz.edu.tr/>, s. 9.

¹⁹⁸ Ayşe GÜNER, “Mali zerklik çerçevesinde Yerel Yönetimlerin Gelirleri zerine Bir Değerlendirme”, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu “Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma”, Denizli, 23 – 27 Mayıs 2005, <http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/ayseguner.pdf>, s. 10, 11.

¹⁹⁹ Bkz., Council of Europe, “Local Finance in Europe”, Local and Regional Authorities in Europe, No. 61, Council of Europe Publishing, Table 8: Local Exclusive Taxes in Member States of the Council of Europe, 1997, s. 43.

II. EMLAK VERGİLERİNİN GAYRİSAFİ YURTIÇI HASILA, YEREL YÖNETİM GELİRLERİ VE TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. EMLAK VERGİLERİNİN GAYRİSAFİ YURTIÇI HASILA İÇİNDEKİ PAYLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Tablo: 5
Emlak Vergilerinin GSYİH İçerisindeki Payı

ÜLKELER	GSYİH İÇERİSİNDE EMLAK VERGİLERİNİN YÜZDESİ (YILLIK)*			
Avusturya	0.27 (1995)		0.6 (2002)	
Danimarka	1.42 (1979)	1.00 (1991)	0.96 (1998)	1.7 (2002)
Finlandiya	0.48 (1995)		1.1 (2002)	
Fransa	1.14 (1979)	2.2 (1990)	1.63 (1995)	3.3 (2002)
Almanya	0.37 (1979)		0.4 (1995)	0.8 (2002)
İrlanda	1.16 (1979)		0.87 (1995)	1.5 (2002)
İtalya	0.81 (1995)		2.2 (2002)	
Hollanda	0.84 (1979)	0.6 (1991)	0.75 (1995)	2.1 (2002)
Portekiz	0.41 (1995)		1.1 (2002)	
İspanya	0.13 (1979)		0.68 (1995)	2.4 (2002)
Türkiye	0.25 (1979)		0.9 (2002)	
Birleşik Krallık	3.30 (1979)		3.26 (1995)	4.3 (2002)
Yunanistan**	1.3 (1997)		1.7 (2002)	

Kaynak: Richard ALMY, "A Survey of Property Tax Systems in Europe", Department of Taxes and Customs, The Ministry of Finance, Republic of Slovenia, Mart 2001, s. 22, 23.
<http://www.agjd.com/EuropeanPropertyTaxSystems.pdf>

* "GSYİH İçerisinde Emlak Vergilerinin Yüzdesi" içerisinde yer alan 2002 yılı ülke değerleri için kaynak: "Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle GSYİH İçindeki Payı", OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2004 (Table 6)

** Yunanistan'a ait GSYİH içerisindeki yüzdelik değer için kaynak: BRONCHI, a.g.m., s. 19.

Tablo: 5'te yer alan ülkeler içerisinde, GSYİH içerisinde en yüksek emlak vergisi oranına sahip ülkelerin Birleşik Krallık içerisindeki ülkeler (İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda) olduğunu görmekteyiz. 1995 yılı itibariyle, bu ülkelerde toplanmakta olan emlak vergisi (GSYİH'in %3.26'sı), kendilerine en yakın değere sahip olan Fransa'nın (GSYİH'in %1.63'ü) iki katıdır. Emlak vergisinin GSYİH'e oranının zaman içinde tüm ülkeler için artış gösterdiği görülmektedir. Bu rakamların büyük çoğunluğu, *ülkelerin önceki yıllara ait rakamları da göz önünde bulundurulduğunda*, kendi içerisinde önemli artışlar olarak karşımıza çıkmaktadır. 2002 yılı değerleriyle, Birleşik Krallık %4.3 ile bu vergi yönünden öncülüğünü sürdürürken özellikle; İspanya, Hollanda, İtalya ve Fransa'daki artışlar dikkat çekicidir. Bu artışların nedeni; yerel yönetimlerin güçlendirilmesine yönelik vergi politikalarının, *1995 ve öncesine nazaran*, 2002 yılı değerleri itibariyle ülkeler bazında daha güçlü bir seyir izlemesidir.

Benzer gelişim ülkemiz açısından da söz konusudur. Ancak 2002 yılı itibariyle, incelemekte olduğumuz Avrupa Birliği üyesi ülkelerin GSYİH'leri içerisinde emlak vergisi ortalaması (%1.9) ülkemiz aynı yıl değerinin (%0.9) iki katından fazladır. Ülkeler bazında ele aldığımızda da, Avusturya ve Almanya dışındaki ülkelerin tümü Türkiye değerinin üzerindedir. Bu anlamda ülkemiz, son yıllarda ülke ekonomileri içerisinde emlak vergilerindeki artışı Avusturya ve Almanya'ya benzer şekilde daha düşük düzeylerde sürdürmektedir.

B. EMLAK VERGİLERİNİN YEREL YÖNETİM GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Yerel Yönetim Toplam Gelirleri İçindeki Payının Değerlendirilmesi

Tablo: 6
Emlak Vergilerinin Yerel Yönetim Gelirleri İçerisindeki Payı

ÜLKELER	YEREL YÖNETİM GELİRLERİ İÇERİSİNDE EMLAK VERGİSİ (1995)
Avusturya	%1.8
Danimarka	%3.24
Finlandiya	%2.62
Fransa	%20.73
Almanya	%6.82
İrlanda	%7.91
İtalya	%6.8
Hollanda	%5.34
Portekiz	%8.63
İspanya	%6.91
Türkiye	%3.76
Birleşik Krallık	%12.56
Yunanistan*	

Kaynak: Richard ALMY, "A Survey of Property Tax Systems in Europe", Department of Taxes and Customs, The Ministry of Finance, Republic of Slovenia, Mart 2001, s. 22, 23.
<http://www.agjd.com/EuropeanPropertyTaxSystems.pdf>

* Yunanistan'da uygulanmakta olan sistemde emlak vergisi, merkezi yönetim vergi geliri niteliğindedir. Bu nedenle tabloda "**Yerel Yönetim Gelirleri İçerisinde Emlak Vergisi**" paylarına ilişkin verilerin bulunduğu kısım boş bırakılmıştır.

Emlak vergilerinin yerel yönetim toplam gelirleri içerisindeki payına baktığımızda; Fransa ve Birleşik Krallık'taki yerel yönetimlerde emlak vergisinin diğer ülkelere nazaran daha önemli paylara sahip olduğunu görmekteyiz. 1995 itibariyle Fransa'da emlak vergisi, yerel yönetim gelirlerinin %20.73'ünü oluşturmaktadır. Fransa'yı %12.56 ile Birleşik Krallık takip etmektedir.

Ülkelerin emlak vergisi mevzuatlarının incelendiği kısımda da belirtildiği üzere Fransa ve Birleşik Krallık'ta emlak vergileri, geleneksel olarak, yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynaklarını oluşturmaktadır. Tabloda yer alan Avrupa Birliği üyesi ülkelerin (Yunanistan hariç) yerel yönetim gelirleri içerisinde emlak vergisine ilişkin payları ortalama olarak %7.6 iken aynı yıl itibariyle Fransa ve Birleşik Krallık değerlerinin ortalamasının %16.6 oluşu; bu ülkelerin yerel yönetim gelirleri düzeyinde emlak vergisine vermekte olduğu önemin bir göstergesidir.

Ülkemizde toplam belediye gelirleri içerisinde emlak vergisinin 1991 – 1998 yılları arasındaki görünümüne ve yine bu yıllarda gerçekleşen yüzde değerlerine ise aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo: 7
Belediye Gelirleri İçerisinde Emlak Vergisi

Milyar TL	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Toplam Belediye Gelirleri	11.544	21.554	48.569	93.499	178.076	362.098	789.148	1.496.411
Emlak Vergisi	460	609	760	6.503	6.698	8.203	9.488	89.487
Emlak Vergisi/ Toplam Belediye Gelirleri (%)	4	2.8	1.6	7	3.8	2.3	1.2	6

Kaynak: Türkiye’de belediye gelirleri içerisinde emlak vergisine ilişkin verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Veriler;
<http://www.yerelnet.org.tr/yerelyonetimler/bg9195.php>,
<http://www.yerelnet.org.tr/yerelyonetimler/bg9697.php> internet adreslerindeki bilgilerden derlenmiştir.

Tabloda da görüldüğü üzere toplam belediye gelirleri içerisinde emlak vergisinin 1991 – 1998 değerlerinin ortalaması %3.6 olarak gerçekleşmiştir. Emlak vergisinin belediye vergisi haline getirildiği 1986 yılı itibariyle %10.2 olan bu oran²⁰⁰, takip eden yıllarda giderek azalmış ve hem 1995 yılı için hem de 1991 – 1998 yıllarının ortalaması itibariyle, Tablo: 6’da açıklanmış olan Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki rakamların büyük çoğunluğunun altında gerçekleşmiştir.

Türkiye ve incelemekte olduğumuz Avrupa Birliği’ne üye ülkeleri birlikte ele aldığımızda; 1995 yılı itibariyle ülkemizde emlak vergilerinin yerel yönetim gelirleri içerisindeki payı (%3.8), Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki aynı yıl ortalamasının yarısı (%7.6) kadardır. Bu anlamda ülkemizde belediyeler,

²⁰⁰ DPT, “Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, Yayın No:DPT: 2454 – ÖİK: 510, Ankara, 1996, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf>, s. 43.

AB ülkelerine nazaran, gelirlerinin daha büyük bir bölümünü; “ulaşılması ve elde edilmesi daha kolay bir kaynak olan” emlak vergisinin dışındaki kaynaklardan temin etmek durumunda kalmaktadırlar.

2. Yerel Yönetim Vergi Gelirleri İçindeki Payının Değerlendirilmesi

Tablo: 8
Yerel Yönetim Vergi Gelirleri İçerisinde Emlak Vergileri

ÜLKELER	Yerel Vergi Gelirleri İçerisinde Emlak Vergisi (%)	
Avusturya	2.8 (OECD – 1995)	9.9 (2001)
Danimarka	6.5 (OECD – 1995)	6.5 (2001)
Finlandiya	4.7 (OECD – 1995)	4.4 (2001)
Fransa	36.4 (Eurostat & OECD – 1994)	48.2 (2001)
Almanya	13.9 (OECD – 1995)	15.8 (2001)
Yunanistan	Yoktur	
İrlanda	100.0 (Eurostat & OECD – 1994)	100.0 (2001)
İtalya	40.8 (OECD – 1995)	18.6 (2001)
Hollanda	66.1 (OECD – 1995)	56.0 (2001)
Portekiz	21.1 (OECD – 1995)	44.5 (2001)
İspanya	14.9 (OECD – 1995)	37.3 (2001)
Birleşik Krallık	97.4 (OECD – 1995)	99.5 (2001)
Türkiye	34.8 (1995)	6.5 (2001)

Kaynak: Tablo 8'deki 1995 yılına ait paylar, <http://www.oecd.org/> adresindeki "proptax.pdf" isimli belgeden derlenmiştir, s.1.

2001 yılına ait değerler için bkz., Harry KITCHEN, "Local Taxation in Selected Countries: A Comparative Examination", Working Paper 2004(5), http://www.iigr.ca/pdf/publications/347_Local_Taxation_in_Select.pdf, s. 2.

Tablo: 8'den yerel yönetim vergi gelirleri içerisinde emlak vergilerinin İrlanda ve İngiltere için ayrı bir yere ve öneme sahip olduğunu söylememiz mümkündür. İrlanda'da yerel vergi geliri ile emlak vergisi anlaşılmaktadır. Bu ülkede yerel vergilerin "tamamı" emlak vergisi vasıtasıyla elde edilmektedir.

Yine Birleşik Krallık'ta (İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda) bu vergi; 1995 itibariyle %97.4 ve 2001 değerleriyle de %99.5 ile İrlanda Cumhuriyeti'ndeki yapıya benzer bir görünüme sahiptir. Bu ülkeleri yine kayda değer yüksek oranlarla Hollanda ve Fransa izlemektedir.

Tabloda Danimarka, Finlandiya ve Avusturya'da emlak vergilerinin yerel yönetim vergi gelirleri içerisinde oldukça düşük paylara sahip olduklarını görmekteyiz. Bunun başlıca nedeni, Avusturya ve İskandinav ülkelerinde yerel yönetimlerin ana vergi kaynağını yerel gelir vergilerinin oluşturmasıdır. Günümüzde emlak vergisinin orta ve uzun vadede, mali yönden yerel nitelikteki gelir vergisine oranla, daha istikrarlı olduğu düşüncesi; bu ülkelerin de zaman içerisinde emlak vergisine yönelmek fikrini tartışmalarına neden olmuştur.

Tablo: 8'deki Avrupa Birliği üyesi ülkelerin (emlak vergisinin merkezi yönetim geliri olarak kabul edildiği Yunanistan hariç) yerel yönetim vergi gelirleri içerisinde emlak vergisi oranlarının ortalaması, 1994 – 1995 yıllarındaki veriler itibariyle, %36.8 olarak gerçekleşmiştir. Bu ülkeler için 2001 yılı esas alındığında sözü geçen bu ortalama %40.1'e yükselmiştir. İncelemekte olduğumuz Avrupa Birliği üyesi ülkelere sırasıyla; İrlanda, Birleşik Krallık, Hollanda ve Fransa bu ortalamaların üzerinde seyretmektedirler.

Türkiye'de emlak vergisi dolayısıyla elde edilen gelirler, *gerek GSYİH içerisinde gerekse de yerel yönetim gelirleri içerisinde*, incelemekte olduğumuz Avrupa Birliği'ne üye ülkelere göre düşük düzeylerde seyretmektedir. Buna rağmen ülkemizde emlak vergisi, “*yerel yönetim vergi gelirleri*” içerisindeki konumu açısından önemli bir vergi olma özelliğini korumaya devam etmektedir. Buna ilişkin olarak aşağıdaki tabloda, yıllar itibariyle, belediye vergi gelirleri içerisinde emlak vergisinin ülkemizdeki görünümüne yer verilmiştir.

Tablo: 9
Belediye Vergi Gelirleri İçerisinde Emlak Vergisi

Milyar TL	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Toplam Belediye Gelirleri	11.544	21.554	48.569	93.499	178.076	362.098	789.148	1.496.411
Belediye Vergi Gelirleri	884	1.424	2.317	12.988	19.229	28.599	49.575	162.925
Emlak Vergisi	460	609	760	6.503	6.698	8.203	9.488	89.487
Emlak Vergisi/ Belediye Vergi Gelirleri (%)	52	42.8	32.8	50.1	34.8	28.7	19.1	54.9
Belediye Vergi Gelirleri/ Toplam Belediye Gelirleri (%)	7.7	6.6	4.8	13.9	10.8	7.9	6.3	10.9

Kaynak: Türkiye’de belediye gelirleri ile belediye vergi gelirleri içerisinde emlak vergisine ilişkin verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır. Veriler;
<http://www.yerelnet.org.tr/yerelyonetimler/bg9195.php>,
<http://www.yerelnet.org.tr/yerelyonetimler/bg9697.php> internet adreslerindeki bilgilerden derlenmiştir.

Türkiye’de emlak vergisinin; belediye vergi gelirleri içerisindeki 1991 – 1998 değerlerinin ortalaması %39.4’tür (Tablo: 8’de esas alınan 1994 ve 1995 yıllarında ise, belediye vergi gelirleri içerisinde emlak vergisinin ülkemizdeki payı %42.5’tir). Bu doğrultuda ülkemiz belediye gelirleri içerisinde emlak vergisi değerlerinin, Tablo: 8’deki Avrupa Birliği’ne üye

Ülkelerin yerel yönetim vergi gelirleri içerisindeki emlak vergisi paylarının aynı yıl ortalamasının (%36.8) zerinde seyrettiği söylenebilir. Yine bu anlamda emlak vergisinin, ülkemiz yerel yönetimleri açısından ne denli önemli bir vergi gelir kaynağı olduğu da ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde, belediye vergi gelirleri yerel yönetimlerin öz gelirlerinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. Belediye vergilerinden elde edilen gelirler, toplam belediye gelirlerinin % 4.8 ile %13.9 aralığında seyretmektedir (Tablo: 9). Oran aralığının bu kadar geniş olması vergi gelirleri içinde Emlak Vergisi'nin ne derecede önemli bir gelir kaynağı olduğunu gstermektedir²⁰¹. Tablo: 9'da özellikle 1994 ve 1998 yıllarında, Emlak Vergisi arttıķa belediye vergi gelirlerinde de ciddi artışlar olmuştur. Dört yılda bir yapılan Emlak Vergisi beyanlarının neden olduğu bu rakamsal artışlar, izleyen beyan dönemine kadar geçen süre içerisinde hızlı düşüşler göstermektedir. Bu ise, *istikrar yönünden bakıldığında*, belediye vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir.

Genel anlamda, emlak vergisinden elde edilen gelirler göreceli olarak tahmin edilebilir bir yapıya sahiptir²⁰². Ancak yukarıda sözü edilen nedenlerden doğan bu dalgalanmalar tahminlerde güçlükler yaratabilmektedir. Günümüzde, lkemiz emlak vergisi uygulamasında kullanılmakta olan *"bildirim verilmesi ve verginin idarece hesaplanması"* esaslarının; elde edilen gelirleri daha istikrarlı bir hale getireceğini söylememiz mümkündür. Ancak ngrleri kolaylaştıracak olması yanında, yine bu sistemde; *"takdir ve tespitlerin gerçekçi yapılamaması ve zaman içerisinde idarece vergiye esas alınan değerlerde aşınmalar olması"* gibi hallerde, belediye vergi gelirlerinin olması gerektiğinden daha az seviyelerde kalacağı söylenebilir.

²⁰¹ GÜNER, "Türkiye'de Yerel Yönetimlerin z Gelirleri zerine", s. 6.

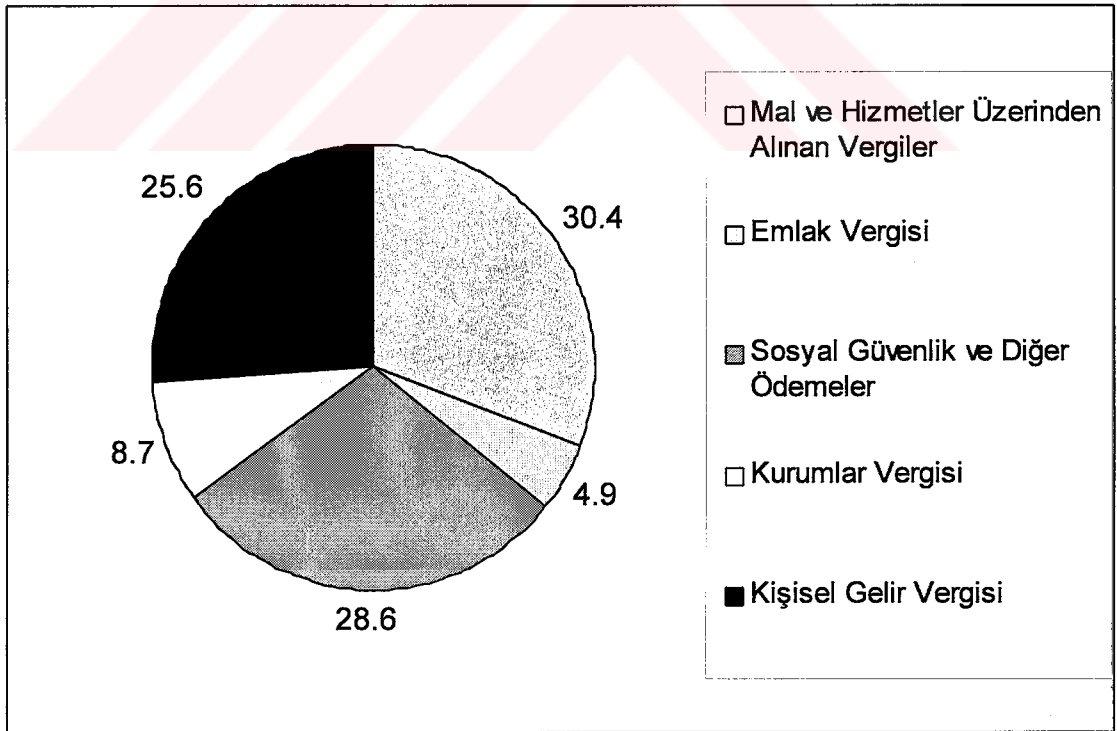
²⁰² Isabelle JOUMARD, "Fiscal Relations Across Governmental Levels Experience in OECD Countries", <http://www.esri.go.jp/jp/prj-rc/macro/macro15/08-1-R.pdf>, s. 26.

C. EMLAK VERGİLERİNİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Emlak vergilerinin, ülkeler bazında, toplam vergi gelirleri içerisindeki görünümü; bu verginin diğer vergi türlerine kıyasla ülkeler için ne derecede önem taşıyan bir kaynak oluşturduğunun görülebilmesi ve anlaşılabilmesi açısından açıklayıcı olmaktadır. Aşağıda, incelemekte olduğumuz Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ile Türkiye'ye ait emlak vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarına ilişkin görünümü şekil ve tablo yardımı ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Şekil: 2

Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Belli Başlı Vergilerden Elde Edilen Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı 1999 (%)



*Grafik %100'e tamamlanmamıştır. Bunun sebebi bazı küçük ve alt gruplarda yer alan vergilerin şekle dahil edilmemesidir. Gelir üzerinden alınan vergilerin, "kurumlar ve kişisel gelir vergisi" ayırımına dönüştürülebilmesi tüm ülkeler açısından uygulanabilir değildir.

Kaynak: OECD, Revenue Statistics, 1965 - 2000.

Tablo: 10
Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2002)

ÜLKELER	1000 Gelir ve Kurumlar	2000 Sosyal Güvenlik	3000 Ücretler	4000 Emlak	5000 Mal ve Hizmetler	6000 Diğer
Avusturya	29.6	33.4	6.1	1.3	28.2	1.2
Danimarka	59.2	3.4	0.5	3.5	33.1	0.0
Finlandiya	40.6	26.6	-	2.4	30.2	0.1
Fransa	23.9	37.0	2.5	7.5	25.4	3.6
Almanya	28.0	40.3	-	2.3	29.2	0.0
Yunanistan	24.9	32.8	-	4.7	37.3	0.3
İrlanda	39.2	15.0	0.6	5.3	39.5	-
İtalya	32.5	29.4	-	5.1	26.9	6.0
Hollanda	27.1	35.5	-	5.3	30.8	0.5
Portekiz	27.6	27.1	-	3.4	41.1	0.5
İspanya	29.1	35.3	-	6.6	28.6	0.3
Türkiye	24.7	19.8	-	2.9	46.8	5.8
İngiltere	37.8	17.0	-	12.0	32.7	-
OECD						
Toplam	35.3	25.4	0.9	5.5	31.9	0.9
OECD						
Avrupa	33.4	28.0	0.8	4.5	32.2	0.9
AB 19	32.2	29.9	1.0	4.4	31.6	0.7
AB 15	34.1	28.1	1.0	4.9	30.8	0.9

Kaynak: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2004 (Table 7)

Şekil: 2'de Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde emlak vergilerinin 1999 yılı itibariyle, belli başlı vergiler içerisinde %4.9 oranında paya sahip olduğunu görmekteyiz. Benzer şekilde Tablo: 10'da, emlak vergilerinin incelemekte olduğumuz Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki 2002 yılı verilerinin

ortalamasının *"toplam vergi gelirlerinin %4.95'i civarında"* olduğu görülmektedir. Bu ülkeler içerisinde Avusturya, Finlandiya ve Almanya'daki emlak vergileri ülkemizdeki değerden düşük düzeyde seyretmektedir. Diğer ülkelerin ise tamamı %3.4 ile %12 arasında emlak vergisi toplamaktadırlar. Bunlardan %12 ile İngiltere ve %7.5 ile Fransa başı çeken ülkelerdir. Yine bu ülkelerle birlikte; İspanya, İrlanda, Hollanda ve İtalya toplam vergi gelirleri içerisinde emlak vergisi değerleri ile hem Avrupa Birliği ortalamasının hem de OECD Avrupa ortalamasının üzerinde bulunmaktadır.

Ülkemiz ile benzer şekilde düşük oranlarda emlak vergisi geliri elde eden ülkelere Avusturya ve Almanya, bu vergiyi; *"sosyal güvenlik dolayısıyla elde ettikleri gelirler"* vasıtasıyla dengelemeye çalışmaktadırlar. Tablo: 10'da görüleceği üzere sosyal güvenlik dolayısıyla elde edilen gelirler, toplam vergi gelirlerinin; Almanya için %40.3'ünü, Avusturya için ise %33.4'ünü oluşturmaktadır. Bu rakamlar bahsi geçen ülkelerin AB ve OECD ortalamalarının üstünde olduğunu göstermektedir. Yine bu ülkeler diğer vergi türleri ve özellikle de emlak vergisi yönünden ise, AB ve OECD ortalamalarının altında bulunmaktadır. Finlandiya ise, *İskandinav ülkelerine ve Ada Avrupası'na has bir şekilde, "gelir ve kurumlar vergisini"* toplam vergi gelirleri içerisinde yüksek düzeylerde tutmak yolunu tercih etmektedir. Tabloda en yüksek gelir ve kurumlar vergisi payına Danimarka'dan sonra (%59.2) Finlandiya'nın (%40.6) sahip olduğu görülmektedir. Bu rakamlar, AB ve OECD ortalamalarının oldukça üzerindedir. Emlak vergisi başta olmak üzere sosyal güvenlik dolayısıyla elde edilen gelirler ise, Finlandiya açısından, sözü edilen ortalamaların altında kalmaktadır.

Türkiye'de uygulanmakta olan emlak vergisi ise, yüzde değeri olarak; gerek OECD toplam ve OECD Avrupa rakamlarının gerekse de Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin ortalamasının oldukça altında seyretmektedir. Ülkemizde, dengeleyici unsur olarak; *"mal ve hizmetler üzerinden alınmakta olan vergiler"* tercih edilmektedir. Bu vergiler ülkemizde, 2002 yılı itibarıyla

%46.8 ile OECD ve Avrupa standartlarının da oldukça üzerinde bulunmaktadır. Yine bu tip vergiler uygulamadaki kolaylıklarına karşın, vergide adalet ve ödeme gücü gibi ilkeler ile birlikte gelir dağılımı açısından birtakım olumsuz etkilere neden olabilmektedirler. Bu anlamda, servet ya da gelir üzerinden alınacak vergilere nazaran harcama temeli üzerine dayandırılacak bir vergi sisteminin “gelir – servet – harcama” zincirini daha çok bozabileceği düşünülebilir.

III. EMLAK VERGİLERİNİN UYGULAMAYA İLİŞKİN SORUNLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüzde emlak vergisi uygulamasında, bu vergi kısmen düşük tutularak; tasarrufların artırılması, sermayenin güçlendirilmesi veya kaynakların etkin kullanım ya da dağılımının sağlanması gibi amaçların ön planda tutulduğunun söylenmesi ülkemiz açısından güçtür. Bu anlamda, yatırımlara veya ekonomik faaliyetlerin yönüne ilişkin olarak emlak vergisinin iktisadi fonksiyonlarının uygulamada zayıf kaldığını söylenebilir.

Ülkemizde, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda son yapılan düzenlemelerle bu verginin sosyal işlevleri güçlendirilmeye çalışılmıştır. İncelenen Avrupa Birliği üyesi ülkelerin mevzuatlarında da bulunan ve muafiyet olarak adlandırılmasına karşın her biri birer istisna niteliğinde olan benzer düzenlemeler ile, ülkeler; bu verginin regresif yönünü azaltmaya gayret etmektedirler.

Emlak vergileri, yerel otorite özerkliği açısından önem taşımasına karşın; düzenlilik, sadelik, basitlik ideallerinin çoğu zaman “*politik menfaatler uğruna feda edilebilir olması*” yönleriyle de eleştirilmektedirler²⁰³. Benzer şekilde Türkiye’de de, *Avrupa Birliği’ne üye ülkelerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalamasına kıyasla*, oldukça düşük düzeylerde seyretmekte olan emlak vergisinin etkin ve verimli bir biçimde uygulanamamasında en önemli nedenler olarak (ekonomik ve sosyal nedenlerden ziyade); siyasal etkilerin fazlalığı, idari sorunlar ve mali kaynak olarak emlak vergisi yerine daha kolay elde edilebilen vergilerin tercih edilmesi gösterilmektedir. Ülkemizde ve diğer gelişmekte olan ülkeler ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda ortaya konulan siyasal nedenler şunlardır²⁰⁴;

- Emlak vergisinin aynı zamanda seçmen olan mükellef ile politikacıları karşı karşıya getirmesi,
- Özellikle küçük yerleşim birimlerinde vergiyi uygulayanlar ile mükelleflerin iç içe olması,
- Ekonomik olarak vergilendirilmesi zor olanlar ile gelir düşüklüğünden dolayı vergilendirilemeyen sınıfların ağırlıkta olması (orta sınıfın yetersizliği),
- Yoğun biçimde istisna ve muafiyet uygulamaları.

Gelişmekte olan ülkelerdeki söz konusu nedenlerin ülkemiz açısından da geçerli olması, emlak vergisi uygulamasında, Avrupa Birliği’ne üye ülkelerdeki rakamsal düzeylerin altında kalınmasında önemli rol oynamıştır. Yine siyasal nedenler dışında birtakım mali ve idari zorlukların varlığı da

²⁰³ Daha fazla bilgi için bkz., Glenn W. FISHER, “The Worst Tax? A History of the Property Tax in America”, Studies in Government and Public Policy – University Press of Kansas, Lawrence, KS, 1996, s. 5.

²⁰⁴ Doğan GÖKBEL, “Emlak Vergisinde Vergilendirilecek Matrahın Belirlenmesi”, www.eso-es.net/kurumsal/download/dogan_gokbel.doc, s. 2.

sistemin işleyişine ilişkin sorunlara yol açmaktadır. Bu tip sorunları da genel olarak aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- Vergi uygulama maliyetlerine ilişkin sorunlar,
- Verginin yerel idareler arasındaki paylaşımından kaynaklanabilecek bazı olumsuzluklar (toplanan verginin bölüşümünde adaletsizlik olması ve yine bu nedenle izleyen dönemlerde vergi takip ve tahsiline ilişkin sorunların ortaya çıkması gibi),
- Vergi idaresi personelinin emlak vergileri konularındaki ihtisaslarındaki eksiklikler,
- Emlak vergileri ile gayrimenkulün potansiyel verimi veya kirası arasında genel anlamda bir ilişki kurulamaması,
- Elektronik vergileme (e-devlet) sistemine ilişkin eksikliklerin mevcudiyeti ve istatistiksel bilgi noksanlığı.

Sözü geçen tüm bu nedenlerden ötürü ülkemizde, servet ve dolayısıyla emlak vergileri; gelir – servet – harcama zinciri içerisindeki denge unsuru olma işlevini önemli ölçüde yitirmiştir. Mali, idari ve siyasi tercih sahiplerinin vergi gelirlerini diğer vergi türlerine (özellikle de mal ve hizmetler üzerinden alınmakta olan vergilere) yoğunlaştırması; vergide ödeme gücü ve adalet ilkeleri ile birlikte gelir dağılımındaki bozulmalarda da önemli rol oynamıştır.

Benzer siyasi ve idari nitelikteki sorunlar, Avrupa Birliği'ne üye ülkeler açısından da tam olarak çözüme kavuşturulabilmiş değildir. Günümüzde emlak vergileri Finlandiya, Almanya, Avusturya ve Yunanistan'da düşük hasılatlar sebebiyle, Portekiz ve Hollanda'da ise; uygulanmakta olan emlak vergilerinin performanslarının istenilenden düşük düzeylerde seyretmesi, vergilendirilecek alanlar için çok sayıda stratejik planlama eksikliklerinin

bulunması ve vergilemede adaletten yoksun olunması gibi gerekçelerden dolayı eleştiri konusu olmaktadır.

Yukarıda sıralanan sorunların çözülebilmesi için öncelikle bu amaca yönelik olarak hukuki altyapının oluşturulmuş olması gerekmektedir. Yasal düzenlemelerin yanı sıra sağlıklı bir emlak vergisi sisteminin, uygulamadaki başarısı için *“göreceli olarak iyi çalışan yerel yönetimlerin varlığı”*²⁰⁵ da şarttır. Ayrıca, kentsel hizmetlerin finansmanında vergi yükünün büyük kısmının, yoksul kesimlerin üzerinde olmamasına dikkat edilmelidir. Yine, aynı gelir düzeyindeki kişilerin, kentsel hizmetlerin finansmanına eşit olarak katılmaları gerekmektedir²⁰⁶. Bu anlamda, emlak vergisi uygulamasında dikey ve yatay adalet sağlanmaya çalışılmalıdır.

Günümüzde emlak vergisi uygulamasında, Avrupa Birliği üyesi ülkeler bazında ortak adımlar atılmamış olmasına karşın; bu vergi yönünden köklü bir geçmişe ve geleneğe sahip Birleşik Krallık (İngiltere, Galler, İskoçya, Kuzey İrlanda), İrlanda Cumhuriyeti ve Fransa gibi ülkelerin geçirmiş oldukları deneyimler sonucu elde ettiği tecrübeler de, ülkemiz ve incelenen Avrupa Birliği üyesi ülkeler açısından (ülkelerin kendilerine has durum, tercih ve koşulları da göz önünde bulundurularak) yol gösterici olacaktır.

²⁰⁵ Vito TANZI, “On Fiscal Federalism: Issues To Worry About”, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/tanzi.pdf>, s. 8.

²⁰⁶ Sadun EMREALP, “Belediyelerde Mali Yönetim”, Kent Basımevi, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Yayınları, İstanbul, 1993, s. 47 – 49.

SONUÇ

Emlak vergilerinin güçlü bir biçimde savunulmasının en önemli nedeni, bu verginin konusunu oluşturan bina, arsa ve arazinin taşınmaz niteliği dolayısıyla ekonomideki dalgalanmaların bu vergi yönünden en aza indirilebilmesidir. Bu çerçevede, emlak vergisinin bu tip dalgalanmaların yaşandığı dönemlerde dahi göreceli olarak etkinliğini koruduğu söylenebilir. Bu verginin savunulmasının bir diğer neden ise, yerel nitelikteki hizmetler dolayısıyla sağlanan faydaların karşılığı olarak alınan emlak vergisinin kaynak sağlamada etkili bir vergi olmasıdır. Yine vergi konusunu oluşturan bina, arsa ve arazinin görünür yapısı; yerel otoritelerin hesapverilebilirlik, şeffaflık ve etkinlik uygulamalarını da güçlendirmektedir. Son olarak, emlak vergilerinin bir ülkenin vergi sistemi içerisinde diğer vergileri dengeleyici, tamamlayıcı ve adalet sağlayıcı işlevlerinin bulunması bu verginin savunulmasındaki bir diğer önemli nedendir.

Ülke uygulamalarına bakıldığında, emlak vergisine esas alınacak vergi değerinin hesaplanmasında farklı yöntemler kullanıldığı görülmektedir. Piyasa fiyatının, birim değer ya da bölgesel olarak hesaplanan değerlerin esas alınmış olmasının verginin savunulmasına ilişkin olarak doğurduğu olumsuz bir sonuç bulunmadığı söylenebilir. Bu anlamda, vergi değerinin hesaplanmasında kullanılan yöntem olarak neyin benimsendiğinden ziyade, uygulama açısından tercih edilen bu yöntemlerin hangi sonuçlara yol açtığı önemli olmaktadır.

Emlak vergisinin eleştirisi yapıldığında, öncelikle bu verginin idari açıdan uygulanması zor vergiler grubuna dahil olduğu söylenebilir. Aynı doğrultuda, incelenen ülkelerde idari nedenlerden kaynaklanan sorunların genellikle, gerçekçi vergi değer tespitinin yapılamamasına ilişkin olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Bununla birlikte, emlak vergisi mükelleflerinin

çoğunluğunun düşük gelir gruplarındaki kimseler olduğu durumlarda, emlak vergisi; milli gelirdeki değişiklikleri izleyemeyen bir yapıya sahip olduğundan, bu kişiler üzerinde aşırı vergi yüküne neden olabilmektedir. Bu ise, gelir dağılımında bozulmalara, vergi ödeme gücü ve adalet ilkeleri ile çelişir durumların ortaya çıkması anlamına gelmektedir.

Emlak vergileri günümüzde, birçok ülkede yerel yönetimlerin en önemli mali kaynaklarından biridir. Benzer şekilde 1986 yılında ülkemizde de, verginin konusu ve nitelikleri ile birlikte uygulama maliyetinin bir gereği olarak, emlak vergisi tahsil ve paylaşımına yönelik uygulamalar belediyelere bırakılmıştır. Ancak verginin yerel idarelerce tahsil edilen bir vergi haline dönüştürülmesi; verginin gelişimi ve tutarları konusunda istatistiksel bilgi noksanlığı gibi birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir.

Ülkemizde uygulanmakta olan emlak vergisinde, oran farklılaştırması olmasına karşın; belediyelerin matrah, tutar ve oranlar üzerinde belirleyici olma yetkisi bulunmamaktadır. İncelenen Avrupa Birliği üyesi ülkelerin çoğunluğunda ise; vergi oranlarını değiştirme, istisna ve muafiyetlerin belirlenmesi hususlarında sınırlı da olsa yerel yönetimlere yetkiler verilmiştir. Bu sebeple ülkemizde belediyeler açısından emlak vergisinin, incelemiş olduğumuz ülkelere nazaran, ne derecede öz vergi geliri sayılabileceği tartışma konusudur.

Servet vergileri ve dolayısıyla emlak vergileri, ödeme gücünün bir göstergesi ve aynı zamanda gelir ile harcama vergilerinin tamamlayıcısı ve denetleyicisi olarak nitelendirilmektedir. Ancak günümüzde, ülkemizde son dönemde yapılan sosyal nitelikteki düzenlemelere rağmen, emlak vergilerinin bu işlevlerini tam olarak gerçekleştirdiklerinin söylenmesi güçtür. Bunda siyasi ve idari tercih sahiplerinin diğer vergi türlerine yönelmiş olmasının ve yine bu nedenle, emlak vergisinin vergi sistemi içerisindeki denge sağlayıcı işlevini yitirmiş olmasının payı büyüktür.

Ülkemizde emlak vergileri, toplam vergi gelirleri ve GSYİH içerisinde çok düşük düzeylerde seyretmektedir. Buna rağmen, emlak vergilerinin yerel yönetim vergi gelirleri içerisinde önemli paylara sahip olması, bu verginin tüm bu olumsuzluklara rağmen yerel yönetimler için ne denli önemli bir kaynak olduğunu ortaya koymaktadır.

Türkiye’de 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile hukuki altyapısı düzenlenmiş olan emlak vergisi, beyan esasına dayanan bir vergidir ancak matrahın belirlenmesinde bazı asgari ölçütler kullanılmakta (metrekare inşaat maliyet bedelleri gibi) ve böylece aynı zamanda spesifik bir vergi olma özelliğini taşımaktadır. Belediyeler açısından emlak vergisi hasılatının, dört yılda bir beyan uygulaması sona erdiğinden, daha da önem kazanması beklenebilir.

Kamu hizmetlerinin bu hizmetleri daha iyi bilen yerel yönetimler tarafından yapılabilmesi için etkin bir emlak vergisi sistemi çok önemlidir. Etkinliğin sağlanması, ilgili mevzuattan daha çok uygulamaya bağlı olmaktadır. Uygulama için ise, basit, sade ve düzenli bir vergi mevzuatının yanında gerçekçi değerlendirme yapılmasını sağlayan modern teknikler ve yetişmiş insan gücü kullanılmalıdır. Tüm bunlara ek olarak, şehirlilik bilincinin oluşturularak emlak vergisinin gönüllü katılım niteliğine büründürülmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ABRATE Graziano, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: The Netherlands", Società Italiana di Economia Pubblica Working Papers No. 182/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002.
- ADAM Stuart – FRAYNE Chris, "A Survey of the UK Tax System", The Institute for Fiscal Studies (IFS), Briefing Note No. 9, Kasım 2001.
- AKDOĞAN Abdurrahman, "Kamu Maliyesi", Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2003.
- AKDOĞAN Abdurrahman, "Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması", Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2004.
- AKSOY Şerafettin, "Kamu Maliyesi", Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul, 1998.
- ALMY Richard, "A Survey of Property Tax Systems in Europe", Department of Taxes and Customs, The Ministry of Finance, Republic of Slovenia, Mart 2001, <http://www.agjd.com/EuropeanPropertyTaxSystems.pdf>
- ANDERSEN Finn G. – ASHEIM Leif Jarle – MITTENZWEI Klaus – VEGGELAND Frode, "Taxation of Agriculture in Selected Countries: Study of the United States, Canada, Australia, Germany, United Kingdom, Ireland, France, Switzerland and Italy with relevance to the WTO", Norwegian Agricultural Economics Research Institute, NILF Report 2002-8, Oslo, 2002.
- ARONSON J. Richard – HILLEY John L., "Financing State and Local Governments", Studies of Government Finance – The Brookings Institution, Fourth Edition, Washington, D.C., 1986.
- ATAÇ Beyhan, "Maliye Politikası", Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları; No: 118 - Etam A.Ş. Matbaa Tesisleri, 5. Baskı, Eskişehir, 1999.
- BACKHAUS Jürgen G., "Land Value Taxation in Germany: Theoretical and Historical Issues", 26 Ağustos 1997, <http://landtax.co.il/essays/english/dissertation/backhaus.pdf>
- BADCOCK Blair, "The Strategic Implications for the Randstad of the Dutch Property System", Urban Studies, Vol. 31, No. 3, 1994.
- BATIREL Ömer Faruk, "Kamu Maliyesi Teorisine Giriş", Marmara Üniversitesi Yayın No: 492 – İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 388, 3. Baskı, İstanbul, 1990.

BIZET Bernard, "Real Estate Taxation and Local Tax Policies in France", Documents de Recherche Working Papers – DR 04010, ESSEC Research Center, Eylül 2004.

BİLGİÇ Veysel K., "Yerel Yönetimler: Teorik Çerçeve, Öğreti, Uygulama – Yargı Kararları, Uluslararası Metinler: İngiltere ile Mukayeseli", 21. Yüzyıl Yayınları, Yayın No. 8 – Hukuk serisi: 3, 1998.

BİLİCİ Nurettin, "Vergi Hukuku", Yargı Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 2001.

BORDIGNON Massimo – CERNIGLIA Floriana – REVELLI Federico, "In Search for Yardstick Competition: Property Tax Rates and Electoral Behavior in Italian Cities", Società Italiana di Economia Pubblica Working Papers No. 110/2001, Pavia University Press – İtalya, Aralık 2001.

BRONCHI Chiara, "Options for Reforming The Tax System in Greece", Economics Department Working Papers No. 291, ECO/WKP(2001)17, 19 Nisan 2001, <http://www.oecd.org/eco/eco/>

BRONCHI Chiara – GOMES-SANTOS José C., "Reforming The Tax System in Portugal", Economics Department Working Papers No. 302, ECO/WKP(2001)28, 10 Temmuz 2001, <http://www.oecd.org/eco/eco/>

BROWN Charles V. – JACKSON Peter M., "Public Sector Economics", Basil Blackwell Ltd., Suffolk, 1978.

BUCHANAN James M. – FLOWERS Marilyn R., "The Public Finances – An Introductory Textbook", Irwin Series in Economics, Richard D. IRWIN, Inc., Fourth Edition, London, 1975.

BULUTOĞLU Kenan, "Kamu Ekonomisine Giriş", Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1997.

CAN İsmail, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", <http://www.maliye.gov.tr/apk/md145/ismailcan.pdf>

CLARK Tom – DILNOT Andrew, "Long-Term Trends in British Taxation and Spending", The Institute for Fiscal Studies (IFS), Briefing Note No. 25, 2002.

Council of Europe, "Local Finance in Europe", Local and Regional Authorities in Europe, No. 61, Council of Europe Publishing, Table 8: Local Exclusive Taxes in Member States of the Council of Europe, 1997.

ÇAĞDAŞ Volkan – GÜR Mehmet – KURT Vildan, "Property Taxation and Land Management", Second FIG Regional Conference, Morocco, 2 – 5 Aralık 2003, <http://www.tyd.yildiz.edu.tr/>

DPT, "Mahalli İdareler ve Büyükşehir Yönetimi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2364 – ÖİK: 431, Kasım 2004.

DPT, "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Yayın No:DPT: 2454 – ÖİK: 510, Ankara, 1996, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf>

DPT, "Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Yayın No:DPT: 2538 – ÖİK: 554, Ankara, 2001, <http://ekutup.dpt.gov.tr/yerelyon/oik554.pdf>

DUE John F., "Government Finance – An Economic Analysis", Richard D. IRWIN, Inc., Third Edition, Homewood – Illinois, 1963.

EDİZDOĞAN Nihat, "Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)", Ekin Kitabevi, 4. Baskı, Bursa, 1998.

EMREALP Sadun, "Belediyelerde Mali Yönetim", Kent Basımevi, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Yayınları, İstanbul, 1993.

ERDEM Metin – ŞENYÜZ Doğan – TATLIOĞLU İsmail, "Kamu Maliyesi", Ekin Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa, Eylül 1998.

ERGİNAY Akif, "Vergi Hukuku", Turhan Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 1986.

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Austria", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_at.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Denmark", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_dk.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Finland", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_fi.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – France", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_fr.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Germany", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_de.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Greece", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_gr.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Ireland", 17th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_en.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Italy", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_it.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Netherlands", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_nl.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Portugal", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_pt.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – Spain", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_es.pdf

European Commission, "Inventory of Taxes in the EU – United Kingdom", 18th Edition, Directorate-general Taxation & Customs Union, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_18_uk.pdf

European Commission Directorate – General Taxation and Customs Union, "Structures of the Taxation Systems in the European Union (Data 1995 – 2002)", Office for Official Publications of the European Communities, Lüksemburg, 2004.

FISHER Glenn W., "The Worst Tax? A History of the Property Tax in America", Studies in Government and Public Policy – University Press of Kansas, Lawrence, KS, 1996.

GI RAY Filiz, "Maliye Tarihi", Ezgi Kitabevi, Bursa, Nisan 2001.

GOODE Richard, "Government Finance in Developing Countries", Studies of Government Finance – The Brookings Institution, Washington, D.C., 1984.

GÖKBEL Doğan, "Emlak Vergisinde Vergilendirilecek Matrahın Belirlenmesi", www.eso-es.net/kurumsal/download/dogan_gokbel.doc

GÜLÖKSÜZ Yiğit – YILDIRIM Selahattin, "Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Yapıları Araştırması", T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve İULA-EMME Yerel Yönetim Sisteminin Geliştirilmesi Programı Raporlar Dizisi 4, Kent Basımevi, 2. Baskı, İstanbul, 1994.

GÜNER Ayşe, "Mali Özerklik Çerçevesinde Yerel Yönetimlerin Gelirleri Üzerine Bir Değerlendirme", 20. Türkiye Maliye Sempozyumu "Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma", Denizli, 23 – 27 Mayıs 2005, <http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/ayseguner.pdf>

GÜNER Ayşe, "Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Öz Gelirleri Üzerine", http://www.worldbank.org/wbi/publicfinance/documents/workshop_ankara/guner_turkish.pdf

HERBER Bernard P., "Modern Public Finance", Richard D. IRWIN, Inc., Fifth Edition, Homewood – Illinois, 1983.

JOUMARD Isabelle, "Fiscal Relations Across Governmental Levels Experience in OECD Countries", <http://www.esri.go.jp/jp/prj-rc/macro/macro15/08-1-R.pdf>

KARAKOÇ Yusuf, "Genel Vergi Hukuku", Yetkin Yayınları, Ankara, 2002.

KITCHEN Harry, "Local Taxation in Selected Countries: A Comparative Examination", Working Paper 2004(5), http://www.iigr.ca/pdf/publications/347_Local_Taxation_in_Select.pdf

KIZILOT Şükrü, "Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları", Yaklaşım Yayınları, 6. Baskı, Ankara, Ekim 2003.

LABIE François, "Financial Management of Local Authorities: France", Local and Regional Authorities in Europe (CDLR) Report No. 50, Council of Europe Press, 1993.

LICHFIELD Nathaniel – CONELLAN Owen, "Land Value and Community Betterment Taxation in Britain: Proposals for Legislation and Practice", Lincoln Institute of Land Policy Working Paper, Lincoln Institute Product Code: WP00NL1, 2000.

MAFFINI Giorgia Chiara, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: Germany", Società Italiana di Economia Pubblica Working Papers No. 184/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002.

Mali Terimler Ansiklopedisi, Hypersoft Yazılım, <http://www.mevzuat2004.com>

MIGALI Giuseppe, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: The United Kingdom", Società Italiana di Economia Pubblica Working Papers No. 185/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002.

MOISIO Antti, "Essays on Finnish Municipal Finance and Intergovernmental Grants", VATT Research Reports-93, Government Institute for Economic Research, Helsinki, 2002.

MUSGRAVE Richard A. – MUSGRAVE Peggy B., "Public Finance in Theory and Practice", McGraw – Hill International Editions Finance Series, Literatür Yayıncılık – Dağıtım – Pazarlama Sanayi ve Tic. Ltd. Şti., Fifth Edition, 1994.

NADAROĞLU Halil, "Kamu Maliyesi Teorisi", Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 9. Baskı, İstanbul, 1996.

NADAROĞLU Halil, "Mahalli İdareler", Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 7. Baskı, İstanbul, Ekim 2001.

OECD, "Fiscal Decentralisation in EU Applicant States and Selected EU Member States", Centre for Tax Policy and Administration, Paris, Eylül 2002.

OECD, Revenue Statistics, 1965 – 2000; Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2004, <http://www.oecd.org>

ORTAYLI İlber, "Tanzimat Devrinde Osmanlı Mahalli İdareleri (1840-1880)", TTK Yayınları, Sayı: 178, Ankara, 2000.

ÖNER Erdoğan, "Kamu Maliyesi I – Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri", Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/282, 1986.

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

PEHLİVAN Osman, "Kamu Maliyesi", Derya Kitabevi, Trabzon, 2000.

PEHLİVAN Osman, "Vergi Hukuku", Derya Kitabevi, Trabzon, Şubat 2003.

PELİN İ.Fazıl, "Finans İlmî ve Finansal Kanunlar", İstanbul, 1945.

PIPERNO Stefano, "Fiscal Decentralization in Italy: Some Lessons", Ministry of Finance (First draft), Mart 2000, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/idn/italy.pdf>

PLIMMER Frances – McCLUSKEY W. J. – CONELLAN Owen, "Reform of UK Local Government Domestic Property Taxes", Property Management, Vol. 17, No: 4, 1999.

ROEMER Arthur C., "The Property Tax and Local Finance – Classification of Property", The Academy of Political Science (APS) Vol. 35 – No: 1, New York, 1983.

ROSEN Harvey S., "Public Finance", IRWIN Publishing, International Student Edition – Fourth Edition, 1995.

PRICE Victoria Curzon – GARELLO Jacques, "Index of Fiscal Decentralisation Methodology and Findings", "Ireland – BROWNLOW Graham", Journal des Economistes et des Etudes Humaines, Vol. 13, No: 4, Aralık 2003.

SANDFORD Cedric Thomas, "Economics of Public Finance", Pergamon Press Ltd., B.P.C.C. Wheatons Ltd., Exeter, 4. Baskı, 1992.

SAYAR Nihad S., "Kamu Maliyesi – Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri (Cilt I)", Sermet Matbaası, 5. Baskı, İstanbul, 1975.

SCABROSETTI Simona, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: France", Società Italiana di Economica Pubblica Working Papers No. 186/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002.

SCHMÖLDERS Günter, "Genel Vergi Teorisi", Çeviren: Salih TURHAN, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2149 – İktisat Fakültesi No: 374 – Maliye Enstitüsü No: 55, 4. Baskı, İstanbul, 1976.

SOMMACAL Alessandro, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: Ireland", Società Italiana di Economica Pubblica Working Papers No. 187/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002.

STEPHENS Mark, "Housing Market Instability in Finland Before and After EMU (Economic and Monetary Union)", 1 Aralık 2002, <http://www.environment.fi/download.asp?contentid=11760&lan=en>

STIGLITZ Joseph E., "Economics of the Public Sector", W.W. Norton & Company, Inc., Third Edition, London, 2000.

ŞENER Orhan, "Kamu Ekonomisi", Alkım Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 1998.

ŞENYÜZ Doğan, "Türk Vergi Sistemi", Yaklaşım Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2005.

TANZI Vito, "On Fiscal Federalism: Issues To Worry About", <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/tanzi.pdf>

TAYLOR W. B., "Financial Management of Local Authorities: United Kingdom", Local and Regional Authorities in Europe (CDLR) Report No. 50, Council of Europe Press, 1993.

TEKİR Sabri, "Vergi Teorisi", Akliselim Ofset, İzmir, 1990.

The Scottish Parliament – The Information Centre, "A Scottish Service Tax (Updated)", SPICe Briefing 02/07, 22 Ocak 2002, http://www.scottish.parliament.uk/business/research/pdf_res_brief/sb02-07.pdf

TONDANI Davide, "Tax Systems and Tax Reforms in Europe: Spain", Società Italiana di Economica Pubblica Working Papers No. 188/2002, Pavia – İtalya, Eylül 2002.

TORTOP Nuri, "Mahalli İdareler", Yargı Yayınları, 6. Baskı, Ankara, 1999.

TORTOP Nuri, "Yerel Yönetimler Maliyesi (Görev ve Kaynak Bölüşümü)", TODAİE Yayınları, 1. Baskı, Ankara, Ocak 1996.

TUNCER Selahattin, "Vergi Hukuku ve Uygulaması", Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart 2003.

TURHAN Salih, "Vergi Teorisi", İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2913 - İktisat Fakültesi No: 480, İstanbul, 1982.

Türk Dil Kurumu – Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/>

ULUATAM Özhan, "Kamu Maliyesi", İmaj Yayınevi, 8. Baskı, Ankara, Ekim 2003.

ULUATAM Özhan – METHİBAY Yaşar, "Vergi Hukuku", İmaj Yayınevi, 4. Baskı, Ankara, 2000.

ULUSOY Ahmet – AKDEMİR Tekin, "Mahalli İdareler Maliyesi", Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, Ekim 2002.

ULUSOY Ahmet – VURAL Tarık, "Birleşik Krallık'ta (İngiltere ve Galler) Mahalli İdarelerin Görevleri ve Mali Yapıları", http://www.ceterisparibus.net/arsiv/ulusoy_vural2.doc

VINUELA Julio, "Fiscal Decentralization in Spain", Tax Revenues by Levels of Governments (Table 5), Kasım 2000, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/seminar/2000/fiscal/vinuela.pdf>

YILDIZ Nihat, "Osmanlıdan Cumhuriyete Belediyeleşme Süreci", Yerel Yönetim ve Denetim, Cilt:3, Sayı:1, Şubat 1998.

YILMAZ Hakan, "Türkiye'de Vergi Yapısı ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi", Devlet Planlama Teşkilatı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, Proje, Yatırımları Değerlendirme ve Analiz Dairesi – DPT, Ankara, Aralık 1996.

YILMAZ Kazım, "Türk Vergi Hukuku", Ce-Ka Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Eylül 2003.

YÜCEL Ünsal – YILMAZ Tarcan, "Batı Sanatı – Ortaçağ Sanatı", <http://www.istanbul.edu.tr/Bolumler/guzelsanat/ortacag.htm>

<http://www.yerelnet.org.tr/yerelyonetimler/>