



**EMLAK VERGİSİNDE VERGİ
DEĞERİNİN BELİRLENMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Gülistan ALTIOK

Eskişehir 2025

EMLAK VERGİSİNDE VERGİ DEĞERİNİN BELİRLENMESİ

Gülistan ALTIOK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Programı

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Anadolu

Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Ağustos 2025

Eskişehir

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Gülistan ALTIOK'un "EMLAK VERGİSİNDE VERGİ DEĞERİNİN BELİRLENMESİ" başlıklı tezi 03/07/2025 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Ana Bilim dalında Tezli Yüksek Lisans Programında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

		<u>Ünvanı Adı Soyadı</u>	<u>İmza</u>
Üye (Danışman)	:	Doç. Dr. Doğan GÖKBEL	
Üye	:	Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ	
Üye	:	Prof. Dr. Ahmet TEKİN	

.....

Prof. Dr. Nafiz Öncü CAN

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ÖZET

EMLAK VERGİSİNDE VERGİ DEĞERİNİN BELİRLENMESİ

Gülistan ALTIOK

Maliye Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Programı

Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ağustos 2025

Danışman: Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Bu çalışmanın amacı emlak vergisine tabi gayrimenkul değerinin belirlenmesine ilişkin süreci incelemek, mevcut durumu tespit etmek ve bu alandaki sorunlar için öneriler geliştirmektir. Emlak vergisinin matrahını oluşturan değerlerin gayrimenkullerin gerçek değerini yansıtmadığı bilinen bir gerçektir. Gayrimenkul değerinin nasıl belirlendiği Türkiye’deki mevcut sistem, idarenin uygulamaları ve görüşleri ile yargı kararları çerçevesinde ele alınmıştır. Çalışmanın devamında Almanya, Fransa, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri’nde emlak vergisine esas alınan değerlerin tespitine ilişkin süreç incelenmiştir. İncelenen tüm ülkelerde gerek mükellefler gerekse yerel yönetimler bakımından önemli sorunlar bulunmaktadır. Nitekim Almanya’da emlak vergisi uygulaması anayasaya aykırı bulunmuş ve kapsamlı bir reform süreci gerçekleştirilmiştir. Fransa’da reform süreci başlatılmasına rağmen iki kez ertelenmiştir. Birleşik Krallık’ta vergi yükünün adaletsiz biçimde dağıldığına dair eleştiriler bulunmakta, Amerika Birleşik Devletleri’nde değerlendirme sınırlamaları bu adaletsizliğin daha da derinleşmesine neden olmaktadır. Bu durum aslında değerlendirme ve vergilendirme süreçlerinin bir araya geldiğinde sorunların ortaya çıkmasının kaçınılmaz olduğunu göstermektedir. Ancak vergilendirmede adaletin sağlanması ve verginin etkin bir sonuç doğurması için gayrimenkul değerinin doğru belirlenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda tespit edilen sorunlara çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Emlak Vergisi, Değerleme, Gayrimenkul.

ABSTRACT

DETERMINATION OF TAX VALUE IN REAL ESTATE TAX

Gülistan ALTIOK

Department of Public Finance

Programme in Master's Degree

Graduate School of Anadolu University, August 2025

The purpose of this study is to examine the process of determining the value of real estate subject to real estate tax, to identify the current situation, and to develop recommendations for addressing the issues in this area. It is a well-established fact that the values forming the tax base of real estate tax do not reflect the actual market value of the properties. This study addresses how such real estate values are determined within the framework of the current system in Turkey, including the practices and interpretations of the administration as well as judicial decisions. In the continuation of the study, the process of determining the taxable value for real estate tax purposes in Germany, France, the United Kingdom, and the United States is examined. In all the countries analyzed, there are significant challenges faced by both taxpayers and local governments. For instance, in Germany, the real estate tax system was declared unconstitutional, resulting in a comprehensive reform process. In France, although a reform process has been initiated, it has been postponed twice. In the United Kingdom, there are criticisms concerning the unfair distribution of the tax burden, whereas in the United States, valuation limitations have further exacerbated these inequalities. This situation reveals that when valuation and taxation processes converge, the emergence of structural problems becomes inevitable. However, ensuring fairness in taxation and achieving effective tax outcomes necessitate the accurate determination of real estate value. Within this framework, the study offers a set of recommendations to resolve the identified problems.

Keywords: Real Estate Tax, Valuation, Real Estate.

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

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “Bilimsel İntihal Tespit Programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Gülistan ALTIOK

TEŞEKKÜR

Tez çalışmam süresince akademik bilgi ve deneyimiyle yolumu aydınlatan, özverili desteği, sabrı ve örnek kişiliğiyle yalnızca tezime değil akademik hayallerime de yön veren değerli tez danışmanım Doç. Dr. Doğan GÖKBEL'e en derin teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Varlığı ve rehberliği bu sürecin en kıymetli kazanımı olmuştur. Kıymetli görüş ve değerlendirmeleriyle katkı sunan değerli hocalarım Prof. Dr. M. Erkan ÜYÜMEZ ve Prof. Dr. Ahmet Tekin'e teşekkür ederim.

Hayatımın her döneminde yanımda olan canım annem ve ablama sonsuz minnettarım. Bana koşulsuz sevgi, sabır ve fedakârlıkla eşlik ettikleri, inandıkları ve yanımda oldukları için ne kadar teşekkür etsem az. Sadece anılarıyla değil, bana miras bıraktığı değerlerle de kalbimde yaşayan rahmetli babamı bu satırlarda anmak isterim. Bana yaşamın kıymetini, çalışmanın onurunu ve dürüstlüğün gücünü öğreten kıymetli babamı sevgi, özlem ve şükranla anıyorum. En büyük teşekkürüm küçücük kalbiyle büyük bir neşe kaynağı olup günlerimi güzelleştiren ve ruhumu dinlendiren minik yeğenim Aden'ime...

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

ETİK KURUL BELGESİ BEYANNAMESİ

Bu tez çalışmasının hazırlanmasında, yürütülmesinde, verilerin analizinde Etik Kurul İzni'ne gerek yoktur.



ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI

Bu tez çalışmasının hazırlanması, yürütülmesi, verilerin analizi vb. aşamalarının herhangi birinde üretken yapay zekâ programlarından yararlanmadığımı beyan ederim.

Gülistan ALTIOK



İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	v
TEŞEKKÜR	vi
ETİK KURUL BELGESİ BEYANNAMESİ.....	vii
ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI.....	viii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar DİZİNİ.....	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
1 GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	3
1.1 Gayrimenkul Kavramı	3
1.1.1 Genel olarak hukukta	4
1.1.2 Vergi hukukunda.....	6
1.1.2.1 Vergi Usul Kanunu	10
1.1.2.2 Gelir Vergisi Kanunu	10
1.2 Değer Kavramı	12
1.3 Değerleme Kavramı.....	13
1.4 Çeşitli Kanunlarda Değerleme Kavramı	14
1.4.1 1982 Anayasası.....	14
1.4.2 Kamulaştırma Kanunu	14
1.4.3 Türk Medeni Kanunu.....	15
1.4.4 Türk Ticaret Kanunu	17

İKİNCİ BÖLÜM	20
2 GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ VE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	20
2.1 Gayrimenkul Değerlemesi.....	20
2.1.1 Gayrimenkul değerlemesinin kullanıldığı alanlar	22
2.1.2 Gayrimenkul değerlemesine ilişkin mesleki kuruluşlar	23
2.1.3 Gayrimenkul değerlemesinde kullanılan yöntemler	25
2.1.3.1 Karşılaştırmalı satış yöntemi	26
2.1.3.2 Maliyet yöntemi.....	27
2.1.3.3 Gelir yöntemi.....	28
2.1 Vergi Hukukunda Değerleme	28
2.1.1 Değerleme ölçüleri	30
2.1.2 Değerleme günü ve değerlemede esas.....	33
2.2 Vergi Hukukunda Gayrimenkul Değerlemesi	34
2.2.1 Vergi Usul Kanununda.....	35
2.2.2 Gelir vergisinde.....	36
2.2.3 Kurumlar vergisinde	39
2.2.4 Katma değer vergisinde.....	40
2.2.5 Veraset ve intikal vergisinde	41
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	42
3 EMLAK VERGİSİNE TABİ GAYRİMENKUL DEĞERİNİN BELİRLENMESİ VE BAZI ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI	42
3.1 Genel Olarak Emlak Vergisi	42
3.2 Türk Hukukunda Emlak Vergisinin Tarihsel Gelişimi.....	44
3.2.1 1863-1910: Emlak vergisi	44
3.2.2 1910: Musakkafat Vergisi Kanunu	45
3.2.3 1931: Bina Vergisi Kanunu ve Arazi Vergisi Kanunu	46
3.2.4 1971: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu	47
3.3 Çeşitli Ülkelerde Emlak Vergisinde Değer Tespiti	48
3.3.1 Almanya	49
3.3.2 Fransa	54
3.3.3 Birleşik Krallık	60
3.3.4 Amerika Birleşik Devletleri.....	64

3.4 Günümüzde Emlak Vergisinde Değer Tespiti	69
3.4.1 Binalarda vergi değerinin tespiti	73
3.4.2 Arsa ve arazilerde vergi değerinin tespiti	77
3.4.3 Sorunlar ve çözüm önerileri	83
4 SONUÇ	87
KAYNAKÇA	91
ÖZ GEÇMİŞ	



TABLÖLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 2.1 Gayrimenkul Değerlemesinin On Temel İlkesi.....	22
Tablo 2.2 Gayrimenkul Değerlemesi Alanında Faaliyet Gösteren Başlıca Meslek Kuruluşları	24
Tablo 2.3 VUK'ta Düzenlenen Değerleme Ölçüleri ve Değerlemeye Konu İktisadi Kıymetler.....	32



ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 2.1 Gayrimenkul Değerlemesinin Aşamaları.....	21
---	----



KISALTMALAR DİZİNİ

AI	: Değerleme Enstitüsü
AYM	: Anayasa Mahkemesi
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
EVS	: Avrupa Değerleme Standartları
EVT	: Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IVSC	: Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KMK	: Kat Mülkiyeti Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LİDEBİR	: Lisanslı Değerleme Şirketleri Birliği
RG	: Resmi Gazete
RICS	: Lisanslı Değerleme Uzmanları Kraliyet Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDUB	: Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği
TEGoVA	: Avrupa Değerleme Örgütleri Birliği
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UDS	: Uluslararası Değerleme Standartları
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan arsa, arazi ve bina niteliğindeki gayrimenkuller üzerinden alınan emlak vergisi; kendine özgü kuralları olan, objektif ve özel nitelikte bir servet vergisidir.

Emlak vergisi varlığının haklılığı ödeme gücü ve fayda teorisi ile açıklanmaktadır. Gayrimenkuller kamu maliyesi literatüründe gelir ve harcamanın yanı sıra ödeme gücünün bir göstergesi kabul edilen servet unsurlarıdır. Düzenli bir gelir sağlamayan gayrimenkullerde mülkiyetin tek başına ödeme gücünü yansıtıp yansıtmadığı tartışmalıdır. Örneğin boş duran bir arsa, sahibine gelir sağlamamaktadır. Buna rağmen vergi yükümlülüğü devam etmektedir. Ödeme gücü teorisi bireylerin mali durumuna göre adil bir vergi yükü öngörmesine rağmen gayrimenkullerin değeri üzerinden alınan emlak vergisinde kişilerin özel durumları dikkate alınmamaktadır. Yerel idareler tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin karşılığı olarak görülen fayda teorisinde ise bireyin hizmetten ne kadar faydalandığını ölçmek zordur. Ayrıca verginin faydalanılan hizmetler karşılığında bir bedel olarak görülmesi düşük gelirli mükelleflerin dezavantajlı hale gelmesine neden olacaktır. Sunulan hizmetlerin gayrimenkul değerlerini doğrudan veya dolaylı bir şekilde artırdığı bir gerçektir. Ancak tüm bunların vergi matrahına nasıl ve ne ölçüde yansıtılacağı belirsizdir. Bu durum emlak vergisinde matrahın doğru belirlenmesi, bunun için doğru bir değerlendirme yapılması gereğini gündeme getirmektedir.

Ortak bir tanımına ulaşamamış olmakla birlikte, değerlendirme kavramı vergi hukukunda vergiyi doğuran olaya bağlı olarak vergi matrahının hesaplanması amacıyla iktisadi kıymetlerin belirli bir tarihte gerçek değerlerinin takdir ve tespitine dayanan bir işlemdir. Vergi yükümlülüğünün ortaya çıktığı her durumda ilgili vergi matrahının belirlenmesi gerektiğinden aslında bir zorunluluktur. Ticari bir işletmeye dâhil emtiadan zirai işletmeye dâhil hayvanlara, gerçek değeri olmayan veya bilinmeyen bir malın kıymet takdirinden ücret yerine sağlanan menfaatlerin değerinin belirlenmesine kadar birçok durumda değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Bu çalışmanın konusunu emlak vergisine tabi gayrimenkul değerinin belirlenmesinde dikkate alınan mevcut düzenlemeler, uygulamada karşılaşılan sorunlar, idarenin görüşleri ve yargı kararları çerçevesinde incelenmesi oluşturmaktadır.

Emlak vergisinin matrahı vergi değeridir. Vergi değeri, yalnızca bu vergiye tabi gayrimenkulün matraha esas alınacak değerini belirlemede kullanılan değerleme ölçüsüdür. Yaklaşık 25 yıldır bina, arsa ve araziler için vergi değeri çeşitli bakanlıklar ve takdir komisyonlarınca hesaplanan bedeldir. Ancak literatürdeki çalışmalar bu vergi değerleri ile piyasa değerleri arasında önemli katsayı farkları bulunduğunu göstermektedir. Gayrimenkulün vergi değeri ve piyasa değeri arasındaki farklılık değerlemede dikkate alınmayan veya eksik dikkate alınan gayrimenkulün değerini artırıcı ya da azaltıcı unsurlardan kaynaklanmaktadır. Gayrimenkulün değerini etkileyen birçok unsurun takdir yapılırken göz önünde bulundurulacağı düzenlenmiş olsa da uygulamada bu özelliklerin çoğu dikkate alınmamaktadır.

Emlak vergisi için takdir edilen değerler yalnızca piyasa değerlerine ne kadar yakın olduklarıyla değil, aynı zamanda Anayasa’da düzenlenen mali ödeme gücü ilkesine uygun olarak vergilendirilme yapılması ve mülkiyet hakkının korunmasıyla da doğrudan ilişkilidir.

Çalışmanın ilk bölümünde gayrimenkul değerlemesi ile ilgili temel kavramlar açıklanmış, gayrimenkule ilişkin vergisel sonuçlar, seçilmiş kanunlarda değerlemenin kullanıldığı durumlar ve değerlemede esas alınan düzenlemeler incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde gayrimenkul değerlemesi teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir alan olarak ele alınmış; bu kapsamda gayrimenkul değerlemesinin kullanıldığı alanlara, bu alanda öne çıkan mesleki kuruluşlara ve kullanılan yöntemlere yer verilmiştir. Vergi hukukunda değerleme işleminin genel esaslarını ortaya koymak amacıyla Vergi Usul Kanununda yer alan değerleme ölçüleri, değerleme günü ve değerlemede esasa ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Ardından gayrimenkuller için düzenlenen değerleme ölçüsü çerçevesinde değer nasıl belirlendiği ele alınmış olup farklı vergi türleri açısından incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde emlak vergisine ilişkin temel bilgiler ve Türkiye’deki tarihsel gelişimi dört dönem itibarıyla incelenmiştir. Bazı ülkelerde emlak vergisine tabi gayrimenkul değerinin nasıl belirlendiği ve yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Ardından Türkiye’de gayrimenkul değerinin doğru bir şekilde belirlenmesine dair düzenlemeler, hali hazırda yer alan uygulamalar değerlendirilmiş ve öneriler getirilmiştir. Emlak vergisi için ortak bir değerleme standardı bulunmadığından her ne kadar değerleme süreci ülkeden ülkeye farklılık gösterip farklı gerekçe ve uygulamalara dayansa da benzer sorunların ortaya çıktığı görülmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1 GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

Çalışmanın bu bölümünde gayrimenkul değerlemesine ilişkin temel kavramlar açıklanmıştır. Gayrimenkul ile ilgili temel düzenlemeler Türk Medeni Kanunu’nda yer almaktadır. Bu düzenlemeler vergi hukuku dâhil olmak üzere diğer hukuk dallarında da esas alınmaktadır. Gayrimenkul kavramının kapsamı Vergi Usul Kanunu’nda vergi hukukunun genel esaslarını düzenleyerek diğer özel vergi kanunlarına temel teşkil etmesi; Gelir Vergisi Kanunu’nda gayrimenkul ile gayrimenkul sayılan mal ve hakların açıkça sayılması nedeniyle ayrı başlıklar altında incelenmiştir. Gayrimenkule ilişkin durum ve işlemler neticesinde ortaya çıkan farklı vergisel sonuçlara değinilmiştir. Ardından değer kavramı ile bu değerın tespit süreci olan değerleme kavramına ilişkin yapılan çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Başta gayrimenkul mülkiyetini güvence altına alan Anayasa olmak üzere Kamulaştırma Kanunu, Türk Medeni Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nda değerlemenin kullanıldığı başlıca alanlar ele alınmıştır.

1.1 Gayrimenkul Kavramı

Gayrimenkul denildiğinde arsa, arazi ve bunların üzerindeki yapılar gibi fiziksel olarak yer değiştiremeyen varlıklar anlaşılmaktadır. Olumsuzluk anlamı katan “gayr” sözcüğü ile bir yerden bir yere taşınabilen “menkul” sözcüğünün birleşmesinden oluşmakta ve menkul olmayan, taşınmaz anlamına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, t.y.). Başka bir yere taşınması mümkün olmayan varlıklardır (Türk Hukuk Lugatı, 1991). Gayrimenkul, arazi ve üzerindeki sabit yapılar, malike tanınan haklar ve hukuken araziye bağlı sayılan diğer unsurlardan oluşmaktadır (Ventolo ve Williams, 2001). Taşınmaz ve gayrimenkul kavramları hem günlük hayatta hem de çeşitli kanunlarda birbirlerinin yerine kullanılmaktadır.

Black’s Law Dictionary (1979)’de gayrimenkul (real estate) kavramı, arazi ve araziye kalıcı şekilde bağlı bulunan unsurlar, doğası, amacı ve işlevi nedeniyle yeri değiştirilemeyen, taşınmaz mallar olarak tanımlanmıştır. Bu tanım arazi ve araziye sabitlenmiş tüm yapıları, bitkileri, bütünleyici parçaları da içermektedir. *Real property* gayrimenkul mülkiyetine ilişkin tüm haklar, menfaatler ve faydaları ifade etmektedir (IVSC, 2013). Buna karşılık *immovable* kavramı yalnızca fiziksel olarak taşınması mümkün olmayan varlıklar için kullanılmaktadır.

Uluslararası Değerleme Standartları'na (UDS) göre gayrimenkul, arazi ve arazinin doğal unsurları (örneğin ağaçlar, madenler) ile birlikte araziye bağlı binalar, saha iyileştirmeleri ve toprağın altında ya da üstünde bulunan kalıcı nitelikteki mekanik ve elektrik tesisatları gibi bina eklentilerini de kapsayan bir kavram olarak tanımlanmaktadır (IVSC, 2013).

Gayrimenkulün hukuki niteliği belirlenirken teknik ve fiziksel özellikleri değil aynı zamanda sosyal ve iktisadi ihtiyaçlar da göz önünde bulundurulmaktadır (Aydos, 2021). Hukuki düzenlemelerde gayrimenkul kavramı ilgili kanunun amacı ve düzenleme alanına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Bu düzenlemelerin temel dayanağı kişilerin mal edinmelerini güvence altına alan anayasadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın¹ 35. maddesi bireylerin mülkiyet ve miras haklarını anayasal güvenceye altına almaktadır.

Gayrimenkule ilişkin temel hükümler Türk Medeni Kanunu'nda (TMK)² yer almaktadır. Bu kanunda yürürlükten kaldırdığı Türk Kanunu Medenisi'nde³ kullanılan gayrimenkul yerine taşınmaz kavramı kullanılmaya başlanmıştır. Kat Mülkiyeti Kanunu (KMK)⁴, İmar Kanunu⁵ ve Tapu Kanunu⁶, Belediye Kanunu⁷ ve Kamulaştırma Kanunu'nda⁸ hem gayrimenkul hem taşınmaz kavramlarına yer verilmektedir. Kadastro Kanunu'nda⁹ gayrimenkul yerine taşınmaz kullanılırken Belediye Gelirleri Kanunu'nda¹⁰ ise gayrimenkul kullanılmaktadır. Farklı hukuki düzenlemelerde taşınmaz ve gayrimenkul birbirlerinin yerine kullanılsa da bu çalışmada kavramsal birliğin sağlanması için gayrimenkul kavramı tercih edilmiştir.

1.1.1 Genel olarak hukukta

TMK'nin 704. maddesine göre gayrimenkuller arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerdir. Gayrimenkullerin bütünleyici parçaları ve eklentileri de gayrimenkul mülkiyeti hakkı kapsamındadır (TMK, m. 684, 686). İlgili kanunda gayrimenkule ilişkin

¹ 18/10/1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 9.11.1982 tarihli ve 17863 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete (RG).

² 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 8.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı RG.

³ 17/02/1926 tarihli ve 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi, 4.4.1926 tarihli ve 339 sayılı RG.

⁴ 23/6/1965 tarihli ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu, 2.7.1965 tarihli ve 12038 sayılı RG.

⁵ 3/5/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanunu, 9.5.1985 tarihli ve 18749 sayılı RG.

⁶ 22/12/1934 tarihli ve 2644 sayılı Tapu Kanunu, 29.12.1934 tarihli ve 2892 sayılı RG.

⁷ 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu, 13.07.2005 tarihli ve 25874 sayılı RG.

⁸ 4/11/1983 tarihli ve 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu, 08.11.1983 tarihli ve 18215 sayılı RG.

⁹ 21/6/1987 tarihli ve 3402 sayılı Kadastro Kanunu, 09.07.1987 tarihli ve 19512 sayılı RG.

¹⁰ 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 29.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı RG.

mülkiyetin kapsamı, kazanılması, kaybedilmesi, içeriği, kısıtlamaları ve hakları düzenlenmiştir.

Arazi, Tapu Sicili Tüzüğü'nün¹¹ 9. maddesinde “sınırları hukuki ve geometrik yöntemlerle belirlenmiş yeryüzü parçası”, Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu'nun¹² 3. maddesinde “toprak, iklim, topografya, ana materyal, hidroloji ve canlıların değişik oranda etkisi altında bulunan yeryüzü parçası” şeklinde tanımlanmıştır. Arazi mülkiyeti arazinin üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını, yasal sınırlamalar haricinde üzerinde bulunan yapı, bitki ve kaynakları da kapsamaktadır (TMK, m. 718). Bu ifadeden arazinin yalnızca genişliği ve uzunluğunun değil arzın üstünde ve altında devam eden derinliğinin de mevcut olduğu anlaşılmaktadır (Oğuzman vd., 2020). Arazi, tapu sicilinde kayıtlı olmasa dahi gayrimenkul niteliği taşımaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017). Ancak gayrimenkul mülkiyeti kural olarak tescil ile kazanılmaktadır (TMK, m. 705). Tapu sicilinde kayıtlı olmayan arazinin TMK açısından menkul mal hükümlerine tabi olmaktadır.¹³ Dolayısıyla gayrimenkulün fiziksel özellikleri itibarıyla gayrimenkul niteliği taşıması hukuki niteliğinin kesin olarak gayrimenkul olduğunu ve gayrimenkule ilişkin hükümlerin uygulanacağını göstermemektedir.

Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, TMK 826. ve 998. maddelerine göre başkalarına aktarma veya mirasçılara geçme gibi konularda bir sınırlama öngörülmemişse bağımsız olmasını, en az otuz yıl için kurulduğunda ise sürekli olmasını ifade etmektedir. Tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına gayrimenkul olarak tescil edilirler. Bu hakların gayrimenkul olarak kabul edilmesi, onların niteliğinde bir değişiklik meydana getirmemektedir. İktisadi ve sosyal ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak bazı hallerde gayrimenkullere uygulanan hükümlere tabi olmalarını sağlamaktadır. (Oğuzman

¹¹ 2013/550 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki, 17.8.2013 tarihli ve 28738 sayılı RG. Tüzüğün 1.maddesine göre, tüzüğün amacı, TMK'nin öngördüğü tapu sicillerinin düzenli bir biçimde tutulmasını sağlamaktır.

¹² 3/7/2005 tarihli ve 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu, 19.7.2005 tarihli ve 25880 sayılı RG.

¹³ Tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkuller menkul mal niteliğindedir (Yargıtay 1. Hukuk Dairesinin 24.01.2022 tarihli ve 2021/3678 Esas ve 2022/541).; Parsellerin kadastro işleminden önce tapusuz yerler olduğunun tespiti ve tapusuz gayrimenkullerin menkul nitelikte olması nedeniyle muvazaa iddiası ileri sürülememektedir (Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 09.05.2011 tarihli ve 2011/2433 Esas ve 2011/2820 sayılı kararı).; Tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkuller menkul mal niteliğinde olduğundan zilyetlik hakkının devri amacıyla yapılan elden bağışlama sözleşmeleri şekil şartına tabi değildir (Yargıtay 1. Hukuk Dairesinin 21.04.2015 tarihli 2013/20443 Esas ve 2015/5931 sayılı kararı).;

vd., 2020). TMK'da belirtilen bağımsız ve sürekli haklar üst hakkı (TMK, m. 826) ve kaynak hakkıdır (TMK, m. 837).

Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin gayrimenkul olarak kaydı KMK hükümlerine göre yapılmaktadır (TMK, m. 998/son).¹⁴ Kat mülkiyeti, arsa payı ve ana gayrimenkuldeki ortak yerlerle bağlantılı olarak kurulan özel nitelikte bir mülkiyet türüdür (KMK, m. 3). Kat mülkiyeti kurulduğunda her bağımsız bölüm hukuken ayrı bir gayrimenkul kabul edilmekte ve her biri için kat mülkiyeti kütüğünde ayrı bir sayfa açılmaktadır. Bu doğrultuda ana gayrimenkulün kayıtlı olduğu sayfanın mülkiyet sütununa *"bu gayrimenkulün mülkiyeti kat mülkiyetine çevrilmiştir"* ibaresi yazılarak sayfa kapatılmaktadır (KMK, m. 13/2). Arazinin aksine bu yapıların gayrimenkul niteliği kazanabilmesi için kat mülkiyeti kütüğünde ayrı bir sayfaya kaydedilmesi gerekmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017).

1.1.2 Vergi hukukunda

Gayrimenkuller doğrudan veya dolaylı şekilde birçok vergi türüyle ilişkilidir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi açısından; gayrimenkulün iktisap edilmesi, kiraya verilmesi, elden çıkarılması, miras yoluyla veya karşılıksız bir başkasına intikal etmesi durumlarında vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Dolayısıyla yalnızca bir servet unsuru olarak değil; aynı zamanda gelir ve harcamaya konu işlemlerde de vergilendirme açısından dikkate alınmaktadır.

Gayrimenkullerin elden çıkarılması veya kiraya verilmesi durumunda elde edilen gelirler bir gerçek kişinin gelirini oluşturuyorsa gelir vergisine, kurum kazancını oluşturuyorsa kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Elden çıkarılma işlemlerinden doğan gelir ticari kazanç veya değer artışı kazancı (diğer kazanç ve iratlar) olarak vergilendirilmektedir.¹⁵ Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu

¹⁴ KMK'nin 1. maddesine göre tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, mağaza, dükkan, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir.

¹⁵ Şekli ve maddi şartları yerine getirilerek kurulmuş bir ticari organizasyon bünyesinde yapılan gayrimenkul alım satımının ticari faaliyet olduğu açıktır (29.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-770 sayılı özelge); Ticari faaliyet bir tür emek organizasyonuna dayandığından bu organizasyon tarafından yürütülen faaliyetin kazanç sağlama kasıt ve niyetinin olup olmaması faaliyetin ticari nitelikte değerlendirilmesini engellememektedir. Başka bir ifadeyle, bir faaliyetin ticari sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kasıt aranmaz. Ancak organizasyonun, bütün unsurlarıyla birlikte ele alındığında, kazanç sağlama potansiyelini haiz olması esastır (24.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-11-47-89 sayılı özelge); Bir gayrimenkul alım satımı faaliyetinin ticari faaliyet kapsamına girmesi için ticari amaçla yapılması, işlemlerin devamlılık göstermesi ve sayısal olarak çokluğu, ticari organizasyon olup olmadığı dikkate alınmalıdır (Danıştay VDDK'nin 25.01.2023 tarihli ve 2021/566 Esas ve 2023/23 sayılı kararı).

işlerinden;¹⁶ bedel karşılığı veya trampa yoluyla edinilen arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre içerisinde parsellenerek aynı süre veya izleyen yıllarda kısmen yahut tamamen satılması sonucunda elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılmaktadır (GVK, m. 37/2-4, 6). Elde edilen gelirin ticari kazanç niteliğinde olması için esas alınan ilk ölçüt faaliyetin devamlılığıdır;¹⁷ devamlılığı belirleyen ise işlem sayısındaki çokluktur.¹⁸ Birden fazla alım satım işleminin olması halinde ikinci ölçüt satışın ticari bir amaç ile yapılmasıdır. Son ölçüt ise bu faaliyetin gerçekleştirilmesinde şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyonun varlığıdır.¹⁹

Yapılan işlem ticari kazanç niteliği taşııyorsa değer artışı kazancı olarak tespit edilmesi mümkündür. Elde edilen gelirin değer artışı kazancına tabi olması için gayrimenkul ivazsız olarak değil bir bedel karşılığında iktisap edilmiş olmalıdır (GVK, mükerrer m. 80/1-6). Hatta ivazsız olarak iktisap edilen bir gayrimenkul üzerine hak sahibi tarafından bir gayrimenkul inşa edilmesi ve daha sonra gayrimenkulün elden çıkarılması durumunda

¹⁶ Kanun koyucu gayrimenkullerin ticari işletmeye tahsis edilmesini şart koşmamakta, vergilendirme ölçütü olarak devamlılık unsurunu esas almaktadır (Danıştay 3. Dairesinin 22.09.2022 tarihli ve 2019/3816 Esas ve 2022/3303 sayılı kararı).

¹⁷ 104 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre bir takvim yılında birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında yinelenen işlemler faaliyetin devamlı olduğunu göstermektedir. Danıştay'ın yerleşik içtihatlarına göre de bir işlemim aynı vergilendirme döneminde tekrarlanması veya önceki vergilendirme döneminde de gerçekleştirilmiş olması devamlılık taşıdığını göstermektedir.; Gayrimenkullerin edinim tarihinden sonra aynı kişiye farklı zamanlarda, farklı kişilere aynı zamanda satılması durumunda bu faaliyetin devamlı olduğu kabul edileceğinden elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir (14.08.2020 tarihli ve 62030549- 120[37-2016/628]-598228 sayılı özelge).; İşlem sayısındaki çokluk ve işlemdeki istikrar yapılan faaliyetin ticari nitelikte olduğunu göstermektedir. Mükellefin 2010 yılında 2 adet, 2011 yılında 4 adet, 2012 ve 2013 yıllarında 3'er adet, 2014 yılında 1 adet gayrimenkul satımı faaliyetinde devamlılık unsuru oluşmuştur (Danıştay 4. Dairesinin 03.06.2021 tarihli ve 2016/7369 Esas ve 2021/2934 sayılı kararı).

¹⁸ İşlemin çokluğu gayrimenkullerin aynı yıl içinde birden fazla veya birbirini takip eden yıllarda art arda alınması veya satılması olarak ifade edilmiştir (Danıştay 3. Dairesinin 14.12.2021 tarihli ve 2018/522 Esas ve 2021/6113 sayılı kararı).

¹⁹ (Danıştay 4. Dairesinin 27.09.2021 tarihli ve 2020/785 Esas ve 2021/4535 sayılı kararı).; Şekli ve maddi olarak ticari organizasyonun açıkça belli olmadığı durumlarda ilk iki ölçüt dikkate alınmaktadır. Ancak devamlılık unsuru gerçekleştiğinde satışın ticari bir amaçla yapılmadığının ispat yükü vergi mükelleflerine aittir. Gayrimenkul edinmede amaç kişisel ihtiyaç, serveti koruma veya satarak kazanç elde etmektir. Kişisel ihtiyaç durumunda edinilen gayrimenkul sayısı sınırlı olmaktadır. Servetin korunması amacıyla yapılan işlemlerde genellikle tekrar satışa ihtiyaç duyulmamaktadır. Dolayısıyla haklı ve geçerli nedenler bulunmadıkça yapılan çok sayıdaki işlem kişisel bir ihtiyacın karşılanmasından ziyade kazanç elde etme amacını göstermektedir

dahi değer artış kazancı kapsamında olmamaktadır.²⁰ İkinci olarak gayrimenkul iktisap edildiği tarihten itibaren beş yıl içerisinde elden çıkarılmalıdır.²¹

Kurumların en az iki yıl süreyle kurum aktiflerinde kayıtlı olan gayrimenkul satışlarından elde ettikleri kazançların istisna edilmesine yönelik uygulama ise son bulmuştur. 14.07.2023'ten tarihinden önce satın alınan ve bu tarihten sonra satılacak gayrimenkuller için istisna hükümleri uygulanmaya devam edecektir. Ancak istisna oranı %50'den %25'e düşürülmüştür (KVK, geçici m. 16).²²

Gayrimenkullerin malik, mutasarrıf, zilyet, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir (GVK, m. 70).

Gayrimenkul satış işlemleri katma değer vergisine tabidir. Gayrimenkulün satışının ticari, zirai, sınai veya serbest meslek faaliyeti kapsamında olması, gayrimenkulün Türkiye

²⁰ Gayrimenkullerin elden çıkarılması veya cins tashihi (değişikliği) yapılarak kat karşılığı verilmesi gayrimenkulün "ivazsız intikal edilme" niteliğini değiştirmeyeceğinden elde edilen gelir değer artışı kazancı olarak vergilendirilmemektedir (25.03.2011 tarihli ve GVK-76/2011-2 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri); 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-495-51 sayılı özelge.; Anlaşmalı boşanma kararı bir eşten diğerine devredilen gayrimenkul ivazsız intikal niteliğinde değildir, diğer şartlar gerçekleştiğinde değer artışı kazancı olarak beyan edilmelidir (08.06.2021 tarihli ve 46480499-120[2020/1732]-55351 sayılı özelge); 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-495-51 sayılı özelge.

²¹ Gayrimenkullerin iktisap edilmesi tapuya tescil ile olmaktadır (TMK, m. 705). GVK-76/2011-2 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerine göre de değer artışı kazancının tespiti bakımından kat karşılığı müteahhide veya kooperatife verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dâhil olmak üzere gayrimenkullerin iktisap edildiği tarih gayrimenkulün tapu siciline tescil tarihi olmaktadır. Tescilden önce sahibinin fiili kullanımına bırakıldığı özel durumlarda ise fiilen kullanıma bırakılma tarihi esas alınmaktadır.; Satın alınan gayrimenkulün sınımdaki düzenleme nedeniyle tapusunun yenilenmesi yeni bir iktisap olarak değerlendirilmemektedir. İktisap tarihi için ilk satın alınan tarih geçerli olmaktadır.; (09.11.2015 tarihli ve 62030549-120[MÜK. 80-2015/460]-92663 sayılı özelge); Belediyenin imar uygulaması sonucunda tapu kayıtları üzerinde herhangi bir cins değişikliği yapıldığı takdirde söz konusu bu değişikliğin tapuya tescilinin yeni bir iktisap sayılmakta ve cins değişikliği yapıldığı tarih esas alınmaktadır (12.08.2020 tarihli ve 84098128-120.07.01[MÜK.80-2019/4]-E.226242 sayılı özelge); Satın alınan gayrimenkulün kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile yerine yeni bir gayrimenkul alınması yeni bir edinim kabul edilmekte ve iktisap tarihi yeni gayrimenkulün tapuya tescil tarihi olmaktadır (16.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-567 sayılı özelge); 1973 yılında satın alınan, 2009 yılında cins tashihi yapılarak kat mülkiyetine geçirilen gayrimenkulün aynı yıldaki satışı için vergi idaresi mükellefin değer artışı kazancı elde ettiğine ve beyan dışında bıraktığına dayanarak cezalı tarhiyat işlemi gerçekleştirmiştir. İlk derece mahkemesi iktisap tarihini 1973 kabul ederek beş yıl geçtiğinden idarenin işlemini hukuka uygun bulmamıştır. Temyiz mercii yeni bir edinim olarak değerlendirmiş ve gelirin değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır. VDDK ise satışı yapılan gayrimenkulün kat karşılığı inşaat sözleşmesince müteahhide ait olduğu kararlaştırılan bağımsız bölümlerden biri olduğu belirterek vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu kuralı gereğince elde edilen ve beyan dışı bırakılan bir gelir olmadığına karar vermiştir (Danıştay VDDK'nin 23.03.2022 tarihli ve 2020/1378 Esas ve 2022/372 sayılı kararı).

²² 7456 sayılı "6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", 15.07.2023 tarihli ve 32249 sayılı RG.

sınırları içerisinde bulunması ve satış işleminin yine Türkiye’de gerçekleştirilmesi halinde vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Teslim bedeli vergi matrahını oluşturduğundan alıcı ve satıcının arasında anlaşılan bedel gayrimenkulün piyasa değerini göstermektedir. Aynı şekilde gayrimenkulün kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabidir. GVK’nin 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri verginin konusunu oluşturmaktadır (KDVK, m. 1/3-f). Aslında burada bahsedilen kiralama işlemleri gayrimenkul sermaye iradı elde edilen kiralamalardır. İktisadi işletmeye dâhil olmayan bir gayrimenkulün kiraya verilmesi ise katma değer vergisinden istisna tutulmuştur (KDVK, m. 17/4-d).

Veraset ve intikal vergisinde kişilerin ölümü halinde miras yoluyla ya da karşılıksız olarak intikal eden mallardan biri gayrimenkullerdir. Gayrimenkuller bu kapsamda birer servet unsuru niteliği taşımakta ve karşılıksız intikalleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmaktadır. Bu vergilendirme ile modern vergi sistemlerinde servet dağılımının düzeltilmesi yönünde önemli bir işlev yerine getirilmektedir (Turhan, 1979).

Damga vergisinde gayrimenkuller doğrudan vergilendirilmemekle birlikte bu varlıklara ilişkin düzenlenen satış vaadi sözleşmeleri, kira sözleşmeleri, kat karşılığı inşaat sözleşmeleri, ipotek işlemleri ve gayrimenkullere ilişkin taahhütnameler gibi belgeler verginin konusunu oluşturmaktadır. Damga Vergisi Kanunu’nda²³ *kağıt* olan ifade edilen bu belgeler ve uygulanacak oranlar (I) sayılı tabloda tahdidi olarak sayılmıştır.

Değerli konut vergisinde Türkiye’de bulunan ve bina vergi değeri 1 Ocak 2025 itibarıyla 15.709.000 Türk Lirasını aşan mesken nitelikli gayrimenkuller verginin konusunu oluşturmaktadır. 7194 sayılı Kanun²⁴ ile getirilen bu vergi, Emlak Vergisi Kanunu’na (EVK)²⁵ dördüncü kısım olarak eklenerek düzenlenmiştir. Uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Genel Tebliğ ile belirlenmiş ve mesken nitelikli gayrimenkullerin 2020 yılındaki değerleri (5.227.000 Türk Lirası ve üzerindeki) esas alınarak 2021 yılında bu vergiye ilişkin ilk beyannameler verilerek uygulanmaya başlanmıştır.²⁶

²³ 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11.07.1964 tarihli ve 11751 sayılı RG.

²⁴ 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 7.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı RG.

²⁵ 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 11.08.1970 tarihli ve 13576 sayılı RG.

²⁶ 14/2/2020 tarihli ve 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 20.2.2020 tarihli ve 31045 sayılı RG’de yayımlanarak Emlak Vergisi Kanunu’na geçici madde eklenmesi suretiyle değerli konut vergisi mükelleflerine yönelik beyan ve ödeme yükümlülükleri 2021 yılına ertelenmiştir. 15.01.2021 tarihli ve 31365 sayılı RG’de yayımlanan Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile verginin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

1.1.2.1 Vergi Usul Kanunu

VUK bakımından gayrimenkulün kapsamını TMK'nin 704. maddesi oluşturmaktadır. Vergi kanunlarında özel bir düzenleme bulunmadığı durumlarda TMK hükümleri esas alınmaktadır. İlgili maddelerinde yapılan özel düzenlemeler ise yalnızca düzenlendiği hükümlerle sınırlı olmaktadır (Aydın, 2024).

VUK değerlemeye ilişkin temel düzenlemelere yer vermektedir. Değerlemenin konusu oluşturan iktisadi kıymetlerden biri ise gayrimenkullerdir. Kanunda gayrimenkul gibi değerlendirilecek diğer iktisadi kıymetler de sayılmıştır (VUK, m. 269). Bunlar; gayrimenkullerin bütünüleyici parçaları ve eklentileri ile tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayrimaddi haklardır. Bütünüleyici parça (mütemmim cüz) ve eklentiler (teferruat) gayrimenkul ile birlikte mülkiyet kapsamına dâhil edilmektedir. Bütünüleyici parçalar, gayrimenkul ile bir bütünlük oluşturan, gayrimenkulden ayrıldığında zarar gören ya da bağımsız bir işlevi kalmayan parçadır. Eklentiler ise hem kendisine hem gayrimenkule zarar vermeden asıl şeyden ayrılabilen bağımsız nitelikteki menkul mallardır. Bir binanın su tesisatı, yangın merdiveni bütünüleyici parçaları iken kombisi, kapısı ve pencereleri söz konusu binanın teferruatıdır (Vergi Müfettişleri Derneği, 2016).²⁷ Bütünüleyici parça menkul veya gayrimenkul olabilirken eklentiler menkul mallardır. Bu duruma rağmen vergi mevzuatı açısından her ikisi de gayrimenkul gibi değerlendirilmektedir (Kabakçı-Karadeniz, 2021).

1.1.2.2 Gelir Vergisi Kanunu

Gelir vergisinde gayrimenkul kavramı, kapsamı ve hukuki niteliği bakımından TMK'deki anlamından farklılık göstermektedir. Gayrimenkuller burada esasen gelir sağlama yönüyle ele alınmaktadır (Şenyüz vd., 2022). Daha önce de ifade edildiği gibi gayrimenkuller üzerinden elde edilen gelirler farklı gelir unsurları kapsamında vergiye tabi tutulmaktadır. Bunlar ticari kazanç, değer artışı kazancı ve gayrimenkul sermaye iradidir. Ticari kazançta gayrimenkulün kapsamı TMK ile büyük ölçüde benzerlik gösterse de bu kapsam gayrimenkul sermaye iradında gayrimenkul niteliği taşımayan, gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve hakların gelirlerinin gayrimenkullerin kiraya

²⁷ Gayrimenkulün etrafına çekilen çit, bütünüleyici parça değil gayrimenkulün eklentisidir. Çünkü gayrimenkulü işletmek, korumak veya yarar sağlamak için gayrimenkule sürekli özgülünen ve kullanılmasında takma, birleştirme vb. biçimde gayrimenkule bağlı kılınan menkul niteliğinde bir maldır (Danıştay VDDK'nin 02.10.2024 tarihli ve 2023/1403 Esas ve 2024/894 sayılı kararı).

verilmesinden elde edilmiş gelirler gibi vergilendirilmesi ile genişletilmekte ve değer artışı kazancında da uygulama alanı bulmaktadır.

GVK'de düzenlenen husus gayrimenkulün tanımı değil gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve hakların neler olduğudur. Bu mal ve haklar GVK 70. maddesinde tahdidi olarak sayılmıştır.²⁸ Gayrimenkul sermaye iradı başta gayrimenkuller olmak üzere gayrimenkul niteliğindeki aynı haklar, fikri ve sınai haklar ve bazı menkul malların kiraya verilmesinden elde edilen gelirleri kapsamaktadır (Öncel vd., 2023). Bu düzenlemeyle elde edilen kira gelirlerinin tespit edilmesi ve hiçbir gayrimenkul unsurunun vergilendirme dışında kalmaması amaçlanmaktadır (Hacıköylü, 2017). Nitekim gayrimenkulden bağımsız şekilde kiralanan bütünleyici parça ve eklentiler gayrimenkul sermaye iradı kapsamında vergilendirilmektedir.²⁹ Gayrimenkule dâhil olan asansör, yangın merdiveni, çatı sistemi, PVC pencere sistemleri bütünleyici parça, gayrimenkulde yer alan stor perde, panjur, banyo aynası ise eklentidir. Ayrıca gayrimenkullerden ayrı olarak kiraya verilen bilumum gayrimenkul tesisatı, demirbaş eşya ve döşemelerden elde edilen gelirler içinde aynı durum geçerlidir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017).

TMK açısından menkul mal olarak kabul edilen otomobiller fiziksel ve teknik özellikleri açısından da bir yerden başka bir yere taşınabilen mallardır. Ancak otomobilin kiralınması durumunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradının konusuna girmektedir. Aynı şekilde telif ve işletme haklarının, gemi ve gemi paylarının TMK kapsamında gayrimenkul olarak kabul edilmediği açıktır. Bu bağlamda menkul niteliğindeki malların ve bazı hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelir gayrimenkulün kiralınmasından elde edilen gelir gibi kabul edilmektedir. GVK'de gayrimenkul kavramının bu şekilde geniş yorumlanması doğal olarak menkul malların kapsamını daraltmaktadır (Mutluer, 2007).

²⁸ Gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve haklar öncelikle gayrimenkuller, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen bütünleyici parçaları, eklentileri, voli mahalleri ve dalyanlar, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alameti farika, ticaret unvanı, marka, her türlü teknik resim, model, desen plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar, telif hakları, gemi ve gemi payları ile yükleme ve boşaltma araçları, motorlu nakil ve çekme araçları ile her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri, vakıf gelirlerinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan hisseler, zirai faaliyete dâhil olunmaksızın zirai kazançtan alınan paylardır.

²⁹ Sahip olduğu binanın dış cephesini reklam verilmesi amacı ile kiralayan bir kişinin elde ettiği gelir, binanın çatısında kurulu halde bulunan bir vincin yan binanın çatısına taşınacak bir malzeme için kiralınması durumunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradıdır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017).

1.2 Değer Kavramı

Değer kavramı, çeşitli disiplinler için farklı anlamlara gelmekte ve ele alındığı disiplin içerisinde dahi ortak bir tanıma varılamamaktadır. Bu tanımlar zaman içerisinde de değişiklik gösterebilmektedir. Nitekim ekonomi disiplini açısından değer kavramı tarihsel süreç içerisinde farklı biçimlerde algılanmış ve tanımlanmıştır (Gözen, 2019).

Felsefe Terimleri Sözlüğü (1975)'nde değer; bireyin bir şeye ihtiyaç duyması, onu istemesi veya kendisine bir hedef koyması sonucunda o şey ile kurduğu ilişki içinde ortaya çıkan anlam veya önem olarak tanımlanmaktadır (Akarsu, 1975).

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde (2024)'de “bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık; kadir, kıymet” ve “bir şeyin para ile ölçülebilen karşılığı” olarak tanımlanmıştır.

Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: VIII, No: 45)'in Terimler Sözlüğü kısmında “satın alınmak için sunulmuş bir mal veya hizmetin alıcıları ve satıcıları tarafından mutabık kalınması muhtemel fiyat” olarak ifade edilmiştir.³⁰ Belirli bir zaman zarfında alıcının mal ve hizmeti satın almak amacıyla anlaşma sağlayacağı bir fiyat takdirini, muhtemel fiyatın tahminini ifade eden ekonomik bir kavramdır. Piyasadaki değişim fiyatının bir tahmini olarak söylemek mümkündür (French, 1997). Değer, bir şeyin kişiye sağladığı fayda ve kişi tarafından talep edilebilirliğini gösteren hatta bu faydanın başka kişiler ve başka ortamlar için geçerli olma zorunluluğunun olmadığı öznel bir kavramdır (Andriessen, 2005). Temel ve ekonomik anlamıyla bir malın isteyerek yapılan değiş tokuşunda diğer malların üzerinde kurduğu egemenlik, bireylerin mallara verdikleri olumlu anlamdır (Foster, 1972). Ancak değer pozitif anlamda olabileceği gibi negatif anlamda da olabilmektedir (Falls vd., 2004).

Değer kavramı, önüne gelen sözcüklerle farklı anlamlar kazanmaktadır (Bonbright, 1934). Defter değeri, yatırım değeri, makul değer, sigortalanabilir değer, gerçeğe uygun değer bu örneklerden sadece birkaçıdır. *Defter değeri*, bir varlığın veya şirketin finansal tablolarında kaydedilen değeri ve bilançodaki öz sermaye tutarını ifade etmektedir (Köroğlu ve Anbarcı, 2024). *Yatırım değeri*, yatırım amacıyla hareket eden yatırımcı veya

³⁰ 06.03.2006 tarih ve 26100 sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren tebliğ 01.02.2017 tarih ve 29966 sayılı RG'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ (III-62.1) ile yürürlükten kaldırılmıştır.

yatırımcılar grubunun belirlenmiş amaçları doğrultusunda mülke atfedilen değerdir (Hepşen, 2017). *Makul değer*, bir mal veya yükümlülüğün satın alınması veya satılması için tarafların beklentilerini yansıtan tahmini bir fiyat olarak tanımlanmaktadır (IVSC, 2017). *Sigortalabilir değer*, hasar görmüş mülkün yerine yenisi koyma maliyetidir (TEGoVA, 2025a). *Gerçeğe uygun değer*, satıcı ve alıcı arasında olağan bir işlem için değerlemenin yapıldığı tarihte (ölçüm tarihinde) varlığın satışından elde edilen fiyattır (Türkiye Muhasebe Standardı 36).

1.3 Değerleme Kavramı

Değerleme kelimesi “değer” kökünden gelmektedir. Değerleme birçok alanda kullanılmakta ve gün geçtikçe kullanım alanını genişletmektedir. Başlıca kullanım alanlarından bazıları; kamulaştırma, özelleştirme, toplulaştırma, vergilendirme, tapu ve kadastro işlemleri, teminat belirlenmesi, şirket değerlemesi, miras paylaşımı, boşanma davalarıdır (Büyükkaracıoğlu vd., 2017).

Değerleme en basit şekliyle belli bir tarihte üzerinde işlem yapılacak bir varlığın değerinin belirlenmesidir (Pagourtzi vd., 2003). Bir mal veya mülkün belirli bir tarihteki mevcut değerini tecrübe, mantıksal analiz, istatistiksel veriler ve makul sağduyuya dayalı olarak tahmin etme sanatı ve öznel yaklaşımlardan uzak bir süreçtir (Shetty vd., 2020).

Değeri tanımlamada yaşanan zorluk değerlendirme kavramı için de geçerlidir. Değerleme işlemini yapan kişi ve gruplara, bunların gözettiği şartlara ve değerlemede kullanılan yöntemlere göre farklı sonuçlar elde edilmesi tek bir tanım geliştirilmesini güçleştirmektedir (Batırel, 1974). Değerlemeye ilişkin çok sayıda tanım yapılmıştır. Şanver (1968)’e göre varlığın değerinin tespiti amacıyla söz konusu varlığa yönelik bir değer biçme faaliyeti, varsayımda bulunma, değer takdir etme olarak tanımlamıştır; Ataman (1994)’a göre işletmeler için belirli bir tarihte varlık ve kaynaklarının değerinin belirli bir para birimi cinsinden ifade edilmesi; Yazıcı (1997)’ya göre piyasada parasal karşılığı olan tüm malların kıymetinin takdiri; Küçük (2007)’e göre iktisadi kıymetin belirli bir tarihteki kıymetinin belirli bir para cinsinden ifade edilmesi; Alkan (2018)’a göre ise işletme yönetimi açısından belirli hedefler doğrultusunda bir varlığın belli kriterlere göre parasal bir değerle ifade edilmesi olarak tanımlamıştır. UDS’de ise bir varlığın belirli bir tarihte belirlenen değer esasına göre varlığın değerine ilişkin bir görüş veya sonuca ulaşma eylemi olarak tanımlanmıştır (IVSC, 2021).

1.4 Çeşitli Kanunlarda Değerleme Kavramı

Değerleme kavramı esasen iktisadi kıymetlerle ilgilidir. Ancak bu kavram yalnızca mülkiyetin el değiştirmesi ya da ticari işlemlerle sınırlı değildir. Hakkın ya da yükümlülüğün yerine getirilebilmesi için söz konusu varlığa ilişkin değer belirlenmesi hak sahibini koruyacak şekilde sonucun adil olması bakımından önemlidir. Bu yönüyle değerlendirme, ekonomik bir tespit olmanın ötesinde hukuki sonuçlar doğuran ve hukuk düzeni içerisinde belirli kurallara tabi bir işlemdir. Şirketlerin finansal tablolarının hazırlanmasından vergi yükümlülüklerinin hesaplanmasına, tazminat ve zarar hesaplamalarından miras paylaşımına, mal rejimi tasfiyesinde tasfiyeye konu malların değerinin belirlenmesinden kamulaştırma bedellerinin tespitine kadar oldukça geniş bir uygulama alanına sahiptir.

1.4.1 1982 Anayasası

Değerlemenin en yaygın kullanıldığı alanlardan biri kamulaştırmadır (Kılıç, 2021). Anayasa'nın 46. maddesinde yer alan kamulaştırma bedeli, artırım bedeli ve gerçek karşılık kavramları değerlemenin kamulaştırma sürecindeki işlevini ortaya koymaktadır. Kamulaştırma bedelinin gerçek değerinden düşük belirlenmesi malikin mağduriyetine, yüksek belirlenmesi ise kamu zararına ve yatırımlar üzerinde olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir (Kılıç, 2021). Mülkiyet hakkına doğrudan etki eden kamulaştırma işleminde gayrimenkullerin gerçek değerinin tespit edilmesi ne kadar önemliyse emlak vergisi matrahını oluşturan gayrimenkul değerinin de doğru ve adil vergilendirmeyi sağlayacak şekilde tespit edilmesi anayasal olarak koruma altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edilmemesi bakımından aynı derecede önem arz etmektedir.

1.4.2 Kamulaştırma Kanunu

Kamulaştırma, Anayasanın 46. maddesinde düzenlenmiş olup uygulamaya dair usul ve esaslar Kamulaştırma Kanunu'nda yer almaktadır. Her iki kanunda da kamulaştırma için bir tanım yapılmamakla beraber Anayasada devlet ve kamu tüzel kişilerinin, kamu yararının gerektirdiği hallerde özel mülkiyetteki gayrimenkul malları gerçek karşılıklarını peşin ödemek şartıyla kamulaştırabileceği ve bu mallar üzerinde idari irtifaklar kurabileceği düzenlenmiştir.³¹ Burada gerçek karşılık ifadesi değerlemenin anayasal

³¹ Kamulaştırmanın anayasal öğeleri devlet ve kamu tüzel kişileri tarafından yapılabilmesi, kamu yararının bulunması, kamulaştırma kararında kanunda yer alan esas ve usullere uyulması, gerçek karşılığın kural

temelini oluşturmakta ve kamulaştırma bedelinin adil ve hakkaniyete uygun olmasını zorunlu kılmaktadır. Mülkiyet hakkı ve kamu yararı arasında dengenin gözetilmesi gerekmektedir.³² Bu dengenin sağlanmasında değerlendirme işlemi belirleyici bir rol oynamaktadır.

1.4.3 Türk Medeni Kanunu

TMK kapsamında değerlendirme hükümleri doğrudan anılmasa da malvarlığı unsurlarının, hak ve borç ilişkilerinin parasal karşılığının belirlenmesi için değerlendirme yapılması gerekmektedir. Değerleme özellikle mal rejimleri ve miras paylaşımı konularında önem taşımaktadır. Hakları olan kimseler bakımından değerlemenin doğru şekilde gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Değerleme ölçüsü olarak rayiç bedel esas alınmıştır.

Kişiler hukukunda kişilik haklarına saldırı durumunda manevi tazminat miktarının belirlenmesi bir tür değerlendirme olarak düşünülebilse de kişiliğe ilişkin manevi nitelikteki hakların ihlali, ölüm ve bedensel bütünlüğün ihlali karşısında ortaya çıkan zararın parasal karşılığının belirlenmesi bir takdir işlemidir. Amaç ihlal edilen değerlerin gerçek ekonomik karşılığını bulmak değildir. Zira kişilik değerlerinin parasal değerinin objektif biçimde belirlenmesi mümkün değildir. Hâkimin somut olayı dikkate alarak yaptığı bir takdir ve değerlendirme işlemidir.³³

Aile hukukunda değerlendirme mal rejimi tasfiyesinde tasfiye sırasındaki değerlerin belirlenmesinde ve denkleştirmenin yapılmasında kullanılmaktadır.³⁴ Yasal mal rejimi olan edinilmiş mallara katılma rejiminin tasfiyesi sürecinde tasfiyeye konu malın

olarak peşin ve nakden ödenmesidir (Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) 26.05.2016 tarihli ve 2015/55 Esas ve 2016/45 sayılı kararı).

³² Mülkiyet hakkının ve ölçülülük ilkesinin gereği olarak gayrimenkulün gerçek bedeli malike ödenmelidir. Kamulaştırılan gayrimenkulün bedelsiz veya değerinden düşük bir bedelle kişinin malvarlığından çıkarılması mümkün olmadığından gayrimenkulün nitelikleri ve özellikleri ile bunların bedel üzerindeki etkisinin dikkate alınması zorunludur (AYM'nin 10.04.2019 tarihli ve 2018/156 Esas ve 2019/22 sayılı kararı).; Kamulaştırma ile mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde, kamu yararı ile malikin bireysel yararı arasındaki adil denge ancak gayrimenkulün gerçek değerinin malike ödenmesiyle sağlanabilir. Gerçek karşılığın ödenmesi, malike yüklenen aşırı külfetin telafi edilmesi niteliğindedir (AYM'nin 23.01.2024 tarihli ve 2023/156 Esas ve 2024/19 sayılı kararı).

³³ Hâkim tarafından manevi tazminat olarak zararın belirlenmesi, zarar gören kişinin yaşadığı zararın telafisi ve hissettiği ruhsal ve psikolojik çöküntüyü tatmin edecek şekilde denkleştiren bir takdir işlemi yapılmaktadır. Bu durum parayla ölçülemeyecek olsa da burada hâkimin takdiri önemlidir ancak bu durum hâkimin keyfi olarak karar verebileceği anlamına gelmemektedir (Antalya, 2016).; Değer biçiminde değerlendirilen şey çeşitli kurallar, ilkeler, standartlar gibi önceden belirlenmiş ölçütlere dayandırılırken; değerlendirme bir şeyin kendi alanı içindeki özel durumu görme ve göstermeyi amaçlamaktadır (Kuçuradi, 2013).

³⁴ Tasfiyenin aşamaları şunlardır: malların iadesi, kişisel ve edinilmiş malların ayrılması, eklenecek değerlerin aktifte eklenmesi, denkleştirme, borçların çıkarılması, aktif değerlerin bulunması ve karşı alacak varsa mahsup edilerek katılma alacağının belirlenmesi (Okullu vd., 2019).

değerinin belirlenmesi; değerlemenin amacı, kullanılan yöntem ve esas alınan ölçütlere bağlı olarak farklılık göstermektedir (Onuş, 2020).

TMK değerlendirme sonucunda belirlenen ve değerlendirme kapsamında esas alınan dört farklı değer kavramına açıkça yer vermektedir. Bunlar; sürüm değeri, gelir değeri, artık değer ve ikame değeridir. Bu değerler mal rejiminin tasfiyesinde kullanılmaktadır. Sürüm değeri, eşler arasında mal rejiminin tasfiyesinde esas alınmakta (TMK, m. 232) ve malların tasfiye anındaki değerini ifade etmektedir (TMK, m. 235).³⁵ Gelir değeri, tarımsal işletme söz konusu olduğunda esas alınmaktadır (TMK, m. 233).³⁶ Üçüncü ölçü olan artık değer³⁷, ekleme ve denkleştirmeden elde edilen miktarlar dâhil olmak üzere eşlerin edinilmiş mallarının toplam değerinden bunlara ilişkin borçların çıkarılmasıyla kalan miktardır (TMK, m. 231). Kanunda ikame değer ise yerine geçen değerler olarak kullanılmaktadır. Bunlar edinilmiş ve kişisel mallar yerine geçen değerler, paylaşırma dışında kalan malın yerine geçen değerler ve 250. maddede sayılan mal ve yatırımların yerine geçen değerlerdir.³⁸ Doktrinde ve uygulamada bu değer ikame değer olarak tanımlanmaktadır.

³⁵ TMK'nin 232. maddesinin gerekçesinde rayiç değer kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılmıştır.; Artık değere katılma alacağı ile değer artış payı alacağı miktarı hesaplanırken, mal rejiminin sona erdiği anda mevcut malların tasfiye tarihindeki sürüm değerleri esas alınmaktadır. Yargıtay uygulamalarına göre tasfiye tarihi karar tarihidir (Yargıtay 2. Hukuk Dairesinin 12.09.2024 tarihli ve 2023/5107 Esas ve 2024/5735 sayılı kararı).; Eşin katkı payı alacağı hesaplanırken sürüm değerinde gayrimenkulün keşif tarihi değil dava tarihindeki sürüm değeri esas alınmalıdır (Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 06.11.2018 tarihli ve 2016/13900 Esas ve 2018/18246 sayılı kararı).; Sürüm değeri yerine noter senedindeki satış bedeli esas alınamaz (Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 05.12.2018 tarihli ve 2016/19434 Esas ve 2018/19776 sayılı kararı).; Tasfiye tarihi ve karar tarihine en yakın tarih ifadeleri birbiri yerine, birbirini açıklayıcı şekilde kullanılmaktadır. Bozma ilamı ile değer güncelliğini yitirebileceğinden karar tarihine en yakın tarih için yeniden belirlenmelidir (Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 14.11.2014 tarihli ve 2013/17841 Esas ve 2014/20912 sayılı kararı).; (Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 17.02.2016 tarihli ve 2014/21948 Esas ve 2016/2571 sayılı kararı).; (Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 17.10.2018 tarihli ve 2016/11982 Esas ve 2018/17470 sayılı kararı).

³⁶ TMK'nin 233. maddesinin 1. fıkrasına göre eşin malik olarak bizzat işletmeye devam ettiği ya da sağ kalan eş veya altsoyunun kendisine bir bütün olarak özgülenmesini istemeye haklı olduğu durumda tarımsal işletme için değer artış payı ve katılma alacağı hesaplanırken tarımsal işletmenin gelir değeri dikkate alınmaktadır. Sürüm değeri yerine daha düşük olan gelir değerinin esas alınmasıyla işleten kişileri mali bakımdan korumak, tarımsal işletmelerin bütünlüğü ve devamlılığını sağlamak amaçlanmıştır (Sarı, 2007). Doktrinde bu düzenleme tarım politikasının bir gereği olarak düşünülmektedir (Şıpka, 2013).

³⁷ TMK, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı Adalet Komisyonu Raporu'nda (Esas No: 1/611, 1/425, 2/361, 2/680 21.06.2001, Karar No: 17) artık değer kavramı şu şekilde açıklanmıştır: *“Erkek kadının, kadın da erkeğin malının yarısını hak ettiği için, boşanma veyahut ölüm halinde, eşlerin evlilik sırasında elde ettikleri menkul ve gayrimenkul değerler birbirinden çıkarılıyor; artık değer bulunuyor. İşte bu artık değer ikiye bölünerek taksim ediliyor.”*

³⁸ TMK'de yerine geçen olarak sayılan bu değerler 220. ve 250. madde gerekçelerinde ikame değer olarak ifade edilmiştir.

Miras hukukunda değerleme, terekeye dâhil malvarlığı unsurlarının ekonomik değerinin belirlenmesi, saklı payın hesaplanması, tenkis davaları ve mirasın paylaşımında kullanılmaktadır.³⁹ Gayrimenkuller mirasçılara özgülenirken paylaşımın yapıldığı zamandaki gerçek değerleri; tarımsal nitelikteki gayrimenkullerde gelir değeri, diğer gayrimenkullerde sürüm değeri esas alınmaktadır.⁴⁰ Mirasçılarının bu değerler üzerinde anlaşılamaması durumunda değer sulh hâkimi tarafından belirlenmektedir (TMK, m. 658). Değer tespitinin uzmanlık gerektiren bir işlem olması nedeniyle sulh hâkimi bilirkişilerden yararlanmaktadır. Denkleştirmede ise kazandırmanın denkleştirme anındaki değeri esas alınmaktadır (TMK, m. 673).

Eşya hukukunda gayrimenkul mülkiyetine ilişkin işlemlerde, ipotekli gayrimenkuller üzerindeki işlemlerde, irat senetlerinde alacak miktarının belirlenmesinde değerlemeye başvurulmaktadır. İlk olarak, aksi kararlaştırılmadıkça mülkiyeti intifa hakkı sahibine ait olan tüketilebilen şeylerin geri verileceği durumda bu şeylerin o günkü değeri esas alınmaktadır (TMK, m. 819). Ek olarak intifa sahibi hakkına ilişkin alacağın ve kıymetli evrakın kendisine devredilmesini istediğinde ödeme borcu bunların devir sırasındaki değeridir (TMK, m. 822). İpotekli gayrimenkulün bir kısmının başkasına devredilmesi, malikleri aynı olan ipotekli gayrimenkullerden birinin başkasına devredilmesi veya bu gayrimenkulün bölünmesi durumunda gayrimenkul üzerindeki rehin değerleri oranında tapu idaresince res'en dağıtılmaktadır (TMK, m. 889). Tapu idaresince gayrimenkullere resmen değer biçilmesini gerektiren ilk durum ipotekli borç senedi yoluyla rehin kurulmasıdır (TMK, m. 899). Bir diğer durum ise irat senetlerinde alacak miktarının belirlenmesidir. Bu değer tarım arazilerinde arazilerin gelir değerinin, diğer gayrimenkullerde gayrimenkulün gelir değerleri ile bina ve arsa değerleri ortalamasının beşte üçünden fazla olamamaktadır (TMK, m. 904).

1.4.4 Türk Ticaret Kanunu

Değerleme ticaret hukukunun birçok alanında uygulama bulmaktadır. Başta yıllık faaliyet raporları olmak üzere bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tabloların hazırlanmasında,

³⁹ Miras bırakanın tereke üzerinde tasarruf edilebileceği kısım terekenin miras bırakanın ölümü günündeki durumu esas alınarak hesaplanmaktadır (TMK, m. 507). Tenkis davalarında değerinde azalma olmaksızın bölünmesine imkan olmayan belirli bir malın vasiyeti söz konusu olduğunda vasiyet alacaklısı malın verilmesini istediğinde tenkisi gereken kısmın değeri belirlenmeli ve ödenmelidir. Ayrıca tasarruf edilebilir kısmın değerini karşılayan parayı da talep edebilmektedir (TMK, m. 564).

⁴⁰ TMK'nin 657. maddesinin gerekçesine göre bu düzenleme tarımsal taşınmaz malların mirasçılara satış değeri ile değil de gelir değeri ile özgülenmesi mirasçılarının aşırı değer dalgalanmaları karşısında korumaya daha elverişli ve hakkaniyete daha uygun olması olarak sebeplendirilmiştir.

şirketlerin birleşme, devralma, bölünme gibi işlemlerinde, ortaklıktan çıkma veya çıkarılma durumlarında pay değerinin tespitinde değerlemeye başvurulmaktadır. TTK çeşitli hükümlerinde değerlemeye yer vermekte ve değerlemelerin hangi esaslara göre gerçekleştirileceğini hüküm altına almaktadır.

Değerleme gerektiren ilk düzenleme açılış envanteridir. Açılış envanteri değerlemeye tabi tutulmaktadır. Ticari işletmenin envanterine kayıtlı tüm varlıkları eksiksiz, doğru bir şekilde ve varlıkların değerini tek tek göstermelidir. Her faaliyet döneminin sonunda düzenlenen envanter için de bu kurallar geçerlidir. Malvarlığı unsurlarının tek tek değerlendirilmesinin iki istisnası; maddi duran varlıklar kapsamında yer alan iktisadi kıymetler ve dönen malvarlığı kapsamında işletmenin ihtiyaçları için düzenli olarak yenilenen ham ve yardımcı maddeler ile akaryakıt gibi işletme malzemeleridir. Aynı tür stok malvarlığı, aynı nitelikteki veya değeri birbirine yakın menkul malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplandırılabilir ve ortalama ağırlıklı değerle envantere konulabilir (TTK, m. 66).

Anonim şirketlerin aynı sermayeyle kuruluşu sırasında devralınacak işletmenin, menkul ve gayrimenkul malların değerinin belirlenmesi değerleme gerektiren bir başka durumdur. Söz konusu değerleme işlemi şirket merkezinin bulunacağı yer asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan ve sayısını mahkemenin belirlediği bilirkişiler tarafından yapılmaktadır (TTK, m. 343). Bilirkişiler raporunda açıklaması gereken en önemli hususlardan birisi tercih edilen değerleme yönteminin olayın özellikleri dikkate alındığında en uygun ve adil yöntem olduğudur.

Değerleme ile ilgili doğrudan hükümler TTK'nin 78. maddesinde düzenlenmiştir. Finansal tablolara ilişkin değerleme ilkeleri işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin doğru tespit edilmesi, gerçek mali durumunun ortaya konulması ve devlet açısından vergilendirmenin doğru şekilde yapılabilmesi bakımından önemlidir. İlgili kanun hükmü ve madde gerekçesi birlikte ele alındığında; değerleme ilkeleri, değerleme ölçülerini değil değerlemede dikkat edilmesi gereken taşıyıcı nitelikteki evrensel kuralları ifade etmektedir. Tahdidi olarak sayılmayan değerleme ilkeleri ile Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtilen ilkeler de dikkate alınmak üzere geçerlidir. Birinci ilke bilançoların değersel özdeşliğidir; bir bilançonun kapanış değerleri bir sonraki bilançonun açılış değerleri ile aynı olmalıdır (TTK, m. 78/1-a). İkinci ilke işletmenin sürekliliğidir; finansal tablolar işletmenin faaliyetine devam edeceği varsayımına

dayanmaktadır (TTK, m. 78/1-b). Üçüncü ilke bilanço günü ve tek tek değerlemedir; değerlemeler bilanço günü itibarıyla yapılmalı ve şeffaflığın vazgeçilmez gereği olarak varlıklar tek tek değerlendirilmelidir (TTK, m. 78/1-c). Dördüncü ilke bilanço günü ilkesinin tamamlayıcısı olan ihtiyat ilkesidir. Değerlemeler ihtiyatla yapılmalıdır (TTK, m. 78/1-d). Beşinci ilke tahakkuk ilkesidir; faaliyet yılının gider ve gelirleri, yılsonu faaliyet tablolarına aktarılırken ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmamaktadır (TTK, m. 78/1-e). Son ilke ise yöntemde kararlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkesinin gereği olarak önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış yöntemlerin korunmasıdır (TTK, m. 78/1-f). İstisnai durumlarda ilkelere ayrılmak mümkün olsa da bu durum haklı temellere dayanmalı ve vergi kanunlarından doğmamalıdır.

TTK ve diğer ilgili kanunlardaki ticari hükümlere göre düzenlenen bilançolar ticari bilanço olarak adlandırılmaktadır. Bilanço esasına göre dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındaki öz sermayeyi aşan kısmı o dönemin ticari kazancıdır. Ancak vergilendirmede mali bilanço dikkate alınmaktadır (Şenyüz vd., 2022). Ticari bilançoda amaç şirketin gerçek durumunu ticari açıdan tespit etmek ve dağıtılabilir karı belirlemek iken mali bilançoda mükellefin gerçek kazancını hesaplamak ve vergi matrahını tespit etmektir (Tekinalp, 1979). Ticaret hukukunun kurallarına göre belirlenen kar ile vergi kanunlarına göre hesaplanan kar kavramı çoğu zaman farklıdır. İki düzenleme başlıca değerlendirme kuralları, gelirden indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler, amortisman hükümleri, vergi muafiyet ve istisnaları bakımından farklılık göstermektedir (Öncel vd., 2023). Vergi hukukunda amortisman mali karın düşük çıkmaması, verginin tahakkuk edebilmesi için sınırlı şekilde ve detaylı düzenlenmişken ticari bilanço için daha esnek kurallar tanınmaktadır (Bektöre, 1969). Değerleme açısından bakıldığında farklı değerlendirme yaklaşımlarının uygulanması elde edilen sonuçlara farklı anlamlar yüklenmesini gerektirmektedir. TTK hükümlerine göre bulunan değerler iktisadi kıymetler için üst sınır niteliğinde iken VUK hükümlerine göre bulunan değerler alt sınır durumundadır (Şenyüz vd., 2022). Sonuç olarak, ticari işletmelerin gerçek kazançları değil vergi kanunları çerçevesinde vergilendirilebilir kazançları esas alınarak vergi matrahı belirlenmektedir (Geçer, 2016).

İKİNCİ BÖLÜM

2 GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ VE TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Çalışmanın bu bölümünde gayrimenkul değerlemesine ilişkin bilgiler sürecin aşamaları ve esas alınan on temel ilke çerçevesinde ele alınmıştır. Kamu ve özel sektörün farklı amaçlarla ihtiyaç duyduğu kullanım alanlarına yer verilmiştir. Gayrimenkul değerlemesinin uzmanlık gerektiren bir alan olarak kabul edilmesi çeşitli gerekçelerle dayanmaktadır. Bu doğrultuda öne çıkan bazı meslek kuruluşları tanıtılmıştır. Devamında gayrimenkulün piyasa değerinin belirlenmesinde temel alınan yöntemler açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlemeye ilişkin genel esasların ardından gayrimenkul değerlemesi öncelikle anılan Kanun çerçevesinde ele alınmıştır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ile veraset ve intikal vergisi açısından gayrimenkule ilişkin işlemlerde değerin nasıl belirlendiği incelenmiştir.

2.1 Gayrimenkul Değerlemesi

Gayrimenkul değerlemesi, gayrimenkulün değeri üzerinde etkili olan konumu, çevresel özellikleri, kullanım şekli ve sağladığı fayda gibi unsurların objektif olarak değerlendirilmesi suretiyle söz konusu gayrimenkulün değerinin belirlenmesidir (Büyükkaracıoğlu vd., 2017). Gayrimenkulün ve içinde bulunduğu çevrenin özellikleri dikkate alınarak gayrimenkul değerinin tespit edilmesine yönelik tüm çalışmaları kapsamaktadır (Wurtzebach ve Miles, 1991).

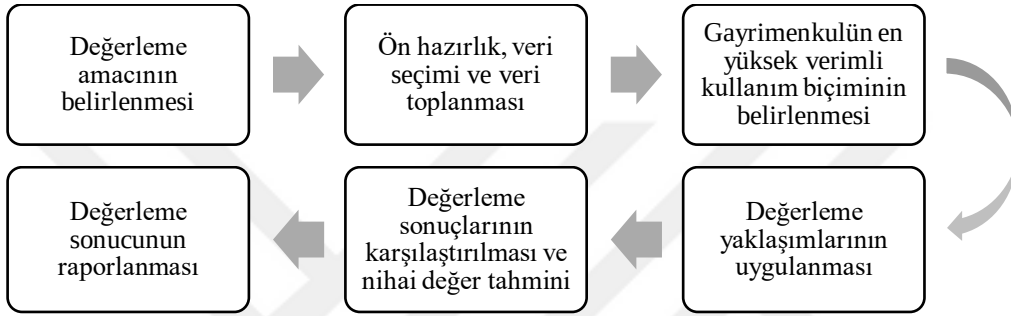
Bir gayrimenkulün değerinin belirlenmesinde çok sayıda faktör dikkate alınmaktadır. Bu faktörlerin her biri ulaşılan değer sonucunu değiştirebilmektedir. Yatırımcı açısından gayrimenkulün değeri, gayrimenkulden elde edilmesi beklenen kira gelirinin bugünkü değeridir. Buna karşılık gayrimenkulde ikamet eden malik ise gayrimenkulü bir üretim faktörü olarak değerlendirmekte ve işletme karına katkı sağlayan bir değer olarak kabul etmektedir (Şarkaya-İçellioğlu, 2013). Malik kendi mülkünde ikamet ettiği için başka bir gayrimenkule kira ödemediğinden fiilen ödeme yapmaksızın dolaylı bir kazanç sağlamaktadır. Dolayısıyla gayrimenkulün farklı kişiler açısından farklı işlevlere ve anlamlara sahip olması değerlendirme sürecinde dikkate alınan değer türünün belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Farklı kurumlar bakımından da durum benzerdir. Sigorta şirketleri bakımından gayrimenkul riskin karşılığı olarak tespit edilen sigorta değerine, bankalar açısından ise güvence olarak belirlenen teminat değerine sahiptir. Bu nedenle

gayrimenkulün hangi değerinin kastedildiği açıkça ortaya konulmalıdır (Şarkaya-İçellioğlu, 2013).

Gayrimenkul değerlemesi, gayrimenkulün ekonomik, hukuki ve fiziksel özelliklerinin bir bütün olarak değerlendirildiği bir süreçtir. Değerin objektif ölçütlere dayalı olarak belirlenmesini amaçlayan bu süreç Şekil 2.1’de gösterildiği üzere belli başlı aşamalar çerçevesinde yürütülmektedir.

Şekil 2.1

Gayrimenkul Değerlemesinin Aşamaları



Kaynak: Floyd, 1990’dan yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Değerleme sürecinin temelini oluşturan on temel ilke mevcuttur (Kahr ve Thomsett, 2005). Alp ve Yılmaz (2000)’e göre ikame, uygunluk ve beklenti ilkeleri öne çıkmaktadır. En verimli ve en iyi kullanım ilkesi ise UDS (2017)’nin en önemli konularından biridir (Köktürk ve Köktürk, 2024). Söz konusu ilkelere ilişkin özet bilgiler Tablo 2.1’de sunulmaktadır.

Shilling (2002)’e göre dokuz temel ilke; arz ve talep, uygunluk, ikame, değişim, beklenti, katkı veya marjinal verimlilik, en verimli ve iyi kullanım, rekabet ve değişken oranlardır. Şekil 2.1’den farklı olarak; piyasa değerinin arz ve talep etkileşiminin bir sonucu olduğunu vurgulamaktadır. Özellikle değişken oranlar ilkesi, gayrimenkulün üretim faktörlerinin dengeli biçimde bir araya gelmesiyle en yüksek verimlilik düzeyine ulaşılabilceğini ve böylece etkin ve uygun kullanımın sağlanabileceğini ifade etmektedir. Arz ve talep, değişim, rekabet ve ikame ilkeleri doğrudan gayrimenkul piyasasına ilişkin iken değişken oranlar, katkı, en verimli ve en iyi kullanım ilkeleri ise esas olarak gayrimenkulün kendisine uygulanmaktadır. Uygunluk ilkesi gayrimenkulün bulunduğu çevreyle olan ilişkisini esas alırken beklenti ilkesi gayrimenkulün gelecekte sağlayacağı gelir ya da yararların tipik bir alıcı veya satıcının bakış açısından değerlendirilmesini esas almaktadır.

Tablo 2.1*Gayrimenkul Değerlemesinin On Temel İlkesi*

İlkeler	Açıklamalar
İlerleme	Benzer konumlarda bulunan ve daha yüksek niteliklere sahip olan gayrimenkullerin varlığı ilgili gayrimenkulün değerini olumlu etkilemektedir.
Gerileme	Benzer konumlarda bulunan ve daha düşük niteliklere sahip olan gayrimenkullerin varlığı ilgili gayrimenkulün değerini olumsuz etkilemektedir.
Uygunluk	Benzer nitelikteki diğer gayrimenkullerle uyumlu olan gayrimenkulün değerinin artış gösterme ihtimali daha yüksektir.
İkame	Bir mülkün en yüksek potansiyel piyasa değeri diğer mülklerin piyasa değeri ile sınırlıdır.
Değişim	Değişim ekonomik döngünün bir parçasıdır ve hiçbir koşul sonsuza kadar aynı kalmamaktadır. Gayrimenkul değerleri de bu değişimden çeşitli şekillerde etkilenmektedir.
Beklenti	Gayrimenkule dair geleceğe yönelik beklentiler gayrimenkulün piyasa değerini etkilemektedir.
Katkı	İyileştirmeler maliyeti ile değil iyileştirmenin gayrimenkulün mevcut piyasa değerine yaptığı katkı ile ölçülmektedir.
Toplulaştırma	Bitişik parsellerin tek bir mülkiyet halinde birleştirilmesi ve kullanılması ile birliğin sağlanması arsa değerinde artış sağlamaktadır.
En verimli ve en iyi kullanım	Mevcut potansiyelinden en iyi şekilde faydalanılan arsanın piyasa değeri maksimum olmaktadır. Gayrimenkulün hukuki, fiziksel ve ekonomik koşullar göz önünde bulundurularak toplumsal fayda ve kamu yararına hizmet etme potansiyeli dikkate alınmalıdır.
Rekabet	Karlı yatırım fırsatları rekabet yaratmaktadır. Talebin değişmediği durumlarda rekabet edebilecek gayrimenkul sayısının artması mevcut gayrimenkullerin piyasa değerini düşürmeye meyilli olmaktadır.

*Kaynak: Kahr ve Thomsett, 2005.***2.1.1 Gayrimenkul değerlemesinin kullanıldığı alanlar**

Bir gayrimenkule sahip olmak isteyen, hali hazırda sahip olan ya da gayrimenkulü finanse eden kişi ve kurumlar çeşitli sebeplerle değerlendirme faaliyetlerine ihtiyaç duymaktadır. Bu kişi ve kurumlar; gerçek kişiler, sigorta şirketleri, emeklilik fonları, bankalar ve gayrimenkul şirketleri gibi özel sektörün yanı sıra merkezi idare, yerel yönetimler ve kamu kurumları gibi kamusal aktörler olarak sınıflandırılabilir (Blackledge, 2009). Gayrimenkul değerinin doğru biçimde tespit edilmesi bankalar açısından bir kredi güvencesi olarak önem arz ederken emeklilik fonları için ise doğru fiyatlanmış yatırım araçlarına erişim açısından önemlidir (Gilbertson ve Preston, 2005).

Gayrimenkullerle ilgili uyuşmazlıklardan kaynaklanan yargı harçlarının tahsilinden vergi yükümlülüklerinin belirlenmesine kadar uzanan gayrimenkul değerlerinin tespit edilmesi çeşitli kanunlarla düzenlemiştir. Özel sektör ise aktiflerine ekledikleri gayrimenkulleri öz sermayenin bir parçası olarak değerlendirmektedir. Bu durum her gayrimenkulün bir

değere sahip olduğunu ve söz konusu değerın yalnızca bireyler için değil şirketler hatta ülkeler açısından bir önem taşıdığını ortaya koymaktadır (Köktürk ve Köktürk, 2024). Gelişmiş ülkelerde gayrimenkul değerlemesi, değerlendirme uzmanlığının kurumsallaşmış bir meslek haline gelmesiyle birlikte yaygın bir şekilde uygulanmaktadır. Türkiye’de ise bu alanın taşıdığı önem zamanla anlaşılmış ve buna bağlı olarak kullanım alanları genişlemiştir (LİDEBİR, 2024).

Her ne kadar değerlemenin temel amacı kullanıcı veya malik açısından bir değer fikri oluşturmak olarak ifade edilse de bu amaçla sınırlı değildir. Gayrimenkul değerinin doğru bir biçimde tespit edilmesi ekonomik karar alma süreçleri üzerinde önemli etkiler yaratmaktadır. Şirketlerin gayrimenkul temelli finansal varlık ve haklarının tespiti, ipotek karşılığında borcun güvence altına alınması, gayrimenkule ilişkin en verimli en iyi kullanım analizinin yapılması, mülkiyetin el değiştirmesinde alım-satım bedelinin belirlenmesi, vergi matrahının tespit edilmesi, kamulaştırma, özelleştirme, sigorta işlemleri, kentsel dönüşüm uygulamaları ile Hazine’ye ait gayrimenkullerin kıymet takdirine yönelik işlemler için gayrimenkul değerlemesine başvurulmaktadır (Kara vd., 2022). Ayrıca miras yoluyla intikal eden gayrimenkullerin adil şekilde paylaşımı, gayrimenkul değerlerinin izlenmesi ve istatistiksel raporlaması, finansal kiralama işlemleri ile kamu yatırımlardan kaynaklanan değer artışlarının belirlenmesi gibi amaçlarla da gayrimenkul değerlendirme yapılmaktadır (Büyükkaracıgan, 2021).

2.1.2 Gayrimenkul değerlemesine ilişkin mesleki kuruluşlar

Değerlemenin tarihsel kökeni antik çağlara kadar uzanmaktadır. Ancak gayrimenkul değerlemesinin uzmanlık gerektiren bir mesleki alan olarak kurumsallaşması 20. yüzyılın ikinci yarısında çeşitli meslek kuruluşlarına üyeliklerin artmasıyla ivme kazanmıştır (Baxter, 2007). Gayrimenkul değerlemesinin uzmanlık gerektiren bir alan olarak kabul edilmesinin gerekçelerinden ilki gayrimenkul piyasasının kusurlu bir piyasa olmasıdır. Çünkü her konum ve gayrimenkul türü için arz ve talep koşulları farklılık göstermektedir. Ayrıca piyasa bilgilerine erişim sınırlıdır. İkinci gerekçe, her gayrimenkulün ve ona ilişkin hakların neredeyse benzersiz özellikler taşımasıdır. Aynı niteliklere sahip olsalar dahi iki gayrimenkulün tamamen özdeş olması mümkün değildir. Son olarak gayrimenkule ilişkin yasal düzenlemelerin karmaşık ve birbiriyle ilişkili olması değerlendirme sürecinin yalnızca güncel mevzuata hakim, yetkin bir uzman tarafından sağlıklı biçimde yürütülebilmesini zorunlu kılmasıdır (Blackledge, 2009). Tüm bu

gerekçeler göz önünde bulundurulduğunda gayrimenkul değerlemesi uzmanlık gerektiren alanlardan biri haline gelmiştir. 19.yy'da İngiltere'de Lisanslı Değerleme Uzmanları Kraliyet Kurumu, 20.yy'da ABD'de Değerleme Enstitüsü ve Amerikan Değerleme Uzmanları Derneği gibi meslek kuruluşları kurulmuştur. Bu kuruluşlar mesleki birlik ve uyumun sağlanması açısından önemli roller üstlenmektedir (Kocacıyık ve Öktem, 2021).

Tablo 2.2

Gayrimenkul Değerlemesi Alanında Faaliyet Gösteren Başlıca Meslek Kuruluşları

Kuruluş	Açıklamalar
Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi (IVSC)	Kamu yararını gözeten, bağımsız ve kar amacı gütmeyen bu kuruluş dünya genelinde varlık değerlemesine ilişkin genel kabul görmüş standartlar geliştirmekte ve uygulamaktadır. Değerlemelerde karşılaştırılabilirlik, tutarlılık ve şeffaflık sağlamak amacıyla oluşturduğu UDS'nin benimsenmesi için çalışmalar yürütmektedir (IVSC, 2025). İlk kez 1985 yılında yayımlanan bu standartlar zamanla geliştirilmiş ve değerlemenin uluslararası çerçevesi oluşturmuştur. UDS, birçok ülkede değerlendirme uygulamaları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Bazı ülkelerde yasalara veya ilgili mevzuata dâhil edilmişken bazı ülkelerde ise ulusal değerlendirme kurumları ve meslek toplulukları tarafından mevzuata dâhil edilmeden benimsenmiş ve uygulanmaktadır (LİDEBİR, 2024).
Avrupa Değerleme Örgütleri Birliği (TEGoVA)	Avrupa'da değerlendirme standartlarını oluşturmak, gayrimenkul değerlendirme mesleğini geliştirmek ve uyumlu hale getirmek amacıyla faaliyet gösteren kar amacı gütmeyen bir kuruluştur. 1997 yılında Avrupa Değerleme Uzmanları Derneği'nin yeniden yapılandırılmasıyla mevcut halini almıştır (TEGoVA, 2025b). Bir çatı kuruluş olarak özel değerlendirme danışmanlık şirketleri, özel sektör firmaları, kamu kurumları, yerel ve uluslararası finansal kuruluşlarda görev yapan binlerce nitelikli değerlendirme uzmanını temsil etmektedir (TEGoVA, 2025b). 1980'li yılların başından itibaren Avrupa Değerleme Standartlarını yayımlamakta ve geliştirmektedir. Standartları içeren Mavi Kitabın son baskısı 1 Ocak 2025 itibarıyla yürürlüğe girmiştir (TEGoVA, 2025b).
Değerleme Enstitüsü (AI)	1930'lu yıllarda kurulan değerlendirme alanında mesleki eğitimi teşvik etmeyi ve etik standartları korumayı amaçlayan Amerikan Taşınmaz Değerleme Uzmanları Enstitüsü ve Taşınmaz Değerleme Uzmanları Birliği'nin birleşmesiyle 1991 yılında kurulmuştur. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki en geniş kapsamlı gayrimenkul değerlendirme uzmanlarını bünyesinde barındıran ve küresel ölçekte faaliyet gösteren bir mesleki kuruluştur (AI, 2025).
Lisanslı Değerleme Uzmanları Kraliyet Kurumu (RICS)	150 yılı aşkın bir geçmişe sahip olan bu kuruluş, dünya genelinde 140'tan fazla devlette arazi, gayrimenkul, inşaat ve altyapının geliştirme ve yönetimi alanlarında faaliyet göstermektedir. Gayrimenkul değerlendirme alanında ilk kez 1976 yılında yayımladığı Kırmızı Kitap, piyasa değişimleri ve gelişmeler doğrultusunda düzenli olarak güncellenmektedir. Son olarak 31 Ocak 2025 tarihinde yürürlüğe giren versiyon ile UDS ve benzeri küresel standartlara uyum sağlanması, modelleme ve yöntemlere ilişkin yeni içeriklerin entegrasyonu ile birlikte teknoloji ve çevresel, sosyal ve yönetim gibi hızla gelişen alanların değerlendirme mesleği üzerindeki etkilerine yönelik yeni uygulamalara ve süreç değişimlerine ilişkin standartların uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır (RICS, 2025).

**Türkiye
Değerleme
Uzmanları
Birliği (TDUB)**

Kamu tüzel kişiliğine sahip, öz düzenleyici niteliğinde bir meslek birliğidir. Yasal dayanağını 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 76. maddesinden almaktadır. Birliğin organları, görev ve yetkileri ile çalışma ilke ve esasları 02 Nisan 2014 tarih ve 28960 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği Statüsü ile belirlenmiştir. Gayrimenkul değerleme lisansına sahip olan değerleme uzmanları ve SPK tarafından yetkilendirilen değerleme kuruluşları birliğin üyesidir (TDUB, 2025). Birlik, 2016 yılında IVSC ve TEGoVA üyesi olmuştur. Ülkemizde uygulanan Uluslararası Değerleme Standartları, IVSC tarafından yayımlanan değerleme standartları esas alınarak düzenlenmiştir (TDUB, 2016).⁴¹

**Lisanslı
Değerleme
Şirketleri
Birliği
(LİDEBİR)**

Sermaye Piyasası Kurulunca listeye alınmak üzere gayrimenkul değerleme faaliyeti gösteren şirketler tarafından 2007 yılında kurulmuş bir birliktir. Değerleme uzmanlığı mesleğinin Türkiye'de hem ulusal mevzuata hem de uluslararası standartlara uygun şekilde, mesleki formasyon ve etik ilkeler çerçevesinde icra edilmesini amaçlamaktadır. Gayrimenkul değerleme ve danışmanlık hizmeti sunmaya yetkili kuruluşlar arasında koordinasyonun sağlanması, değerleme uygulamalarında karşılaşılan sorunların tespit edilmesi ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri geliştirilmesi de Birliğin temel hedefleri arasındadır (LİDEBİR, 2025).

Sermaye Piyasası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ (III.62.1) çerçevesinde Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği ve TDUB tarafından IVSC'e ait 2017 yılı UDS çevirisi yapılmak suretiyle 01.02.2017 tarihinde yayımlanmış ve yürürlüğe konulmuştur (Kara vd., 2022).

2.1.3 Gayrimenkul değerlemesinde kullanılan yöntemler

UDS (2017)'ye göre değerleme yaklaşımları değerlendirilen varlığın niteliğine uygun olmalıdır. Gayrimenkul değerlemesinde hiçbir yöntem, tüm durumlarda tek başına yeterli değildir. Değerleme sürecinde amaca uygun değerleme temeli ve varsayımların belirlenmesi, kullanılacak yöntemin güçlü ve zayıf yönlerinin değerlendirilmesi, ilgili piyasa katılımcıları açısından uygunluk ve güvenilir veri erişimi gibi unsurlar hangi yöntemin tercih edileceğinde dikkate alınması gerekmektedir. Karşılaştırmalı satış, gelir ve maliyet yöntemleri gayrimenkulün piyasa değerinin belirlenmesinde kullanılan üç temel yaklaşımdır.

Piyasa değerinin belirlenmesinde yalnızca satış fiyatının esas alınabildiği durumlarda karşılaştırmalı satış yönteminin uygulanması tercih edilmektedir. Ancak satış fiyatlarına ilişkin veri bulunamaması veya verilerin güvenilir olmaması durumunda bu yöntemin

⁴¹ Türk dünyasının tarihi ve kültürel birikimini kullanarak; Türk devletleri arasındaki ekonomik kalkınma ve sosyal refahı destekleyen işbirliği süreçlerinin artan rolünü göz önünde bulundurarak; değerleme faaliyetleri de dâhil olmak üzere iş ilişkilerini güçlendirmek, daha fazla derinleşme ve genişleme gerektiren yeni ortaklık düzeyine ulaşmak amacıyla Birlik ve Azerbaycan, Kazakistan, Kırgızistan ve Özbekistan değerleme Birlikleri 2 Haziran 2023 tarihinde bir araya gelerek Türk Devletleri Değerleme Uzmanları Birlikleri]] kurmuşlardır (TDUB, 2023).

uygulanması mümkün olmamaktadır. Bu durumda gelir yöntemine başvurulması gerekmektedir. Söz konusu iki yöntemin uygulanamadığı durumlarda ise maliyet yöntemi tercih edilmektedir. Bu çerçevede gayrimenkul değerlendirme sürecinde yöntem seçimi; veri mevcudiyeti, güvenilirlik ve uygulanabilirlik kriterleri doğrultusunda sistematik bir yaklaşımla gerçekleştirilmelidir (Müller, 2001'den aktaran Hacıköylü, 2009).

2.1.3.1 Karşılaştırmalı satış yöntemi

Karşılaştırmalı satış yöntemi, belirli bir zaman dilimi ve o dönemin ekonomik koşulları çerçevesinde gerçekleşen alım satım işlemlerinin değerlemesi yapılacak gayrimenkul ile karşılaştırılması suretiyle değerinin belirlendiği yöntemdir (Komşuoğlu-Yılmaz, 2023). Bu yöntemde değerlendirme konusu gayrimenkul, fiyat bilgilerine erişilebilen, benzer özellikler taşıyan ve karşılaştırılabilir nitelikteki diğer gayrimenkullerle karşılaştırılarak gösterge niteliğinde bir değere ulaşılması amaçlanmaktadır (UDS, 2017). Bazı kaynaklarda emsal karşılaştırma yöntemi olarak da adlandırılmaktadır (Alkan ve Özfidan; 2016; Alpaslan, 2015; Çelik, 2022; Köktürk ve Köktürk, 2024).

Gayrimenkulün değeri son dönem satış fiyatları, benzer (emsal) gayrimenkullerin satış bedelleri ve mevcut piyasa koşullarındaki talep düzeyi esas alınarak tespit edilmektedir. Bu yaklaşım rasyonel bir alıcının benzer niteliklere sahip başka gayrimenkuller için ödenen tutardan daha fazlasını ödemek istemeyeceği varsayımına dayanmaktadır (Schulz, 2003). Karşılaştırmaya konu gayrimenkulün emsal alınan gayrimenkuller ile nitelik bakımından benzerlik göstermesi gerekmektedir. Ayrıca kentsel bölge ve imar verilerinden faydalanılması ulaşılan değer en yakın biçimde tespit edilmesini sağlamaktadır (Dale ve McLaughlin, 1998).

Karşılaştırmalı satış yönteminde, satışı son dönemde gerçekleşmiş ve değerlemesi yapılacak gayrimenkul ile benzer niteliklere sahip 3 ila 5 arası gayrimenkule ilişkin veriler toplanmaktadır (Ventolo ve Williams, 2001). Karşılaştırmaya çok sayıda satış verisinin dâhil edilmesi değerlendirme sürecini uzamasına yol açarken az sayıda verinin kullanılması ise değerlemenin doğruluğu ve güvenilirliği üzerinde olumsuz etkiler yaratabilmektedir (Açlar ve Çağdaş, 2002). Veriler toplandıktan sonra emsal alınan gayrimenkullerin konum, fiziksel özellikleri, satış koşulları ve satış tarihi gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirme yapılan gayrimenkul için uygun düzeltmeler yapılmakta ve bu doğrultuda piyasa değeri tahmin edilmektedir. (Ventolo ve Williams, 2001).

Bu yöntemin başlıca zorluklarından biri gayrimenkullerin çok sayıda fiziksel ve çevresel özelliğe sahip olması nedeniyle tam anlamıyla karşılaştırılabilirliğinin her zaman mümkün olmamasıdır. Mesela aynı katta yer alan bir konut ile bir alt kattaki konut büyüklük, iç özellikler ve konum bakımından benzer olsa dahi gün ışığı alma koşulları açısından farklılık gösterebilir (Stareczek, 2009). Bir diğer zorluk satışa konu olmuş gayrimenkullere ilişkin gerçek satış bedellerine ulaşmadaki sınırlılıktır. Bu nedenlerle karşılaştırmalı satış yöntemi genellikle piyasa verilerine erişimin kolay olduğu ve gayrimenkulün gelir üretmediği durumlarda tercih edilmektedir. Arsa, arazi veya konutların değerlemesinde tek başına yeterli olabilirken fabrika, alışveriş merkezi gibi ticari nitelikteki yapılar söz konusu olduğunda maliyet veya gelir yaklaşımıyla birlikte kullanılmaktadır (Komşuoğlu-Yılmaz, 2023).

2.1.3.2 Maliyet yöntemi

Bir gayrimenkule hiç talep olmasa dahi mutlaka bir değere sahip olacağı varsayımı maliyet yaklaşımının temelini oluşturmaktadır (Alpaslan, 2015). Bu yaklaşımda gayrimenkulün değeri, ikame veya yeniden üretim maliyetinden her türlü yıpranma payı düşülerek hesaplanmaktadır (UDS, 2017).

Maliyet yöntemi ikame etkisine dayanmaktadır. Piyasadaki bir alıcı için zaman kaybı, zahmet ve risk gibi olumsuzluklar söz konusu olmaksızın değerlendirme konusu gayrimenkul için ödeyeceği bedelin aynı niteliklerdeki bir gayrimenkulün inşa edilmesi veya edinilmesine ilişkin maliyeti aşmayacağı varsayılmaktadır. (Pirgaip, 2021). Aynı faydayı sağlayacak bir gayrimenkulün inşa edilebilmesi için gerekli toplam maliyetin belirlenmesi mevcut gayrimenkulün bire bir kopyasının yeniden inşa edilmesi anlamına gelmemektedir. Nitekim, eski yapılarda kullanılan malzemeler günümüzde ya artık temin edilememekte ya da güncel malzemelere kıyasla daha maliyetli veya daha düşük verimliliğe sahip olabilmektedir (Larsen, 2003).

Maliyet yöntemi beş temel adımdan oluşmaktadır (Gaddy ve Hart, 2003): Arazinin en verimli ve en iyi kullanımına uygun olarak boş ve yapılaşmamış haliyle değerinin tahmin edilmesi; binanın ve saha iyileştirmelerinin mevcut inşa maliyetinin belirlenmesi; fiziksel yıpranma, fonksiyonel eskime veya dışsal aşınmadan kaynaklanan değer düşüklüğünün (amortisman) tahmin edilmesi; tahmini inşa maliyetinden amortismanın düşülmesi ve arazi değerinin amortismana tabi tutulmuş bina ve saha iyileştirmeleri maliyetine eklenerek toplam gayrimenkul değerine ulaşılması.

Bu yöntem, kiraya verilemeyen yurt, otel, fabrika, hastane gibi özel amaçlı yapılar için tercih edilmektedir (Arslan, 1997). Piyasada alım-satım işlemleri nadir gerçekleşen mülklerin, özel kullanım niteliği taşıyan yapıların, karşılaştırılabilir satış bilgisinin mevcut olmadığı durumların, standart dışı özelliklere sahip gayrimenkullerin ve fizibilite çalışmaları tamamlanmamış ya da teklif sürecinde olan projelerin değerlemesinde kullanılmaktadır (Hepşen, 2017). Ancak yaklaşımın karışık bir yapıya sahip olması, çok sayıda değişken içermesi ve yüksek zaman maliyeti gerektirmesi yöntemin güvenilirliğini ve etkinliğini sınırlamaktadır (Ramset, 1998). Bununla birlikte özel amaçlı gayrimenkuller için en isabetli sonuçları verdiği ve yenilenmesi gereken mülklerin değerlemesinde de kullanılabileceği ileri sürülmektedir (Kokinis-Graves, 2006).

2.1.3.3 Gelir yöntemi

Gelir yöntemi, bir gayrimenkulün değerini gelecekte elde edilmesi beklenen gelirlerin bugünkü değeri olarak tanımlayan bir varsayıma dayanmaktadır (Ring ve North, 1967). Finans biliminin temel ilkelerinden biri olan “bir varlığın bugünkü değeri, o varlıktan gelecekte elde edilmesi beklenen net faydaların belirli bir iskonto oranı üzerinden bugüne indirgenmiş değerleri toplamına eşittir” ilkesini temel almaktadır (Hepşen, 2017). Adından da anlaşılacağı üzere bu yöntemde gayrimenkulün gelecekte sağlayacağı gelir veya fayda bugünkü değerin hesaplanmasında temel alınan unsurdur (Ring ve North, 1967). Değerlemesi yapılan gayrimenkule ilişkin gelecek dönemlerde elde edilmesi beklenen gelir ve gider dikkate alınmakta ve net gelir üzerinden iskonto oranı uygulanarak değer tahmini yapılmaktadır (Hepşen, 2017).

Gayrimenkulün piyasa değeri gelir sağlama potansiyeline göre belirlenmektedir. Yaklaşım, değer gelecekte elde edilmesi muhtemel faydalara göre şekillendiğini savunan rasyonel beklentiler teorisine dayanmaktadır. Net gelirlere yönelik geleceğe ilişkin beklentiler temel belirleyicidir. Gelir getiren bir gayrimenkulden beklenen getiri ne kadar yüksek ise gayrimenkulün değeri de o kadar yüksek olmaktadır (Hepşen, 2017). Özellikle gelir sağlama potansiyeli yüksek, ticari amaçla satışa konu edilebilen gayrimenkullerde ve değerlemeyi destekleyecek güvenilir piyasa verilerinin mevcut olduğu durumlarda bu yaklaşım öne çıkmaktadır (Türeoğlu, 2009).

2.1 Vergi Hukukunda Değerleme

Vergi hukukunda değerlendirme vergi matrahını tespit etmek amacıyla ekonomik varlıklara parasal bir değer biçilmesidir (Batırel, 1974). Matrahın tespitinde değerlemeye ilişkin

usul ve esaslar yasal düzenlemelerle oluşturulmuş ve mükelleflerin serbest hareket etmelerine izin verilmemiştir (Ceyhan, 1968).

Değerlemeye ilişkin temel hükümler VUK'un "Değerleme" başlığını taşıyan üçüncü kitapta düzenlenmiştir. İktisadi kıymet değerleri başlıklı birinci kısımda; değerleme esasları, iktisadi işletmelere dâhil değerleme ve servetleri değerleme bölümleri yer almaktadır. Vergi değerleri başlıklı ikinci kısımda; gayrisafi iratların ve arazi kıymetlerinin tespitine ilişkin esaslar mevcuttur. Amortismanlar başlıklı üçüncü kısımda; mevcutlarda yıpranma payı, alacaklarda ve sermayede amortisman ve özel haller bölümlerini içermektedir.

VUK 258. maddesine göre değerleme, vergi matrahının hesaplanması amacıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespit edilmesidir. Bu kanun hükmü tanımlamadan daha çok değerlemenin nasıl yapılacağını ortaya koymaktadır (Ceyhan, 1968). Gelirler Genel Müdürlüğünce yayımlanan Vergi Usul Kanunu ve İzahları (1949)'na göre değerleme bir işletmeye dâhil olan veya olmayan tüm menkul ve gayrimenkul malların, alacakların, gayri maddi hakların belli zamanlarda ayrı ayrı değerlendirilerek gerçek değerlerinin ölçüye vurulması ve saptanmasıdır. Yargı tarafından ise "„vergi matrahının saptanması amacıyla ve vergiyi doğuran olaya bağlı olarak yapılması gereken bir işlem" olarak yorumlanmıştır.⁴²

Değerleme tespit ve takdir olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Değer belirleme işlemi kanundaki ölçüler yeterliyse tespit, yeterli değilse takdir işlemi olarak kabul edilmektedir. Tespit işlemi VUK'ta yer alan değerleme ölçütlerinin uygulanması suretiyle yürütülen değerleme sürecidir. İktisadi kıymete ilişkin somut bir dayanak ya da belirti bulunması durumunda yapılan işlem tespittir. Örneğin; bir varlığın alış işlemine ilişkin fatura üzerinden yapılan değerleme (Delice, 1996'dan aktaran Çınar, 2007). Değerin tespit ile belirlenemediği durumlarda takdir yoluna gidilmektedir (Durmuş, 1979). Takdirde kıyas ve tahmin söz konusudur. Örneğin; gerçek satış bedelinin belirlenemediği durumlarda emsal bedelin esas alınması (Delice, 1996'dan aktaran Çınar, 2007). Bu nedenle tespit daha objektif bir kavramdır ve iktisadi kıymetlerin değerinin belirlenmesinde kanunda belirlenen objektif kriterler esas alınmaktadır (Özyer, 2018).

⁴² Danıştay Dergisi (1980), Sayı 36-37, s.431.; Danıştay 7. Dairesinin 1978/2529 Esas ve 1979/810 sayılı kararı.

2.1.1 Değerleme ölçüleri

Değerlemede uygulanan usul ve ölçüler, sonucu büyük ölçüde etkileyebilmektedir. Bu nedenle değerleme sürecinde gözetilen amaca bağlı olarak farkı yöntem ve ölçülere başvurulmaktadır (Eroğlu, 1995). VUK'ta ekonomik varlıkların hangi değerleme ölçüsü ile değerlendirileceği kesin biçimde belirtilmektedir. Bu düzenleme ile amaçlanan her bir ekonomik varlığın niteliğine uygun, değerinin belirlenmesini kolaylaştıran ve objektifliği esas alan bir değerlendirme işlemi sağlamaktır (Ataman, 1999). VUK'a göre vergi matrahının tespitinde esas alınacak bu ölçüler şunlardır:

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin sahibine mal olduğu bedeldir (Sargın ve Özkan, 2008). Edinilmesi ve değerinin artırılmasına yönelik yapılan harcamalar ile buna bağlı tüm diğer giderlerin toplamını ifade etmektedir.⁴³ VUK kapsamında yapılan değerlemelerde uygulama alanı en geniş olan değerlendirme ölçüsüdür (Çabuk, 2001).

Borsa rayici, menkul kıymetler ve kambiyo borsalarında işlem gören iktisadi kıymetlerin değerlendirme günündeki resmi borsalarda oluşan ortalama değeridir. Rayiç bedel ölçüsünün borsadaki görünümü borsa rayicidir. Borsası olan kıymetler için rayiç bedel kavramını karşılamaktadır (Öztürk, 2006).⁴⁴

Tasarruf değeri, her ne kadar kanunda iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi nezdindeki gerçek değeri olarak tanımlansa da subjektif bir değerlendirme ölçüsü değildir. Yaygın bir kullanım alanı olmayan tasarruf değeri kanunun emrettiği objektif esaslara göre tespit edilmektedir (Demir, 2014; Öztürk, 2006).

⁴³ Bedelsiz olarak temin edilen tarımsal ve ormansal atıklar emtia olarak değerlendirilmiş ve buna ilişkin işçilik, nakliye ve diğer giderleri maliyet bedeline dâhil olmaktadır. Ancak karşılığında bir bedel ödenmeyen unsurların (temin edilen emtianın) maliyet bedeline dâhil edilmesi mümkün değildir (02.06.2021 tarihli ve 26468226- 105[özg-5-vuk]- 30070 sayılı özelge).; İthal edilen ve montaj karşılığında yurtdışında mukim firmaya yapılan ödemeler ürün maliyetine dahil edilmelidir (26.08.2013 tarihli ve 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-1345 sayılı özelge).; Aktifte kayıtlı iktisadi kıymetin ilk edinimi sırasında mevcut olmayan özelliklerin kazandırılması ya da mevcut özelliklerinin geliştirilmesi için yapılan giderler değer artırıcı giderler kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre çift yakıtlı bir motorun teknik ekipmanlarının değiştirilerek tek yakıtlı hale getirilmesi yapılan giderler iktisadi kıymetin değerini artıran giderler arasındadır ve maliyet bedeline dâhil edilmektedir (18.04.2014 tarihli ve 53445970-105[313-2014/27-45]-39 sayılı özelge).; Genel imal giderleri maliyet bedeline eklenmektedir, yardımcı malzemeler, tamir ve bakıma ilişkin giderler, üretim departmanına ait aydınlatma, ısıtma vb. giderler örnek olarak sayılabilir (22.12.2020 tarihli ve 11395140-105[VUK1-24360]-E.954380 sayılı özelge).; Alım satım konu edilmek üzere edinilen traktörlerin emtia olarak maliyet bedeli ile aktife kaydedilmesi ve emtia olarak kayıtlı traktörlerin eskiyen lastiklerinin değiştirilmesine ilişkin yapılan harcamaların da ilgili traktörün maliyetin eklenmesine gerekmektedir (27.02.2023 tarihli ve E-11355271-120.01.02.07[40-2021/33]-12338 sayılı özelge).

⁴⁴ Borsa rayici ifadesinden, menkul kıymetlerin Türkiye'deki borsalarda oluşacak değerleri anlaşılmalıdır (25.03.2025 tarihli ve E-11395140-105[VUK-3-24708]-574629 sayılı özelge.)

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan ve kayıtlı hesap tutarını gösteren değeridir (VUK, m. 265). Ancak muhasebe değeri demek değildir. İktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı ilk tutar mukayyet değeri olup, bu değerden düzeltici unsurların indirilmesiyle ulaşılan değer muhasebe değeridir (Eroğlu, 1995).

İtibari değer, her türlü senet ile hisse senedi ve tahvilin üzerinde yazılı olan değerdir (VUK, m. 266). Bedelsiz edinilen hisse senetleri, anonim şirketler tarafından ihraç edilen hisse senetleri, anonim şirketler ve iktisadi kamu müesseseleri tarafından çıkarılan tahviller; bu şirket ve müesseselerin kendi açılarından değerlemelerinde uygulanacak değerlendirme ölçüsüdür (Öztürk, 2006).

Vergi değeri, 4751 sayılı Kanun⁴⁵ ile değiştirilmeden önce bina ve arazinin rayiç bedelini ifade etmekteydi. Özellikle emlak vergisinde beyan usulünden bildirim usulüne geçilmesi ve emlak vergisi matrahının belirlenmesine ilişkin getirilen değişiklikler ile EVK ve VUK'ta yer alan vergi değerine ilişkin hükümler uyumlu hale getirilmiştir. Buna göre vergi değeri bina ve arazinin EVK'nin 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günü itibarıyla normal alım satım değeridir (VUK, mükerrer m. 266). Bu kıymetin değerlendirme gününde satışa konu olması halinde piyasada kabul göreceği değeri ifade etmektedir. Satış için satıcının talep ettiği bedelin yanı sıra alıcının kabul edeceği bedel de göz önünde bulundurulmalıdır (Yılmaz, 1997).

Emsal bedeli ve ücreti, değerlendirme gününde satılacak iktisadi kıymetin gerçek bedelinin belli olmaması, bilinmemesi yahut doğru olarak tespit edilememesi durumunda emsal bedeli; ücret karşılığında imalatla söz konusu ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya gerçeğe uygun şekilde belirlenememesi durumunda emsal ücreti ifade etmektedir (VUK, m. 267).⁴⁶ Emsal bedeli, sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli ve takdir esası olmak üzere tespit edilmektedir.⁴⁷ Emsal bedelin geniş bir alanda uygulanması değerlendirme konusunda uyuşmazlıkları artırmaktadır (Yılmaz, 1997).

⁴⁵ 03/04/2002 tarihli ve 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 9.4.2002 tarihli ve 24721 sayılı RG.

⁴⁶ Kendi değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilemeyen iktisadi kıymetlerden arazi ve binalar vergi değeri esas alınarak, diğer kıymetler ise sırasıyla borsa rayici, mukayyet değer ve emsal bedel üzerinden değerlendirilmektedir (VUK, m. 289).

⁴⁷ Emsal bedel tespit edilirken uyulması gereken sıranın tek istisnası kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararlarda yer alan unsurlardır (VUK, m. 267/7).

Alış bedeli, 7338 sayılı Kanun⁴⁸ ile 2021 yılında VUK'a eklenen dokuzuncu değerlendirme ölçüsüdür. Bir iktisadi kıymetin edinimi için ödenen veya borçlanılan değerdir. Kıymetin edinilmesiyle ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil edilmemektedir (Güngör, 2013).

Tablo 2.3

VUK'ta Düzenlenen Değerleme Ölçüleri ve Değerlemeye Konu İktisadi Kıymetler

Değerleme Ölçüsü	Değerlemeye Konu İktisadi Kıymet	Kanun Maddesi
Maliyet Bedeli	-Gayrimenkuller, gayrimenkullerin müttemim cüz ve teferruatları	m.269
	-Tesisat ve makinalar	m.269
	-Gemiler ve diğer taşıtlar	m.269
	-Gayrimaddi haklar	m.269
	-Demirbaş eşya, alet edevat, mefruşat	m.273
	-Satın alınan emtia, imal edilen emtia	m.274-275
	-Zirai mahsuller	m.276
	-Hayvanlar	m.277
Borsa Rayici	-Hisse senetleri dışında kalan menkul kıymetler	m.279
	-Yabancı paralar	m.280
	-Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar	m.280
Tasarruf Değeri	-Vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar-borçlar	m.281-285
	-Şüpheli alacaklar karşılığı	m.323
	-Alacaklar	m.281
	-İlk tesis ve taazzuv giderleri	m.282
	-Peştemallıklar	m.282
	-Aktif geçici hesap kıymetleri	m.283
Mukayyet Değer	-Gelecek döneme ait peşin ödenen giderler	m.283
	-Cari döneme ait henüz tahsil edilmemiş hasılat	m.283
	-Borçlar	m.285
	-Pasif geçici hesap kıymetleri	m.287
	-Gelecek döneme ait peşin tahsil edilen hasılat	m.287
	-Cari döneme ait henüz ödenmemiş giderler	m.287
	-Karşılıklar	m.288
İtibari Değer	-Kasa mevcudu (Türk Lirası cinsinden)	m.284
	-Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseseleri tahvilleri	m.286
Vergi Değeri	-Bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas değer tespiti	m.268
	-İktisadi işletmeye dâhil kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan bina ve arazi	m.289
Rayiç Bedel	-Finansal kiralama işlemlerinde kiralayanın kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alımını yapması durumunda iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri	m.290

⁴⁸ 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı RG.

Emsal Bedeli ve Ücreti	-Afetler veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller sonucunda değerini önemli ölçüde kaybeden mallar -Maliyetlerinin hesaplanması olağan olmayan döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar -Gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen veya doğrudan tespit edilemeyen mallar	m.278 m.278 m.267
Alış Bedeli	-Hisse senetleri -Fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş olan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri	m.279 m.279

Kaynak: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

Yukarıda yer alan Tablo 2.3'te her iktisadi kıymet için öngörülen değerleme ölçüleri yer almaktadır. Eroğlu (1995)'na göre VUK ile getirilen değerleme ölçüleri, kolayca uygulanabilen ve tarafsız olan nesnel ölçütlerdir. Kişisel görüşlere ve niyetlere görüşen değişen varsayımsal ve belirsiz yöntemlere yer verilmemiştir.

2.1.2 Değerleme günü ve değerlemede esas

Değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında belirtilen gün ve zamanlarda sahip oldukları kıymetleri esas alınmaktadır (VUK, m. 259). Başka bir ifadeyle vergi matrahı hangi tarih itibarıyla tespit edilecekse değerleme için de iktisadi kıymetlerin o tarihte sahip oldukları değerleri esas alınmaktadır (Özyer, 2018). VUK'ta değerleme günü kesin olarak tayin edilmemekte, ilgili vergi kanunlarına atıf yapılmaktadır. Değerleme günü yalnızca hesap döneminin son günüyle sınırlı olmayıp iktisadi kıymetin satın alındığı, satıldığı, üretiminin ve inşasının tamamlandığı, işletmeye dâhil edildiği veya işletmeden çekildiği gün de olabilmektedir (Yılmaz, 1997). Değerleme günü özellikle ekonomik varlıkların değerlerinin ekonomik dalgalanmalara bağlı olarak değişiklik göstermesiyle nedeniyle önemlidir. Bununla beraber vergiyi doğuran olay olarak hangi tarihin kabul edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi sisteminde hangi vergi dolayısıyla değerleme yapılıyorsa varlıklar o vergi kanununda gösterilen gün ve zamanlarda değerlemeye esas tutulmaktadır (Toroslu, 2014).

Defterler hesap dönemi süresince tutulmaktadır ve hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.⁴⁹ Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden

⁴⁹ Takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar müracaat ederek Maliye Bakanlığı'ndan 12'şer aylık özel hesap dönemleri talep edebilirler. Yeniden işe başlama veya işi bırakma durumlarında ise hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi hesap dönemi sayılmaktadır (VUK, m. 174)

açılır. (VUK, m. 174). Dolayısıyla ilgili hesap döneminin son günü olan 31 Aralık'ta defterlerin kapatılması zorunludur. Ayrıca işletmeye ait mevcutlar ile alacaklar ve borçların sayım, ölçüm, tartım ve değerlendirme işlemlerinin de aynı tarih itibarıyla yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi için değerlendirme günü ilgili yılın 31 Aralık tarihidir. Özel hesap dönemi kullanan mükellefler için bu tarih hesap döneminin kapandığı son gündür. Ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahipleri yıl içerisindeki üçer aylık dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödemektedir (GVK, mükerrer m. 20). Geçici vergi matrahının hesaplanmasında VUK'un değerlemeye ait hükümlerinin dikkate alınacağı açıkça düzenlendiğinden değerlendirme işlemleri de geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yapılmaktadır (GVK, mükerrer m. 120/1). Normal hesap dönemi için geçici vergi bakımından değerlendirme günleri 31 Mart, 30 Haziran, 30 Eylül ve 31 Aralık tarihleri olmaktadır. Veraset ve intikal vergisinde ise veraset yoluyla intikal eden mallar için mirasın açıldığı, sağlar arası ivazsız mal intikallerde ise hukuken iktisap edildiği gün değerlendirme günüdür. (VVK, m. 11).

Değerlemede iktisadi kıymetlerin her biri tek başına dikkate alınmalıdır (VUK, m. 260). Dolayısıyla bir işletmeyi bütün olarak bir defada değerlemeye tabi tutmak mümkün değildir. İşletmede yer alan iktisadi kıymetler; emtia (kendi içinde türlerine ayrılmak üzere), demirbaşlar, menkul kıymetler, alacaklar vb. özelliklerine göre ayrı ayrı değerlemeye tabi tutulmaktadır. İktisadi kıymetlerin tek başına dikkate alınıp alınmaması hususunda ilgili kıymetin işletmedeki yeri, fonksiyonu, satışa konu olup olmaması değerlendirilmelidir. İşletme aktifine kayıtlı makineler bir bütün olarak değerlemeye tabi tutulurken makine parçaları ticaretiyle uğraşan bir işletme açısından bu parçaların ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir (Özkök, 2018). Değerlemede teklik ilkesi geçerlidir (Toroslu, 2014). Bu ilkenin iki istisnası vardır; aynı cinsten olan mallar ile kıymeti önemsiz eşya toplu olarak değerlendirilebilmektedir (VUK m. 260). Örneğin işletmesinde aynı cinsten 100 çuval buğday bulunan bir kişinin çuvaları ayrı değerlemesine gerek görülmemektedir. Kanun lafzından da anlaşılacağı üzere bahsedilen mal ve eşyalar için toplu olarak değerlendirme bir zorunluluk değil seçenektir.

2.2 Vergi Hukukunda Gayrimenkul Değerlemesi

Vergi hukukunda gayrimenkuller başta iktisadi işletmeye dâhil bir varlık, veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde intikal bir mal ya da malik tarafından elde tutulan bir servet unsuru olmak üzere değerlemeye tabi tutulmaktadır. Belirlenen gayrimenkulün değeri

birçok verginin matrahını etkilemektedir. Değerlemeye ilişkin ölçülerin VUK başta olmak üzere özel vergi kanunlarında dağınık halde bulunması mükelleflerin söz konusu düzenlemeleri kavramasını güçleştirmekte ve hatalı uygulamalar sebebiyle vergi tarhiyatı ve cezaları ile karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır (Akçakın, 2012).

2.2.1 Vergi Usul Kanununda

İktisadi işletmelere dâhil gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin düzenlemeler VUK 269 ila 290. maddeleri arasında yer almaktadır. Buna göre gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK, m. 269). Gayrimenkulün satın alma bedeli, değerini artırmak amacıyla yapılan harcamalar ve bunlara ek tüm giderlerin toplamı gayrimenkulün maliyet bedelidir (VUK, m. 262). İnşa edilen binaların inşa maliyeti satın alma bedeli yerine geçmektedir (VUK, m. 271).

Satın alma bedelinin yanı sıra gayrimenkulün finansmanı için kullanılan kredilere ilişkin giderler (envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı), gayrimenkule ilişkin tapu, noter, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, ilan ve komisyon giderler, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve arsasının düz hale getirilmesi için yapılan harcamalar maliyet bedeline dâhil edilmektedir.

Gayrimenkulü genişletmek veya kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler de maliyet bedeline eklenmektedir (VUK, m. 272/1). Gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran harcama veya işlemlerin neler olduğu tek tek belirlenemediğinden her olayın kendine özgü koşulları içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir (Şeker, 1999).

Gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması durumunda ise kiracı tarafından yapılan değer artıran giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilmektedir (VUK, m. 272/3).

Mevcut tesisatın tamamen yenilenmesi, nitelik ve fonksiyonlarının değiştirilmesiyle eskisinden çok farklı özelliklere sahip yeni bir tesisatın meydana getirilmesi gayrimenkulün ekonomik ömrünü uzatmakta ve değerini artırmaktadır. Bu sebeple bu giderler normal bir tamir ve bakım gideri kabul edilemeyeceğinden özel maliyet bedeli kapsamına girmektedir.⁵⁰ Yapılan giderlerin hem tamir hem de değer artırıcı giderlerden

⁵⁰ Danıştay 4.Dairesinin 07.04.2003 tarihli ve 2002/1876 Esas ve 2003/847 sayılı kararı.

oluşması halinde bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısım ayrı gösterilmelidir (VUK, m. 273/4).

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili hibeler ise maliyet bedelinden indirilmektedir. Burada mükelleflere bir serbestlik tanınmamıştır (VUK, m. 262/3).

Emlak vergisi ve normal bakım, tamir ve temizleme giderleri maliyet bedeline dâhil edilmemekte gider olarak yazılmaktadır ancak gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, kaynak kullanımı destekleme fonu için mükellefler maliyet bedeline dâhil edilmekte veya gider olarak yazmakta serbesttirler (VUK, m. 262/4).

VUK m. 268'e göre emlak vergisine tabi gayrimenkuller (bina, arsa ve araziler) için tespit edilen vergi değeri bir diğer değerlendirme ölçüsüdür. Vergi değerinin tespiti için nasıl bir değerlendirme yapılacağı binalar için 3.4.1'de, arsa ve araziler için 3.4.2'de anlatılmaktadır.

VUK 291 ila 298. maddeleri arasında servet veya servet unsurlarının nasıl değerlendirileceği düzenlenmiştir. Servetleri değerlemeye ilişkin kurallar özellikle veraset ve intikal vergisinde uygulama alanı bulmaktadır (Kaneti vd., 2019). Gayrimenkuller servet unsuru niteliğinde olduklarında ticari işletmeye dâhil olup olmadıklarına bakılmaksızın vergi değeri ile değerlendirilmektedir (VUK, m. 297).

2.2.2 Gelir vergisinde

Her bir gelir unsuruna ilişkin matrahın tespitinde değerlendirme temel bir işlev üstlenmektedir. GVK'ye göre beyan edilen kazanç ve iratların doğru şekilde belirlenebilmesi için değerlemenin doğru ve kanuna uygun şekilde yapılması gerekmektedir. GVK'de değerlemeye ilişkin hususlarda VUK'a atıf yapılmıştır.

Ticari kazanç, bilanço esaslı ve işletme hesabı esasına göre tespit edilmektedir. Bilanço esasında dönem sonu ve dönem başı öz sermayesi arasındaki, işletme hesabı esasında bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu fark o dönemin ticari kazancıdır. Bilanço hesabında dönem içerisinde işletmeye ilave olan değerler bu farktan indirilirken işletmeden çekilen değerler ise ilave edilmektedir (GVK, m.38). Ancak ticari kazanç ile vergi kanunlarına göre tespit edilen kazanç farklılık gösterebilmektedir. Vergilendirme için mali bilanço dikkate alınmaktadır. VUK'ta öngörülenden yüksek miktarda amortisman ayrılması ticari kazancın vergi kanunlarına

tespit edilen kazanca kıyasla daha düşük olmasına yol açmaktadır. Dolayısıyla olması gerekenden yüksek olan amortisman farkı ticari kazanca eklenmelidir. Bu sebeple işletmeye ait kıymetlerin değerlendirilmesinde ve amortisman ayrılmasında VUK hükümleri, kabul edilen ve kabul edilmeyen giderler için GVK hükümleri dikkate alınmalıdır (Pehlivan, 2021).⁵¹

Zirai kazanç elde eden gerçek usule tabi olan bir çiftçi bilanço ya da zirai işletme hesabı esasına göre vergilendirilmektedir. Bilanço esasında zirai kazancın tespitinde ticari kazancın tespitinde bilanço esasına göre tespiti ile aynıdır. Zirai faaliyetin niteliğine uygun hasılat ve giderler (GVK, m.56, 57, 58) göz önünde bulundurularak ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanmaktadır.

Ücret, işverene bağlı ve belirli bir iş yerinde çalışanlara gördükleri hizmet karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmaktadır (GVK, m. 61/1). Bu ayınların değerinin tespit edilmesinde verildiğini gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatları; sağlanan menfaatlerin değerinin tespit edilmesinde konut tedariki ise konutun emsal kirası,⁵² diğer menfaatler için emsal bedeli esas alınarak değerlendirilmektedir (GVK, m. 63/1-5).

Gayrimenkul sermaye iradında matrah gayrisafi hasılat, iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra bulunan müspet farktır (GVK, m. 71). Burada özellik gösteren bir husus kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedellerinden düşük olamayacağıdır. Bu mal ve hakların gerçek değerinin altında beyan edilmesini önlemek amaçlanmaktadır (Pehlivan, 2021).⁵³ Emsal kira bedelinin

⁵¹ "Kar kavramı genel olarak satış geliri ile maliyet arasındaki farktır. İşletmelerin; ticari yaşamına uygun olarak belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği tüm gelirleri ile giderlerinin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan kâr ticari kar, zarara ise ticari zarar denilmektedir. Söz konusu kar veya zarar vergi kanunlarında belirtilen düzenlemelerden bağımsız olarak ortaya çıkmaktadır. Yani ticari kar veya zarar, vergi gideri öncesi dönem karını (zararını) ifade eder. Mali kar ise; vergi mevzuatına göre üzerinden vergi hesaplanacak kar tutarıdır. Diğer bir ifadeyle, mali kar veya zarar, dönem karının veya zararının (ticari) vergi kanunlarına göre yeniden düzenlenmesi sonucu ortaya çıkar. Bunun için ticari kar veya zarara vergi yasalarında öngörülen bir takım ilaveler yapıp ve yine vergi yasalarında belirtilen indirim ve istisnaların düşülmesi gerekir." (Danıştay 4. Dairesinin 09.11.2022 tarihli ve 2019/3189 Esas ve 2022/6336 sayılı kararı).; "Muhasebe sisteminde öngörülen kâr kavramı ile vergi kanunlarında öngörülen kâr kavramı birbirinden farklıdır. Bilanço kârı veya ticari kâr olarak adlandırılan kâr Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde ortaya çıkmakta olup verginin hesaplanmasından önceki tutardır. Ticari kâr, kâr dağıtımına esas alınabilecek tutarın hesaplanmasında ilk hareket noktasıdır. Sonrasında vergi kanunlarının değerlendirilmesi ve diğer özellikli hükümleri dikkate alınarak ticari kârdan mali kâra ulaşılmaktadır." (Danıştay VDDK'nin 09.02.2022 tarihli ve 2020/1166 Esas ve 2022/94 sayılı kararı)

⁵² Emsal kira bedeli GVK 73. maddesine göre tespit edilmektedir (27.05.2015 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-125[KVK.2013.ÖZ.48]-125 sayılı özelge).

⁵³ Emsal kira bedeli uygulaması gayrimenkullerin bedelsiz olarak üçüncü kişilerin kullanımına tahsis edilmesi, kira bedelinin tespit edilememesi, muvazaalı olarak gerçek kira gelirinin altında beyanda

belirlenmesinde VUK'ta yer alan emsal bedeli hükümleri değil, GVK 73. maddesinde yer alan özel düzenleme düzenlenmiştir. Buna göre binalar ve araziler için emsal kira bedeli öncelikle yetkili merciler ya da mahkeme tarafından takdir veya tespit edilmiş kira bedelidir. Böyle bir tespit veya takdir edilmiş kira bedeli yoksa VUK'a göre belirlenen vergi değerinin %5'i emsal kira bedelidir. Binalar ve araziler dışında kalan mal ve haklarda ise emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin %10'udur.⁵⁴

Serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde mesleki faaliyet karşılığında tahsil edilen para, ayın ve para ile ifade edilebilen diğer menfaatlerden bu faaliyet nedeniyle yapılan giderlerin düşülmesiyle bulunan tutardır. Ayrıca müşteri veya müvekkilden mesleki faaliyetle ilgili olarak alınan ve gider karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar da kazanca dâhil edilmektedir (GVK, m. 67). Gelirin nakit, ayın veya menfaat şeklinde tahsil edilmesi değerlendirme yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Hizmet karşılığının yabancı para cinsinden nakden alınması durumunda yabancı paranın ödeme günündeki borsa rayıcı ile, borsa rayıcı yoksa Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek kur üzerinden Türk parasına çevrilmektedir. Hizmet karşılığında alınan bedel ayın olarak tahsil edildiğinde

bulunulması durumlarına karşı getirilen bir vergi güvenlik müessesesidir (1999/1 Sıra No.lu GVK İç Genelgesi).; Beyan edilen gelirden daha fazla kira geliri elde ettiği saptanmayan mükellef için emsal kira bedeli esasına göre tarhiyat yapılamaz (Danıştay 3. Dairesinin 12.11.1986 tarihli ve 1986/1151 Esas ve 1986/2209 sayılı kararı).; Elde edilen gerçek kira gelirine ait kira sözleşmesi, banka dekontu, havale makbuzu gibi belgeler ile yahut kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda emsal bedeli uygulanmaz. İspat ve tevsik işlemi, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına dair karinelerin bulunması ve vergi incelemesi esnasında yetkililerce talepte bulunulması halinde gündeme gelmektedir (1999/1 Sıra No.lu GVK İç Genelgesi).; Emsal kira bedeli esası dört durumda uygulanmaz. Bunlar boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması, binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi, mal sahibiyle beraber akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi ve merkezi yönetim kurumları ve mahalli idareler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalardır (GVK m. 73).; Gayrimenkullerin korunmasıyla amacıyla ifadesinden mal sahibinin yılın yalnızca belli dönemlerinde kullandığı ya da uzun süre kullanılamayacak olan yerlerin korunması amacıyla bedelsiz olarak bekçi, hizmetli, görevli gibi kişilerin ikametine bırakması anlaşılmaktadır. Gayrimenkulün bu şekilde bir korunmaya ihtiyacı olmadığı takdirde emsal kira bedeli hesaplanmaktadır (13.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-21-402 sayılı özelge).; Gayrimenkulün malikin yeğeni tarafından kullanılması ve bir bedel alınmaması durumunda gayrimenkul sermaye iradı gelirinin emsal kira bedeli üzerinden beyan edilmesi gerekmektedir (26.08.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-1437 sayılı özelge).; Kanun maddesinde sayılmayan diğer kan ve kayın hısımlarına ikamet amacıyla tahsis edilen gayrimenkullerde emsal kira bedeli uygulanmaktadır (19.08.2015 tarihli ve 84098128-120.05.04[73-2015-2]-384 sayılı özelge).; Babaya ait iş yerinin bedelsiz olarak kiralanması durumunda emsal kira bedeli hesaplanmaktadır (07.03.2017 tarihli ve 19208162-010-10 sayılı özelge).

⁵⁴ Emsal kira bedelinin tespitinde takdir komisyonu tarafından asliye ticaret mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesine dayanılarak gayrimenkulün rayiç değerinin esas alınması mümkün değildir (Danıştay 4. Dairesinin 12.05.2011 tarihli ve 2010/705 Esas ve 2011/3658 sayılı kararı).; Emsal kira bedeli için aynı muhitteki gayrimenkullere ilişkin kira sözleşmelerindeki bedelin, mükellef tarafından aynı iş hanında kiralanmış farklı bir gayrimenkule ilişkin kira sözleşmesindeki bedelinin esas alınarak cezalı tarhiyat yapılması hukuka uygun değildir (Danıştay VDDK'nin 09.06.2021 tarihli ve 2019/1400 Esas ve 2021/858 sayılı kararı).

ayınların önceden belirlenmiş bir alış değeri olmayabileceğinden takdir komisyonlarınca tespit edilecek emsal bedeli hasılat olarak dikkate alınmaktadır. Ancak yargı mercilerince resen biçilmiş bir değer mevcutsa bu değer de doğrudan hasılat yazılabilmektedir. Para ile temsil edilebilen bir menfaat sağlanması durumunda ise menfaatin niteliğine göre emsal kira bedeli ya da emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017).

Değer artışı kazancında safi değer artışı vergilendirilmektedir. Mal ve hakların elden çıkarılması karşılığında sağlanan para, aynı değerler ve parasal olarak temsil edilebilen tüm menfaatlerin tutarından, söz konusu mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla satıcıya ait giderler ile ödenen vergi ve harçların düşülmesiyle safi kazanç bulunmaktadır (VUK, mükerrer m. 81/1).⁵⁵ Mal ve hakların devir ve temlik, takas yapılması, trampa edilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması, kamulaştırılması da elden çıkarmadır (Şenyüz vd., 2022). Ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmın tutarı değerlemeye ilişkin VUK hükümlerine göre tespit edilmektedir. Mükelleflerin maliyet bedelini tespit edemedikleri durumda VUK gözetilerek takdir komisyonlarının tespit edeceği bedel, bilanço ve işletme hesabı esasına göre belirlenen işletmelerde son bilanço veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınmaktadır (VUK, mükerrer m. 81/2). İşletmeye ait amortisman tabi varlıklar elden çıkarıldığında maliyet bedeli değil amortisman düşüldükten sonra kalan net değer esas alınmaktadır (VUK, mükerrer m. 81/3).

2.2.3 Kurumlar vergisinde

Kurumlar vergisinde gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları kurum kazancını oluşturmaktadır (KVK, m. 1/2). Vergini matrahı ise mükelleflerin bir dönem içinde ettikleri safi kurum kazancıdır. Safi kurum kazancı GVK'de düzenlenen ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanarak tespit edilmektedir (KVK, m. 6/1,2). Dolayısıyla değerlemeye ilişkin esaslar bakımından ticari kazanç yönünden yapılan açıklamalar kurumlar vergisi için de geçerli olmaktadır.⁵⁶

⁵⁵ Değer artışı kazancının matrahının hesabında gerçek alış/satış bedeli dikkate alınmaktadır (05/09/2012 tarihli ve 38418978-12[Mük 80-12/3]-890 sayılı özelge).

⁵⁶ Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği'nin 6. maddesine göre gayrimenkul yatırım ortaklıkları doğrudan bu statüde kurulabilecekleri gibi anonim ortaklıklar da esas sözleşmelerinde gerekli değişiklikleri yaparak ilgili mevzuata uygun şekilde gayrimenkul yatırım ortaklığına dönüşebilmektedir. Ancak şirketin gayrimenkul yatırım ortaklığına dönüşüm sürecinde sahip olduğu gayrimenkullerin değerlemesinde vergi kanunları haricinde herhangi bir mevzuatın, mahkeme veya bilirkişi marifetiyle

Kurumların ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri gayrimenkul alım, satım, inşaat, kiralama ve kiraya verme işlemlerinde emsallere uygunluk ilkesine aykırı şekilde hareket etmeleri, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılması anlamına gelmektedir (KVK, m. 13). Bu kişilerle yapılacak işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedeller karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış yöntemi, işlemsel kar yöntemleri kullanılarak tespit edilebilir (KVK, m. 13/4). Kanun koyucu, emsallere uygun fiyat ya da bedeli ilişkili olmayan kişilerin işlem anındaki piyasa koşullarına göre belirlediği objektif ve bağımsız fiyat olarak tanımlamaktadır. Bu bedel herhangi bir etki veya ilişki olmaksızın oluşan ideal piyasa değeridir.

2.2.4 Katma değer vergisinde

Gayrimenkulün satışı veya kiraya verilmesi halinde doğan katma değer vergisinde matrah, bu işlemlerin karşılığı olan bedeldir (KDVK, m. 1). Bu bedel genellikle serbest piyasa koşullarında oluşan piyasa değerini yansıtmaktadır.

İkinci el gayrimenkul ticaretiyle oluşan mükelleflerin KDV mükellefi olmayan kişilerden ya da KDV mükellefi olmakla birlikte istisna kapsamında gerçekleştirilen işlemler ile edindikleri gayrimenkulleri satmaları halinde matrah alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olmaktadır (KDVK, m.23/1-f).

Bedelin mevcut olmadığı, bilinmediği ya da emsallerine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün haklı bir sebeple açıklanamadığı durumlarda verginin matrahı emsal bedel ve emsal ücreti esas alınarak belirlenmektedir (KDVK, m. 27/1,2). Emsal bedelin ve emsal ücretin tespiti VUK hükümlerine göre yapılmaktadır (KDVK, m. 27/3). Kiralama işlemlerinde emsal kira bedeli esas alınmasına rağmen bu bedelin tespitine ilişkin herhangi bir hüküm ne KDVK’da ne de atıf yapılan VUK’ta yer almaktadır. Ancak genel hükümler ve KDV’nin mümkün olduğu ölçüde Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamalarıyla paralel yürütülmesi gerektiği yönündeki ilke dikkate alındığında GVK’nin 73. maddesinde düzenlenen emsal kira bedeline ilişkin esasların bu vergi bakımından uygulanabileceği kabul edilmektedir.⁵⁷

yapılan değerlemelerin vergi usul mevzuatı bakımından değerlendirme işlemi sayılması mümkün değildir. Bu değerlemelerden kaynaklanan farkların kurum kazancına dâhil edilerek vergilendirilmesi söz konusu değildir (25.04.20112 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-1450 sayılı özelge).

⁵⁷ Gayrimenkul ile ilgili kira tespit davası sonucunda mahkeme kararı ile belirlenen kira bedeli katma değer vergisi için matrah kabul edilmektedir (18.06.2015 tarihli ve 39044742-010-61639 sayılı özelge).

2.2.5 Veraset ve intikal vergisinde

Veraset ve intikal vergisinin konusu veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde sağlar arası ivazsız intikal eden mallardır (VİVK, m. 1). Burada mal olarak ifade edilen kavram üzerinde mülkiyet tesis edilebilen menkul ve gayrimenkullerin yanı sıra malvarlığı kapsamına giren diğere tüm haklar ve alacakları da içermektedir (VİVK, m. 2).

Verginin matrahı intikal eden malların VUK'a göre bulunan değerleridir. Mükellefler ilk tarhiyatta VİVK'de belirtilen değerlendirme ölçülerini, belirtilmeyenler için VUK'ta servetleri değerlendirme ile ilgili esasları dikkate alarak değerlendirme yapmak ve beyan etmek zorundadır (VİVK, m. 10). İdare beyan edilen değerler üzerinden ilk tarhiyatı yaptıktan sonra bu malların VUK hükümlerine göre bulunacak değerleri üzerinden vergilendirme yapılmaktadır (Kaneti vd., 2019). Başka bir deyişle mükellefler tarafından VİVK'de belirtilen değerlendirme ölçüleri kullanılarak bulunan değer üzerinden ilk tarhiyat; idare tarafından VUK'un değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecek değer üzerinden kesin tarhiyat gerçekleştirilmektedir (Şenyüz vd., 2022).

Servet unsuru olarak gayrimenkullerin değerlemesinde esas alınan değer, ticari işletmeye dâhil olsun ya da olmasın emlak vergisine esas olan değerdir (VİVK, m.10). Gayrimenkuller için hem ilk tarhiyatta hem de kesin tarhiyatta vergi değeri ile değerlendirilmektedir (Şenyüz vd., 2022). 22 Seri No.lu VİVK Genel Tebliği'ne göre intikal eden gayrimenkuller için beyan edilecek değer en az emlak vergisi tarhına esas olan değer kadar olmalıdır.⁵⁸ Beyannameye gösterilmek şartıyla bazı borçlar ve masraflar tespit edilen değerden indirilebilmektedir (VİVK, m. 12).

⁵⁸ Başka bir ifadeyle veraset ve intikal vergisine konu olacak gayrimenkuller için ölüm tarihindeki emlak vergisi değeri bu vergi için de aynen geçerli olmaktadır (20.09.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2444/82409 sayılı özelge).; Gayrimenkulün emlak vergi değeri kadastral parsel olup olmadığına bakılmaksızın hali hazırdaki durumuna göre belirlenmektedir (24.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-005.01-732 sayılı özelge).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3 EMLAK VERGİSİNE TABİ GAYRİMENKUL DEĞERİNİN BELİRLENMESİ VE BAZI ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın bu bölümünde, emlak vergisine ilişkin genel bilgiler verildikten sonra Türkiye’deki gelişimi dört dönem itibarıyla incelenmiştir. Daha sonra çeşitli ülkelerde emlak vergisine tabi gayrimenkul değerinin nasıl belirlendiği incelenmiş, uygulamalarda ortaya çıkan sorunlar ve eleştiriler değerlendirilmiştir. 1972 yılından günümüze uygulanmakta olan ve emlak vergisinin yasal dayanağını oluşturan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler incelendiğinde bu düzenlemelerin temel amacının vergi matrahının gerçeğe en yakın şekilde belirlenmesini sağlamak olduğu görülmektedir. Günümüzde emlak vergisinde vergi değerinin tespitine dair mevcut uygulamalar idarenin görüşleri ve yargı kararları dikkate alınarak açıklanmıştır. Tespit edilen sorunlara ilişkin öneriler geliştirilmiştir.

3.1 Genel Olarak Emlak Vergisi

Emlak, arsa, arazi ve bina niteliğindeki gayrimenkullerden oluşan serveti ifade etmektedir (Bilici, 2023). Servet, kişilerin belirli bir zamanda sahip oldukları menkul ve gayrimenkul değerlerin tümünü ifade eden bir üst kavramdır (Mutluer, 2007). Servet vergilerinin ortak özelliği bireylerin iktisadi faaliyetlerini değil, iktisadi varlıklara sahip olma durumunu vergilendirmesidir (Turhan, 1979). Servet vergilerinin tüketim ve gelir üzerinden alınan diğer vergilere kıyasla daha etkin olduğu düşünülmektedir. İktisadi faaliyetler üzerinde arz ve yatırım kararlarını değiştirmemekte dolayısıyla kaynak tahsisini etkilememektedir. Vergi matrahının hareketsiz niteliği bunu sağlamaktadır (Ali, Fjeldstad ve Katera, 2017). Emlak vergisi de servet unsuru olan gayrimenkuller üzerinden alınan bir vergidir (Öncel vd., 2023; Şenyüz vd., 2022; Pehlivan, 2021; Öner, 2012). Gayrimenkullerin bir gelir sağlamaması, kiraya verilebilecek niteliğe sahip olmaması ve fiilen kullanılmaması vergilendirme açısından önem taşımamaktadır (Şenyüz vd., 2022).

Mali terminolojide emlak vergisi bina ve araziler üzerinden alınan vergileri kapsayan bir kavram olarak kullanılmaktadır (Hacıköylü, 2017). Neredeyse her ülkede emlak vergisi bulunmakta ve çoğu yerel nitelik taşımaktadır (Bird ve Slack, 2005). Kaçınılması zor, verimli bir vergi olan emlak vergisi mükelleflerin çoğu tarafından sevilmemektedir (Brunori, 2003; Rosengard, 2012). Ancak vergi konusunun taşınmaz olması ve yerel

düzeyde sunulan hizmetlerin gayrimenkul değerlerinde artış sağlaması emlak vergilerinin yerel yönetimler için uygun ve düzenli bir gelir kaynağı olarak görülmesini sağlamaktadır. Tarihsel olarak da çoğu ülkede emlak vergisi ve yerel yönetimler ilişkilendirilmiştir (Fischel, 2001). Emlak vergisi hem yerel yönetimler tarafından sunulan park, bahçe hizmetleri gibi görünür hizmetleri finanse etmesi hem de doğrudan periyodik ödemeler halinde tahsil edilmesi sebebiyle diğer vergilere kıyasla daha görünürdür. Vergi mükellefinin ödediği vergiyi ve yerel kamu hizmetlerinin maliyetini farkında olması istenen vergi görünürlüğü sağlamakta ve bu da hesap verebilirliği artırmaktadır (Bird ve Slack, 2002).

19. yy'ın başlarına kadar bina ve arazi sahibi olmak ödeme gücünün bir göstergesi sayıldığından vergilendirme gerekçesi iktidar teorisine dayandırılmıştır (Tuncer, 1971). Vergilemede iktidar teorisini gerçekleştirmenin yollarından biri emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında bir ayırım yapmaktır. Emek kazançları işsizlik, hastalık, ölüm gibi durumlarda kişilere güven veren süreklilik ve sağlamlığı sağlayamasa da servetin varlığı çeşitli tehlikelere, hastalık ve işsizlik halinde gelir kaybı riskine karşı sahibine güven vermektedir. Ayrıca gelecek için de bir harcama potansiyelidir (Turhan, 1979).

Diğer servet unsurları arasında özel bir yer tutan gayrimenkuller tek başına ekonomik güç göstergesidir. Gayrimenkulleri konu alan vergiler böylece ödeme gücü teorisine dayanarak haklılaştırılmaktadır (Mutluer, 2007). Vergi adaletinin sağlanabilmesi için dikkate alınan bu teori, vergi yükünün mükellefler arasında adil bir biçimde paylaştırılmasını temel kabul etmektedir. Bu teori, adalet gerekçesiyle bireylerin devletin finansmanına ödeme güçlerine göre katkıda bulunmaları gerektiği önermesine dayanmaktadır (McCluskey ve Williams, 1999).

19.yy itibariyle hızla gelişen para ekonomisi, diğer servet unsurlarının yanında gayrimenkullerin önemlerini kaybetmeye başlaması, sağlanan gelir ile gayrimenkulün değeri arasındaki ilişkinin zayıf olması, gelirin vergi ödeme gücünü daha iyi yansıtan bir ölçü olduğunun kabul görmesi gibi nedenlerle fayda teorisi önem kazanmıştır (Tuncer, 1971). Bireylerin gerçekleştiremeyeceği hizmetler devlet tarafından yerine getirilmektedir. Bu hizmetlerden bazıları, örneğin bayındırlık hizmetleri, emlak değerini artırmaktadır. Faydalanma karşılığı olarak emlak vergisi tahsil edilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012). Elbette doğrudan ve ölçülebilir bir fayda sağlayan bireyin vergi

ödemeye daha istekli oldukları kabul edilmektedir ancak kamu hizmetinden sağladığı faydanın ölçülememesi en temel problemdir (McCluskey ve Williams, 1999).

Ödeme gücü teorisi ve fayda teorisinin kökenleri çok eskiye uzanmakla birlikte bunların temelini oluşturan kavramlar büyük ölçüde aynı kalmıştır (McCluskey ve Williams, 1999). Ancak geline nokta da emlak vergisinin esas varlık nedenini, gelir sağlama ve alışılmış bir vergi olma esasına dayandırmak daha doğru olacaktır (Mutluer, 2007).

3.2 Türk Hukukunda Emlak Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de emlak vergisi köklü bir geçmişe sahiptir. Osmanlı döneminden itibaren arazi ve binalar üzerinden alınan vergiler çeşitli adlar altında uygulanmaktadır. Tanzimat öncesi dönemde gayrimenkullerin vergilendirilmesinde dini kurallar belirleyici olmuştur. Zekat, öşür, haraç ve cizye adı altında arazi ve arazi üzerindeki ürünler vergilendirilmiştir. Tam olarak zekat geniş anlamda servet vergisi, öşür ve haraç bir nevi gayrisafi irat niteliği taşıyan gayrimenkulle ilgili vergilerdir Tanzimat sonrasında günün koşullarına uyum sağlamak amacıyla ve zamanına göre oldukça çağdaş vergiler ile gayrimenkuller vergilendirilmeye çalışılmıştır Bu döneme ilişkin vergiler emlak vergisi ve musakkafat vergisidir (Mutluer, 2007). Bu vergilerden sonra uygulanan bina ve arazi vergileri ile 1971 yılında tek çatı altında birleştirilerek günümüzde hala yürürlükte olan emlak vergisi olmak üzere ülkemizde emlak vergisinin gelişimi dört dönem itibarıyla gerçekleşmiştir (Bostan ve Karakuş, 2022).

3.2.1 1863-1910: Emlak vergisi

Osmanlı Devleti’nde emlak vergisi 1858 yılında “‘Arazi Kanunname-i Humayunu” ile yapılan toprak mülkiyeti sayımı ve aynı yıl çıkarılan “‘Tapu Muamelatı ve Harçları Nizamnamesi”’ne dayanmaktadır 1863 yılında bina ve arazi vergisi tahsil edilmiştir (Can vd., 2019). 1865 yılında bu vergi “‘Tahrir-i Nüfus Emlake Dair Umumi Nizamname” ve 1886 yılında çıkarılan “‘Emlak Vergisi Nizamnamesi”’ne dönüştürülmüştür (Oktar, 2018).

Arazi ve binaların değeri üzerinden %0,4, kiraya verilen konutlarda yıllık kira gelirinden ek olarak %4 oranında vergi alınmış ve bu oranlar yirmi yıl boyunca uygulanmıştır. Binalar hem değeri üzerinden hem sağladıkları irat üzerinden vergilendirilmiştir. Bu durum vergi adaletini zedelemiştir. Hem irat vergisinden kaçınmak için kiraya verilen binaların konut olarak gösterilmesi hem de sahibinin ikamet ettiği konutlardan irat vergisi

almanın güç olması nedeniyle 1882 yılında ‘‘Vergi Kararnamesi’’ ile bu sakıncaları ortadan kaldırmak için düzenlemeler yapılmıştır (Giray, 2010).

Çoğu arazinin ölçülememesi, değerinin tahmini olarak belirlenmesi, itirazlar sonucu gerçekçi olmayan indirim ve artırımların yapılması matrahı oluşturan bina ve arazinin değerinin doğru bir şekilde belirlenememesine neden olmuştur. Hükümetin birçok raporunda tahminlerdeki isabetsizlik ve bunun yarattığı haksızlıklar belirtilmiştir (Giray, 2010). 1863 yılında uygulamaya konulan emlak vergisi 1910 yılına kadar neredeyse yarım yüzyıla yakın bir süre bina ve arazileri vergi konusu içine almıştır (Mutluer, 2007).

3.2.2 1910: Musakkafat Vergisi Kanunu

Osmanlı Devleti’nde bina ve arazi vergileri emlak vergisi altında aynı kanun hükümlerine tabi iken 1910 yılında Bina Vergisi, çatılı yapılar anlamına gelen müsakkafat vergisi adıyla arazi vergisinden ayrılmıştır (Aksoy, 2010). Her ne kadar arazi ve bina vergilerini birbirinden ayırmanın doğru olduğu düşünülse de arazi kaydı yazımının güç olması ve zaman gerektirmesi sebebiyle arazi vergisinin düzeltilmesi sonraya bırakılmıştır. Bu kanun ilk ve modern vergi kanunu olarak kabul edilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012).

1971 yılına kadar uygulanan bina ve arazi vergilerinin matrahları (binalar için gayri safi irat, arazi için kıymet) idarece takdir başka bir deyişle tahrir yöntemi ile belirlenmiştir (Turhan, 1979). Musakkafat vergisi ile değer esası bırakılmış ve matrah olarak gayrisafi irat esas alınmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012). Verginin oranı %12’dir (Giray, 2013). Kanun her ne kadar on yılda bir genel tadil, bina değerinin sürekli olarak üçte bir düşmesi halinde hususi tadil öngörse de kanun yürürlükten kaldırılıncaya kadar tadil yapılamamıştır (Pelin, 1945’ten aktaran Küsmenoğlu, 2010). Vergi matrahlarının on yılda bir yazımının yapılamaması nedeniyle 1923 yılında yapılan⁵⁹ düzenleme ile konutların gayrisafi iradı üç, ticari binalarınki altı katına çıkarılmıştır (Bulutoğlu, 2004).

Osmanlı İmparatorluğu zamanında sadece arazileri vergilendiren ayrı bir arazi vergisi kanunu olmamıştır. Araziler 1886 yılında çıkarılmış olan Emlak Vergisi Kanununa göre vergilendirilmiştir. Binalar da sözü edilen 1910 tarihli Musakkafat Vergisi Kanunu kapsamında vergi konusunu oluşturmuştur. 1931 yılında bina ve arazileri

⁵⁹ 11.1.1923 tarihli ve 295 sayılı Kanun.

vergilendirmesine dair önceki kanunlar yürürlükten kaldırılarak araziler için 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu, binalar için 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur (Mutluer, 2007).

3.2.3 1931: Bina Vergisi Kanunu ve Arazi Vergisi Kanunu

Cumhuriyet döneminde 1931 yılında Bina Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle Musakkafat Vergisi Kanununun yürürlükten kaldırılması bina vergisi ile ilgili ilk önemli değişikliktir. Vergilelendirmede binanın mesken olarak mı yoksa başka bir amaçla mı kullanıldığı dikkate alınmamıştır (Küsmenoğlu, 2010). Vergi matrahı, gayrisafi irattan binanın bakım ve onarımı için giderlerinin karşılığı olarak %20'si indirildikten sonra kalan tutardır. Bina tahrir değerlerinin on yılda bir değiştirilmesi ve vergi oranı %12 uygulanması öngörülmüştür (Bulutoğlu 1970'ten aktaran Giray, 2010). Tahrir kapsamına giren binaların irat tahmininde binaların bulunduğu şehir, kasaba ve köylerde tahrir başlanılan yıldaki rayiç değer esas alınmaktadır (Küsmenoğlu, 2010). Bu yazım 1931'den 1936 yılına kadar sürmüştür (Bulutoğlu, 2004).

1931 yılında yürürlüğe konulan bir diğer vergi Arazi Vergisi Kanunu'dur. Verginin matrahı, arazi ve arsaların tahrir ve özel tadil usullerine dayanarak ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde hesaplanan değeridir. Bu değerler üzerinden, iratlı arsalar ve araziler için %0,10, iratsız arsalar için %0.5 vergi oranı uygulanmaktadır (Küsmenoğlu, 2010). Arazi vergisi ile araziden elde edilecek ürünü vergilendirmek amaçlansa da potansiyel ürün miktarı tahmin edilemediğinden vergi arazinin değeri üzerinden alınmıştır (Giray, 2010).

Kanun uygulamasının başarılı olmaması ve arazi değerlerinin takdirine ilişkin sorunlar üzerine 1936 yılında Arazi Tahrir Kanunu çıkarılarak arazi değerlerinin takdiri konusu yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin gerçek arazi değerlerini daha iyi yansıttığını söylemek mümkündür (Giray, 2010). Kanunun 7. maddesine göre tahrir değerinde alım satım değeri esas alınmıştır. Bu değer belirlenmesi mümkün değilse değer takdir edilecek arazi veya arsanın kiraya verilmesi halinde sağlayacağı kira bedeli tespit edilmekte ve bu bedelin on katı tahrir değeri olarak kabul edilmiştir.

Halinde arazinin atış bedeli; ancak benzer bir arazinin satılmamış olması sebebiyle bilinemediği durumlarda kira değerinin on katı esas alınarak sermaye değeri kabul edilmiştir⁶⁰

Bina Vergisi ve Arazi Vergisi Kanunu'nun iki temel özelliği vergi matrahının idare tarafından belirlenmesi ve tahsil yetkisinin il özel idarelerinde olmasıydı.⁶¹ Vergi matrahının daralması, kadastro çalışmalarının ülke genelinde henüz tamamlanmamış olması ve uygulamada yaşanan güçlükler nedeniyle 1970 yılında yeni bir kanun çıkarılmıştır (Öncel vd., 2023)

3.2.4 1971: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu

Günümüzde yürürlükte olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 1970 yılında kabul edilmiş ve 1972 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Kanun ilk haliyle gayrimenkullerden alınan verginin etkinliğini artırmayı ve vergiyi daha modern, verimli ve uygulanabilir hale getirmeyi hedeflemiştir (Küsmenoğlu, 2010). Mevcut sistemde önemli değişiklikler yapılmıştır (TBMM, 1970):

- Bina ve arazi vergileri gerçek ve yerel olma açısından aynı nitelikte olduğundan tek çatı altında emlak vergisi olarak birleştirilmiştir.
- Vergilendirmede arazi için servet, bina için irat esasına dayalı iki farklı ölçü kaldırılmış, yerine vergi değeri gelmiştir. Vergi değeri mükellefin beyanda bulunduğu gayrimenkulün normal alım-satım değeri başka bir ifadeyle rayiç değeridir.
- Matrah tespitine ilişkin yükümlülük mükellefe verilmiştir. Vergi idaresi gerek görürse ek tarhiyat yapabilecektir.

Bina Vergisi ve Arazi Vergisi Kanunlarının iki temel özelliğini değiştiren bu düzenlemeler uygulamada bazı yeni sorunları beraberinde getirmiştir. Bunlardan ilki vergi matrahının subjektif değerlemesine izin vermektedir; mükelleflerin benzer gayrimenkulleri için beyan ettikleri matrahlar arasında ciddi farklılıklar görülmüştür. Diğeri ise emlak vergisi için istihdam edilen vergi elemanlarının oranının bu verginin

⁶⁰ Günümüzde vergi değeri için takdir ve tespit ifadeleri kullanılırken Danıştay bir kararında tahrir komisyonlarınca yapılan işlemler için tahmin ve tespit ifadelerini kullanmıştır (Danıştay VDDK'nin 09.02.2022 tarih ve 2020/1158 Esas ve 2022/29 sayılı kararı).

⁶¹ 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla, 1972 yılından beri vergi idaresince uygulanan emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi 1986 yılından itibaren gayrimenkullerin bulunduğu belediyelere verilmiştir. Bu verginin konusu, nitelikleri ve özellikle uygulama maliyetleri açısından belediyelere bırakılması bir gereklilik görülmüştür (Akdoğan, 2017).

vergi gelirleri içindeki payına oranla 20 kat fazla olmasıydı. Bu durum vergi idaresinin verimsizliğini göstermekteydi (Öncel vd., 2023). Beyan usulünün uygulamasında ortaya çıkan bu sorunlar karşısında 1982 yılında 2587 sayılı Kanun ile mükelleflerin matrah beyanında serbestliğini sınırlandırmaya yönelik düzenlemeye gidilmiştir (Uluatam ve Methibay, 2001). Mükellef tarafından beyan edilen vergi değerinin idarenin objektif ölçüleri esas alarak belirlediği asgari vergi değerinden düşük olamayacaktır. Düşük beyanda bulunulması durumunda emlak vergisi idare tarafından belirlenecek değerler üzerinden tahakkuk ettirileceği düzenlenmiştir (Nadaroğlu, 1998). 2002 yılına kadar emlak vergisi mükelleflerin beyanlarına dayalı olarak tahakkuk ettirilmiştir (Bilici, 2023).

3.3 Çeşitli Ülkelerde Emlak Vergisinde Değer Tespiti

Vergi evrensel bir kavram olmasına rağmen vergi uygulamasının somutlaştırılması ulusal ve yerel dinamiklere dayanmaktadır. Bu nedenle değerlendirme süreçleri ülkelerin ihtiyaç ve önceliklerine göre farklılık göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde piyasa değerine dayalı yöntemler tercih edilirken gelişmekte olan ülkelerde m² birim fiyatını esas alan hesaplamalar daha sık kullanılmaktadır. Bu anlamda emlak vergisinde vergiye tabi gayrimenkul değerinin belirlenmesinde ortak bir standart bulunmamaktadır (Alkan, 2018).

Değerleme doğası gereği ve kaçınılmaz olarak tartışmaya açık bir konudur. Mükellefin beyanına dayalı vergilendirmede mülk sahipleri gayrimenkulün değerini düşük göstermek isteyeceklerdir; resmi kadastro temelli değerlendirme sisteminde mülk sahipleri gayrimenkullerinin yüksek değerlendirildiğini düşünmeye meyilli olacaklardır. Piyasa değerine yakın adil değerlendirme ise ucuz maliyetleri yüksek olmaktadır. Kısaca vergi matrahının adil bir şekilde tespiti hem maliyetli olacak hem de mükelleflerin tamamı tarafından adil olarak kabul edilemeyecek bir süreçtir (Bird ve Slack, 2002). Piyasa değeri sistemi mükellefler arasında yeknesak ve net bir ölçüt sağlasa da bu yeknesaklık vergi dalgalanması pahasına gerçekleşmektedir (Anderson, 2006); piyasa değerine dayalı olması vergide bir dalgalanma ve öngörülemezlik yaratmaktadır (Sheffrin, 2010).

Adil ve verimli emlak vergisi için doğru şekilde tespit edilen bir ilk değerlendirme yeterli değildir. Değer değişimlerini yansıtacak yeniden değerlendirme düzenli aralıklarla yapılmalıdır. Değerleme aralıkları kısa tutulmalı; mükelleflerin üzerinde ani ve büyük artışlara neden olacak vergi yükü yaratmamalıdır (Slack, 2010). Ancak çoğu ülkede bunun için ya herhangi bir hüküm bulunmamakta ya da sürekli ertelenmektedir. Bu

durum takdir edilen değerler ile gayrimenkulün piyasa değerleri arasında kayda değer bir uyumsuzluğa neden olmaktadır (EU, 2012).

3.3.1 Almanya

Almanya, her biri kendi anayasasına sahip, başbakanları ve parlamentosu bulunan, 16 eyaletten oluşan federal bir devlettir (EU, 2025a; MFA, 2025). İdari yapı federal devlet, eyaletler ve yerel yönetimler olmak üzere üç düzeyde örgütlenmiştir (Grundgesetz [GG], m.28/2).

Almanya’da 1936 yılından beri uygulamada olan emlak vergisinin (*Grundsteuer*) yasal dayanağı en son 2 Aralık 2024 tarihli Kanun’un⁶² 32.maddesi ile değiştirilen 7 Ağustos 1973 tarihli Emlak Vergisi Kanunu (*Grundsteuergesetz*)’dur (EU, 2025b).

Emlak vergisine tabi gayrimenkuller için uygulanan mevcut değerlendirme kuralları yıllarca eleştirilmiş, adaletsiz ve keyfi olarak algılanmıştır (Fuest vd., 2018). Eyalet maliye bakanları tarafından 2010 yılından itibaren emlak vergisinin reform sürecine dair çalışmalar yürütülmüştür (Löhr, 2016). 2011 yılında çeşitli reform önerileri tartışılrsa da ortak bir model üzerinde anlaşmaya varılamamıştır (Fuest vd., 2018).

Emlak vergisi uzun yıllar boyunca Batı Almanya’da 1964 yılında, Doğu Almanya’da ise 1935 yılında tespit edilen birim değerler (*einheitswerte*) üzerinden hesaplanmaktaydı. Emlak vergisinin matrahı, birim değerler ile yasal bir katsayısının (temel federal oran) çarpılması sonucu bulunan tutara belediyenin belirlediği vergi oranının uygulanmasıyla belirlenmekteydi. Temel federal oran gayrimenkulün vergilendirilebilir değerinin ne kadarının emlak vergisine tabi tutulacağını gösteren bir katsayıdır. Bu katsayı gayrimenkulün türüne ve bulunduğu bölgeye göre farklılık göstermektedir. Batı Almanya eyaletlerinde bu oran binde 2,6 ila 3,5; Doğu eyaletlerinde ise binde 5 ila 10 aralığında değişmektedir. Doğu Almanya eyaletlerinde daha yüksek olmasının sebebi birim değerlerinin daha düşük olmasıdır (Fuest vd., 2018). Emlak vergisi ile ilgili en temel sorun da tespit edilen sabit değerlerin yıllar öncesine dayanıyor olmasıydı.

Federal Maliye Mahkemesi tarafından 22 Ekim 2014 ve 17 Aralık 2014 tarihli⁶³ ön kararları uyarınca 1 Ocak 2009 itibarıyla uygulanan değerlendirme kurallarının anayasaya aykırı hale geldiği tespit edilmişti. Federal Anayasa Mahkemesinin, Federal Maliye

⁶² Federal Law Gazette 1973 I p. 965

⁶³ BFH, 22 Ekim 2014 - II R 16/13, BStBl. II 2014, 597 ve BFH, 17 Aralık 2014 - II R 14/13, DStRE 2015, 600.

Mahkemesi'nin görüşüne katılması durumunda yaklaşık 13 milyar Euro tutarında olan ve belediyelerin üçüncü en önemli gelir kaynağını oluşturan emlak vergisinin askıya alınması riski doğacaktı. Eyalet maliye bakanlarının açıklamalarına göre reform kapsamında yaklaşık 35 milyon ekonomik birimin yeniden değerlemesi gerekmektedir. Bu değerlendirme işleminin 1 Ocak 2022 itibarıyla başlatılması ve takip eden yıllarda tamamlanması, bu değerlerin periyodik olarak güncellenmesi planlansa da Anayasa Mahkemesi'ne taşınan bu konu kalıcı bir reform ile sonuçlandırılmamıştı (Löhr, 2016). 2018 yılına gelindiğinde Federal Anayasa Mahkemesi 10 Nisan 2018 tarihli kararı⁶⁴ ile emlak vergisine ilişkin gayrimenkul değerlemesine dair mevcut düzenlemelerin anayasanın eşitlik ilkesini ihlal ettiğine karar vermiştir. Kararda, benzer özellikteki gayrimenkullerin farklı muamele görmesi nedeniyle vergi yükünde meydana gelen keyfi yük dağılımı eşitlik ilkesine aykırı olduğu vurgulanmıştır. Mahkeme, yasama organına gayrimenkul değerlemesine ilişkin yeni bir düzenleme getirmesi için 2019 yılı sonuna kadar süre tanımış aksi halde mevcut hükümlerin geçersiz kılınacağını ve emlak vergisinin tamamen kaldırılmış sayılacağını belirtmiştir. (Fuest vd., 2018).

Gayrimenkullerin zaman içerisinde değer kazanmış olması nedeniyle mevcut durumda birim değerler esas alınarak vergilendirme yapılması önemli ölçüde eşitsizliklere yol açmıştır (Bundesministerium der Finanzen [BMF], 2019). Esas alınan değerlerin mevcut piyasa koşulları ile ciddi uyumsuz olması sebebiyle vergilendirmede keyfilığe neden olmuştur (Fuest vd., 2018). (BMF, 2019).

Federal Anayasa Mahkemesi söz konusu değerlendirme kurallarını geçersiz ilan etmeden yasama organına 31 Aralık 2019 tarihine kadar yeni bir düzenleme yapması için süre tanımıştır. Bu tarihe kadar mevcut değerlendirme kuralları uygulanmaya devam etmiştir. 31 Aralık 2019 tarihine kadar yeni bir düzenleme yapıldığı takdirde emlak vergisinin mevcut değerlendirme esaslarına göre geçici olarak 31 Aralık 2024 tarihine kadar alınması, 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren ise yeni yasal düzenlemenin uygulanması öngörülmüştür (BMF, 2019). 1 Ocak 1935 ve 1964 tarihli birim değerleri 31 Aralık 2024 itibarıyla geçerliliğini yitirecek ve 1 Ocak 2025'ten itibaren emlak vergisi hesaplanmasında bu birim değerlerin kullanılmayacaktı (BMF, 2021).

⁶⁴ BVerfG, Judgment of the First Senate of 10 April 2018 - 1 BvL 11/14 -, paras. 1-182, https://www.bverfg.de/e/ls20180410_1bvl001114en

Emlak vergisinde reform yapılmasına ilişkin dört öneri yapılmıştır. Öneriler arasında piyasa değeri, maliyet değerine ve standart arsa değerine dayalı modeller yer almaktadır. Bunların üçü de değer bazlı bir değerlendirme esası öngörmektedir. Birincisi, kuzey modeli olarak da bilinen piyasa değeri modelidir. Bu modele göre piyasa değerini yansıtan değerlendirme ölçütlerine göre emlak vergisi alınmaktadır. İkincisi, federal eyaletler tarafından geniş ölçüde desteklenen maliyet değeri modelidir (Fuest vd., 2018). Piyasa değeri modelinde olduğu gibi arsalar için arsa rayiç değerleri esas alınırken (Bundesrat, 2016); binalar için tespit edilen yapım maliyetleri esas alınarak brüt alan ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Üçüncüsü; gayrimenkul üzerinde bulunan yapıların değerinin dikkate alınmadığı yalnızca arsanın değerinin esas alındığı arsa değeri vergisi modelidir. Gayrimenkul değerinin belirlenmesinde ölçüt rayiç değeri olmakta ve gayrimenkulün kullanım türü gibi hususlar değer tespitinde dikkate alınmamaktadır. Değere dayalı emlak vergilerinde en önemli itiraz gayrimenkul değerlemesinin yüksek bir maliyet ve büyük bir çaba gerektirmesidir. Hem Federal Anayasa Mahkemesi içtihatları hem de kamu hizmetlerinin gayrimenkul değerleri üzerinde etkili olduğu yönündeki iktisadi gerekçelere göre değer esaslı bir emlak vergisinin mutlaka güncel piyasa değerlerine dayalı olmasını gerektirmektedir. Gayrimenkullerin ayrı ayrı piyasa değerlerinin belirlenmesi ise önemli bir maliyet yükü doğurmaktadır. Ancak vergi gelirleri ile vergi tahsilatına ilişkin idari maliyetler arasında makul bir oran bulunmalıdır (Fuest vd., 2018).

Anayasa’da Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile reform anayasal olarak sağlam bir zemine oturtulmak amaçlanmıştır (BMF, 2024). Federal düzeyde emlak vergisi için yasama yetkisinin olup olmadığı konusunda farklı görüşler olduğundan bu yetkinin açık bir şekilde Anayasa’da düzenlenerek hiçbir şüpheye yer vermeyecek şekilde güvence altına alınması öngörülmüştür (BMF, 2019). GG, 72. maddesine yeni bir fıkra eklenerek federal hükümete m.72/2’de belirtilen koşullara bağlı olmaksızın emlak vergisi konusunda eşzamanlı yasama yetkileri tanınmıştır (GG, m.72/7). Aynı zamanda eyaletlere de bu alanda kapsamlı şekilde farklı düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Federal emlak vergisi yasası, eyalet istisna hükmünü (GG, m.72/3, m.105) uygulamadığı sürece tüm vatandaşlar için geçerli olacaktır. Eyaletler bu hükümden faydalanarak kendi özel düzenlemelerini uygulamaya koyabileceklerdir (BMF, 2019). Beş eyalet⁶⁵ federal yasadan ayrılarak kendi özel düzenlemelerini uygulamaktadır (BMF, 2024). Bu eyaletler

⁶⁵ Baden Württemberg, Bavyera, Hamburg, Hessen, Aşağı Saksonya.

sadeleştirilmiş alan esaslı yöntemleri benimserken, diğer eyaletler federal modeli takip etmektedir (Graf, 2024). Saarland ve Saksonya eyaletleri ise federal modelin değerlendirme yöntemini uygulamakta sadece federal katsayı olarak %0,031 yerine %0,036 kullanmaktadır (BMF, 2024).

Emlak Vergisi ve Değerleme Kanununda Reform Yapılmasına İlişkin Kanun emlak vergisi matrahının belirlenmesine ilişkin yeni değerlendirme kurallarını federal düzeyde düzenlemektedir. Tüm gayrimenkullerin 1 Ocak 2022 tarihini esas alarak yeni değerlerinin belirlenmesi gerekmektedir (BMF, 2024). Ana değerlendirme tarihi olan 1 Ocak 2022’de ülke genelinde yaklaşık 36 milyon gayrimenkulün yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir (BMF, 2022).

Geliştirilmeye Hazır Taşınmazları Teşvik Etmek Amacıyla Emlak Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile belediyeler, 2025 yılından itibaren değer artışı beklentisiyle elde tutulan, yapılaşmaya hazır ancak boş bekletilen arsalara normalden yüksek bir emlak vergisi oranı uygulama hakkı tanınmıştır. Kullanılmayan arsaların yapılaşması teşvik edilmektedir (BMF, 2024). Bununla mevcut düzenlemede emlak vergisinin konusunu oluşturan A⁶⁶ ve B⁶⁷ kategorilerine C olarak dâhil edilmiştir (BMF, 2021).

Federal hükümet ve eyaletler Kasım 2019’da Emlak Vergisi Reform Yasasını (Grundsteuer-Reformgesetz) kabul etmiştir (BMF, 2022). Bu reform, Alman vergi idaresinin II. Dünya Savaşı sonrası tarihindeki en büyük reformlarından biridir (BMF, 2021). Belediyelerin 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren emlak vergilerini yeni emlak vergisi değerlemesi temelinde etkin bir şekilde tahsil edebilmeleri için mükelleflerin 1 Ocak 2022 tarihini esas alan emlak vergisi değerini 1 Temmuz - 31 Ekim 2022 tarihleri arasında ilgili vergi dairesine emlak vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri zorunlu kılınmıştır (BMF, 2022). Mükellefler tarafından 31 Ocak 2023 tarihine kadar uzatılan bu süreçte gayrimenkullerin yüzölçümü, kullanım tipi, bina yaşı, kira değeri gibi bilgiler idareye bildirilmiştir. Toplanan bilgiler doğrultusunda vergi idaresinin her bir gayrimenkul için yeni vergi değerini tespit etmek için yaklaşık 36 milyon beyandan gelen verileri işleyip 2024 yılı sonuna kadar değerlendirme sonuçlarını ilgili belediyelere bildirerek reformun

⁶⁶ Tarım ve ormancılık işletmelerine ait arsa ve araziler.

⁶⁷ Tarım ve ormancılık dışında kalan tüm arsa ve araziler ile üzerindeki yapılar (binalar).

teknik hazırlıkları tamamlanması ile 2025'ten itibaren emlak vergisinin yeni değerlere göre tahakkuk etmesi önünde bir engel kalmamıştır (Rödding ve Uetermeyer, 2022).

2019 yılında kabul edilen reform yasalarının temel uygulaması olan Federal Model (*Bundesmodell*), gayrimenkullerin piyasa değerleri ile uyumlu bir matrah üzerinden vergilendirilmesini amaçlamaktadır (Rödding ve Uetermeyer, 2022). Gayrimenkul değerinin belirlenmesi ilgili gayrimenkulün türüne bağlıdır; yapılı gayrimenkuller içinde mesken amaçlı kullanılan⁶⁸ ve mesken amacı dışında kullanılan gayrimenkul⁶⁹ arasında ayırım yapılmaktadır. Tarım arazilerinde ise verim değeri esas alınmaktadır (BMF, 2019).

Arsa ve arazilerin değeri gayrimenkulün yüzölçümü ile emsal arsa birim değerinin çarpılması suretiyle belirlenmektedir. Emsal arsa birim değerleri BORIS⁷⁰ adlı çevrimiçi portal üzerinden gayrimenkulün adresi ile görüntülenebilmektedir. Emsal arsa birim değerleri bağımsız uzman komiteler tarafından benzer gayrimenkullere ilişkin satış bedelleri esas alınarak belirlenmektedir. Arsa ve arazinin konumunu dikkate alarak ortalama değerini göstermektedir. Binaların değeri ise gelir yöntemi kullanılarak belirlenmektedir. Mesken amaçlı gayrimenkul değeri konum, arsanın yüzölçümü, binanın brüt kullanım alanı, emsal arsa değeri, bina türü ve yapım yılı 1 Ocak 2022 tarihindeki koşullar dikkate alınarak belirlenmektedir (BMF, 2021). Mükelleflerden toplanan bilgiler ve vergi idaresinin hesaplamaları sonucunda Maliye Bakanlığı 16 eyaletteki ortalama kira verilerinden faydalanan ilgili belediyeyi kira seviyesine göre sınıflandırmış birim m² başına düşen yıllık kira değerini belirlemiştir (BMF, 2019; BMF, 2024).⁷¹ Bu kira değeri ile konutun alanı çarpılarak konutun yıllık getirisi hesaplanarak iskonto faiz oranının uygulanmasıyla binanın değeri hesaplanmaktadır. Varsa arsa değeri arsa yüzölçümü ile çarpılarak arsa değeri ve bina değeri toplanmaktadır. Elde edilen sonuç konutun vergi değeri olmaktadır. Mesken dışı gayrimenkullerin değeri ise maliyet yöntemi kullanılarak belirlenmektedir. Ortalama net kiralari belirlemek için kapsamlı verilerin mevcut olmaması nedeniyle gelir yöntemi uygulanamamaktadır. Bu

⁶⁸ Mesken amaçlı gayrimenkullere, bir ve iki ailelik konutlar, çok aileli konutlar (sözde kira konut taşınmazları) ile kat mülkiyeti dâhildir (BMF, 2019).

⁶⁹ Mesken dışı gayrimenkullere ise ticaret taşınmazları, karma kullanımlı taşınmazlar (hem konut hem de başka amaçlara hizmet eden), bağımsız bölüm mülkiyeti (kat mülkiyetine karşılık gelir, ancak başka kullanım amaçlarına hizmet eder) ve diğer yapıli taşınmazlar (örneğin dernek lokalleri veya tekne evleri) dâhildir (BMF, 2019).

⁷⁰ <https://www.bodenrichtwerte-boris.de/boris-d/?lang=en>

⁷¹ Evin bulunduğu ilin ortalama kira düzeyine dayanarak federal bir yönetmelikle (Mietniveau-Einstufungsverordnung) saptanmıştır.

gayrimenkullerin değeri, değerlendirme anındaki satın alma ve inşaat maliyetleri toplamından yıpranma payı düşüldükten sonra elde edilen değerdir (BMF, 2019).

Emlak vergisinin miktarının belirlenmesine ilişkin temel yapı korunmakta ve vergi miktarı üç aşamalı bir hesaplama yöntemiyle belirlenmektedir. Vergi idaresi, mükellef tarafından bildirilen bilgileri kullanarak gayrimenkulün 1 Ocak 2022 koşullarındaki yaklaşık değerini yansıtan yeni değerini (*grundsteuerwert*) tespit etmekte ve bu değeri mükellefe bildirmektedir. Daha sonra tespit edilen gayrimenkul değeri temel federal katsayı (*steuermesszahl*) ile çarpılmakta ve tekrar mükellefe bildirilmektedir. Bu değer vergi oranının uygulanacağı vergi matrahını (*steuermessbetrag*) ifade etmektedir. Son olarak vergi oranı (*hebesatz*) uygulanarak ödenecek emlak vergisi tutarı bulunmakta ve tahakkuk fişi ile mükellefe bildirilmektedir (BMF, 2019; BMF, 2021).

3.3.2 Fransa

Fransa, Kıta Avrupası'ndaki ilk modern demokrasi (TBMM, 2017); ve yarı başkanlık sistemiyle yönetilen bir cumhuriyettir (EU, 2025). Mevcut vergi sistemi 20.yy boyunca şekillenmiş ve hiçbir zaman yeknesak bir yapıya sahip olmamıştır (Murphie ve Petyukova, 2018). Emlak vergisi ise Fransa'daki en eski vergilerden birisidir (Trannoy, 2011).

“Dört eski vergi (*les quatre vieilles*)” olarak adlandırılan araziler ve binalar üzerinden alınan emlak vergisi yerel vergilendirme sistemi ile yerel mali yapının önemli bir dayanağıdır. Fransız Devrimi sırasında 1791 yılından itibaren doğrudan uygulanan dört eski vergiden türetilmiştir (Cour des comptes, 2023). İlk haliyle bir merkezi yönetim vergisi olan bu vergi 1914 yılında gelir vergisinin uygulamaya konulmasıyla tamamen yerel bir vergi haline dönüşmüştür (Cour des comptes, 2023; Direction générale des Finances publiques [DGFİP], 2024a). 1914 ve 1917'de yapılı ve yapısız arazi vergisi olarak ikiye ayrılmıştır. 1974'te araziler üzerinden alınan emlak vergisi (*taxe foncière sur les propriétés bâties* [TFPB]) ve binalara yönelik emlak vergisi (*taxe foncière sur les propriétés non bâties* [TFNB]) olarak değiştirilmiş ve son halini 1976 yılında yapılan düzenleme ile almıştır. Emlak vergisi Fransız Devrimi'nden kalma dört eski verginin sonuncusudur. 2023 yılında ana ikametgâhlara uygulanan konut vergisinin kalıcı olarak kaldırılması sonucunda yerel yönetimlerin elinde kalan son mali araçtır (Cour des comptes, 2023).

Fransa’da yerel yönetimler; belediyeler, iller, bölgeler, özel statülü yerel yönetim birimleri ile Anayasanın 74. maddesi kapsamında düzenlenen denizaşırı yerel yönetim birimlerinden oluşmaktadır (Constitution du 4 octobre 1958, m.72). Emlak vergisi, yerel doğrudan vergilendirme sisteminin ve yerel finansmanın önemli bir ayağını oluşturmaktadır. İllerin de faydalandığı emlak vergisi hasılatından 2021 itibarıyla yalnızca belediyeler faydalanmaktadır (DGFİP, 2024a). Fransa’da emlak vergisinin yasal dayanağı Genel Vergi Kanunu (Code Général des Impôts [CGI])’dur (EU, 2025). Vergilendirme ve vergi uygulamaları ile ilgili tüm düzenlemeler bu kanunda yer almaktadır. Kanun gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi ve diğer vergi türlerini kapsamaktadır. Emlak vergisi de ayrı bir kanun kapsamında değil, CGI’nın 1379-1649 maddeleri arasında yerel yönetimler ve çeşitli kurumlar adına alınan vergiler başlığı altında düzenlenmiştir. Fransa’da emlak vergileri bina vergisi (TFPB) ve arazi vergisi (TFNB) olarak uygulanmaktadır.

Fransa’da gayrimenkullere uygulanan vergilerden doğan mali yük büyük ölçüde hane halklarının üzerindedir. Bu vergilerin Almanya’da %40’ı, Birleşik Krallık’ta %61’i hane halklarından tahsil edilirken Fransa’da %72’ye kadar çıkmaktadır (Cour des comptes, 2023).

Arazi vergisi, Genel Vergi Kanunu’nun 1393 ila 1406. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yapılaşmamış tüm araziler herhangi bir kalıcı ya da geçici muafiyet söz konusu değilse her yıl düzenli olarak arazi sahipleri adına tahakkuk ettirilmektedir. Bazı gayrimenkuller ise arazi niteliğinde olmasına rağmen bina vergisine tabi tutulmaktadır (EU, 2025).

Bina vergisi, Genel Vergi Kanunu’nun 1380-1391 ve 1399-1406. maddeleri arasında düzenlenmiştir (EU, 2025). Gayrimenkulün bina vergisi kapsamında vergilendirilebilmesi için arsa ile sabit şekilde bağlantılı olması ve yapıyla bütünlük arz eden unsurlar dâhil olmak üzere gerçek bir bina niteliği taşıması gerekmektedir. Mesken nitelikli konutlar, otopark, binanın zemini ile bir yapının ayrılmaz ve doğrudan bağlantılı arsa ve araziler, sabit bir noktada kullanılan mesken, ticaret veya sanayi amaçlı tekneler, ticari, sınai ve mesleki amaçlı binalar, endüstriyel ve ticari tesisler, ticari ya da sınai amaçlarla kullanılan arsalar ve belirli koşullarda reklam amacıyla kullanılan araziler bina vergisine tabidir (Service-Public.fr, 2024).

Fransa’da emlak vergisine tabi gayrimenkullerin değeri belirlenirken kadastral kira değeri olarak çevirebileceğimiz “*valeur locative cadastrale*” temel alınmaktadır (Trannoy, 2011). Bu değer, yerel doğrudan vergilendirme sisteminin temel kavramlarından biridir (Cour des comptes, 2023). Gayrimenkulün, normal koşullarda ve belirli bir referans tarihinde yıllık olarak sağlayabileceği varsayımsal kira bedeli olarak tanımlanmaktadır (Andre ve Meslin, 2021). Fransa Maliye İdaresi tarafından belediye ve il düzeyindeki vergi komisyonlarının görüşleri doğrultusunda belirlenmektedir (CGI, m. 1503-1505). Yerel vergilerin her birinin hesaplanmasında tek başına ya da diğer unsurlarla birlikte kullanılmaktadır (DGFİP, 2024b). Kadastral kira değerleri binalar için 1970, araziler için 1961 yılı koşullarını referans almaktadır.⁷² Mesleki kullanıma yönelik gayrimenkuller için kira değeri ise 2017 yılından itibaren 1 Ocak 2013 tarihi esas alınarak belirlenmektedir (Cour des comptes, 2023).

Verginin matrahı belirlenen araziler için kadastral kira değerinin %80’i, binalar için %50’sidir. Vergi tutarı kira gelirinin ilgili yıl için yerel idare tarafından belirlenen oranlarla çarpılmasıyla hesaplanmaktadır. Binalar için yönetim, sigorta, amortisman, bakım ve onarım giderleri dikkate alınarak %50 oranında sabit bir indirim uygulanmaktadır (Ministère de l’Économie, 2024). Örneğin kira değeri 700 € olan bir konutun vergilendirilebilir değeri 350 € olmaktadır. Bu tutara yerel yönetimin belirlediği vergi oranı uygulanarak yıllık TFPB hesaplanmaktadır. Araziler için bu indirim oranı %20’dir.

Kadastral kira değeri idare tarafından belirlenen teknik hesaplamalar sonucunda ortaya çıkmaktadır. Her bir konutun coğrafi konumu, donanım ve konfor özellikleri gibi çeşitli kriterler esas alınarak çok sayıda ve karmaşık ağırlıklandırma ve düzeltme katsayısı

⁷² Mesken amaçlı gayrimenkullere ilişkin kira değerleri, 1970 yılında doğrudan belediye ve il vergi komisyonlarının görüşleri alınarak belirlenmiştir. Değerleme işlemi kira piyasası incelenmesinin ardından şu aşamaları içermektedir: Kira açısından homojen bölgeler belirlemek, belediye sınırları içinde her bir bina kategorisi için temsil niteliğinde binalar seçerek sınıflandırma listesi oluşturmak ve bina kategorilerine göre referans kira değerleri belirlemek. Bu değer ağırlıklı m² cinsinden ifade edilmekte ve olağan piyasa koşullarını yansıtan kira sözleşmeleri esas alınarak hesaplanmaktadır. Daha sonra inşa edilen binaların kira değeri ise sınıflandırıldıkları kategorideki referans binaların kira değeri ile karşılaştırarak belirlenmektedir. Dolayısıyla bu binalara 1970 yılına ait bir kira değeri atanmaktadır. Gayrimenkul, belediye tarafından emsal gayrimenkuller ile karşılaştırılarak değerlendirilir. Bir konut kategorisine sınıflandırıldıktan sonra gerçek yüzölçümü, bakım durumu, genel ve özel konumu, sahip olduğu özelliklere göre ağırlıklandırılmaktadır. Elde edilen nihai ağırlıklı alan kategorinin m² birim fiyatı ile çarpılarak kira değerine ulaşılmaktadır (DGFİP, 2024b).; Mesken amaçlı konutların sınıflandırması CGI Ek III, m. 324 H’de tablo halinde yer almaktadır.

uygulanarak söz konusu gayrimenkule ilişkin toplam ağırlıklı yüz ölçümü tespit edilmektedir. Elde edilen bu ağırlıklı yüz ölçümü, gayrimenkulün fiziksel durumu da dikkate alınarak genel nitelikleri itibarıyla en yüksek değerli “en üst düzey lüks” ve en düşük değerli “düşük kaliteli, vasat” olmak üzere sekiz sınıftan birine yerleştirilmektedir. İlgili sınıfa denk gelen m² başına tarife değerleriyle çarpılmakta ve çarpım sonucunda kadastral kira değeri hesaplanmaktadır. Metrekare başına tarife, ilgili belediye'deki aynı durumda bulunan konutların 1970 yılındaki ortalama kira değerlerini yansıtmaktadır. Dolayısıyla emlak vergisine esas alınan değerlerin 1970 yılına ait sınıflandırmalara ve birim fiyatlara dayanması bu değerlerin günümüzdeki geçerliliğini sorgulamakta ve çoğunlukla gerçek durumu yansıtmamaktadır. Piyasa değerleri ile karşılaştırıldığında önemli ölçüde düşük ya da aşırı değerlenmiş olması mümkündür (Ecalte, 2021). Cour des Comptes (Sayıştay), 2009 yılı raporunda vergi matrahlarının eskimiş ve adaletsiz olduğunu ve bu değerlerin karmaşık ve şeffaflıktan uzak bir usulle belirlendiği belirtmiştir. Ecalte (2021)'e göre yerel emlak vergileri anlaşılabilir ve adaletsizdir. Çünkü bu tespit geçerliliğini korumaktadır, rapordan bu yana herhangi bir değişiklik gerçekleşmemiştir.

Mesleki kullanıma yönelik gayrimenkuller için yeni kadastral kira değerleri uygulamaya girmiş olsa da konutlar için benzer bir değerlendirme yapılmamıştır. Her yıl başlangıç bütçe yasasına parlamento tarafından belirlenen sabit bir yeniden değerlendirme katsayısı uygulanmıştır. Sabit katsayılarla yapılan artışlar revize edilmemiş kira değerlerinin yapısal eksikliklerini ortadan kaldırmamıştır (Nazon, 2024). Bu uygulama yerel kira piyasasındaki gelişmelerin dikkate alınmasına olanak tanımamaktadır (Chapelle vd., 2020). 2018 yılından itibaren ise bu katsayının belirlenmesi yasama organının inisiyatifinde olmayıp doğrudan Uyumlaştırılmış Tüketici Fiyat Endeksi (IPCH) dikkate alınmaktadır (Nazon, 2024).

Vergi matrahını oluşturan değerlerin güncelliğini yitirmiş olması mükellefler arasında eşitsizliklere yol açmakta ve yerel yönetim bütçeleri açısından kırılabilirlik yaratmaktadır. (Nazon, 2024). Vergi matrahları ile gayrimenkullerin güncel kira değerleri arasındaki ciddi bir uyumsuzluk vardır (Cour des comptes, 2023). Öncelikle 1970 yılında inşa edilmiş binalar için konfor düzeyi artık günümüz standartlarının gerisinde kalmış olmasına rağmen aşırı değerlendirilmiş ve geçen sürede fiziksel olarak yıpranmış durumdadır. Ayrıca gayrimenkullerin önemli bir kısmı beşinci ve altıncı sınıf kategoriye dâhil olup

ciddi derecede harap yapıların yer aldığı yedinci ve sekizinci kategoride yer alan konutların sayısı da azımsanmayacak kadar çoktur. Ancak kira değerleri konut stokunda meydana gelen değişimleri yansıtmamaktadır. 1970 yılı değerlerini esas alan sabit bir çerçevede kalmaya devam etmektedir. Yeni inşa edilen gayrimenkul daha uygun bir kategoriye yerleştirilirken iç tadilatı yapılmış eski bir gayrimenkul daha alt kategoride kalmaya devam etmektedir. Çünkü iç yenileme işlemleri bildirim gerektirmediğinden kategorinin değişmesini sağlayacak idari bir işlem devreye girmemektedir (Nazon, 2024). Diğer taraftan 1970 yılından bu yana kira değeri artmış bir mahallede ikamet eden mükellef gayrimenkulün güncel değerinin gerektirdiğinden daha düşük vergilendirmeye tabi tutulurken; değeri azalan mahallede ikamet eden mükellef orantısız bir şekilde daha yüksek bir vergi yüküne maruz kalabilmektedir. Bu durum mükellefler arasında vergilendirme açısından eşitlik ilkesini zedelemektedir; zira vergi matrahı, gerçek ödeme gücünü yansıtmaktan uzaklaşmaktadır (Chapelle vd.,2020).

Mesken nitelikli gayrimenkullerin kira değerlerinin yeniden değerlemesine ilişkin bir reform hazırlığı olarak 2013 yılında çıkarılan bir yasa ile beş pilot bölgede kira değerlerinin güncellenmesi denenmiştir. Çalışma sonrasında 2016 yılında parlamentoya bu yeniden değerlendirme sürecinin mükelleflere, yerel yönetimlere ve devlete etkilerinin değerlendirildiği bir rapor sunulmuştur. Bu pilot çalışma değerlendirme reformunun tasarlanmasında önemli bir altyapı oluşturmuştur (Cour des Comptes, 2023).⁷³

2017 yılında mesleki kullanıma yönelik yaklaşık 3,6 milyon gayrimenkulün kadastral kira değerleri güncellenmiştir. Böylece kira piyasasının gerçekliğini ve gelişimini yansıtan matrahlar üzerinden verginin alınması mümkün hale gelmiştir. Ani ve aşırı dalgalanmayı önlemek için mali dengeleme mekanizmaları öngörülmüştür.⁷⁴ 1 Ocak 2023'te

⁷³ Pilot uygulama Charente-Maritime, Orne, Paris, Nord ve Val-de-Marne illerinde gerçekleştirilmiştir. Değişen piyasa koşullarını yansıtabilmek amacıyla kentsel bölgeler, kırsal alanlar, turistik bölgeler ve çok sayıda belediyeyi barındıran iller seçilmiştir. 1970 yılından kalma mevcut değerler ile güncel değerler karşılaştırılmıştır. Sonuçlara göre kira değerlerinin ortalama artış oranı apartman daireleri için %125, müstakil konutlar için %185'tir. Küçük dairelerde ise bu artış %223'e kadar çıkmaktadır. Daha büyük yüzölçümüne sahip konutlar için görece daha az artış göstermekte ve bu konutlar reformdan avantajlı çıkmaktadır. Bu fark küçük konutların m² başına kira değerlerinin daha yüksek olmasından kaynaklanmaktadır (Perrotin, 2023).

⁷⁴ Fransa Senatosunun 5 Haziran 2025 tarihli resmi yanıtına göre hane halkları karşısında işletmelerin görece payını sabit tutmak amacıyla nötralizasyon katsayısı; eski kira değeri ile yeni kira değeri arasındaki artış veya azalış farkının %50'sini dikkate alarak ani vergi şoklarını hafifletmek için "*planchonnement*" mekanizması; vergi değişimlerinin 10 yıla yayılmasını sağlamak amacıyla "*lissage*" mekanizması uygulanmıştır. Ancak bu mekanizmalardan son ikisi 2026 yılında sona ermektedir. Hükümet "*planchonnement*"'in (tavan-taban sınırlaması) sona ermesinin yol açabileceği vergi dalgalanmalarını önlemek için çalışmalar yürütmektedir (Sénat, 2025).

gerçekleştirilmesi öngörülen altı yıllık güncelleme ise iki yıl ertelenmiştir (Cour des Comptes, 2023).

2020 yılında kapsamlı bir reform olarak mesken nitelikli gayrimenkullere ilişkin kira değerlerinin yeniden belirlenmesine yönelik değerlendirme süreci başlatılmıştır.⁷⁵ Bununla güncel kira piyasası ile uyumlu ve basitleştirilmiş bir değerlendirme sistemi oluşturmak amaçlanmaktadır. Mevcut durumu esas alan yeni bir değerlendirme ve piyasadaki değişimleri dikkate alan yeniden değerlendirme mekanizması sürecin temelini oluşturmaktadır (Assemblée nationale, 2025). Mesleki kullanıma yönelik gayrimenkul sayısının yaklaşık 14 katı fazla sayıda gayrimenkulün değerlendirilmesi gerekmektedir. Mesleki kullanıma yönelik gayrimenkullerin değerlemesinde dikkate alınan üç parametre burada da geçerli olacaktır. Bunlar; değerlendirme bölgeleri (farklı kira düzeylerine sahip bölgeler), tarifeler (değer bölgeleri için belirlenen m² başına kira değeri) ve konum katsayıları (mikro konum farklılıklarını dikkate alan düzeltme faktörleri). 2026 yılı için planlanan bu süreç 2028 yılına ertelenmiştir (Cour des Comptes, 2023).⁷⁶

⁷⁵ Reformun ilk aşamasında 2023 yılı itibarıyla maliklerden kira beyanı alınarak piyasadaki gerçek değerlere ilişkin mümkün olan en fazla verinin toplanması amaçlanmıştır. Daha sonra toplanan bu veriler doğrultusunda 2024 yılında bir rapor hazırlanması öngörülmüştür. Yeni değerlendirme bölgeleri ve tarifelerin 2025'te belirlenerek reformun 1 Ocak 2026'da yürürlüğe girmesi planlanmıştır (Perrotin, 2023).; Ecalle (2021)'e göre reformun gerçekleşmesi durumunda dahi uzun bir geçiş süreci öngörüldüğünden yeni matrahların hali hazırda yeniden geçerliliğini yitirmiş olma ihtimali yüksektir.; Zira bu uygulama 2026 yılında da hayata geçirilememiştir.

⁷⁶ Reformun gerçekleştirilmesi için gerekli tüm hazırlık çalışmaları dikkate alınarak iki yıl ertelenmiştir; bu çalışmalar beyan sürecinin daha isabetli şekilde yürütülmesini, toplanacak verilerin kalitesinin artırılmasını ve bu verilerden daha etkin şekilde yararlanılmasını amaçlamaktadır. Bu değişiklik ayrıca mesleki kullanıma yönelik gayrimenkullere ilişkin ilk altı yıllık güncellemedeki gecikmeyi de dikkate almaktadır (Perrotin, 2023).; Bu erteleme mesleki kullanıma yönelik gayrimenkullerin değerlendirme süreci ile yakından ilgilidir. 49 milyon konutun değerlemesi gerektiğinden yeterli kaynak ve personel olmadan bu iki değerlemenin aynı dönemde yapılmaması ve önce geciken değerlendirme sürecinin tamamlanarak edinilen tecrübelerden faydalanılması uygun görülmüştür. Ayrıca 2025 yılı bütçesinin geç kabul edilmesi nedeniyle reformun teknik açıdan hayata geçirilmesi imkansız hale gelmiştir (Assemblée nationale, 2025).; Fransa Ulusal Meclisi tarafından 2024 tarihinde sunulan bir değişiklik önergesine göre mükellefin gayrimenkulü kullanım amacı veya sahip olduğu mal varlığı ödemesi gereken vergi tutarının doğru bir şekilde belirlenmesi açısından kritik bir öneme sahiptir. CPO 2010 tarihli raporuna göre; kadastral kira değerlerinin kanunda düzenli şekilde yeniden değerlendirilmesi öngörülse de bu gerçekleştirilmemiştir. Bu değerler her yıl Uyumlaştırılmış Tüketici Fiyat Endeksi'ne (IPCH) göre güncelleniyor ve kullanımda meydana gelen değişiklikler dikkate alınmakta olsa da güncel kira değerlerini büyük ölçüde yansıtmamaktadır. Bu durumda mükelleflerin ödeme güçlerine karşılık gelen bir emlak vergisi ödemediğini söylemek mümkündür. Ayrıca İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesinde öngörülen kamu yükleri karşısında eşitlik ilkesi ihlal edilmektedir) Bu önerge ile konut amaçlı gayrimenkullerin kadastral kira değerlerine ilişkin değerlemesinin 2028'den 2026 yılına çekilmesi amaçlanmıştır. Ancak önerge reddedilmiştir (Assemblée nationale, 2024).

3.3.3 Birleşik Krallık

Birleşik Krallık, İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda olmak üzere dört kurucu ülkeden oluşan ve yönetim sistemi anayasal monarşi olan bir devlettir. İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'da yetki devrine dayalı bir siyasi yapılanma bulunmaktadır. Yetki devrinden yararlanan bu kurucu ülkelerin kendi egemenlikleri bulunmamaktadır. Ana hatları itibarıyla; anayasa, savunma, ulusal güvenlik, dış politika, vatandaşlık ve göç gibi konular, başkent Londra'daki Birleşik Krallık Parlamentosu'nun tasarrufunda bulunmakta olup; İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'daki yerel parlamentolar, bu konuların dışında kalan ve yetki devrinde bulunulmuş alanlarda yasama faaliyetinde bulunabilmektedirler (MFA, 2025).

İngiltere'de konut amaçlı gayrimenkuller emlak (belediye) vergisinin, konut dışı gayrimenkuller ise (dükkanlar, ofisler, fabrikalar vb.) işyeri emlak vergisinin (non-domestic rating, business rates) konusunu oluşturmaktadır. Bu çalışmada emlak vergisi ele alınmakta ve işyeri emlak vergisine kısaca değinilmektedir.

İskoçya'da 1989, İngiltere ve Galler'de 1990 yılına kadar konutların kira değerine göre vergilendirildiği *domestic rates* adı verilen vergi, *community charge* olarak adlandırılan ve her yetiştikine uygulanan sabit oranlı bir baş vergisi (poll tax) ile değiştirilmiştir (Leishman vd., 2014). *Domestic rates*, teorik olarak beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi öngörümü olsa da vergi mükelleflerinin tepkilerinden çekinildiği için yeniden değerlemenin yapılması çoğunlukla ertelenmiştir. 1925'den 1990 yılına kadar sadece beş kez yeniden değerlendirilmiştir (Jeraj, 2012). Yeniden değerlemenin sonuçları vergi mükelleflerini hükümetin öngöremediği düzeyde etkilemiştir; İskoçya'daki bazı mükelleflerin vergi yükündeki artış %30'a ulaşmıştır. Bunun üzerine yeniden değerlendirme işlemi iptal edilerek yeni bir sistemin uygulanacağına dair taahhütte bulunulmuştur. *Poll tax*, bu kararın doğrudan sonucudur (Murphy vd., 2018). Ancak uygulamadaki ve tahsilatta yaşanan zorluklar nedeniyle o da 1993 yılında yerini emlak vergisine bırakmıştır. Büyük Britanya'da (İngiltere, İskoçya ve Galler) emlak vergisi ile gayrimenkul değerinin vergilendirilmesine kısmi bir dönüş sağlanmıştır (Leishman vd., 2014). Kuzey İrlanda'da ise hala yerel gayrimenkul vergisi olarak *domestic rates* uygulanmaktadır (Adam ve Browne, 2012).

1992 tarihli Yerel Yönetimler Maliyesi Kanunu (Local Government Finance Act 1992, [LGFA 1992]) ile yürürlüğe giren ve 1 Nisan 1993 yılından itibaren Büyük Britanya'da

uygulanan emlak vergisi, *domestic rates* ve *poll tax* vergilerinin bir birleşimidir (Sandford, 2024). Emlak vergisinde konut niteliğindeki gayrimenkuller değerlerine göre A'dan H'ye kadar sekiz ayrı sınıf içerisine yerleştirilmektedir (LGFA 1992, m.5). İngiltere ve İskoçya'da için bu değerler 1991 yılına, Galler'de ise 2003 yılına ait gayrimenkul değerleridir. Bu değer gayrimenkulün 1 Nisan 1991 tarihinde açık piyasada satılması halinde satıcının elde etmesi beklenebilecek bedel, açık piyasa değeridir (Giles ve Ridge, 1993).

Yerel idareler emlak vergisini her mali yıl için hesapladıkları bütçe ihtiyaçlarını dikkate alarak belirlemektedir. Toplam bütçeden diğer kaynaklardan elde edilecek gelirler çıkarıldıktan sonra kalan tutarı karşılayacak şekilde emlak vergisi tespit edilmektedir. Bu tutar emlak vergisi ihtiyacı olarak adlandırılmaktadır. Daha sonra emlak vergisine tabi gayrimenkul sayısına her sınıf için merkezi hükümetin belirlediği sabit oranlar uygulanarak bu sayı D sınıfı cinsinden hesaplanmaktadır. D sınıfına dönüştürülerek hesaplanan toplam gayrimenkul sayısı emlak vergisi matrahını (*council tax base*) oluşturmaktadır. Emlak vergisi ihtiyacının emlak vergisi matrahına bölünmesi ile bulunan tutar D sınıfı için vergi yükümlülüğünü oluşturmaktadır (Sandford, 2024).

Sınıflar arasındaki oranlar merkezi hükümet tarafından, diğer sınıfların endekslendiği D bandı ise yerel düzeyde belirlenmektedir (Adam ve Browne, 2012). Referans kabul edilen D sınıfı değerine İngiltere ve İskoçya için sırasıyla 6: 7: 8: 9: 11: 13: 15: 18 oranları uygulanmaktadır (LGFA 1992, m.5). Bu oranlar verginin yürürlüğe girdiği tarihten bu yana değişikliğe uğramamıştır (Pope ve Waters, 2016).

Galler'de 1 Nisan 2005 tarihinde yürürlüğe giren 1 Nisan 2003 tarihli değerlerin belirlenmesinin yanı sıra 1991'den beri meydana gelen değer artışlarını yansıtabilecek şekilde sınıflar arasındaki eşikler güncellenmiş ve dokuzuncu olarak I sınıfı eklenmiştir (Adam vd., 2020a). Diğer sınıflar için aynı oranlar geçerli olmak üzere I sınıfı için uygulanan oran 21'dir (LGFA 1992, m.5).

Galler 2003 tarihli gayrimenkul değerlerine dayanan yeniden değerlemeyi gerçekleştirmiş ancak İngiltere ve İskoçya'da yeniden değerlendirme hiç yapılmamıştır. 2007 yılında bir yeniden değerlendirme planlanmasına rağmen uygulamaya geçirilmeden iptal edilmiştir (Adam vd., 2020b). Bu durum İngiltere ve İskoçya'da kullanılan değerlerin 34 yıldır yeniden değerlendirilmediği anlamına gelmektedir.

Yüksek değerli bir gayrimenkulde yaşayan bireylerin daha az değerli gayrimenkulde yaşayanlara kıyasla daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir (Adam vd., 2011). Ancak konsey vergisi ilk uygulanmaya başlandığında dahi en yüksek değerli gayrimenkullerin en düşük değerli olanların sekiz katı ya da daha fazlası değerinde olması sebebiyle gerileyici etki yaratmaktadır (Commission on Local Tax Reform, 2015). Gayrimenkulün değeri arttıkça bu değerin vergilendirilen oranı azalmaktadır (Leishman vd., 2014). Dolayısıyla düşük değerli gayrimenkul mükellefleri yüksek değerli gayrimenkul mükelleflerine göre daha yüksek vergi yüküne katlanmaktadır (Murphy vd., 2018).

Gayrimenkul değerlerinin sınıflandırıldığı bu sistemin bir diğer dezavantajı; sınıfın eşik değeri civarında bulunan iki gayrimenkulün önemli ölçüde farklı vergiye tabi olmasıdır (Adam vd., 2020b). Örneğin; F bandının en alt sınırındaki gayrimenkul (120.001£), E bandının en üst sınırındaki gayrimenkule (120.000£) kıyasla %18 daha fazla vergilendirilmektedir. Aynı sınıf içerisinde en alt ve en üst değerde yer alan gayrimenkuller için de durum farklı değildir. Örneğin; E sınıfında en üst değerde yer alan gayrimenkul en alt değerde yer alan gayrimenkule göre %36, G sınıfında en üst değerde yer alan gayrimenkul en alt değerde yer alan gayrimenkule göre 2 kat daha değerli olmasına rağmen ödenen vergi tutarı aynıdır.

Ayrıca en düşük değerli gayrimenkullerin yer aldığı A sınıfında, gayrimenkuller sınır değerlerinin ne kadar altında bir değere sahip olursa olsunlar ödenen vergi tutarı değişmemektedir. En yüksek değerli gayrimenkuller İngiltere ve İskoçya’da H bandı, Galler’de I bandında yer almaktadır. Bu da sırasıyla 320.001£, 212.001£ ve 424.001£ değerindeki gayrimenkuller ile çok daha yüksek değerli malikânelerin aynı vergiyi ödemeleri anlamına gelmektedir (Adam vd., 2020a). Daha adil bir emlak vergisi sistemi için gayrimenkullerin değer aralıklarına yerleştirildiği sınıflama sistemi terk edilmeli ve mülk değerleriyle daha doğrudan ilişkili bir sisteme geçilmelidir (Leishman vd., 2014).

Emlak vergisine ait uygulamalar 1993 yılında yürürlüğe girmesinden itibaren neredeyse hiç değişikliğe uğramamıştır (Commission on Local Tax Reform, 2015). Gayrimenkul değerleri bir asrın üçte birinden daha eski bir temele dayanmaktadır (Adam vd., 2025). Üstelik yeni inşa edilmiş konutların değeri de 1991 yılı değeri esas alınarak, 1991 yılında ne kadar değerli olacağına dair tahminde bulunularak belirlenmektedir (Commission on Local Tax Reform, 2015). 1991 yılında kirli bir sanayi alanı bölgesinin artık yeşil alanlarla çevrili bir yerleşim bölgesi haline gelmesi durumunda değerlendirme süreci daha da

güçleşmektedir (Adam vd., 2020b). Geçen 34 yılda gayrimenkul değerleri bazıları için ortalamanın çok üzerinde, bazıları için ise çok daha az artmıştır. Ancak şu an aynı değere sahip gayrimenkullerde, aynı yerel hizmeti alan iki mükelleften biri 34 yıl önce gayrimenkulünün daha değerli olması sebebiyle daha fazla vergi ödemektedir. Bu durum haneler arasında vergi adaletsizliğine neden olmaktadır. Gelir vergisinin 34 yıl önceki maaşlara göre hesaplanamayacağı gibi gayrimenkul değerleri için de bu durum geçerlidir (Adam vd., 2025). Ayrıca yukarıda bahsedildiği üzere sınıflama sisteminin yapısından doğan dezavantajlar da unutulmamalıdır.

Ek olarak yerel idarelerin merkezi hükümetten aldığı finansmanın da otuz yıl önceki değerlerine göre belirlenmesi bazı yerel idarelerin daha az pay almasına neden olmaktadır. Emlak vergisindeki tüm bu eksikliklere rağmen yeniden değerlendirme veya reform yapılmasından kaçınılmaktadır. Ancak bu verginin düzgün işlemediği, işlevini yitirdiği ve güvenilirliğini kaybettiği açıktır (Leishman, 2014).

Emlak vergisi birçok kişi tarafından müdahale edilmesi, reform yapılması dokunulamayacak kadar karmaşık ve güç bir alan olarak görülmektedir. Bunun bir nedeni her ne kadar adaletsiz, etkinsiz ve kamuoyunda hoş karşılanmayan bir sistem olarak değerlendirilse de *poll tax* uygulamasındaki başarısızlığın toplumda büyük bir iz bırakmasıdır. Yalnızca 2005 yılında Galler’de dokuzuncu bir değer sınıfı (I) eklenmiş ve gayrimenkuller 2003 yılı değerleri esas alınarak yeniden değerlendirilmiştir (Murphy vd., 2018). İngiltere’de ise yeniden değerlendirme yapılmamıştır. Bu durum yalnızca mükellefler arasında değil bölgeler arasında da eşitsizliklere yol açmaktadır. Örneğin; gayrimenkul değerlerinin çok daha düşük kaldığı ve görece yavaş arttığı Kuzey Midlands ile mülk değerlerinin çok daha yüksek olduğu ve daha hızlı arttığı Londra ve Güneydoğu İngiltere arasında servet ve bölgesel eşitsizlikler artmaktadır (Adam vd., 2020). Adam vd., (2025)’e göre her ne kadar mevcut sisteme daha fazla sınıf eklenmesi gayrimenkul değeri ile vergi yükü arasında daha hassas bir denge sağlayacak olsa da bant sisteminden uzaklaşılmalıdır. Kuzey İrlanda dâhil olmak üzere birçok ülkede uygulanmakta olan verginin gayrimenkul değerinin belirli bir yüzdesi olarak tahakkuk ettirilmesi daha iyi bir çözümdür.

Gayrimenkullerin ilk değerlemeye tabi tutulduğu dönemlerde bu işlem elle gerçekleştirilmiştir. Görevliler gayrimenkulleri yerinde inceleyerek niteliklerini kayda geçirmiş ve değer sınıflarına yerleştirmişlerdir. Artık daha gelişmiş bilgi teknoloji

sayesinde istatistiksel değerleme yöntemleri kullanılarak gayrimenkul değerleri belirlenebilir ve değerleme süreci daha kısa zamanda daha düşük maliyet ile gerçekleştirilebilir. Gayrimenkullerin güncel değerlerinin belirlenmesinin yanı sıra tekrar aynı durumun yaşanmaması için düzenli olarak yeniden değerlemeler gerçekleştirilmelidir. Yeniden değerlemenin yapıldığı yıllar arasında ise bir endeksleme sistemi kullanılmalıdır. Böylece emlak vergisi gayrimenkul değerlerini daha adil yansıtan bir vergi olacaktır. Ayrıca değerler arasında yıllardır biriken farklılıklardan kaynaklanabilecek ani vergi yükü değişimleri engellenmiş olacaktır (Adam vd., 2020).

3.3.4 Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) elli eyaletten oluşan ve başkanlık sistemiyle yönetilen federal bir cumhuriyettir. Federal sistem uyarınca Anayasa’da federal yönetime devredilmemiş görev, yetki ve sorumluluklar iç işlerinde serbest olan eyaletlere aittir (MFA, 2025).Yönetim sistemi federal devlet, eyaletler ve yerel yönetimler olmak üzere üç düzeyli bir yapıya sahiptir (Arslan ve Biniş, 2014). Yerel yönetimler özerk yerel yönetim anlayışı, yerel yönetimlerin sorumlulukları, denetimi ve mali kaynakları bakımından temel olarak İngiltere, Fransa ve Almanya’daki yerel yönetimler ile benzetilmektedir (Ayhan, 2008).

ABD’de 19.yy’ın başlarında ortaya çıkan kapsamlı ve çok boyutlu servet vergilendirme sistemi Avrupa ülkelerinden farklıydı. Bu farklılık emlak vergilerinin sadece arazi üzerinden değil tüm mal varlığı türleri üzerinden alınmasından kaynaklanmaktaydı. Gayrimenkullerin yanı sıra menkul ve finansal serveti de kapsayan genel servet vergisi tarihteki ilk servet vergisi örneklerinden biri kabul edilmektedir. Neredeyse 90 yıl boyunca uygulanan bu verginin 1930’lardan sonra önemini kaybetmesi, yerini yeni vergi türleri ve gelir kaynaklarının almasıyla vergi tabanı daralmış ve bugünkü emlak vergisi şeklini almıştır. Genel niteliğini yitirmiş ve gayrimenkul servetinin bir kısmına uygulanır hale gelmiştir (Dray vd., 2023).

Amerika Birleşik Devletleri’nde emlak vergileri, yetki alanları eyalet düzeyinde veya eyaletin altındaki seviyelerde bulunan idareler tarafından tahsil edilmektedir. Ancak yetki

alanları ve dolayısıyla vergi kuralları ülkenin elli eyaleti arasında önemli ölçüde farklılık göstermektedir (Dimopoulos, 2015).⁷⁷

Emlak vergisi, yerel yönetimler için önemli bir gelir kaynağıdır; bu vergi, yerel düzeyde toplanan tüm vergi gelirlerinin neredeyse yarısını oluşturmaktadır (Coven vd., 2024). Yerel yönetimler satış vergilerinden elde ettikleri gelirin beş katından fazlasını emlak vergisinden elde etmektedir (Harris ve Moore, 2013). Emlak vergisi matrahı ve değerlendirme oranları yerel yönetimler arasında farklı yöntemler kullanılarak uygulansa da her bir idarenin emlak vergisi uygulaması üç aşamadan oluşmaktadır. Bunlar; ilgili idare sınırları içinde gayrimenkul değerinin tespit edilmesi, gayrimenkulün vergiye tabi değerinin belirlenmesi ve vergi oranının uygulanmasıdır (Tax Policy Center [TPC], 2024).

Bu farklılıklar yalnızca eyaletler arasında değil aynı zamanda her bir eyaletin kendi içinde de görülmektedir. Eyalet içi farklılıklar daha sınırlı olmakla birlikte; New York, Illinois, New Jersey ve Virginia eyaletlerinde ilçeler arasında ödenen emlak vergilerinde kayda değer farklılıklar görülmektedir. Bazı eyaletlerde ise (Pensilvanya ve Teksas) gayrimenkulün takdir edilen değerine oranla ödenen emlak vergisi önemli farklılıklar göstermektedir (Harris ve Moore, 2013).

Emlak vergisi gayrimenkulün değeriyle orantılı olarak alınan ad valorem bir vergidir (Avenancio-Leon ve Howard, 2020). Vergi konusunu gayrimenkuller oluşturmaktadır. Gayrimenkul kavramı arsa, arazi ve binaları kapsamakta olup; malik veya kiracı tarafından mesken amaçlı kullanılan gayrimenkuller, kat mülkiyetine tabi bağımsız bölümler, ofis binaları ile perakende veya toptan satış yerleri gibi ticari işletmeler, üretim tesisleri veya maden işletmeleri gibi sanayi yapıları, tarım arazileri ve üzerindeki yapılar, otoparklar emlak vergisine tabidir. Emlak vergisine tabi gayrimenkullerin dağılımı eyaletlerin ekonomik yapısı hem de uyguladıkları politikalar nedeniyle değişkenlik göstermektedir. Örneğin; New Jersey’de mesken amaçlı gayrimenkuller emlak vergisine esas alınan toplam gayrimenkul değerlerinin %76’sını oluştururken bu oran Colorado’da %47 (Kenyon, 2024), Nebraska’da %40’tır. Nebraska’da tarımsal amaçlı

⁷⁷ “...Amerika Birleşik Devletleri’nde tek bir emlak vergisi yoktur. Çünkü emlak vergisi esas itibarıyla yerel bir vergidir... ve bu vergiye ilişkin yerel tercihler bulunduğu için ülkede 50 ya da 51 emlak vergisi sistemi olduğunu söylemek bile doğru değildir. Gerçekte, bundan çok daha fazlası mevcuttur.” (Dornfest ve Bennett, 2012’den aktaran Kenyon, 2024)

gayrimenkullerin oranı yaklaşık %38 iken ticari nitelikli gayrimenkullerin oranı %14 ila %30 arasında değişmektedir (Fisher, 2021).

Ayrıca ticari nitelikli gayrimenkuller mesken amaçlı gayrimenkullere kıyasla genellikle daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Örneğin; Honolulu’da 3,7 kat, Charleston’da 5,7 kat gibi farklılıklar gözlenmektedir (Kenyon, 2024).

Emlak vergisi diğer eyalet ve yerel yönetim vergileri arasında matrahının belirlenmesi bakımından özgün bir yapıya sahiptir (Fisher, 2021). Verginin matrahı için takdir edilen değer gayrimenkulün piyasa değeridir; ancak bazı durumlarda gayrimenkulün iktisap edildiği tarihteki değer de esas alınmaktadır (Harris ve Moore, 2013). Emlak vergisinde esas alınan piyasa değeri çoğu zaman gayrimenkulün doğrudan piyasa işlemine konu olmaması sebebiyle tahmini yöntemle belirlenmektedir (Fisher, 2021). Ev sahipleri konut fiyatlarının hızlı artış gösterdiği dönemlerde emlak vergisinin artacağından endişe duysa da gayrimenkul değerleri ile emlak vergisi arasındaki ilişki bundan çok daha karmaşık, incelikli ve çok boyutlu bir yapı arz etmektedir (Brosey ve Langley, 2025).⁷⁸ Yerel yönetimler gayrimenkul değerlerinin azaldığı dönemlerde gelirlerini korumak veya artırmak için vergi oranlarını yükseltme yoluna gidebilmektedir. Ancak ekonomik açıdan olumlu seyreden dönemlerde gayrimenkul değerlerindeki artışa rağmen vergi oranlarını sabit tutmayı veya düşürmeyi tercih etmektedir (Higginbottom, 2010).

Emlak vergisi, vergi matrahı ile millage oranı olarak ifade edilen vergi oranının çarpılmasıyla hesaplanmaktadır. Millage oranı, bir doların binde birine; bir sentin onda birine karşılık gelmektedir. Vergi matrahını belirleyen ise gayrimenkulün takdir edilen değeri ile bu değer ne kadarının vergilendirileceğini gösteren değerlendirme oranıdır (Harris ve Moore, 2013). Örneğin; Georgia eyaletinde piyasa değeri 200.000 \$ belirlenen bir gayrimenkulün vergilendirilebilir değeri (piyasa değerinin %40’ı) 80.000 \$’dır. Vergi oranı 25 mill olan bir ilçede bu gayrimenkul için ödenecek emlak vergisi 2.000 \$ olmaktadır (Georgia Department of Revenue, 2025). Aynı değerdeki bir gayrimenkul

⁷⁸ Brasley ve Langley (2025)’ göre son 15 yılda gayrimenkul değerleri ile emlak vergisi arasındaki ilişkiyi inceleyen çeşitli ampirik çalışmalar tutarlı bir şekilde yerel yönetimlerin emlak vergisi matrahındaki değişiklikleri kısmen dengelemek amacıyla mill oranlarını ayarladıklarını göstermektedir. Vergilendirilen değerde meydana gelen %1’lik bir değişikliğin emlak vergisi gelirlerinde yaklaşık %0,3–%0,5 oranında bir değişikliğe yol açtığı tespit edilmiştir; ancak bu oran eyaletler arasında farklılıklar göstermektedir. Başka bir deyişle gayrimenkul değerlerindeki değişiklikler genellikle ödenen emlak vergisi değişikliklerden çok daha büyüktür; bunun nedeni emlak vergisi oranlarındaki ayarlamalardır.

Kuzey Dakota’da vergilendirilebilir değer piyasa değerinin %50’si olduğundan mill oranı 100.000 \$’a uygulanacaktır (North Dakota Office of State Tax Commissioner, 2025).

New Hampshire’da mesken nitelikli gayrimenkuller piyasa değerinin %100’ü üzerinden vergilendirilirken Güney Karolina’da yalnızca %4’ü üzerinden vergilendirilmektedir. Bu durumda piyasa değeri 100.000 \$ olan bir konut aynı değeri üzerinden vergilendirilirken aynı konut Güney Karolina’da bulunsaydı yalnızca 4.000 \$ üzerinden vergilendirilecekti (Kenyon, 2024). Güney Karolina ile Columbia bölgesi için de durum aynı bu şekildedir. Bu sebeple vergi oranları açısından doğrudan bir kıyaslama yapmak yanıltıcıdır (TPC, 2024).

Değerleme işlemleri ise yerel yönetimlerce istihdam edilen değerleme uzmanları aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Higginbottom, 2010). Değerleme uzmanı gayrimenkullerin piyasa değerini eyalet mevzuatınca belirlenmiş kurallara göre tespit etmektedir. Zira gayrimenkullerin her vergi döneminde el değiştirmediği göz önünde bulundurulduğunda değerinin tespitine yönelik yöntem ve usuller kritik bir öneme sahiptir. Piyasa değerini tahmin etmek için kullanılan üç temel yöntem karşılaştırılmalı satışlar yöntemi, maliyet yöntemi ve gelir yöntemidir. Karşılaştırılmalı satışlar yöntemi arsa ve müstakil konutların değerlemesinde yaygın olarak kullanılırken ticari ve sanayi nitelikteki gayrimenkullerin değerlemesinde gelir yöntemi tercih edilmektedir (Fisher, 2021). Verginin doğru bir şekilde ve adil uygulanması değerleme işlemlerinin isabetli ve tarafsız bir biçimde yapılmasına bağlıdır (Berry, 2021).

Uygulamada takdir edilen değerler çoğunlukla gerçek piyasa değerlerinden anlamlı ölçüde daha düşük olmaktadır (Dray vd., 2023). Düşük gelirli mahallelerde ise gayrimenkullere ilişkin emlak vergisi değerlemelerinin piyasa değerleriyle karşılaştırıldığında genellikle olduğundan yüksek takdir edildiğine işaret eden araştırmalar giderek artmaktadır (Thurlow, 2024).

Gayrimenkul değerleri zamanla değişiklik göstermektedir. Aynı ilçe içerisinde dahi bazı gayrimenkullerin değeri hızla artarken bazılarının sabit kalmakta veya değeri azalmaktadır. Bu durum emlak vergisinin adil bir şekilde uygulanabilmesi için düzenli olarak yeniden değerleme yapılmasını gerektirmektedir. Yeniden değerlemenin yeterli sıklıkta yapılmaması mükellefin emlak vergisini eksik ya da fazla ödemesine neden olabilmektedir. Gayrimenkulün değerinde ciddi bir azalma olmasına rağmen vergi

matrahının güncellenmemesi mükellef açısından adil olmayan bir vergilendirmeye yol açmaktadır (Higginbottom, 2010).

Eyalet ve yerel yönetimler, gayrimenkulün vergilendirilebilir değerini veya ödenen emlak vergisi tutarını azaltmak için sınırlamalar, istisnalar, indirim ve krediler uygulamaktadır. Bunlardan en önemlileri, değerlendirme sınırlamaları, meskenlere tanınan istisna veya indirimler, *circuit breaker* olarak adlandırılan gelire dayalı vergi indirimi mekanizması ve ödeme erteleme uygulamalarıdır (TPC, 2024). Gayrimenkul değerinin belirlenmesi ve yeniden değerlendirilmesinin yapılması kadar bu değerler için öngörülen değerlendirme sınırlamaları da kritik bir öneme sahiptir. Değerleme sınırlamalarının amacı gayrimenkul değerlerindeki artış nedeniyle mükelleflerin vergi yükünde meydana gelebilecek artışların önüne geçmektir (Walczak, 2024). Söz konusu sınırlamalar gayrimenkul değerlerindeki artışların dondurulması, geriye dönük düzeltmelerin yapılması, yıllık değer artış oranına üst sınır getirilmesi gibi çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir. Değerleme sınırları çerçevesinde bir gayrimenkulün vergiye esas alınacak değeri ancak belirli bir koşulun gerçekleşmesi halinde piyasa değerine göre yeniden belirlenmektedir. Bu koşullar ilgili eyaletin mevzuatına göre mülkiyetin el değiştirmesi, gayrimenkule yapılan bir ilave yapı ya da yenileme işlemi gibi işlemleri içermektedir (Walczak, 2024).

2024 yılı itibarıyla 17 eyalet ve Columbia Bölgesi'nde değerlendirme sınırlaması uygulanmaktadır (TPC, 2024). Dokuz eyalet (Arkansas, Kaliforniya, Colorado, Florida, Michigan, Oklahoma, Oregon, Güney Karolina ve Teksas) değerlendirme sınırlamalarını anayasa değişikliği ile kabul etmiştir.

Ülkedeki ilk değerlendirme sınırlaması 1978 yılında kabul edilen Kaliforniya 13 No.lu Yasa Önerisi (Proposition 13)'dir.⁷⁹ Gayrimenkul mülkiyeti el değiştirmedeği süreçte gayrimenkulün vergiye esas alınan değeri her yıl en fazla %2 veya enflasyon oranından düşük olanı esas almak suretiyle artırılabilir. Dolayısıyla bu uygulama benzer nitelikteki gayrimenkuller arasında vergisel açıdan belirgin bir eşitsizlik doğurmaktadır.

⁷⁹ 1978 yılında Kaliforniya'da seçmenlerin yaklaşık üçte iki çoğunluğunun onayıyla kabul edilen Proposition 13, emlak vergilendirme sisteminde köklü değişiklikler getirmiştir. Bu düzenleme ile gayrimenkullerin vergiye esas değerleri 1975 yılı düzeyine çekilmiş ve bu değerlerin her yıl en fazla %2 oranında artırılmasına izin verilmiştir. Ancak bu sınırlama gayrimenkul mülkiyetinin devredilmemesi veya üzerinde önemli bir yapısal değişiklik yapılmaması koşuluyla geçerlidir. Gayrimenkullerin piyasa değerini aşan vergilendirme yapılması da yasaklanmıştır. Ayrıca yerel düzeyde vergi artışı yapılabilmesi için ilgili yargı çevresindeki seçmenlerin üçte ikisinin onayını; eyalet vergilerinin artırılabilmesi için Kaliforniya yasama organının her iki kanadında da üçte iki çoğunluk şartını getirmiştir (Galles ve Sexton, 1998).

Şöyle ki; Kaliforniya’da yan yana bulunan ve piyasa değeri 1.000.000 \$ olan iki konuttan birinin 1975 yılında diğerinin 2023 yılında satın alındığı ve vergi oranının 10 mill varsayıldığında 1975’te satın alınan konut için ödenecek emlak vergisi 451 \$ iken aynı değere sahip ancak 2023’te satın alınan konut için bu tutar 10.000 \$ olmaktadır. Bu farkın nedeni değerlendirme sınırı kapsamında 1975 yılı değerinin esas alınması ve vergiye esas değerin bu tarih itibarıyla dondurulmuş olmasıdır (Walczak, 2024).

Piyasa değeri öngörülen oranı aşan gayrimenkuller için bu oranın üzerindeki artışlar dikkate alınmamaktadır. Örneğin; New Mexico’da değerlendirme sınırı %3 belirlenmiştir. Bu sebeple piyasa değeri %5 artan bir gayrimenkul için yalnızca %3’lük değer artışı uygulanacaktır. Piyasa değeri %2 artan gayrimenkul ise bu sınırlamadan etkilenmemektedir (Connolly ve Bell, 2014). Florida’da malik tarafından kullanılan birincil ikametgah niteliğindeki gayrimenkuller için geçerli olan bu sınırlama kapsamında değer artışı her yıl %3 veya enflasyon oranından düşük olanı esas alınarak belirlenmektedir. Güney Karolina’da aynı nitelikteki gayrimenkuller için 5 yıl boyunca en fazla %15 oranında değer artışına izin verilmektedir. Oregon’da tüm gayrimenkul türleri için %3 değer artışı sınırı uygulanmaktadır. Arizona ise değer artışı sınırının en yüksek olduğu eyaletler arasında yer almaktadır; bir önceki yılın sınırlanmış değerinin %10’u ile bu değer ile cari piyasa değeri arasındaki farkın %25’i arasında büyük olan tutar esas alınmaktadır (Haveman ve Sexton, 2008).

Değerleme sınırlamaları, emlak vergisi matrahını daraltarak kamu gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Mükellefiyetin el değiştirmesini engelleyerek taşınabilirliği sınırlamaktadır (Connolly ve Bell, 2014). Haveman ve Sexton (2008)’e göre, bu düzenlemelerin mükellefe öngörülebilirlik ve istikrar sağlayacağı düşünülse de gayrimenkulün değeri ile ödenen vergi arasındaki ilişkiyi azaltmaktadır. Benzer nitelikteki gayrimenkullere sahip mükellefler arasında ciddi vergisel eşitsizlikler doğurmakta ve mükelleflerin ekonomik kararlarını olumsuz etkilemektedir. Bu durum ekonomik büyümeyi olumsuz etkilemektedir. Ayrıca emlak vergisi sisteminde şeffaflık ve hesap verebilirliği önemli ölçüde azaltmaktadır.

3.4 Günümüzde Emlak Vergisinde Değer Tespiti

Her ne kadar emlak vergisinin tarihsel gelişiminde çeşitli yasal düzenlemelerden söz edilmiş olsa da 1319 sayılı Kanunun uygulamaya konmasından günümüze kadar değer tespiti başka bir ifadeyle vergi matrahının nasıl belirlendiği dönemler itibarıyla şu

şekilde ayrılabilir: Vergi matrahının mükellef tarafından rayiç bedel esas alınarak beyan edildiği dönem, mükellefin beyan edeceği rayiç bedel için belirlenen asgari değerin alt sınır olarak uygulandığı dönem ve vergi matrahının idare tarafından takdir edilen bedeller üzerinden belirlendiği, mükellefin yalnızca bildirim ile sorumlu olduğu dönem.

EVK'nin ilk uygulamalarında matrah mükellefler tarafından beyan edilen bina ve arazinin rayiç bedeliydi.⁸⁰ Diğer bir ifadeyle emlak vergisi için beyana dayanan tarh usulü benimsenmişti. Kanun koyucunun beyan usulü ve vergi değerinde rayiç bedelin esas alınmasını benimsemesinin çeşitli gerekçeleri bulunmaktadır. Tahrir usulü, modern vergi anlayışıyla bağdaşmamaktadır. Ayrıca tahrir yöntemi maliyetli ve zahmetli bir süreçtir. Üstelik en son 1937 yılında genel tahrir yapılmış, yaklaşık 35 yıldır yeni bir tahrir gerçekleştirilmemiştir. Tahririn yapılması için vergi idaresi açısından ciddi zorluklara yol açacaktır. Değerleme için bazı kurallar getirilse bile tahrir sırasında her bir gayrimenkulün ayrı ayrı takdir edilmesi nedeniyle eşitlik, adalet ve kesinlik tam anlamıyla sağlanamamaktadır. Ayrıca tahrirde görev yapan komisyonların farklı nitelik ve seviyelerde olması değerlemede önemli farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Arazi ve binalarda tek bir ölçü uygulanmak istenmektedir. Servetlerin değerlemesinde en yaygın kullanılan teknik rayiç bedel yöntemidir. Ayrıca hem merkezi yönetimin hem yerel idarelerin gerçekleştirdiği altyapı yatırımları ve diğer kamu harcamaları gayrimenkul değerlerinde sürekli değişimlere yol açmaktadır. İrat esası, bu değer değişimlerini yansıtmakta yetersiz kalmaktadır. Öte yandan, dönem dönem uygulanan kira sınırlamaları rejimi irat esasına dayalı bina vergilerinde ciddi adaletsizliklere neden olmaktadır. Mal sahibinin kendi kullandığı gayrimenkuller söz konusu olduğunda ise irat takdiri yapmak güçleşmektedir.⁸¹

⁸⁰ Mükellefler beyannamelerinde ad soyadı (tüzel kişi ise unvanı), adresi, mükellefiyet sebebi ve yılından sonra binalar için binanın yeri, inşaatın türünü, inşa tarihini, arsanın m² büyüklüğünü, kullanış tarzını, sağlayabileceği yıllık gayrisafi kirasını ve rayiç bedelini; araziler için arazinin yerini, cinsini, büyüklüğünü, arazide yapılan tarımın türünü, sağlayabileceği yıllık gayrisafi hasılat tutarını ve rayiç bedelini; arsalar için ise arsanın yerini, büyüklüğünü ve rayiç bedelini göstermek zorundaydı (6 Seri No.lu EVK Genel Tebliği).

⁸¹ EVK'nin ilk halinde 29. maddesi ve gerekçesine göre rayiç bedel gayrimenkulün normal alım satım bedelidir. Burada beyannamenin verildiği tarihteki değil beyan tarihindeki rayiç değeri esas alınmaktadır. Beyan tarihi her 5 yılda bir yapılan genel beyan dönemini, yeni inşaatlarda inşaatın tamamlandığı tarihi, diğer durumlarda ise gayrimenkulün vergi değerinde değişiklik gerektiren tadilatların meydana geldiği tarihi ifade etmektedir. Bu şekilde mükellefler arasında vergi adaletinin sağlanması ve aynı dönemde inşa edilen binalar için farklı rayiç bedellerin belirlenmesinin önlenmesi amaçlanmıştır.

Beyan usulü her ne kadar ideal bir vergi sistemi yöntemi olarak nitelendirilse de (Öncel vd., 2023), kural mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanının esas alınması (Bilici, 2023) olsa da emlak vergisi bakımından uygulamada beklenen başarıyı gösterememiştir.

EVK'de vergi matrahının tespitine ilişkin ikinci dönem 1982 yılında 2587 sayılı Kanunla mükelleflerce beyan edilen rayiç bedele asgari bir sınır getirilmesiyle başlamıştır. Buna göre beyan edilen değer, bina vergisi için Maliye ve Bayındırlık bakanlıklarınca ortaklaşa tespit ve ilan edilecek bina metrekaresi normal inşaat maliyetleri ile arsa ve arsa payı değeri esas alınarak hesaplanacak maliyet bedelinden; arazi vergisi için takdir komisyonlarınca mahalle muhtarlıkları itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan miktardan düşük olamayacaktır.⁸²

Emlak vergisinde matrahın tespitine ilişkin son düzenlemeler 2002 yılında 4751 sayılı Kanun ile yapılmış olup günümüzde geçerliliğini korumaktadır. Bu düzenleme ile beyan usulüne son verilmiş; bu tarihten itibaren matrah tespitinin idari makamlar tarafından yapılacağı takdir ve tespit usulüne geçilmiştir (Aşçı-Akıncı, 2022). Mükelleflerin vergi değerini beyan yükümlülüğü kaldırılmıştır. Vergi değerinde değişikliğe yol açabilecek nedenlerin bulunması halinde bildirimde bulunmaları gerekmektedir (EVK, m. 23). Bu

⁸² Emlak vergisi değeri olarak rayiç değer esasında bu değer, değer tespitine temel olmak üzere getirilen asgari ölçüde birim değeri veya bu değer üzerinde olabilir. Bu iki durum asgari birim değer altında bir rayiç değer kabul edilemez (Danıştay 9. Dairesinin 07.03.1989 tarihli ve 1989/432 Esas ve 1989/709 sayılı kararı).; Gayrimenkullerin maliyet bedeli yahut asgari ölçüde birim değerine göre beyan edilen vergi değerleri, gayrimenkulün rayiç değerini kesin olarak göstermemektedir. Bu sebeple gayrimenkullerin rayiç değerlerinden doğan uyuşmazlıklarda öncelikle bu değer saptanmalıdır. Vergi dairesi ise ancak takdire gitenin bir sebebi bulunması halinde vergi değerini yeniden takdir edebilmektedir. Gayrimenkule ait beyan ile gayrimenkul fiyatı dikkate alındığında vergi idaresi için bu sebebin ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Vergi dairesi değerlendirme raporu ile satış fiyatını rayiç bedel kabul ederek ikmalen tarhiyat yapmıştır. Ancak gayrimenkulün gerçek rayiç değerinin tespiti özel bilgi ve ihtisası gerektiren teknik bir konu olduğundan tespiti için bilirkişiye başvurulmalıdır (Danıştay 9. Dairesinin 28.03.1989 tarihli ve 1987/3375 Esas ve 1989/1005 sayılı kararı).; Düşük beyanda bulunan mükellefin beyanı vergi dairesince takdir olunan maliyet bedeline veya birim değerlere yükseltilerek tahakkuk sürecinde esas alınmaktaydı. Aradaki fark için kusur cezası (vergi ziyai cezası) uygulanmaktaydı. 1998 yılında yapılan değişiklik ile gayrimenkulün maddi delillere dayanarak saptanan değerinin asgari değerden fazla olması durumunda bu değer esas alınması, düşük olması halinde ceza uygulanmadan ikmalen vergi tarhiyatı yapılması düzenlenmiştir.; 4369 sayılı Kanun, 29.07.1998 tarihli ve 1998/23417 sayılı RG.; Gayrimenkulün tapu senedinde devir ve iktisap bedeli olarak gösterilen değer maddi delil kabul edileceğinden bu değer ile beyan edilen değer arasında fark bulunması halinde ikmalen vergi tarhiyatı yapılmaktadır (10.05.1999 tarihli ve B.07.0.GEL.0.66/6685-4023/18217 sayılı özelge).; Vergi değerinin tapu senedindeki iktisap bedeli ve tapuda harca esas değerden düşük beyan edilmesi mümkün değildir (11.04.2001 tarihli ve B.07.0.GEL.66/6685-4376/17528 sayılı özelge).; Emlak vergisi beyannamesinde beyan edilen değer gayrimenkulün o yılki değerini ifade etmektedir. 1998 yılında (genel beyan dönemi) beyan edilen değerler gayrimenkullerin 01.01.1998-31.12.1998 tarihleri arasındaki emlak vergisi değerleridir (Danıştay 9. Dairesinin 05.12.2001 tarihli ve 2000/3613 Esas ve 2001/4719 sayılı kararı).

bildirimler matrahı içermediğinden yapılan işlem beyan değil bildirim adını almıştır (Şenyüz vd., 2022).

Kanun koyucu yaklaşık otuz yıl boyunca uygulanan sistemin terk edilmesi gerektiğini çeşitli gerekçelerle ortaya koymuştur. Gayrimenkulün vergiye tabi kıymetinin belirlenmesi başka bir ifadeyle değerlendirme emlak vergisinin en önemli sorunu görülmektedir. Yapılan bu düzenleme ile emlak vergisi uygulamasında ortaya çıkan olumsuzlukların giderilmesi, vergilemede kolaylık ve basitliğin sağlanması amaçlanmıştır. Mükellefler, gayrimenkullerinin değerini rayiç bedeline göre düşük beyan etme eğilimindedir. Düşük beyanlar vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Gerçek değer üzerinden vergi ödeyen mükellef sayısı çok azdır. Bu durum vergilendirmede adalet ilkesini zedelemektedir. Asgari beyan sisteminde ise beyanlar, asgari beyan değerine yakın kalmaktadır. Dolayısıyla gayrimenkulün rayiç değeriyle uyumlu bir matrah oluşturulamamaktadır. Ayrıca dört yılda bir beyanname alınması mükellef grubunun nitelikleri itibarıyla onlar için önemli bir külfet oluşturmaktadır.

Verginin matrahı vergi değeri olarak korunmaktadır (EVK, m. 7 ve m. 17). Ancak vergi değeri rayiç bedel yerine takdir komisyonları ve çeşitli bakanlıkça takdir edilecek bedelleri esas almaktadır (EVK, m. 29). EVK'nin 29. maddesinde vergi değerinin arsa ve araziler ile binalar için ne ifade ettiği iki bentte ayrıca düzenlenmiştir.⁸³ ⁸⁴ Matrahın hesaplanmasında kanunda öngörülen vergi değeri dışında bir ölçü kullanılması mümkün değildir.⁸⁵ Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl,

⁸³ Adı geçen maddeye göre arsalar için vergi değeri VUK'un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca her mahalle ve arsa sayılan parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak, değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir. Araziler için vergi değeri VUK'un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca her il veya ilçe için arazinin cinsi itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir. Binalar için vergi değeri ise Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Bakanlığı tarafından ortaklaşa tespit ve ilan edilen bina metrekare (m²) normal inşaat maliyetleri ile arsa veya arsa payı değeri esas alınarak EVT hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir.

⁸⁴ VUK'un 268. maddesinde düzenlenen vergi değeri kavramı bina ve arazinin EVK'nin 29. maddesine göre tespit edilen değeri olarak değiştirilmiştir.

⁸⁵ Satın alınan taşınmaza ait emlak vergisi matrahının satın alma bedeli üzerinden değil vergi değeri üzerinden hesaplanması gerekmektedir (04.04.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.66/6664-980-30193 sayılı özelge).; Bina, arsa ve arazi vergisinin, normal alım satım bedeli üzerinden değil belirlenen vergi değeri üzerinden hesaplanması gerekmektedir (31.03.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.0.66/6664-990/31917 sayılı özelge).; Mükellefler tarafından belediyelerce hesaplanan vergi değerinin üzerinde bir değer, bina veya arazinin alım satım değerinin beyan edilmesi ve bu değer vergi değeri kabul edilerek üzerinden emlak vergisi hesaplanması mümkün değildir (10.05.2022 tarihli ve 49366803-175.01-6786 sayılı özelge).

bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunmaktadır.

Vergi değerinin takdirine ilişkin usul ve esaslar Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelik ile belirlenmektedir (EVK, m. 31). Bu düzenlemenin karşılığı yürürlükten kaldırılmadığı sürece geçerliliğini koruyan, 1972 yılında çıkarılmış ve halen yürürlükte olan Emlak Vergisine Matrah Olacak Değerlerin Takdirine İlişkin Tüzük (EVT)'te düzenlenen usul ve esaslardır (Pehlivan, 2021). Emlak vergisinde vergi değerinin tespiti için temel iki düzenleme EVK ve EVT'dir. EVT'de açıkça düzenlenmemiş olmasına rağmen sistematik olarak ve EVK ile birlikte ele alındığında gayrimenkullerin değer tespitine ilişkin rayiç bedel ilkesi, resen araştırma ilkesi, parsel ve bağımsız bölüm bazında değerlendirme ile vergi dairelerince vergi haritası düzenlemelerinin benimsendiği anlaşılmaktadır (Kurt, 2018).

3.4.1 Binalarda vergi değerinin tespiti

Emlak vergisi açısından bina, yapıldığı madde ne olursa olsun hem kara hem de su üzerindeki sabit inşaatın tümünü ifade etmektedir (EVK m. 2/1). Sabit inşaat olmayan yapılar (yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar, nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler vb.) bina olarak kabul edilmeyeceğinden verginin konusu dışında kalmaktadır; bu husus kanun metninde açıkça hükme bağlanmıştır (EVK m. 2/3). Bu tanıma giren binaların inşasında kullanılan madde ve malzemenin türü (taş, kerpiç, demir vb.), yer ile nasıl bağlı olduğu emlak vergisine tabi olup olmama bakımından belirleyici bir unsur olarak kabul edilmemektedir (6 Seri No.lu EVK Genel Tebliği). Ayrıca imar mevzuatına aykırı inşa edilen yapılar da, örneğin bir gecekondur, vergilendirme kapsamındadır (Öncel vd., 2023).

Ek olarak kullanılış bakımından binanın bütünleyici parçaları olan arazi, bahçe ve avlu ile kat mülkiyeti kurulmuş binalarda eklentiler bağlı oldukları binayla birlikte vergilendirilmektedir (EVK, m. 2/2; VUK, m. 305; EVT, m. 14). Kat mülkiyeti kurulmuş binalarda ortak kullanıma tahsis edilen ve bağımsız olarak kullanımı mümkün olmayan çamaşırlık, kapıcı dairesi, kalorifer dairesi, ortak garaj gibi yerler bağımsız bölümlerin değerini belirleyen unsurlar olduklarından ayrıca vergi değeri tespiti yapılmadan bağımsız bölümler ile olan ilişkileri ölçüsünde birlikte değerlemeye tabi tutulmaktadır. Kat mülkiyetine konu olan ancak ortak faydalanma amacının dışında bağımsız olarak kullanıma elverişli hale getirilen daire, depo, dükkan gibi yerlerin ise ayrıca değerlendirilerek kat malikleri tarafından payları oranında ayrı şekilde beyan edilmesi

gerekmektedir (6 Seri No.lu EVK Genel Tebliği). Kısaca ortak yerin özelliğine göre ayrı bir bina vergisi olarak veya bina vergisine dâhil edilerek vergilendirilmektedir.⁸⁶

EVT’de binalar kullanılış tarzlarına göre; konutlar, işyerleri ve özellik gösteren diğer yapılar olarak üç gruba ayrılmıştır (EVT, m. 8). Her yıl EVK Genel Tebliği eki olarak yayımlanan Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel’de binaların kullanılış şekilleri daha ayrıntılı yer almaktadır.⁸⁷

Taşıyıcı sistemleri esas alınmak suretiyle inşaat türlerine göre; çelik karkas, betonarme karkas, yığma kagir, yığma yarı kagir, ahşap, çamur harçlı taş duvarlı, gecekondur tarz ve vasfında, kerpiç ve diğer basit binalardır (EVT, m. 9).

İnşaat kalitesine göre; lüks inşaat, birinci sınıf inşaat, ikinci sınıf inşaat, üçüncü sınıf inşaat, basit inşaat olarak sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflama binanın yapım tarzı, işçiliği, farklı kısımlarında kullanılan malzemenin türü ve kalitesi gibi unsurlar dikkate alınarak yapılmakta, esas alınacak nitelikler ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmektedir (EVT, m. 10). Burada üzerinde durulması gereken temel husus bina inşaat sınıfını gösteren kriterlerin 1982 yılında belirlenmiş ve hala uygulanıyor olmasıdır.⁸⁸ 1980’li yılların inşaat yapı özellikleri ve lüks anlayışıyla şekillenen bu kriterlerin günümüz koşullarıyla yeniden değerlendirilmesi ve yorumlanması önemlidir (Artun, 2024).

Dış duvarlar, çatı örtüsü, tavan, iç duvarlar, taban (döşeme), merdivenler, pencereler, kapılar, banyo ve WC ve ısıtma özellikleri dikkate sınıflandırma yapılmaktadır. İdare binanın gireceği sınıfı belirlerken bu özelliklerden yarıdan fazlasını taşıyıp taşımadığına bakmaktadır.⁸⁹ Örneğin; üçüncü sınıf inşaata ilişkin özelliklerden altı tanesini taşıyorsa üçüncü sınıf inşaat kabul edilmektedir. Eğer bu şart sağlanmıyorsa özellikleri bakımından en yakın olduğu sınıf esas alınmaktadır. Bina beş özelliği birinci sınıf, üç özelliği

⁸⁶ Bina vergi değerinin hesaplanmasında sığınak dâhil edilmektedir (29.04.2009 tarihli ve B.07.1.GİB.0.02.66/6656-347/44722 sayılı özelge); (16.07.2019 tarihli ve 31435689-175[E.168888]-E.70055 sayılı özelge).

⁸⁷ Cetvelde sinema-tiyatro binaları, yüzme havuzları, fabrika ve imalathane binaları, soğuk hava depoları, mesken gibi örnekler olmak üzere binalar 23 kullanılış şekli belirlenmiştir.; 2025 yılı için 16/8/2024 tarihli ve 32634 sayılı RG’de, 85 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin eki olarak yayımlanmıştır.

⁸⁸ Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel 15.12.1982 tarihli ve 17899 sayılı RG’de yayımlanmıştır.

⁸⁹ Buna göre dış duvarları; mermer, çini, bakır kaplamalı, çatı örtüsü; bakır, kurşun kaplamalı ve ısı yalıtımlı, iç duvarları; ikiden fazla odası ısı ve ses yalıtımlı, sert ağaç kaplama, tabanı; ikiden fazla odası mermer vb doğal taş, ahşap, parke, halı kaplamalı, ısıtma; sıcak-soğuk klima tesisatı bulunan, şömineli, sürekli sıcak suya sahip, merdivenler; doğal taşla kaplanmış, işlemeli demirden yapılmış, sert ağaçtan üretilmiş korkuluk ve küpeşte unsurları içeren binalar beş özelliği sağladığı için lüks inşaat sınıfındadır. Diğer beş özelliği birinci sınıf inşaat özelliklerini taşısa dahi bir üst sınıf kabul edilmektedir.

ikinci sınıf, iki özelliği birinci sınıfa dâhil ise bina birinci sınıfa daha yakın olduğundan birinci sınıf grubunda olmaktadır (14 Seri No.lu EVK Genel Tebliği).

1982 yılında belirlenen bu kriterlerin günümüzdeki teknolojik ve mimari gelişmeler karşısında güncelliğini yitirdiğini söylemek mümkündür.⁹⁰ Ayrıca bu sınıflandırmanın yapılmasında binanın yapılış tarzı, işçiliği, farklı kısımlarında kullanılan malzemenin kalitesi ve cinsi gibi unsurların dikkate alınması teknik bir bilgi gerektirmektedir.⁹¹

Bina vergisinin matrahı binanın vergi değeridir (EVK, m. 7). Binanın vergi değeri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından ortaklaşa tespit ve ilan edilecek bina m² normal inşaat maliyetleri ile arsa payı değeri esas alınarak hesaplanan değerdir (EVK, m. 29/b).

Vergi değerinin takdirinde binanın kullanılış tarzı, inşaat türü ve inşaat sınıfının yanı sıra dikkate alınması gereken ölçütler mevcuttur (EVT, m. 7).⁹² Bu ölçütlerin mevcut durumu bina değerini oldukça artırmakta veya azaltmaktadır. Örneğin; binanın büyük şehirlerde

⁹⁰ Kamu Denetçiliği Kurumu'na yapılan bir başvuruda vergi mükellefi yerel idareye maddi anlamda yük olmadığını, güvenlik, otopark, ışıklandırma gibi hizmetlerin karşılığını aidat olarak ödediğini, şehir merkezinden uzakta ikamet etmesi sebebiyle idarenin daha az vergi alması gerekirken konutun lüks inşaat kabul edilerek daha fazla vergi ödemesinin adaletli olmadığını ifade etmiş, hesaplamaların gözden geçirilerek daha adil bir vergilendirme yapılması talebinde bulunmuştur. İlgili belediye başkanlığı mesken vasıflı gayrimenkulün yapı kullanma izin belgesinde yapı sınıf ve grubunun (5A) emlak karşılığı olarak lüks mesken olduğunu, gayrimenkulün bulunduğu alanın özelliklerinin göz önüne alındığını, tapuda vergi mükellefine düşen arsa payının da tespit edilerek adı geçen belge ve takdir komisyonunca arsalarla ait asgari ölçüde m²/birim cetvelindeki değerler esas alınarak hesaplandığı açıklamıştır. Kamu Denetçiliği Kurumunca hukuka ve hakkaniyete aykırı bir husus tespit edilmediğinden başvurunun reddine karar verilmiştir (Kamu Denetçiliği Kurumu'nun 25/03/2020 tarihli ve 2019/17389 Başvuru No.lu kararı). Vergi mükellefinin yerel idareye yük olmadığı, aldığı hizmetlerin karşılığını aidat olarak ödediği yönündeki iddiaları farklı bir teorik tartışmanın konusunu oluşturmaktadır. Ancak lüks inşaatla ilişkin kriterlerin 1982 yılına dayandığı göz önünde bulundurulduğunda, mükellefin söz konusu konutunun günümüzde lüks konut niteliği taşımadığı yönündeki kanaati anlaşılabilir niteliktedir. Zira günümüz koşullarında lüks konutlara ilişkin standartlar ve beklentiler, geçmiş dönemlere kıyasla oldukça ileri düzeyde gelişmiş ve kapsamı genişlemiştir.; Can vd., (2019)'e göre emlak vergisi ve imar mevzuatında bina inşaat sınıfının belirlenmesi kavramları ve kriterleri birbirinden farklılık göstermektedir; imar mevzuatına göre tanımlanan bina sınıfının aynı şekilde emlak vergisinde uygulanma olanağı yoktur. Aynı şekilde yapı ruhsatında yer alan yapı ve sınıf grubu da emlak vergisi bakımından bina sınıfının tespitinde esas alınmamalıdır.

⁹¹ Yoklamada tespit edilen inşaat sınıfının yoklama memurları tarafından yapılması, yoklamada uzman bir kişinin tespitine yer verilmemesi, yoklamanın teknik bilgi gerektiren bir durumda konusunda uzman kişilerce yapılmaması vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya koyamadığından bu yoklamaya dayanılarak yapılan tarhiyat işlemi hukuka uygun değildir (Danıştay 9. Dairesinin 12.10.2022 tarihli ve 2020/5611 Esas ve 2022/4712 sayılı kararı); 3.sınıf olarak beyan edilen gayrimenkul için inşaat sınıflarına dair somut tespitlere yer verilmeden yalnızca otelde asansör ve klima bulunması sebebiyle 1. sınıf inşaat olarak varsayıldığı yoklama fişi esas alınarak fark vergi tahakkuku yapılamaz (Danıştay 9. Dairesinin 03.03.2022 tarihli ve 2019/1105 Esas ve 2022/705 sayılı kararı).

⁹² “İşyerleri ve mesken yerler ile park, bahçe, okul gibi tesislere olan mesafe ve ulaşım durumu; bulunduğu meyan, sahil, cadde ve sokak itibarıyla konumu; su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin mevcudluğu; büyüklüğü, kat sayısı, od, hol, banyo gibi iç bölümlerinin sayısı ve bu bölümlerin kullanılabilirlik durumu; ön ve arka cephede yer alması; mamurluk (sağlamlık) derecesi; asansör, kalorifer ve klima tesisatının bulunup bulunmaması; müstemilatın varlığı; manzara görme durumu”.

toplu taşıma duraklarına olan yakınlığı, yakınında meydan veya önemli bir anayol bulunması, yeterli gün ışığı ve havalandırma imkanına sahip iç bölümlerinin olması değeri binanın değerini artırıcı yönde etkilemektedir. Buna karşın kat sayısının fazla olması, su ve elektrik imkanlarının bulunmaması, ölü alanlara sahip iç bölümlere sahip olması binanın değerini azaltmaktadır (Kurt, 2018).

Ancak bina vergisi değerinin belirlenmesinde EVT'nin öngördüğü ölçütler dikkate alınmamaktadır (Hacıköylü ve Heper, 2010). Hâlihazırda binanın dıştan dışa yüzölçümü ile Bakanlıklarca tespit edilen bina m² inşaat maliyetleri ile çarpılmakta; bu değere asansör için %6, kalorifer ve klima tesisatı için %8 oranında ilave yapılmakta, öngörülen yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payı değeri eklenerek vergi değeri tespit edilmektedir (EVK, m. 29; m. 20). Metrekare üzerinden yapılan değerlendirme ile aynı yapıda ve eşit büyüklüğe sahip bağımsız bölümler arasındaki değer farkları yansıtılmamaktadır. Daha geniş yüzölçümüne sahip olmak değerinin daha yüksek olacağı anlamına gelmemektedir.

Uygulamada cadde/sokak bazlı yapılan bu değerlendirme farklı nitelikteki yapıların aynı rayiç üzerinden vergilendirilmesine yol açmaktadır. Bu durumda aynı cadde veya sokak üzerindeki imarlı binalar ile gecekondulu sınıftan binalar aynı rayiç değeri ile vergilendirilmesi gerçekçi bir değerlemeden ve hem vergilemede adaletten sapmalara neden olmaktadır (Kurt, 2018).

Birden fazla cadde veya sokağa cephesi bulunan binaların ve arsaların emlak vergisi matrahının tespitinde hangi cephenin esas alınacağına ilişkin mevzuatta bir düzenleme yoktur. Bu konuda idare ve yargı mercileri arasında görüş ayrılıkları bulunduğu, her ikisinin yaklaşımının ise zaman içerisinde değişiklik gösterdiği görülmektedir. İdare en uzun cepheli cadde veya sokak için takdir edilen değer esas alınacağını belirtse de daha sonra bu görüşünden dönmüştür. Mükelleflerin verecekleri emlak vergisi bildirimlerinde belirttikleri cadde veya sokağın esas alınması gerektiğini görüşünü benimsemiştir. Köşe başı veya iki yoldan yüz alan parsellerde geniş yol için takdir edilen arsa değeri ve belediyenin numarataj çalışmalarındaki cephesi için takdir edilen arsa değeri olarak sonuçlanmış mahkeme kararının yalnızca ilgili olaya özgü olup, karardaki hükümlerin yalnızca o olay için uygulanacağı yönünde farklı değerlendirmelerde bulunmuştur.⁹³

⁹³ 05.01.2005 tarihli ve B.07.0.GEL.0.66/6652-354/14332 sayılı özelge.; Belediyece numarataj kapsamında kapı numarası verilmiş cephe bulunması durumunda bu cepheye ilişkin değer esas alınacak; kapı numarası

Danıştay 9. Dairesinin bu konuda verdiği son kararlar incelendiğinde ise yerleşik içtihat olarak kabul edilen en uzun cepheli cadde veya sokağa ait takdir edilen değerin esas alınmaktadır.⁹⁴ Gayrimenkulün en uzun cephesinden daha çok yararlanılması, çoğunlukla bina cephesi ile bina ana girişinin en uzun cepheden olması nedeniyle genel ve objektif bir kriter konulması amacıyla yasadaki boşluğun doldurulmak istenildiği ifade edilmiştir.

3.4.2 Arsa ve arazilerde vergi değerinin tespiti

EVK'de arsa terimi belediye sınırları içinde belediye tarafından parsellenmiş arazi olarak tanımlanmaktadır (EVK, m. 12/2). Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş arazilerin hangilerinin arsa sayılacağı Cumhurbaşkanlığı kararı ile belirlenmektedir (EVK, m. 12/3). Arazi için bir tanım yapılmamıştır. Arazi ile üretimde kullanılan toprağı ifade etmek üzere kullanılan, sınırları dağ, çit, duvar, yol gibi doğal ve yapay işaretlerle çevrili yeryüzü parçası ifade edilmektedir (Pehlivan 2021; Şenyüz vd., 2022). Arazi, üzerinde imar uygulaması gerçekleştirilmemiş toprak parçası iken; arsa,

verilmiş cephe yoksa mükelleflerin bildirimlerinde belirttikleri cadde veya sokak için takdir komisyonlarınca takdir edilen asgari ölçüde arsa m² birim değerleri uygulanacaktır (11.09.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[2012/6-1.21.6044]-2761 sayılı özelge).; Belediyece numarataj çalışmalarında birden çok cephe için kapı numarasının verildiği durumlarda ise mükellef tarafından verilen emlak vergisi bildirimlerinde belirtilen cadde veya sokak için öngörülen birim değerin esas alınacağı ifade edilmiştir (27.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[33-2012/6-1.10.4464]-2689 sayılı özelge).; Gayrimenkul numaratajı hangi yoldan alması olursa olsun kullanım amacı doğrultusunda binanın girişi mimari plandaki bir tercih olduğundan inşaat nizamı daha fazla olan sokak veya bölgeden değer almalıdır (Danıştay 9. Dairesinin 20.10.1998 tarihli ve 1997/5048 Esas ve 1998/3726 sayılı kararı).

⁹⁴ Danıştay 9. Dairesinin 17.09.2024 tarihli ve 2023/8667 Esas ve 2024/4044 sayılı kararı. EVK'de bu konuya dair bir düzenleme olmaması nedeniyle genel düzenlemeye gidilerek imar mevzuatının uygulanması gerekmesi birlikte İmar Yönetmeliğinin parsellere ilişkin cephe belirleme esasları, bu parseller üzerinde İmar Kanunu ve Yönetmeliği uyarınca öngörülen yapılaşmadaki kat yüksekliğinin tespitinde cephe tayinine yöneliktir. Bu nedenle emlak vergi değerinin tespitinde yol genişliğinin dikkate alınması mümkün değildir.; Danıştay 9. Dairesinin 14.03.2022 tarihli ve 2019/6957 Esas ve 2022/848 sayılı kararı.; Danıştay'ın bu konudaki yerleşik içtihadı göz ardı edilerek arsa m² birim değeri yüksek olan caddeye göre emlak vergisinin tahakkuk ettirilmesi hukuka uygun değildir (Danıştay 9. Dairesinin 02.11.2022 tarihli ve 2021/394 Esas ve 2022/5352 sayılı kararı).; Danıştay VDDK'nin 30.04.2025 tarihli 2023/575 Esas ve 2025/331 sayılı kararında, bir gayrimenkulün emlak vergisi matrahının belirlenmesinde hangi cepheye ait birim değerin esas alınacağı hususu değerlendirilmiştir. Uyuşmazlık hem caddeye hem sokağa cephesi bulunan gayrimenkulün idarece kısa fakat değerli cadde cephesi üzerinden vergilendirilmesi nedeniyle doğmuştur. İlk derece mahkemesi, en uzun cephe olan sokağın esas alınması gerektiği gerekçesiyle davayı kabul etmiş, Bölge İdare Mahkemesi ise gayrimenkulün kullanım yönü ve değer artırıcı etkisinin cadde cephesi olduğunu belirterek kararı kaldırmıştır. D. 9. D. 02.11.2022 T., 2021/394 E., 2022/5352 sayılı kararda yerleşik içtihat doğrultusunda vergi matrahının en uzun cepheye göre belirlenmesi gerektiğini vurgulanmıştır. VDDK bu görüşe katılarak İmar Yönetmeliği hükümlerinin vergi matrahının tespitinde doğrudan uygulanamayacağını, en uzun cephe esas alınarak vergilendirme yapılması gerektiğini belirtmiş ve ısrar kararını bozmuştur.; Gayrimenkulün uzun cephesinin kesinleşen yargı kararlarına göre belli olması halinde başka bir cadde esas alınarak emlak vergisinin hesaplanması hukuka aykırıdır (Danıştay 9. Dairesinin 20.11.2023 tarihli 2022/1149 Esas ve 2023/4705 sayılı kararı).; Danıştay 9. Dairesinin 13.04.2016 tarihli ve 2016/9448 Esas ve 2016/2704 sayılı kararı.; Ancak genel düzenlemeye gidilerek imar mevzuatının uygulanması ve imar yönetmeliğinin öngörülen yapı düzenine ilişkin prensiplerin dikkate alınması gerektiği belirtilen kararlar da mevcuttur (Danıştay 4. Dairesinin 19.06.2002 tarih ve 2001/3138 Esas ve 2002/3179 sayılı kararı).

belediyelerce imar uygulaması ile yapılaşmaya müsait hale getirilmiş toprak parçasıdır (Can vd., 2019). İmara açılmış arazi arsa vasfını kazanmaktadır. Bu durum verginin konusunu etkilememekle beraber arsa ve araziler için farklı vergi oranlarının öngörülmesi sebebiyle önemli sonuçlara neden olmaktadır (Öncel vd., 2023). Ayrıca vergi değerinin hesaplanmasında esas alınan ölçütler farklılık göstermektedir.

Arazi vergisinin matrahı arazinin ve arsanın vergi değeridir (EVK, m. 17). Arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide, her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler dikkate alınarak; araziler için arazinin cinsi itibarıyla takdir komisyonlarınca takdir edilen birim değerlere göre hesaplanan bedeldir (EVK, m. 29/a). Arsa ve araziler için vergi değerinin bulunması basittir; arsa veya arazinin yüzölçümü ile takdir edilen m² birim değerinin çarpılması ile bulunmaktadır (Şenyüz vd., 2022).

Arsa ve arazilere ilişkin asgari ölçüde birim değerlerin tespitiyle görevli takdir komisyonları VUK'un 72. maddesi ve devamındaki hükümlere göre oluşturulmaktadır.⁹⁵ Bu komisyonlar, değer tespitini her dört yılda bir yapmaktadır. Takdir işlemleri vergilendirme sürecinin başlayacağı tarihten en az altı ay önce tamamlanmalı ve karara bağlanmalıdır. Arsalarla ilişkin belirlenen değerler ilgili il ve ilçe merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına, mahalle ve köy muhtarlıklarına ve belediyelere imza karşılığında teslim edilmektedir. Araziye ait birim değerler ise il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odaları ile belediyelere aynı şekilde bildirilmektedir. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde, bu kararlar merkez komisyonuna sunulmaktadır.⁹⁶ Komisyona iletilen kararlar imza karşılığında teslim alındıktan sonra en geç on beş gün içinde incelenmektedir. Merkez komisyonu tarafından değerlerde bir değişiklik yapılması durumunda bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınmaktadır (VUK, mükerrer m. 49).

⁹⁵ Arsalarla ait takdir komisyonu; belediye başkanı ya da görevlendireceği bir memurun başkanlığında ilgili belediyeden yetkili bir memur, defterdar veya vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü ya da görevlendireceği bir memur, ticaret odası tarafından seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle veya köy muhtarından oluşmaktadır. Değerleme konusu arsa organize sanayi bölgesi sınırları içinde ise bu bölgeyi temsilen ayrıca bir üye daha komisyona dâhil edilmektedir (VUK, m. 72/2). Arazilere ait takdir komisyonu; valinin başkanlığında defterdar, Tarım ve Orman Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden oluşmaktadır (VUK, m. 72/3).

⁹⁶ Merkez komisyonu, valinin veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekâlet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü, ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşmaktadır. (VUK, mükerrer m. 49).

Arazi takdirleri, arazilere ait takdir komisyonu tarafından yapılmaktadır. Araziler cinsi, sınıfı ve kullanma durumuna göre sınıflandırılmaktadır. Sulaklık derecesine göre kıraç, taban ve sulak olmak üzere üç cinse, her cins de verim gücüne göre dört sınıfa (iyi, orta, zayıf ve kültür bitkisi yetiştirilemeyecek veya yetiştirilmesini engelleyecek nitelikte arazi) ayrılmaktadır. Kullanma durumu ise her cins ve sınıf arazinin üzerinde yapılan tarım türüne göre belirlenmektedir (EVT, m. 34; EVK, m. 35). Arazinin değeri arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumu dikkate alınarak takdir edilmektedir (EVT, m. 33).

Arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziler için asgari ölçüde birim değer tespiti, arsalara ait takdir komisyonu tarafından yapılmaktadır. Arsalara ilişkin vergi değerinin cadde, sokak veya değer farklılığına dayalı bölgesel ayrımlar dikkate alınarak takdir edileceği hususu EVK ile açıkça hüküm altına alınmıştır. 2025/1 Seri No.lu EVK İç Genelgesi'ne göre bu değer takdirinde ilgili mahalledeki cadde ve sokaklar arasında en düşük değere sahip arsa esas alınarak asgari birim değeri belirlenmektedir. Ancak istisnai durumlarda, cadde ve sokaklara bağlı kalmaksızın ayrı değer takdirinde bulunulması mümkündür. Bu durum turistik bölgeler ve değer bakımından farklılık arz eden bölgeler için geçerlidir (EVK, m. 29/a). Esas olan tüm arsalar için tek bir değer tespit edilmesi iken turistik bölgelerde valilerce tespit edilecek parseller için ayrı değer tespiti yapılabilmektedir. Değer bakımından farklı bölgeler için yapılacak değer takdirinde ise arsa sayılacak parsellenmemiş araziler ile ilgili düzenlemeler esas alınmaktadır.⁹⁷ Değer bakımından farklı bölge kavramı her mahalle veya köy sınırları içerisindeki arsa niteliği taşıyan parsellenmemiş arazilerin sahip oldukları değer farklılıkları esas alınarak belirli gruplara ayrılmasını ifade etmektedir. Bu bölgelerin tespitinde gayrimenkullerin kullanım şekli, yerleşim yoğunluğu, altyapı olanakları, imar durumu, ulaşım olanakları, fiziksel özellikler ve söz konusu alanın turistik, sanayi veya toplu konut gibi özellikler taşıyıp taşımadığı gibi kriterler dikkate alınmalıdır. İmar planlarından, kadastral haritalardan, çevre düzeni plan ve haritaları ile ilgili diğer bilgi ve belgelerden faydalanılmalıdır. Bunun yanı sıra değer bölgeleri belirlenirken değeri birbirine yakın gayrimenkuller bir bölge olarak belirlenmelidir. Ancak kesin zorunluluk olmadıkça bu bölgelerin çok geniş veya çok dar belirlenmesinden kaçınılmalıdır. Yapılaşma ve kullanım açısından fiilen oluşmuş cadde ve sokaklar mevcut bu cadde ve sokaklar farklı bölge kabul edilmektedir.

⁹⁷ 28/02/1983 tarihli ve 83/6122 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekindeki "Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar", 11/03/1983 tarihli ve 17984 sayılı RG.

Tapuda kayıtlı ve kadastrusu yapılmış alanlarda bu bölge sınırları içerisinde her ada sadece bir değer bölgesinde yer almaktadır. Ayrıca pafta ve ada numaraları takdir komisyonu kararlarında belirtilmelidir. Kadastrusu yapılmamış alanlarda ise mevki isimleri ve varsa doğal sınırlar belirtilmelidir. Bataklık, kayalık gibi nitelikli arazilerin farklı bölge olarak tespit edilmesi mümkündür.

İlgili mevzuat hükümleri dikkate alındığında arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerde değer farklılıkları mevcutsa sınıflandırma yapılabilmekte turistik bölgelerde ise valilerce belirlenen pafta, ada ve parseller için ayrı değerlendirme mümkündür. Bu iki istisna dışında bağımsız bir değer takdirinin yapılabileceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Öte yandan VDDK'nin 12.6.2025 tarihli ve 2024/6 Esas ve 2025/1 sayılı kararında EVK'de söz konusu iki istisnanın sınırlı olduğuna dair bir hüküm bulunmadığına dikkat çekilmiş; ayrıca İç Genelge'de yer verilen değer bakımından farklı bölge tanımının yargı mercilerince sınırlı yorum yapılmasını gerektirmeyeceği vurgulanmıştır. Anılan kararda şu ifadelerle yer verilmiştir:

“Bu durumda, arsalar için her mahallenin cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri itibarıyla takdir komisyonunca asgari ölçüde birim değer takdiri yapılabileceğinden, ada parsel, site ve alışveriş merkezi gibi alanların değer bakımından farklı bölge kabul edilerek ayrıca değer takdirinin yapılmasının mümkün olduğu sonucuna ulaşılmıştır.”

Kararın karşı oyunda ise EVK'nin doğrudan ada ve parsel üzerinden yalnızca gayrimenkulün bulunduğu arsaya yönelik değer takdirinin yapılmasına izin vermediği, böyle bir yorumun vergilerin genelliği ve vergide eşitlik ilkelerini ihlal edeceği ifade edilmiştir. Ayrıca değer bakımından farklı bölge olarak kabul edilen parsellerin üzerindeki binaların değerli olması ayrı bir değer takdiri yapılmasını gerektirmemektedir. Değer bakımından farklı bölgelerin tespitinde EVK ve İç Genelge esas alınmalıdır. Nitekim iç genelgelerdeki düzenlemeler mükelleflerin lehinedir ve bu düzenlemeler hukuki belirliliği sağlamaktadır. Dolayısıyla öngörülen iki istisnanın dışında değer takdirinin yapılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

VDDK'nin kararı ve karşı oydaki gerekçeler göz önünde bulundurulduğunda; söz konusu gayrimenkulün bir alışveriş merkezine ait arsa olması sebebiyle cadde ve sokak düzeyinde belirlenen birim değerlerin arsaya ait gerçek piyasa değerini tam anlamıyla yansıtamayacağını söylemek mümkündür. Üzerindeki değeri yüksek bir yapı bulunan bir arsanın birim değeri ile hemen yanındaki boş bir arsanın birim değerinin aynı olması

değerleme sürecinde gerçekçi ve adil bir sonuç ortaya koymayabilir. Çünkü yapı, arsanın kullanım potansiyelini, ekonomik değerini ve piyasada talep edilebilirliğini doğrudan etkileyen temel unsurlardan biridir. Aynı sokakta dahi yan yana bulunan arsaların mutlaka aynı değere ve aynı özelliklere sahip olması beklenemez. En basit örnek olarak konum açısından cephe, manzara, güneş alımı gibi unsurlar bile değer farklılıklarına neden olabilmektedir. Zira, takdir komisyonlarının alışveriş merkezine ait arsa için takdir ettikleri değer gayrimenkulün bulunduğu cadde için takdir edilen değer yaklaşık 2,5 katıdır. Arsalar için yapılan değer tespitinde öngörülen usul ve esaslar özel nitelikli gayrimenkullerin ayırt edici özelliklerini yeterli düzeyde yansıtmamaktadır. Bu nitelikteki gayrimenkullerin çevresindeki sıradan arsalarla kıyasla daha yüksek bir vergi matrahıyla değerlendirilmesi vergi adaletinin sağlanması bakımından makul bir beklenti olarak değerlendirilebilir. Benzer nitelikte olmayan ve aralarında belirgin bir değer farkı bulunan gayrimenkullerin aynı birim değer üzerinden vergilendirilmesi vergi yükünün adil ve orantılı bir şekilde dağılmasının önünde bir engeldir. Ancak EVK ve ikincil düzenlemelerde bu konuya ilişkin açık ve doğrudan bir hüküm bulunmaması karşı oyda belirtildiği üzere hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri ve uygulamada farklılıkların olması açısından sorunlar yaratabilir. Bu nedenle değer bakımından farklı bölge tespitine ilişkin kriterlerin yasal çerçevede açıkça tanımlanması takdir komisyonları açısından uygulama birliği sağlayacak hem de vergilendirmede olası keyfiliğin önüne geçecektir.

Nitekim arsalar için cadde ve sokak bazında yapılan değerlendirme Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından da bireysel başvuru kapsamında değerlendirilmiştir. Bu durum hukuki düzeyde ciddi sonuçlar doğurmuştur. AYM, emlak vergisi mükellefinin arsa değerinin belirlenme biçimi doğrultusunda vergilendirilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir. AYM, vergi değerinin tespitine ilişkin EVK'nin 29. maddesindeki kuralın gerçek vergi değerinin belirlenmesini mümkün kılan ve mülkiyet hakkına yönelik güvence sağlayan ölçütlere yeterli derecede yer verdiği kanaatindeydi. AYM'nin kanunilik ilkesine uygunluğu bakımından değerlendirmesinde geçici 23. maddesi ile birlikte erişilebilir, belirli ve öngörülebilir ölçütleri sağlayan bir kanuni dayanak mevcuttur ve açık bir aykırılık yoktur. Ölçülülük ilkesi bakımından kamu yararı amacına ulaşmak için elverişli ve gereklidir. Ancak gayrimenkul değerini etkileyen olumlu ve olumsuz faktörlerin, gayrimenkulün kullanım amacının ve bu kullanımdan elde edilen gelirin rayiç bedeli etkileyip etkilemediğinin yeterince değerlendirilmemesinin mali güce

göre vergilendirme ilkesine uygun olmadığı ve orantılılık koşulunu sağlamadığı gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirilmiştir.⁹⁸

Nitekim Anayasa'nın 35. maddesi, mülkiyet hakkını mutlak ve sınırsız bir yetki olarak tanımamış; bu hakkın kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla ve kanunla sınırlanabileceğini hükme bağlamıştır. Bu kapsamda mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların sadece ilgili maddede yer alan sebeplerle değil, aynı zamanda Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkelerini düzenleyen 13. maddesi çerçevesinde de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin Anayasa'ya uygun kabul edilebilmesi için söz konusu müdahalenin kanuna dayanması, kamu yararı amacı taşıması ve bireyin hakkına yapılan sınırlamanın ölçülü bir şekilde gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.⁹⁹

Mülkiyet hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) ek 1 No.lu protokolünün 1. maddesinde düzenlenmiştir.¹⁰⁰ Vergiler, bireylerin malvarlığında azalmaya neden olduklarından kategorik olarak mülkiyet hakkına bir müdahale niteliği taşımaktadır.¹⁰¹ Müdahale, öncelikle kanunilik ve meşru amaç şartlarını sağlıyorsa, ki bu unsurlar çoğunlukla daha kolay belirlenebilir niteliktedir, bu durumda esasen müdahalenin kamu yararı ile bireyin temel hakları arasında adil bir denge gözetip gözetmediği ve kişiye orantısız bir yük getirip getirmediği incelenmektedir. AİHS çerçevesinde devletin vergi yetkisi, mülkiyetin doğrudan el değiştirmesinden ziyade kullanımının kamu yararı doğrultusunda düzenlenmesi anlamına gelen bir kontrol biçiminde kabul edilmektedir.

⁹⁸ AYM, *Filiz Freifrau Von Thermann ve İnci Sieber Başvurusu*, No. 2019/33855, 13.09.2022.; Emlak vergisine tabi gayrimenkul değerinin tespiti son derece teknik ve uzmanlık gerektirmektedir.; Anayasanın 73. maddesi gereğince mükellefin mali gücü ve ödediği vergi arasında bir uyum olmalıdır. Mali güce göre vergilendirme aynı zamanda orantılılık ilkesinin de bir gereğidir. Servet, kişinin mali gücünü gösteren bir unsur olduğundan bireyin servetine dâhil gayrimenkul mallar üzerinden emlak vergisi alınması kural olarak mali güce göre vergilendirme ilkesiyle çelişmemektedir. Ancak gayrimenkulün değeriyle bağdaşmayan orantısız bir vergi yükünün doğması mali güce göre vergilendirme ilkesini ve buna bağlı olarak orantılılık ilkesini ihlal edebilmektedir. Vergiye tabi gayrimenkul değerinin gerçek değerinin doğru bir biçimde tespit edilememesi mükellefi servetiyle orantısız bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakabilmektedir.

⁹⁹ AYM, *Recep Tarhan ve Afife Tarhan Başvurusu*, No. 2014/1546, 2.2.2017.

¹⁰⁰ Madde 1, Mülkiyetin korunması

“Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.”

¹⁰¹ AYM, *A.N.A Başvurusu*, No. 2014/109, 20.9.2017.

Bu durum devletlere geniş bir takdir yetkisi tanımaktadır (Gemalmaz, 2018). Bu bağlamda gayrimenkul mülkiyetini doğrudan ilgilendiren emlak vergisinde vergi matrahının başka bir ifadeyle gayrimenkul değerinin gerçeğe uygun belirlenmesi ölçülülük şartının sağlanabilmesi için önemlidir.

3.4.3 Sorunlar ve çözüm önerileri

Emlak vergisi, gayrimenkulün değeri üzerinden alınan ve gayrimenkul mülkiyetine dayanan bir servet vergisidir. Bu nedenle verginin adil, dengeli ve ekonomik gerçeklerle uyumlu biçimde tahakkuk ettirilebilmesi doğrudan doğruya gayrimenkul değerinin doğru ve güncel biçimde tespitine bağlıdır. Mevcut sistemde vergilendirmeye esas alınan değerler çoğu zaman piyasa koşullarından uzak, teknik ve hukuki olarak yetersiz ölçütlere dayanmaktadır. Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan On Birinci Kalkınma Planı'nda (2019–2023), emlak vergisinin matrahını oluşturan değerlerin güncellikten uzak olduğu açık biçimde dile getirilmiştir. Söz konusu planda bu durum şu şekilde ifade edilmiştir:

“Emlak vergisinin matrahını oluşturan değerlerin, taşınmazın gerçek değerini aksettirmediği hemen herkesçe bilinen ama görmezden gelinen bir gerçektir. Bu değerlerin gerçek değerlere çıkarılması ve emlak vergisi oranlarının da eş zamanlı olarak indirilmesi, emlak vergisi yönünden gerek mükellefi gerekse hazineyi olumlu ya da olumsuz etkilemeyecektir.”

Piyasa değerine dayalı düşük oranlı bir emlak vergisi sistemi gönüllü uyumu artıracak ve tahsilat etkinliğini yükseltecektir. Bu çerçevede emlak vergisinde matrah tespitine ilişkin yapısal ve uygulamaya dönük sorunlar ele alınmakta ve çözüm önerileriyle birlikte değerlendirilmektedir.

Bina vergi değerinin belirlenmesine ilişkin olarak esas alınacak ölçütler ve sınıflandırmalar EVT’de ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Ancak söz konusu düzenlemeler uygulamada büyük ölçüde dikkate alınmadığı görülmektedir. Öte yandan Tüzük hükümleri uygulansa dahi günümüz şartları karşısında yetersiz kaldığı ve kapsamlı bir güncelleme ihtiyacı taşıdığı açıktır. İlk olarak, su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi temel belediye hizmetlerinin olup olmadığı gayrimenkul değerini etkileyen unsurlar arasında yer almaktadır. Tüzüğün hazırlandığı dönemde altyapı hizmetlerinin kırsal bölgelerde sınırlı düzeyde bulunması nedeniyle ayırt edici unsur olarak kabul edilmiştir (Kurt, 2018). Ancak günümüzde söz konusu hizmetlerin büyük ölçüde yaygınlaşmış olması nedeniyle, bu ölçütün taşınmazlar arasında anlamlı bir değer farklılığı yaratma gücü azalmıştır. Bir diğer ölçüt, gayrimenkulde asansör, kalorifer veya klima gibi

donanımların bulunup bulunmadığıdır. Bina vergi değerinin tespitinde metrekaresi normal inşaat maliyet bedeline, ilan edilen bedelde dikkate alınmamışsa, kalorifer veya klima tesisatı için %8, asansör için ise %6 oranında ilave yapılması öngörülmektedir. Ancak günümüzde çok katlı yapıların neredeyse tamamında bu donanımlar standart hale gelmiş olup artık lüks nitelik taşımamaktadır.

Bina değerinin tespitinde kullanılan en temel unsurlardan biri yapının dâhil olduğu inşaat sınıfıdır. Ancak halen yürürlükte olan Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel'in belirleyici ölçütleri günümüz yapı teknolojileri, malzeme kullanımı, enerji verimliliği, akıllı bina sistemleri gibi gelişmeleri yansıtmamaktadır. Bu nedenle söz konusu sınıflandırma yapı teknolojileri ve çağdaş konut standartları esas alınarak yeniden düzenlenmelidir. Yapı malzemesi, yalıtım özellikleri, enerji verimliliği, çevre dostu bina tasarımları, dijital altyapı gibi unsurlar dikkate alınarak teknik uzmanlığa sahip bir komisyon tarafından sınıflandırma cetveli güncellenmelidir. Hazırlanacak yeni cetvelin belirli aralıklarla, örneğin her beş yılda bir, gözden geçirilmesi ve gerekli görülmesi halinde güncellenmesi yasal zorunluluk haline getirilmelidir. Bununla birlikte inşaat türüne bağlı olarak uygulanan Aşınma Paylarına İlişkin Oranları Gösterir Cetvel'in de günümüz yapı ömrü, malzeme kalitesi ve bakım-onarım standartlarını yansıtacak şekilde yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Emlak vergisi mevzuatında birden çok cadde veya sokağa cephesi bulunan bina ve arsaların vergi değerinin hesaplanmasında hangi cephenin esas alınacağına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durum uygulamada farklılıklara ve uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Açık ve bağlayıcı bir hüküm ile düzenlenebilecek nitelikte olmasına rağmen hala yargıya taşınmakta ve içtihatlarla çözümlenmeye çalışılmaktadır. Düzenlenmesi gereken bir başka durum ise, özel nitelikli taşınmazların, özellikle alışveriş merkezi, site, sanayi tesisi gibi yapılara ilişkin arsaların, cadde/sokak bazlı birim değer sistemi içinde gerçek değerlerini yansıtmaktan uzak kalmasıdır. Nitekim VDDK 12 Haziran 2025 tarihli kararında alışveriş merkezine ait arsanın değer bakımından farklı bölge olarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Mevzuattaki istisnaların dar yorumu ve değer bakımından farklı bölge kavramının belirsizliği, bu tür gayrimenkullerin emsallerine kıyasla eksik ya da hatalı vergilendirilmesine neden olabilmektedir. Bu çerçevede gerek birden fazla cepheli gayrimenkuller için gerek değer bakımından farklılık arz eden bölgeler için kanuni bir düzenleme yapılmalıdır. Bu yönde yapılacak yasal düzenlemeler,

hem takdir komisyonları açısından uygulama birliğini sağlayacak hem de mükellefler yönünden hukuki güvenlik ve vergide adalet ilkelerini güçlendirecektir.

Her ne kadar EVT’de gayrimenkullerin parsel ve bağımsız bölüm düzeyinde değerlemeye tabi tutulabileceği öngörülse de uygulamada bu ilkeye riayet edilmemektedir. Değerleme çoğunlukla sokak temelli olarak gerçekleştirilmektedir. Üstelik yerinde herhangi bir inceleme yapılmaksızın önceki dönemden kalan veriler üzerinden farazi ya da göz kararı artışlar ile yeni değerler belirlenebilmektedir (Kurt, 2018). Kurt (2018), bu durumu takdir komisyonu üyelerinin geçici olarak görevlendirilmeleri, bu işi meslek edinmiş kişiler olmamaları, gerçek ve bağımsız bölüm temelindeki değerlemenin uzun zaman alacak olması ve EVT’de bunun emredici değil, tercih edilebilir bir yöntem olarak sunulması ile açıklamış ve bu hükmün emredici hâle getirilmesini önermiştir. Bu sorunun önüne geçilebilmesi için yalnızca mevzuat düzeyinde bir değişiklik yeterli değildir. Aynı zamanda değerlendirme sürecinde yerinde incelemeyi zorunlu kılacak denetim ve kontrol mekanizmalarının kurulması, takdir komisyonlarının değerlendirme faaliyetleri üzerinde kurumsal gözetim sağlanması ve işlem süreçlerine ilişkin şeffaflık standartlarının belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca komisyon kararlarının belirli kriterlere dayalı gerekçelendirilmesini zorunlu kılacak düzenlemeler getirilmelidir. Ek olarak dijital harita altyapısı, coğrafi bilgi sistemleri ve kamuya açık veri portalları ile desteklenmiş bir değerlendirme sistemi oluşturulması da uygulama birliğini ve teknik doğruluğu güçlendirecektir.

Gayrimenkul değerlemesi, teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren ve mesleki bir yeterlilik çerçevesinde yürütülmesi gereken bir faaliyettir. Ancak emlak vergisine esas olacak gayrimenkul değerleri bu alanda uzmanlığı bulunmayan kişilerden oluşan takdir komisyonları tarafından belirlenmektedir. Komisyon üyeleri arasında belediye temsilcilerinin sayıca fazla olması, özellikle arsalara ait takdir komisyonlarında iki üye ile belediyenin yer alması, komisyon başkanının aynı zamanda belediye başkanı olması ve mahalle muhtarının da seçimle göreve gelen bir kişi olarak komisyona katılması, karar alma süreçlerinde belediyelerin belirleyici ağırlığını açıkça ortaya koymaktadır. Üstelik bu kişilerin gayrimenkul değerlemesini meslek edinmiş olmamaları ve bu işi sürekli yapmamaları, takdir işlemlerinin nesnelliğini ve teknik doğruluğunu zayıflatmaktadır. Takdir komisyonlarının yapısında reform ihtiyacı olduğu açıktır. Bu bağlamda, komisyonlara en azından bir veya birkaç SPK lisansına sahip değerlendirme uzmanının üye

ya da danışman statüsünde dâhil edilmesi yönünde bir düzenlemeye gidilmesi mümkündür. Elbette, söz konusu süreç vergilendirme işleminin bir parçası olduğundan tüm komisyon üyelerinin gayrimenkul değerlendirme uzmanı olması zorunlu ya da pratik açıdan beklenebilir olmayabilir. Ancak hiçbir teknik uzmanın yer almadığı bir yapıda takdir işlemleri mesleki standartlardan, teknik esaslardan dolayısıyla gayrimenkulün gerçek değerinden uzaklaşmaktadır. Bu durum vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle komisyonların yapısı gözden geçirilmeli, en azından belirli sayıda lisanslı değerlendirme uzmanının komisyonlarda yer alması ve sürekli görev yapan, uzmanlık sahibi personelin bu sürece dâhil edilmesi sağlanmalıdır.

Emlak vergisi mükellefleri takdir komisyonu kararlarına karşı yargı yoluna başvurabilmektedir. Ancak uygulamada, mahkemeler genellikle bilirkişi görevlendirmekte ve nihai kararlarını büyük ölçüde bilirkişi raporuna dayandırmaktadır. Bu durum aslında teknik bir değerlendirme olan değerlendirme işleminin mahkemeler tarafından doğrudan denetlenmesinden ziyade bilirkişiye havale edilerek çözümlendiğini göstermektedir. Sonuç olarak bilirkişi görüşünün esas alınması suretiyle gerçekleştirilen yargısal denetim hem mahkemelerin iş yükünü artırmakta hem de değerlendirme ihtilaflarının tekrar tekrar uzman raporlarına bağlanması yoluyla kamusal kaynakların verimsiz kullanımına neden olmaktadır. Bu sorunun önüne geçebilmek amacıyla takdir komisyonu kararlarına karşı yargıdan önce başvurulabilecek, teknik donanıma sahip bağımsız bir üst itiraz merciinin kurulması yerinde olacaktır. Bu üst kurul gayrimenkul değerlendirme konusunda uzmanlaşmış kamu görevlileri ile SPK lisanslı değerlendirme uzmanlarından oluşabilir. Kurul, itirazları dosya üzerinden incelemenin yanı sıra gerektiğinde yerinde tespit yapabilmelidir. Kararlarını yazılı, gerekçeli olarak vermeli ve emsal nitelikli karar örneklerini kamuoyuna açık şekilde yayımlayabilmelidir. Böyle bir yapı hem mükelleflerin mahkemeye gitmeden önce teknik ve idari anlamda bir çözüm yolu denemesine olanak tanıyacak hem de değerlendirme işlemleri üzerinde ikinci düzey bir kalite kontrol mekanizması işlevi görecektir. Uzmanlık temelli bu idari çözüm süreci sayesinde yargının üzerindeki yük azalacaktır. Ayrıca uyuşmazlıkların daha hızlı ve teknik esaslara dayalı biçimde çözümlenmesi mümkün olacaktır.

4 SONUÇ

Vergi mevzuatında gayrimenkuller hem servet unsuru olmaları hem de gelir ve harcamaya konu olan işlemler dolayısıyla vergiye tabi tutulmaktadır. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından elde edilen gelir niteliğine göre ticari kazanç yahut değer artış kazancı olarak gerçek kişilerin gelirini oluşturuyorsa gelir vergisine, kurum kazancına dâhil ediliyorsa kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Benzer şekilde gayrimenkulün kiraya verilmesi suretiyle elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmektedir. Satış veya kiralama işlemleri belirli şartlar altında katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Gayrimenkul mülkiyetine bağlı olarak emlak vergisi, gayrimenkulün karşılıksız edinilmesi durumunda ise veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Bu yönüyle gayrimenkullerin dolaylı olarak da olsa gelir, harcama ve servet unsurlarının tamamıyla ilişkilendirilebildiğini söylemek mümkündür.

Emlak vergisi, antik ve ortaçağ dönemlerine uzanan köklü geçmişiyile bilinen ve alışıldık bir vergidir. Dünyanın birçok ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de Osmanlı İmparatorluğu döneminden bu yana gayrimenkuller üzerinden emlak vergisi veya başka adlarla vergi alınmaktadır. Ancak gayrimenkul değerinin başka bir ifadeyle vergi matrahının doğru tespiti konusunda hala çözülememiş pek çok problem vardır. Emlak vergisi matrahını oluşturan değerlerin gayrimenkulün gerçek değerini yansıtmadığı herkesçe bilinen bir gerçektir. Uygulamada değer belirlenirken dikkate alınmayan pek çok unsur vergi değerinin gerçeğin altında kalmasına neden olmaktadır. Bu durum hem vergi gelirlerini azaltmakta hem de mükellefler arasında adil bir vergilendirmeyi engellemektedir. Ayrıca bazı durumlarda bu eksiklikler mülkiyet hakkının ihlaline kadar varan sorunlara neden olabilmektedir.

Ülkemizde emlak vergisine tabi gayrimenkul değerinin takdir ve tespiti 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerine göre yapılmaktadır.

Binalar için vergi değerinin belirlenmesinde Tüzük gereği dikkate alınması gereken ölçütler çoğu zaman göz önünde bulundurulmamaktadır. Oysa bu ölçütler zaten yetersizdir. Buna rağmen uygulanmadığında gerçeğe uygun bir değere yaklaşmak zorlaşmaktadır. Ayrıca inşaat sınıflarını belirleyen cetvelde yer alan kriterler 1982 yılına dayandığından günümüz mimarisi ve teknolojik gelişmeler karşısında eskimiştir. Bugün akıllı evler ve modern yapılar inşa edilmektedir. Metrekare üzerinden yapılan değerlendirme

bağımsız bölümler arasında gayrimenkulün değerini yalnızca alanına indirgemekte ve yanıltıcı sonuçlara neden olmaktadır. Binanın değerini artıran veya azaltan diğer tüm özellikler yok sayılmaktadır. Bir diğer sorun uygulamada cadde veya sokak bazlı yapılan değerlemedir. Böyle bir durumda takdir edilecek değerlerin doğruluğu bir yana tamamen farklı nitelikteki gayrimenkuller için aynı değer takdir edilmektedir. Bunların yanı sıra mevcut bir düzenlemesi bulunmayan bazı hususlar vardır. Birden fazla cadde veya sokağa cephesi bulunan binalarda emlak vergisi matrahının tespitinde hangi cephenin esas alınacağı Danıştay kararları ile yerleşik içtihat haline gelmiş olsa da bu konuda kanuni bir düzenlemeye ihtiyaç vardır. Nitekim bu eksiklik 1998 yılından günümüze dek uyuşmazlıklara konu olmaya devam etmektedir.

Arsa ve arazilerin değeri üzerinde etkili olabilecek unsurlar binalara kıyasla daha sınırlı olmasına rağmen değerın takdirinde yaşanan sorunlar devam etmektedir. Arsalara ilişkin takdir cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler dikkate alınarak yapılmaktadır. Değer takdirinde arsa veya arazinin kullanım amacı, gelir potansiyeli gibi değerini doğrudan etkileyen unsurlar dikkate alınmalıdır. AYM, bu unsurlar dikkate alınmadan takdir edilen değeri mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bulmuş ve mülkiyet hakkına ölçsüz müdahale olarak değerlendirerek mülkiyet hakkının ihlaline karar vermiştir. Genel görüş, emlak vergisinde takdir edilen değerlerin çoğunlukla gerçek değerinden düşük olduğu yönündedir. Değerlerin gerçeğin üzerinde belirlenmesi de ciddi bir sorundur ve mülkiyet hakkının ihlaline yol açabilmektedir. Dolayısıyla emlak vergisinde doğru bir değerlendirme yapılması, hem eksik hem de fazla takdirden kaynaklanabilecek hak ihlallerinin önüne geçmek için zorunludur. Ancak bu görüldüğü kadar basit değildir. Vergi ve değerlendirme bir araya geldiğinde sorunların ortaya çıkması kaçınılmazdır.

Gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi gelişmiş ülkelerde de emlak vergisinde değerlendirme ciddi bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Almanya örneği, emlak vergisinde gerçeği yansıtmayan değerlerin yarattığı sorunları açıkça göstermektedir. Emlak vergisi uygulamasının Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı bulunarak düzenleme yapılmaması durumunda tamamen yürürlükten kaldırılacak olmasının göze alınması sorunun büyüklüğünü ortaya koymaktadır. Almanya beş yıllık bir süreçte 36 milyon gayrimenkulün yeniden değerlemesini yaparak emlak vergisi reformunu hayata geçirmiştir. Buna karşılık Fransa’da reform planlama aşamasında kalmış, süreç defalarca

ertelenmiştir. Sadece mesleki amaçlı kullanılan gayrimenkul değerleri yeniden belirlenmiştir. Bu da iş yerlerinin daha yüksek vergilendirilmesine neden olduğu için eleştirilmektedir. Birleşik Krallık'ta da vergiye esas alınan gayrimenkul değerlerinin piyasa değerinden uzak olduğu düşünülmektedir. Ayrıca az sayıda ülkede görülen gayrimenkullerin değer aralıklarına göre sınıflara ayrılarak emlak vergisi tutarının hesaplanması, değerlerin güncel piyasa değerinden uzak kalmasının yanı sıra farklı sorunlara neden olmaktadır. Eşik değerlerin çevresindeki benzer gayrimenkullerin mükellefleri arasında ciddi vergi yükü farklılıkları oluşmaktadır. Aynı değer aralığında ise uç değerlerdeki gayrimenkullere sahip mükellefler aynı vergiyi ödemektedir. Bu durum emlak vergisinde hem yatay hem de bölgesel eşitsizlikleri derinleştirmektedir. Diğer ülkeler ile kıyaslandığında ABD'de emlak vergisine esas değerlerin daha güncel olduğu söylenebilse de eyalet ve ilçeler arasında büyük farklar bulunmaktadır. Ancak değerlendirme sınırlamaları ile gayrimenkul değerlerin dondurulması başka bir ifadeyle belirli bir tarihteki değerinin esas alınması eşitsizliklere yol açmaktadır. Gayrimenkulün edinim tarihi dikkate alınarak aynı nitelikte hatta daha düşük değerli bir gayrimenkulün bile daha yüksek vergilendirilmesine neden olabilmektedir.

Emlak vergisinde, uzmanlık ve ileri düzeyde teknik bilgi gerektiren, kurumsallaşmış bir meslek olan gayrimenkul değerlendirme seviyesinde bir değerlendirme yapmak hem yüksek maliyetli hem de idari açıdan zordur. Hatta pratikte çok gerçekçi değildir. Tüm bunlar göze alınsa dahi teknik sorunların ötesinde emlak vergisinde etkin bir vergileme için merkezi ve yerel yönetimler ile vergi idarelerinin ortaklaşa sergileyeceği güçlü bir kararlılık gerekmektedir. Ancak yerel yönetimlerin seçmen tepkisi ve oy kaybı endişesi emlak vergisinde reform yapılmasını, değerlerin güncellenmesi güçleştirmektedir.

Türkiye'deki emlak vergisinde değerlemeye ilişkin yapısal sorunlar yalnızca ülkeye özgü değildir. Emlak vergisinin doğasından kaynaklanan değerlendirme güçlükleri birçok ülkede benzer sorunlar yaratmaktadır. Gayrimenkul değerlerinin yeniden belirlenip uygulamaya konulmasında dahi belirli bir süre geçmesi gerektiğinden bu süreçte değerler güncelliğini kaybedebilmektedir. Yeniden değerlemede öngörülen artış oranı gayrimenkul değerindeki gerçek artış tam olarak yansıtmıyorsa ikinci seneden itibaren vergi gerçeğe yakın değerinden uzaklaşmakta ve gayrimenkulün gerçek değeri üzerinden vergi alınamamaktadır. Dolayısıyla emlak vergisinde adil, güncel ve şeffaf bir değerlendirme sisteminin oluşturulması yalnızca teknik değil çok boyutlu bir reformu gerektirmektedir.

Değerlerin belirlenmesinden sonra düzenli güncellemeler yapılması ve piyasa koşullarına duyarlı bir endeksleme oranı seçilmesi, vergi matrahının gerçeğe yakın kalmasını sağlayacaktır. Değerlemede kullanılacak kriterlerin açık ve standart bir şekilde tanımlanması, sürecin denetlenebilir hale getirilmesi öngörülebilirliği ve mükellefin güvenini artıracaktır. Ayrıca değerlendirme işlemlerinin merkezi veya yerel idarelerin siyasi etkilerinden bağımsız, uzman ve kurumsal değerlendirme birimleri tarafından yürütülmesi eşitlik ve tarafsızlığı güçlendirecektir. Diğer ülkelerde yaşanan sorunlar ve uygulanan reformlar Türkiye için yol gösterici olabilecek niteliktedir. Bu ülkelerdeki uygulamalar yalnızca gerçeğe uygun değerlemenin vergi adaletini sağlamak için değil, aynı zamanda anayasal eşitlik hakkının korunması ve yerel yönetimlerin mali istikrarının güçlendirilmesi için de kritik olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla emlak vergisinde modern ve sürdürülebilir bir değerlendirme sistemi kurulması, kapsamlı bir mevzuat değişikliği ve güçlü idari kapasite ile desteklenmelidir.

KAYNAKÇA

- Açlar, A. ve Çağdaş, V. (2002). *Taşınmaz (gayrimenkul) değerlemesi*. TMMOB, Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası Yayını.
- Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Mirrlees, J., Myles, G., ve Poterba, J. M. (2011). *Tax by design: The Mirrlees review*. Oxford University Press. <https://ifs.org.uk/books/tax-design>
- Adam, S., Hodge, L., Phillips, D. ve Xu, X. (2020a). Revaluation and reform of council tax in Wales: impacts on different councils and household types. Institute for Fiscal Studies. <http://doi.org/10.1920/re.ifs.2020.0169>
- Adam, S., Hodge, L., Phillips, D. ve Xu, X. (2020b). Revaluation and reform: bringing council tax in England into the 21st century. Institute for Fiscal Studies.. <http://doi.org/10.1920/re.ifs.2020.0168>
- Adam, S., Phillips, D., ve Ray-Chaudhuri, S. (2025). Scottish council tax: Ripe for reform. Institute for Fiscal Studies. <http://doi.org/10.1920/re.ifs.2025.0007>
- Adam, S., ve Browne, J. (2012). Reforming Council Tax benefit. Institute for Fiscal Studies C123. <http://www.ifs.org.uk/publications/6183>.
- Akarsu, B. (1975). *Felsefe terimleri sözlüğü*. Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Akçakın, M. (2012). Değerleme kavram ve ölçüleri. *Vergi Raporu Dergisi*, (151), 7-15.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi* (6.bası) Filiz Kitabevi.
- Ali, M., Fjeldstad O.-H. ve Katera, L. (2017). Property taxation in developing countries. Bergen: Chr. Michelsen Institute (CMI Brief 1).
- Alkan, A. (2018). Gayrimenkul vergi değerini tespitinde kullanılan yöntemlere bir bakış ve Türkiye uygulamasının analizi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (359), 107-117.
- Alkan, M., ve Özfidan, F. (2016). Taşınmaz değerlemesine yönelik coğrafi bilgi sistemi tasarımı ve uygulaması. *Karaelmas Fen Ve Mühendislik Dergisi*, 6(2), 334-344.
- Alp, A. ve Yılmaz, U. (2000). *Gayrimenkul finansmanı ve değerlemesi*. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası.
- Alpaslan, H.İ. (2015). TMS/TFRS kapsamında gayrimenkul değerlendirme ve gerçeğe uygun değer tespiti emsal karşılaştırma ve gelir indirgeme yöntemleri üzerine bir uygulama. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 4(2).
- Anderson, N. B. (2006). Property tax limitations: an interpretative review. *National Tax Journal* 59 (3), 685-694. <https://doi.org/10.17310/ntj.2006.3.18>
- André, M., ve Meslin, O. (2021). Et pour quelques appartements de plus: Étude de la propriété immobilière des ménages et du profil redistributif de la taxe foncière. *Institut des politiques publiques* (Çalışma Belgesi No. 2021-004).
- Andriessen, D.G. (2005). *Value, valuation and valorisation*. Den Haag: Krie. https://www.researchgate.net/publication/251768569_Value_Valuation_and_Valorisation
- Antalya, G. (2016). Manevi zararın belirlenmesi ve manevi tazminatın hesaplanması -Türk hukukuna manevi zararın iki aşamalı olarak belirlenmesine ilişkin model önerisi-. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 22(3), 221-250.
- Appraisal Institute. (tarihsiz). About. (Mayıs 11, 2025), <https://www.appraisalinstitute.org/about> adresinden alındı.
- Arslan, M., ve Biniş, M. (2014). Amerika Birleşik Devletleri'nde mahalli idarelerin mali yapısı ve merkezi idare ilişkileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 9(1), 149-174.
- Assemblée nationale (2025, 10 Haziran). *Question écrite n° 410 : Révision des valeurs locatives des locaux d'habitation*. <https://questions.assemblee-nationale.fr/q17/17-410QE.htm>
- Assemblée nationale. (2024, 19 Ekim). Amendement n° I-3062 sur le projet de loi de finances pour 2025 [Değişiklik önergesi, après article 16].

- Aşçı-Akıncı, N. (2022). *Teoride ve uygulamada emlak vergisi*. On İki Levha Yayıncılık.
- Ataman, Ü. (1994). *Muhasebede dönem sonu işlemleri*. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.
- Ataman, Ü. (1999). *Genel muhasebede dönem sonu işlemleri* (Cilt 2). Türkmen Kitabevi.
- Avenancio-León, C., ve Howard, T. (2020, July). The assessment gap: Racial inequalities in property taxation (Institute Working Paper No. 34). Federal Reserve Bank of Minneapolis. <https://doi.org/10.21034/iwp.34>
- Aydın, F. (2024). *Gayrimenkul vergi hukuku*. Adalet Yayınevi.
- Aydos, O.S. (2021). *Pratik eşya hukuku* (4.baskı). Gazi Kitabevi.
- Ayhan, U. (2008). Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler. *Sayıştay Dergisi*, (70), 103-120.
- Batirel, Ö.F. (1974). *Teoride ve Türk vergi sisteminde değerlendirme*. İstanbul Matbaası.
- Baxter, J.S. (2007). Re-engineering a valuation degree: how did we get here and where do we go?. *Journal of Property Investment & Finance*, 25(5), 444-467. <https://doi.org/10.1108/14635780710776666>
- Bayazıtlı, E. (2020). Muhasebede değerlendirme. İçinde S.Selimoglu ve E.Kaya (Ed.). *Envanter ve bilanço*. (ss. 24-39). Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Bektöre, S. (1969). Vergi bilançosunun ticari bilanço karşısındaki durumu. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (5)1, 235-256.
- Berry, C. R. (2021). Reassessing the property tax [SSRN Electronic Journal]. SSRN. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3800536>
- BFH, (2014, 17 Aralık) - II R 14/13, DStRE 2015, 600. 65. <https://www.bundesfinanzhof.de/de/>
- BFH, (2014, 22 Ekim) - II R 16/13, BStBl. II 2014, 597. <https://www.bundesfinanzhof.de/de/>
- Bilici, N. (2023). *Türk vergi sistemi* (47.baskı). Savaş Yayınevi.
- Bird, R.M. ve Slack, E. (2002). Land and property taxation: a review. <https://www.semanticscholar.org/paper/Land-and-Property-Taxation%3A-A-Review-Bird-Slack/70bfb63ce50b6de587f923e6b12030de8c331f28>
- Bird, R.M. ve Slack, E. (2005). Land and property taxation in 25 countries: a comparative review, *CESifo DICE Report*, 3(3), 34-42.
- Black, H.C. (1979). *Black's law dictionary*. West Publishing. <https://www.ljudska-pisarna.si/wp-content/uploads/2022/04/Blacks-Law-Dictionary-Fifth-Edition-1979.pdf>
- Blackledge, M. (2009). *Introducing property valuation*. Routledge.
- Bonbright, J.C. (1934). The valuation of real estate for tax purposes. *Columbia Law Review*, 34(8), 1397-1438. <https://doi.org/10.2307/1115452>
- BORIS-D. Bodenrichtwertinformationssystem für Deutschland. <https://www.bodenrichtwerte-boris.de/boris-d/?lang=en>
- Bostan, M. K., ve Karakuş, S. (2022). Gayrimenkul değerlemesinin emlak vergisi üzerine etkilerinin incelenmesi: Tokat ili Turhal ilçesi örneği. *The Journal of International Scientific Researches*, 7(3), 242-259. <https://doi.org/10.23834/isrjournal.1148020>
- Broisy, T. ve Langley, A. (2025). When property values rise, do property taxes rise too? Lincoln Institute of Land Policy. <https://www.lincolninstitute.edu/publications/policy-downloads/property-values-rise-property-taxes-rise-too/>
- Brunori, D. (2003). *Local tax policy: a federalist perspective*. The Urban Institute Press.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Türk vergi sistemi* (8.baskı). Batı Türkel Yayıncılık.
- Bundesministerium der Finanzen. (2019). Analysen und Berichte: Grundsteuerreform – verfassungsfest, einfach und sozial gerecht. *BMF Monatsbericht*.
- Bundesministerium der Finanzen. (2021). Analysen und Berichte: Überblick zur Grundsteuerreform – Wie die Länder das neue Grundsteuerrecht umsetzen. *BMF Monatsbericht*.

- Bundesministerium der Finanzen. (2022). Umsetzung der Grundsteuerreform – Abgabe einer Erklärung. *BMF Monatsbericht*.
- Bundesministerium der Finanzen. (2024). *Die neue Grundsteuer: Häufig gestellte Fragen*.
- Bundesrat. (2016). *Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Bewertungsgesetzes* (Drucksache 515/16).
- Büyükkaracıoğlu, N. (2021). *Modern methods approach in real estate valuation*. Iksad Publishing House.
- Büyükkaracıoğlu, N., Altınışık İ ve Uzun, H. (2017). Türkiye’de gayrimenkul değerleme çalışmalarında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Teknik Araştırmalar Dergisi* (14), 77-91.
- BVerfG, Judgment of the First Senate of 10 April 2018 - 1 BvL 11/14 -, paras. 1-182, https://www.bverfg.de/e/ls20180410_1bvl001114en
- Can, B., Bülbül, Z. Ve Dağışan, Z. (2019). *Açıklamalı ve içtihatlı emlak vergisi uygulaması*. Türkiye Belediyeler Birliği. <https://www.tbb.gov.tr/>
- Ceyhan, B. (1968). *Vergi muhasebesi yönünden değerlendirme*. Memleket Matbaası.
- Chapelle, G., Fabre, B., ve Lallemand, C. (2020). *Révision des valeurs locatives sur les locaux d’habitation: Une évaluation sur grandes agglomérations* [Araştırma raporu, Institut des politiques publiques, Rapport IPP No. 29]. HAL. <https://shs.hal.science/halshs-03079790v1>
- Code général des impôts [CGI]. <https://www.legifrance.gouv.fr/>
- Commission on Local Tax Reform. (2015). *Just change: a new approach to local taxation*. <https://www.gov.scot/binaries/content/documents/govscot/publications/foi-eir-release/2024/01-e/foi-202300377074/documents/foi-202300377074---information-released---annex-a/foi-202300377074---information-released---annex-a/govscot%3Adocument/FOI%2B202300377074%2B-%2BInformation%2BReleased%2B-%2BAnnex%2BA.pdf>
- Connolly, K. D., & Bell, M. E. (2014). Consequences of Assessment Limits. *Public Finance and Management*, 14(2), 133-164. <https://doi.org/10.1177/152397211401400203>
- Constitution du 4 octobre 1958. <https://www.legifrance.gouv.fr/>
- Cour des comptes. (2023). *Les taxes foncières Exercices 2016-2021*. <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/les-taxes-foncières>
- Çabuk, A. (2001). *Muhasebede dönem sonu işlemleri* (3.baskı). Vipaş Yayınları.
- Çelik, K. (2022). Gayrimenkul değerlemesinde geleneksel yöntemler. *Gümüşhane Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 12(1), 246-259. <https://doi.org/10.17714/gumusfenbil.925678>
- Çınar, S. (2007). *Değerleme ilkeleri ve Türkiye uygulaması* (Yayın Numarası: 207545) [Yüksek Lisans tezi, Gazi Üniversitesi]. Ulusal Tez Merkezi.
- Dale, P.F. ve McLaughlin, J.D. (1988). *Land information management: an introduction with special reference to cadastral problems in third world countries*. Oxford University Press.
- Damga Vergisi Kanunu (196), Resmi Gazete, 11751 (11 Temmuz 1964).
- Danıştay Dergisi (1980), Sayı 36-37. <https://www.danistay.gov.tr/danistay-dergiler>
- Demir, Ş. (2014). Türkiye muhasebe ve finansal raporları standartları TMS/TFRS, VUK değerlendirme yaklaşımı (2.baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Dimopoulos, T. (2015). Overview of property taxation systems. https://www.academia.edu/65398393/Overview_of_property_taxation_systems
- Direction générale des Finances publiques. (2024a). *French tax law: 2024 brochure*. https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/3_Documentation/brochures/french_tax_law_brochure_2024.pdf
- Direction générale des Finances publiques. (2024b). *Impôt sur le revenu: Brochure pratique 2024*. https://www.impots.gouv.fr/www2/fichiers/documentation/brochure/idl/idl_2024.pdf

- Dray, S., Landais, C. ve Stantcheva, S. (2023). Wealth and property taxation in the United States (NBER Working Paper No.31080). National Bureau of Economic Research.
<http://doi.org/10.3386/w31080>
- Durmuş, A.H. (1979). Envanterde değerleme ve muhasebe işlemleri. İTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları.
- Ecalte, F. (2021). *Comment réviser les valeurs cadastrales ?*. <https://www.fipeco.fr/fiche/Comment-r%C3%A9viser-les-valeurs-castrales-%3F> (Erişim Tarihi: 01.06.2025)
- Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin ekonomik analizi* (2.baskı). Dora Yayıncılık.
- Emlak Vergisi Kanunu (1970), Resmi Gazete, 13576, (29 Temmuz 1970).
- Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük (1972), Resmi Gazete, 14129 (15 Mart 1972).
- Ergin, N.E. (2016). Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS'nin değerleme ölçülerinin karşılaştırılması. *Vergi Dünyası Dergisi*, (418), 9-20.
- Eroğlu, N. (1995). *Açıklamalı ve içtihatlı Vergi Usul Kanunu* (2.Baskı). Adalet Matbaacılık.
- European Commission. (2012). *Possible reforms of real estate taxation: criteria for successful policies* (European Economy Occasional Papers No. 119). Publications Office of the European Union.
- European Commission. (tarihsiz-a). *EU Countries*. https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/eu-countries_en
- European Commission. (tarihsiz-b). *Taxes in Europe Database v4*.
https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/advanced-search
- Falls, L.C., Haas, R. ve Tighe, S. (2004, 19-22 Eylül). *A comparison of asset valuation methods for civil infrastructure* [Bildiri]. Coordinating Pavement and Maintenance Management with Asset Management Session Of the 2004 Annual Conference of the Transportation Association of Canada, Quebec City, Quebec.
- Fischel, W.A. (2001). Homevoters, municipal corporate governance, and benefit view of the property tax. *National Tax Journal*, (54)1, 157-173. <https://doi.org/10.17310/ntj.2001.1.08>
- Fisher, R.C. (2024). Property taxes: what everybody needs to know (Working Paper WP21RF1). Lincoln Institute of Land Policy. <https://www.lincolnst.edu/publications/working-papers/property-taxes/>
- Floyd, C.F. (1990). *Real estate principles*. Dearborn Financial Publishing.
- Foster, J.R. (1972). Multi-purpose aspects of property valuation. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*, 65, 353–362.
<http://www.jstor.org/stable/23407889>.
- French, N. (1997). Market information management for better valuations: part I-concepts and definitions of price and worth. *Journal of Property Valuation & Investment* 15(5), 403-410.
<https://doi.org/10.1108/14635789710189164>
- Fuest, C., Immel, L., Meier, V., & Neumeier, F. (2018). *Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen*. ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München. <https://www.ifo.de/projekt/2018-07-30/die-grundsteuer-deutschland-finanzwissenschaftliche-analyse-und-reformoptionen>
- Gaddy, W.E. ve Hart, R.E. (2003). *Real estate fundamentals*. Dearborn Real Estate Education.
- Galles, G. M., ve Sexton, R. L. (1998). A tale of two tax jurisdictions: the surprising effects of California's Proposition 13 and Massachusetts' Proposition 2½. *The American Journal of Economics and Sociology*, 57(2), 123–133.
- Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği (2013), Resmi Gazete, 28660 (28 Mayıs 2013).
- Geçer, A.E. (2016). Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde ticari kar mali kar ayrımı. *KHUKA Dergisi*, 2016/1-2, 13-28.
- Gelir Vergisi Kanunu (1960), Resmi Gazete, 10700 (6 Ocak 1961).

- Gelirler Genel Müdürlüğü. (1949). *Vergi Usul Kanunu ve izahları* (Yayın No.4). T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları.
- Gemalmaz, H.B. (2018). *Mülkiyet hakkı*. https://www.anayasa.gov.tr/media/3548/06_mulkiyet_hakki.pdf
- Georgia Department of Revenue. (2025). Property tax millage rates. <https://dor.georgia.gov/>
- Gilbertson, B. ve Preston, D. (2005). A vision of valuation. *Journal of Property Investment & Finance*, 23(2), 123-140. <https://doi.org/10.1108/14635780510699998>
- Giles, C. ve Ridge, M. (1993). Right this time? An analysis of the first year's council tax figures. Institute for Fiscal Studies.
- Giray, F. (2010). *Maliye tarihi* (3.baskı). Ezgi Kitabevi.
- Gözen, M. (2019). Değer ve değerlendirme hakkında kavramsal ve kuramsal bir çalışma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi* 22(2), 374-382. <https://doi.org/10.29249/selcuksbmyd.481913>
- Graf, G. (2024). Grundsteuer-Reform - auch für das Bundesmodell keine Verfassungskonformität. *Wirtschaftsdienst*, 104, 275–279. <https://doi.org/10.2478/wd-2024-0073>
- Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/>
- Güngör, M. (2013). Değerleme kavramı ve ölçüleri. *Vergi Raporu Dergisi*, (171), 7-26.
- Hacıköylü, C. (2009). *Emlak vergisinde değerlendirme sorunu ve değer tespitine ilişkin öneriler* (Yayın Numarası: 101662) [Doktora tezi, Anadolu Üniversitesi]. Ulusal Tez Merkezi.
- Hacıköylü, C. (2017). Vergilendirme açısından gayrimenkullerde değerlendirme ve amortisman. İçinde M.E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde vergilendirme* (1.Basım, 193-205). Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Hacıköylü, C. ve Heper, F. (2010). Emlak vergisinde matrah tespitine ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri. *Maliye Dergisi*, 158, 1-14.
- Harris, B., ve Moore, B. D., 2013. Residential Property Taxes in the United States. Tax Policy Center. <https://taxpolicycenter.org/publications/residential-property-taxes-united-states>
- Haveman, M. ve Sexton, T.A. (2008). Property tax assessment limits: Lessons from thirty years of experience [Policy focus report]. Lincoln Institute of Land Policy. https://www.lincolnst.edu/app/uploads/legacy-files/pubfiles/property-tax-assessment-limits-full_0.pdf
- Hepşen, A. (2017). *Gayrimenkul değerlendirme esasları ve finans boyutu*. Literatür Yayıncılık.
- Higginbottom, J. (2010). State provisions for property reassessment (Fiscal Fact No. 223). Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/research/all/state/state-provisions-property-reassessment/#:~:text=reassessment%20of%20the%20property%20in,https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/17/amendements/0324A/AN/3062.pdf>
- Institut der deutschen Wirtschaft. (2011). Steuerwerte neu messen. *IW-Dienst*, 37(11), 2.
- International Valuation Standards Council. (2013). *International Valuation Standards*. https://www.valuersinstitute.com.au/docs/professional_practice/International%20Valuation%20Standards%202013.pdf
- International Valuation Standards Council. (2017). *Uluslararası Değerleme Standartları 2017* [Türkçe çeviri]. Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği. https://tdub.org.tr/uploads/1713774623_7f198ca9cc737c27553d.pdf
- International Valuation Standards Council. (2021). *International Valuation Standards*.
- International Valuation Standards Council. (tarihsiz). *About*. (Mayıs 11, 2025), <https://ivsc.org/about/> adresinden alındı.
- Kabakçı-Karadeniz, H. (2021). *Türkiye'de emlak vergisi ve değerli konut vergisi*. Seçkin Yayıncılık.
- Kahr, J. ve Thomsett, C.C. (2005). *Real estate market valuation and analysis*. John Wiley&Sons.

- Kamu Denetçiliği Kurumu, B. No: 2019/17389, 25/03/2020. <https://kararlar.ombudsman.gov.tr/Arama>
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Türkiye Muhasebe Standardı 36: Varlıklarda değer düşüklüğü*. <https://www.kgk.gov.tr/>
- Kaneti, S., Ekmekci E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi hukuku*. Filiz Kitabevi.
- Kara, İ., Yalçın, M.E. ve Kurt, S. (2022). Değerleme. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü.
- Kat Mülkiyeti Kanunu (1965), Resmi Gazete, 12038 (2 Temmuz 1965).
- Kenyon, D.A. (2024). Reflections on the US property tax: past, present, and future. *National Tax Journal*, 77(3), 579-602. <https://doi.org/10.1086/731311>
- Kılıç, O. (2021). Kamulaştırma davalarında yapı değerleme. *Türkiye Tarımsal Araştırmalar Dergisi*, 8(2), 256-260. <https://doi.org/10.19159/tutad.873120>
- Kocabıyık, İ. Ve Öktem, R. (2021). Gayrimenkul değerlemesinde çok boyutlu yaklaşımlar. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 160-177. <https://doi.org/10.29106/fesa.874843>
- Kokinis-Graves, C. (2006). Use of the cost, income and sales-comparison approaches in the valuation of real estate. *Journal of State Taxation*, 24(5), 22-32.
- Komşuoğlu-Yılmaz, N. (2023). Gayrimenkul Finansmanı (2.baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Komşuoğlu-Yılmaz, N. (2023). *Teoride ve uygulamada gayrimenkul finansmanı alım, satım, kiralama ve değerlendirme yapacaklar için*. Seçkin Yayıncılık.
- Köktürk, E. ve Köktürk, E. (2024). *Taşınmaz değerlendirme* (6.baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Koroğlu Ç. ve Anbarcı, M. (2024). *Şirket değerlendirme yaklaşımları: sektörel bazlı bir uygulama*. Gazi Kitabevi.
- Kuçuradi, İ. (2013). *İnsan ve değerleri*. Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları.
- Kurt, E. (2018). Emlak vergisi sisteminin değerlendirilmesi ve yeni düzenleme önerileri. İstanbul Ticaret Odası (İTO) / İstanbul Düşünce Akademisi, Yayın No: 2018-6.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (2006), Resmi Gazete, 26205 (21 Haziran 2006).
- Küçük, S. (2007). *Değerleme ve dönem sonu işlemleri*. Yaklaşım Yayınları, Yıl:15 Sayı:169.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet dönemi vergi tarihi* (1.cilt). Oluş Yayıncılık.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet dönemi vergi tarihi* (2.cilt). Oluş Yayıncılık.
- Larsen, J.E. (2003). Real estate: principles and practices. John Wiley & Sons.
- Leishman, C., Bramley, G., Stephens, M., Watkins, D. ve Young, G. (2014). After the Council Tax: Impacts of property tax reform on people, places and house prices. Joseph Rowntree Foundation. <https://www.jrf.org.uk/housing/after-the-council-tax-impacts-of-property-tax-reform-on-people-places-and-house-prices>
- LİDEBİR. (2024). Gayrimenkul Değerleme Sektör Raporu. <https://www.lidebir.org/sector-raporlari>
- Lisanslı Değerleme Şirketleri Birliği. (tarihsiz). Hakkımızda. (Mayıs 11, 2025), <https://www.lidebir.org/hakkimizda> adresinden alındı.
- Local Government Finance Act 1992. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/14/enacted>
- Löhr, D. (2016). Zum neuen Grundsteuer-Reformmodell der Länderfinanzminister – gerecht und verlässlich? *Betriebes Berater: Recht*, 71, 2075–2080.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2017). *Beyanname düzenleme kılavuzu* (Cilt 3). Maliye Hesap Uzmanları Derneği Sendikası.
- McCluskey, W. ve Williams, B. (1999). *Property tax: an international comparative review*. Ashgate.
- Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique. (2024). *Taxe foncière: Mode de calcul et réductions*. <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/taxe-fonciere-bati-calcul-reductions#>

- Murphie, T. L. A., & Petyukova, O. N. (2018). Particular features of real estate taxation regulation in France and in Russia. *Kutafin University Law Review*, 5(2), 434–443.
- Murphy, L., Snelling, C. Ve Stirling, A. (2018). A poor tax - Council tax in London: Time for reform, IPPR. <http://www.ippr.org/research/publications/a-poor-tax-council-tax-in-london>
- Mutluer, M.K. (2007). *Vergi özel hukuku*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (1998). *Kamu maliyesi teorisi* (10.baskı). Beta Yayınevi.
- Nazon, R. (2023). La fin de la fiscalité locale [Master tezi, Université de Montpellier]. HAL. <https://theses.hal.science/tel-04496055v1>
- North Dakota Office of State Tax Commissioner. (2025). Property tax. <https://www.tax.nd.gov/local-government/property-tax>
- Oğuzman, K., Seliçi, Ö. ve Oktay-Özdemir, S. (2020). Eşya hukuku (22.baskı). Filiz Kitabevi
- Oktar, A.S. (2018). *Türk vergi sistemi* (2.baskı). Türkmen Kitabevi.
- Okullu, C., Ünlüer-Öztürk, B., ve Keçecioglu, E. (2019). *Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenen mal rejimleri*. Türkiye Barolar Birliği.
- Onuş, A. (2020). Edinilmiş mallara katılma rejiminin tasfiyesinde değer biçme yöntemi ve zamanı. *Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (2), 309-342.
- Öncel, M., Çağan N., Kumrulu A. ve Göker, C. (2023). *Vergi hukuku* (32.baskı). Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2012). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. Seçkin Yayıncılık.
- Özkök, C. (2018). *Emsal Danıştay kararları çerçevesinde Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme*. Karahan Kitabevi.
- Öztürk, B. (2006). *Dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemleri*. (3.baskı). Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özyer, M.A. (2018). *Açıklama ve örneklerle Vergi Usul Kanunu ve uygulaması* (8.Baskı). Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Pagourtzi, E., Assimakopoulos V., Hatzichristos T. ve French, N. (2003). A review of valuation methods. *Journal of Property Investment & Finance*, 21(4), 383-401. <https://doi.org/10.1108/14635780310483656>
- Pehlivan, O. (2021). *Vergi hukuku*. Ekin Yayınevi.
- Perrotin, F. (2023, Şubat 2). *Fiscalité foncière : demandez le nouveau calendrier de réforme !*. <https://www.actu-juridique.fr/id/AJU007k5>
- Pirgaip, B. (2021). Maliyet yaklaşımı: kuram ve uygulama örnekleri. İçinde Y. Coşkun (Ed.). *Gayrimenkul değerlemesi ve finansı* (1.Basım, ss. 277-305). Seçkin Yayıncılık.
- Pope, T. ve Waters, T. (2016). A survey of the UK tax system. Institute for Fiscal Studies. <https://doi.org/10.1920/bn.ifs.2000.0009>
- Ramsett, D.E. (1998). The cost approach: an alternative view. *The Appraisal Journal*, 66(2), 172-180.
- Republic of Türkiye Ministry of Foreign Affairs. (tarihsiz). *Bölgeler*. <https://www.mfa.gov.tr/sub.tr.mfa?03af1e06-bd93-40cb-ae4f-2c4ac27672e7>
- Ring, A.A. ve North, N.L. (1967). *Real estate principles and practices*. Prentice-Hall.
- Rosengard, J.K. (2012). The tax everyone loves to hate: principles of property tax. *Harvard Kennedy School, M-RCBG Faculty Working Paper No: 2012-10*. https://www.hks.harvard.edu/sites/default/files/centers/mrcbg/files/MRCBG_FWP_2012_10-2012_Rosengard_Tax_Reform.pdf
- Royal Institution of Chartered Surveyors. (tarihsiz). *About RICS*. (Mayıs 11, 2025), <https://www.rics.org/about-rics> adresinden alındı.
- Rödding, A., & Uetermeyer, S. (2022). *Property tax reform 2022: A comparison of tax burdens and the need for contractual action in real estate transactions*. GÖRG.

- Sandford, M. (2024). Council tax: FAQs (House of Commons Library Research Briefing No. SN06583). House of Commons Library. <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN06583/SN06583.pdf>
- Sargın, B. ve Özkan, E. (2008). Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme esasları. *Vergi Raporu Dergisi*, (111), 13-21.
- Sarı, S. (2007). *Evlilik birliğinde yasal mal rejimi olarak edinilmiş mallara katılma rejimi*. Beşir Kitabevi.
- Schulz, R. (2003). *Valuation of properties and economic models of real estate markets* [Doktora tezi]. Humboldt-Universität zu Berlin, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät.
- Sénat. (2025, 5 Haziran). Question écrite n°03536 - 17e législature: *Évolution du mode de calcul des valeurs locatives des locaux professionnels* <https://www.senat.fr/questions/base/2025/qSEQ250203536.html>
- Service-public.fr. (2024). *Taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB)*. <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F59>
- Sheffrin, S. M. (2010). Fairness and market value property taxation. In R. Bahl, J. Martinez-Vazquez, & J. M. Youngman (Eds.), *Challenging the conventional wisdom on the property tax* (ss. 241–262). Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy.
- Shetty, D.V., Rao, B.R., Prakash, C. Ve S. V. (2020). Multiple regression analysis to predict the value of residential building and to compare with the conventional method values. *Journal of Physics: Conference Series*, 1706(1). <https://doi.org/10.1088/1742-6596/1706/1/012118>
- Shilling, J.D. (2002). Real estate (13.baskı). Cengage Learning.
- Slack, E. (2011). *The property tax—in theory and practice* (IMFG Paper No. 2). University of Toronto, Institute on Municipal Finance and Governance.
- Stareczek, R. (2009). Was macht eigentlich ein Immobilien-Sachverständiger? <https://www.immobiliensachverstaendige.info/>
- Şanver, S. (1968). *İşletme vergiciliği ve Türk vergi sistemi*. Başaran Matbaası.
- Şarkaya-İçelloğlu, C. (2013). *Gayrimenkul ekonomisi*. Derin Yayınları.
- Şeker, S. (1999). *Dönem sonu işlemleri* (Cilt 1). Yaklaşım Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2015). *Vergi hukuku* (6.baskı). Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). *Türk vergi sistemi* (19.baskı). Ekin Yayınevi.
- Şıpka, Ş. (2013). *Türk Hukukunda Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi ve Uygulamaya İlişkin Sorunlar*. On İki Levha Yayıncılık.
- Tapu Sicili Tüzüğü (2013), Resmi Gazete, 28738 (17 Ağustos 2013).
- Tax Policy Center. (2024). *How do state and local property taxes work?* <https://taxpolicycenter.org/briefing-book/how-do-state-and-local-property-taxes-work>
- Tekinalp, Ü. (1979). *Anonim ortaklığın bilançosu ve yedek akçeleri*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- The European Group of Valuers' Associations. (2025a). European Valuation Standards.
- The European Group of Valuers' Associations. (tarihsiz). *About*. (Mayıs 11, 2025), <https://tegova.org/about-tegova> adresinden alındı.
- Thurlow, G. (2024). America's most hated tax?: why property taxes are unfair and regressive taxation. *Stetson Business Law Review*, 2(2), 267-296.
- Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu (2005), Resmi Gazete, 25880 (19 Temmuz 2005).
- Toroslu, M.V. (2014). *Dönem sonu muhasebe işlemleri*. Seçkin Yayıncılık.
- Trannoy, A. (2011). Pour une remise à plat de la fiscalité foncière et immobilière. *Regards croisés sur l'économie*, 9(1), 133–144. <https://doi.org/10.3917/rce.009.0133>
- Tuncer, S. (1971). Emlak vergisi [Açık Oturum Özeti]. İktisadi Araştırmalar Vakfı No:28.

- Turhan, S. (1979). *Vergi teorisi* (2.baskı). İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.
- Türeoğlu, Z.E. (2009). *Konut finansmanı sisteminde taşınmaz(gayrimenkul) değerlemesi*. Sermaye Piyasası Kurulu.
- Türk Dil Kurumu. (tarihsiz). *Türk Dil Kurumu sözlükleri*. (Nisan 5, 2024), <https://sozluk.gov.tr/>
- Türk Hukuk Kurumu. (1991). *Türk hukuk lûgatı* (3.baskı). Başbakanlık Basımevi. Ankara.
- Türk Medeni Kanunu (2001), *Resmi Gazete*, 24607 (8 Aralık 2001).
- Türk Ticaret Kanunu (2011), *Resmi Gazete*, 27846 (14 Şubat 2011).
- Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Adalet Komisyonu. (2001, Haziran 21). Türk Medeni Kanunu: Esas No: 1/611, 1/425, 2/361, 2/680; Karar No: 17 [Komisyon Raporu]. TBMM.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Hizmetleri Başkanlığı. (2017). *Karşılaştırmalı hükümet sistemleri: Fransa, Polonya ve Rusya örnekleri* (2. baskı, Yayın No. 6)
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), *Resmi Gazete*, Mükerrer 17863 (9 Kasım 1982).
- Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği (2023). 2023 faaliyet raporu. <https://tdub.org.tr/faaliyet-raporlari?lang=tr>
- Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği. (2016). 2016 yılı faaliyet raporu. <https://tdub.org.tr/faaliyet-raporlari?lang=tr>
- Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği. (tarihsiz). Hakkımızda. (Mayıs 11, 2025), <https://tdub.org.tr/sayfa/hakkimizda?lang=tr>
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). *Vergi hukuku* (5.baskı). İmaj Yayınevi.
- Ventolo, W.L. ve Williams, M.R. (2001). *Fundamentals of real estate appraisal*. Dearborn Real Estate Education.
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (1959), *Resmi Gazete*, 10231, (8 Haziran 1959).
- Vergi Müfettişleri Derneği. (2016). *Beyanname düzenleme rehberi* (Cilt 3). Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları.
- Vergi Usul Kanunu (1961), *Resmi Gazete*, 10705 (10 Ocak 1961).
- Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (2002), *Resmi Gazete*, 24721 (9 Nisan 2002).
- Walczak, J. (2024). Confronting the new property tax revolt. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/research/all/state/property-tax-relief-reform-options/>
- Wurtzebach C., Miles, M. (1991). *Modern real estate*. John Wiley&Sons.
- Yazıcı, K. (1997). *Özelleştirmede değerlendirme yöntemleri ve değerlendirme kriterleri*. (Yayın Numarası: 2478). [Uzmanlık Tezi, DPT]. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Ozellestirmede-Değerleme-Yontemleri-ve-Degerleme-Kriterleri-Kuddisi-Yazici.pdf>
- Yılmaz, K. (1997). *VUK, GVK, KVK ve KDVK açısından değerlendirme*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınevi.
- 29.07.1972 tarihli ve 6 Seri Numaralı Emlak Vergisi Genel Tebliği.
- 25.03.2011 tarihli ve GVK-76/2011-2 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri.
- 08.07.1972 tarihli ve 104 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği.
- 05.01.1999 tarihli ve 1999/1 Sıra Numaralı Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi.
- Anayasa Mahkemesi Kararları**
- AYM, A.N.A Başvurusu, No. 2014/109, 20.9.2017.
- AYM, Filiz Freifrau Von Thermann ve İnci Sieber Başvurusu, No. 2019/33855, 13.09.2022.
- AYM, Recep Tarhan ve Afife Tarhan Başvurusu, No. 2014/1546, 2.2.2017.

AYM, E. 2015/55, K. 2016/45, Kt. 26.05.2016.
AYM, E. 2018/156, K.2019/22, Kt. 10.04.2019.
AYM, E. 2023/156, K. 2024/19, Kt. 23.01.2024.

Yargı Kararları

Danıştay 3. D, 12.11.1986, E. 1986/1151, K. 1986/2209.
Danıştay 9. D., 07.03.1989, E. 1989/432, K. 1989/709.
Danıştay 9. D., 28.03.1989, E. 1987/3375, K. 1989/1005.
Danıştay 9. D., 20.10.1998, E. 1997/5048, K. 1998/3726.
Danıştay 9. D., 05.12.2001, E. 2000/3613, K. 2001/4719.
Danıştay 4. D., 19.06.2002, E. 2001/3138, K. 2002/3179.
Danıştay 4. D., 07.04.2003, E. 2002/1876, K. 2003/847.
Danıştay 4. D., 07.04.2003, E. 2002/1876, K. 2003/847.
Danıştay 4. D., 12.05.2011, E. 2010/705, K. 2011/3658.
Danıştay 9. D., 13.04.2016, E. 2016/9448, K. 2016/2704.
Danıştay 4. D., 03.06.2021, E. 2016/7369, K. 2021/2934.
Danıştay VDDK, 09.06.2021, E. 2019/1400, K. 2021/858.
Danıştay 4. D., 27.09.2021, E. 2020/785, K. 2021/4535.
Danıştay 3. D., 14.12.2021, E. 2018/522, K. 2021/6113.
Danıştay VDDK, 09.02.2022, E. 2020/1158, K. 2022/29.
Danıştay VDDK, 23.03.2022, E. 2020/1378, K. 2022/372.
Danıştay 9. D., 03.03.2022, E. 2019/1105, K. 2022/705.
Danıştay 9. D., 14.03.2022, E. 2019/6957, K. 2022/848.
Danıştay 3. D., 22.09.2022, E. 2019/3816, K. 2022/3303.
Danıştay 9. D., 12.10.2022, E. 2020/5611, K. 2022/4712.
Danıştay 4. D., 09.11.2022, E. 2019/3189, K. 2022/6336.
Danıştay 9. D., 02.11.2022, E. 2021/394, K. 2022/5352.
Danıştay VDDK, 25.01.2023, E. 2021/566, K. 2023/23.
Danıştay 9. D., 20.11.2023, E. 2022/1149, K. 2023/4705.
Danıştay 9. D., 17.09.2024, E. 2023/8667, K. 2024/4044.
Danıştay VDDK, 02.10.2024, E. 2023/1403, K. 2024/894.
Danıştay VDDK, 30.04.2025, E. 2023/575, K. 2025/331.
Danıştay VDDK, 12.06.2025, E. 2024/6, K. 2025/1.
Yargıtay, 8. H.D., 09.05.2011, E. 2011/2433, K. 2011/2820.
Yargıtay, 8. H.D., 14.11.2014, E. 2013/17841, K. 2014/20912.
Yargıtay, 1. H.D., 21.04.2015, E. 2013/20443, K. 2015/5931.
Yargıtay, 8. H.D., 17.02.2016, E. 2014/21948, K. 2016/2571.
Yargıtay, 8. H.D., 17.10.2018, E. 2016/11982, K. 2018/17470.
Yargıtay, 8. H.D., 06.11.2018, E. 2016/13900, K. 2018/18246.
Yargıtay, 8. H.D., 05.12.2018, E. 2016/19434, K. 2018/19776.

Yargıtay, 1. H.D., 24.01.2022, E. 2021/3678, K. 2022/541.

Yargıtay, 2. H.D., 12.09.2024, E. 2023/5107, K. 2024/5735.

Özelgeler

10.05.1999 tarihli ve B.07.0.GEL.0.66/6685-4023/18217 sayılı özelge.

11.04.2001 tarihli ve B.07.0.GEL.66/6685-4376/17528 sayılı özelge.

05.01.2005 tarihli ve B.07.0.GEL.0.66/6652-354/14332 sayılı özelge.

04.04.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.66/6664-980-30193 sayılı özelge.

20.09.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.60/6000 2444/82409 sayılı özelge.

31.03.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.0.66/6664-990/31917 sayılı özelge.

29.04.2009 tarihli ve B.07.1.GİB.0.02.66/6656-347/44722 sayılı özelge.

09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-GV-20-495-51 sayılı özelge.

13.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-21-402 sayılı özelge.

26.08.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 70-1437 sayılı özelge.

16.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-567 sayılı özelge.

24.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-005.01-732 sayılı özelge.

29.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 GVK 37-770 sayılı özelge.

25.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-1450 sayılı özelge.

27.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[33-2012/6-1.10.4464]-2689 sayılı özelge.

05.09.2012 tarihli ve 38418978-12[Mük 80-12/3]-890 sayılı özelge.

11.09.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[2012/6-1.21.6044]-2761 sayılı özelge.

26.08.2013 tarihli ve 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-1345 sayılı özelge.

18.04.2014 tarihli ve 53445970-105[313 2014/27-45]-39 sayılı özelge.

18.06.2015 tarihli ve 39044742-010-61639 sayılı özelge.

19.08.2015 tarihli ve 84098128-120.05.04[73-2015-2]-384 sayılı özelge.

27.05.2015 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-125[KVK.2013.ÖZ.48]-125 sayılı özelge.

09.11.2015 tarihli ve 62030549-120[MÜK. 80 2015/460]-92663 sayılı özelge.

07.03.2017 tarihli ve 19208162-010 10 sayılı özelge.

16.07.2019 tarih ve 31435689-175[E.168888] E.70055 sayılı özelge.

12.08.2020 tarihli ve 84098128-120.07.01[MÜK.80 2019/4]-E.226242 sayılı özelge.

14.08.2020 tarihli ve 62030549- 120[37-2016/628]-598228 sayılı özelge.

22.12.2020 tarihli ve 11395140-105[VUK1-24360]-E.954380 sayılı özelge.

02.06.2021 tarihli ve 26468226- 105[özg-5-vuk]- 30070 sayılı özelge.

08.06.2021 tarihli ve 46480499 120[2020/1732]-55351 sayılı özelge.

10.05.2022 tarihli ve 49366803-175.01-6786 sayılı özelge.

27.02.2023 tarihli ve E-11355271-120.01.02.07[40-2021/33]-12338 sayılı özelge.

25.03.2025 tarihli ve E-11395140-105[VUK-3-24708]-574629 sayılı özelge.

ÖZ GEÇMİŞ

Adı Soyadı : Gülistan ALTIOK

Eğitim Bilgileri:

2010 – 2014, Sakarya Figen Sakallıoğlu Anadolu Lisesi

2018 – 2019, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Yabancı Diller Yüksekokulu, İngilizce Hazırlık Bölümü

2019 – 2022, Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü

2023 – 2025, Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Maliye Tezli Yüksek Lisans Programı

Mesleki Deneyimi:

2024 – Halen, Araştırma Görevlisi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı