



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

EMLAK VERGİSİNİN BİR TAMAMLAYICISI

OLARAK DEĞERLİ KONUT VERGİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Ecem ÇİVİLİDAĞ

Danışman

Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

TOKAT-2022

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Emlak Vergisinin Bir Tamamlayıcısı Olarak Değerli Konut Vergisi” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde here türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim

22/02/2022

Ecem ÇİVİLİDAĞ



JÜRİ KABUL VE ONAY

Ecem ÇİVİLİDAĞ tarafından hazırlanan “ **Emlak Vergisinin Bir Tamamlayıcısı Olarak Değerli Konut Vergisi** ” adlı tez çalışmasının savunma sınavı 28/02/2022 tarihinde yapılmış olup aşağıda verilen Jüri tarafından Oy Birliği / Oy Çokluğu ile Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü’nda Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)**İmzası**

Üye (Başkan) :
Üye :
Üye :
Üye :
Üye :

ONAY

...../...../.....

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

Tez danışmanım sayın Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN’a tez hazırlama sürecinde göstermiş olduğu anlayış ve yardımlarından dolayı teşekkürlerimi sunuyorum. Yüksek lisans eğitim sürecinde emeği geçen diğer tüm değerli hocalarıma da çok teşekkür ederim. Ayrıca, çalışmalarımı başından beri destekleyen ve her zaman yanımda olan eşim Taner ÇİVİLİDAĞ ve aileme de teşekkürü borç bilirim.

Ecem ÇİVİLİDAĞ



Emlak Vergisinin Bir Tamamlayıcısı Olarak Değerli Konut Vergisi

Ecem ÇİVİLİDAĞ

Özet

Bilindiği üzere vergiler devletlerin egemenlik erklerinin nihai sonuçlarından birisidir. Özellikle kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağı olarak değerlendirilebilecek olan vergilerin mükellefler üzerinde yük oluşturduğu da yadsınamaz bir gerçektir. Devletler sahip oldukları vergilendirme yetkisini kullanarak vergi oranlarında değişiklikler yapabilir; hatta yeni vergiler koyabilirler. Burada önemli olan mükelleflerin vergisel yüklerini gelirleri oranında artırmaktır.

7194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile bir takım yeni vergiler gündeme gelmiştir. Bu vergilerden birisi değerli konut vergisidir. Değerli konut vergisi “Emlak Vergisi” Kanununun 42. ve 49. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Değerli konut vergisi, Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nce belirlenen değeri 5 milyon Türk lirası ve üzerinde olanların tabii olduğu bir vergidir. Değerli konut vergisinin incelenmesi usul ve esaslarının ortaya konulması önem arz etmektedir.

Çalışmada Değerli Konut Vergisine ilişkin usul ve esaslar çeşitli dünya ülkelerindeki uygulamalarla karşılaştırmalı olarak irdelenmiş ve mevcut uygulamadaki birtakım sorunlar tespit edilmiştir. Nihayetinde tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Değerli konut vergisi, Emlak Vergisi, Mükellef

Valuable Housing Tax as a Supplement to Property Tax

Ecem ÇİVİLİDAĞ

Abstract

As it is known, taxes are one of the final results of the sovereign powers of the states. It is an undeniable fact that taxes, which can be considered as an important source of income in the financing of public expenditures, create a burden on taxpayers. States can make changes in tax rates by using their taxation authority; They may even impose new taxes. The important thing here is to increase the tax burden of taxpayers in proportion to their income.

A number of new taxes have come to the fore with the “Digital Service Tax Law and the Law on Making Amendments to Some Laws and Decree Law No. 375” published in the Official Gazette No. 7194. One of these taxes is the valuable housing tax. Valuable housing tax is regulated between the 42nd and 49th articles of the "Property Tax" Law.

Valuable housing tax is a tax that is subject to residential properties within the borders of Turkey with a building tax value or the value determined by the General Directorate of Land Registry and Cadastre, with a value of 5 million Turkish lira or more. It is important to examine the valuable housing tax and to reveal the principles and procedures.

In the study, the procedures and principles of Valuable Housing Tax were examined in comparison with the practices in various countries of the world and some problems in the current practice were determined. Finally, solutions were suggested for the identified problems.

Keywords: Valuable housing tax, property tax, taxpayer

İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME	i
JÜRİ KABUL VE ONAY	ii
ÖNSÖZ	iii
Özet	iv
Abstract	v
TABLolar LİSTESİ	ix
KISALTMALAR LİSTESİ	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	2
SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER: EMLAK VERGİSİ	2
1.1.Servet Kavramı ve Servet Vergisi	2
1.1.1.Servet Vergisi Kavramı	2
1.2.Servet Üzerinden Alınan Vergiler	3
1.2.1.Veraset ve İntikal Vergisi.....	3
1.2.2.Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	5
1.2.3.Emlak Vergisi.....	6
1.3.Emlak Vergisine Genel Bir Bakış	7
1.3.1.Emlak Vergisinin Tarihçesi.....	8
1.3.2.Emlak Vergisinin Özellikleri.....	9
1.4.Emlak Vergisinin İktisadi Etkileri.....	12
1.4.1.Emlak Vergilerinin Kaynak Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	12
1.4.2.Emlak Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri	12
1.5.Emlak Vergisinin Kuramsal Çerçevesi	13
1.5.1.Ödeme Gücü Teorisi	13
1.5.2.Fayda Teorisi.....	14
İKİNCİ BÖLÜM.....	16
TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI VE DEĞERLİ KONUT VERGİSİ	16
2.1.Emlak Vergisinin Konusu	16
2.1.1.Bina Vergisinin Konusu	16
2.1.2.Arazi Vergisinin Konusu.....	16
2.2.Emlak Vergisinde Mükellefiyet	17

2.2.1.Bina Vergisinde Mükellefiyet	17
2.2.2.Arazi Vergisinde Mükellefiyet.....	17
2.3.Emlak Vergisinde Matrah ve Oran.....	18
2.3.1.Bina Vergisinde Matrah ve Oran.....	18
2.3.2.Arazi Vergisinde Matrah ve Oran	21
2.4.Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisna	22
2.4.1.Bina Vergisinde Muafiyet ve İstisna	22
2.4.2.Arazi Vergisinde Muafiyet ve İstisna.....	26
2.5.Emlak Vergisinin Tarhı ve Tahakkuku	29
2.6.Emlak Vergisinin Ödenmesi	29
2.7.Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisinin Rolü	30
2.8.Belediyeler İçinde Emlak Vergisinin Rolü	30
2.9.Emlak Vergisinde Yaşanan Sorunlar	31
2.9.1.Taşınmazın Gerçek Değerinin Belirlenememesine İlişkin Hususlar.....	31
2.9.2.Takdir Komisyonundan Kaynaklanan Sorunlar	32
2.9.3.Emlak Vergisinin Kontrol ve Tahsilinde Yaşanan Sorunlar	33
2.9.4.Tapu Kadastro Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar.....	34
2.9.5.Belediyelerden Kaynaklanan Sorunlar	34
2.9.6.Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığında Kaynaklanan Sorunlar.....	36
2.10.Değerli Konut Vergisi	36
2.10.1.Konusu ve İstisnası.....	37
2.10.2.Matrah ve Nispet	37
2.10.3.Mükellefiyet	38
2.10.4.Muafıklar.....	39
2.10.5.Verginin Beyanı, Ödeme Süresi ve Ödeme Yeri.....	39
2.10.6.Yetki	40
2.11.Değerli Konut Vergisinde Yaşanan Sorunlar	40
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	43
SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI	43
3.1.Avustralya’da Emlak Vergisi Uygulaması	43
3.1.1.Yasal Dayanağı	43
3.1.2.Verginin Konusu	44
3.1.3.Verginin Matrahı	44

3.1.4.Verginin Mükellefi.....	44
3.1.5.Muafiyet ve İstisnalar.....	44
3.1.6.Verginin Tahsili.....	45
3.2.Almanya’da Emlak Vergisi Uygulaması.....	45
3.2.1.Yasal Dayanağı	46
3.2.2.Verginin Konusu	46
3.2.3.Verginin Matrahı	46
3.2.4.Verginin Mükellefi.....	46
3.2.5.Muafiyet ve İstisnalar.....	47
3.2.6.Verginin Tahsili.....	47
3.3.İngiltere’de Emlak Vergisi Uygulaması.....	47
3.3.1.Yasal Dayanağı	48
3.3.2.Verginin Konusu	48
3.3.3.Verginin Mükellefi.....	48
3.3.4.Verginin Matrahı	48
3.3.5.Verginin Muafiyet ve İstisnaları.....	48
3.3.6.Verginin Ödenmesi	49
3.4.Fransa’da Emlak Vergisi Uygulaması.....	49
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	51
DEĞERLİ KONUT VERGİSİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER VE ÖNERİLER	51
4.1.Değerli Konut Vergisinde Çifte Vergilendirme Sorunu.....	51
4.2.Değerli Konut Vergisi’nin Anayasa’nın 73. Maddesinde Yer Alan Vergileme İlkelerine Aykırılık Sorunu	52
4.2.1. Değerli Konut Vergisinin Adalet İlkesine Aykırılığı	53
4.2.2. Değerli Konut Vergisinin Eşitlik İlkesine Aykırılığı	53
4.2.3. Değerli Konut Vergisinin Ödeme Gücü İlkesine Aykırılığı.....	54
4.3. Değerli Konut Vergisinde Mükellefiyet Sorunu	55
SONUÇ	57
KAYNAKLAR	60
ÖZGEÇMİŞ	65

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo no	Sayfa
Tablo 1. : Bina vergisi oranları.....	20
Tablo 2. : Arsa ve arazi ve vergisi oranları.....	21
Tablo 3. : Yerel yönetim türüne göre vergiler.....	30
Tablo 4. : Belediye türlerine göre vergi gelirleri.....	31



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
BK:	Borçlar Kanunu
D.K:	Dernekler Kanunu
DKV:	Değerli Konut Vergisi
EVK:	Emlak Vergisi Kanunu
GVK :	Gelir Vergisi Kanunu
KOOP.K:	Kooperatifler Kurulu
KVK:	Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV:	Motorlu Taşıtlar Vergisi
RG:	Resmi Gazete
S:	Sayfa
SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM:	Büyük Millet Meclisi
TKGM:	Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü
TKK:	Türk Ticaret Kanunu
VİV :	Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK:	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK:	Vergi Usul Kanunu
TDK:	Türk Dil Kurumu
MTVK:	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
SGK:	Sosyal Güvenlik Kurumu

GİRİŞ

Kamu harcamalarının finansmanında vergiler önemli bir rol oynamaktadır. Kimi zaman vergi oranlarının azaltılması veya artırılması kimi zaman da yeni vergiler ile devletler egemenlik güçlerini kullanmakta ve kendilerine gelir sağlamaktadır. Ancak uygulanan her yeni vergi mükellefler üzerinde yük oluşturmakta ve bu da bir dirence sebebiyet vermektedir.

Türkiye’de geçmişten bugüne kadar uygulanan vergilerin bütününe ilişkin hukuki rejim Türk vergi sistemi olarak adlandırılır. Nitekim Türkiye’de vergi sistemi bugüne kadar pek çok değişim ve yenilik yaşamıştır. Kimi zaman var olan vergilerde düzenlemeye gidilirken kimi zamanda yeni vergiler getirilmiştir.

Bu genel çerçevede çalışma temel olarak dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde servet vergilerinin bir türü olan emlak vergisi detaylı bir şekilde incelenecektir.

İkinci bölümde emlak vergisi ve değerli konut vergisinin uygulamasından bahsedilerek bu vergilere ilişkin sorunlar ortaya konulacaktır.

Emlak vergisi Türkiye’de olduğu gibi başka ülkelerde de uygulanmaktadır. Çalışmaya dayanak oluşturması noktasında farklı ülkelerin emlak vergisi sistemi üçüncü bölümde irdelenecektir.

Türkiye’de yeni uygulama alanı bulan Değerli Konut Vergisi diğer bütün vergiler gibi mükellefler üzerinde yük oluşturan bir vergidir. Değerli konut vergisi çıkarıldığı günden itibaren yoğun eleştirilere maruz kalmıştır. Söz konusu bu eleştiriler sebebiyle çıkartılan vergide bazı güncellemeler yapılsa da kesin bir çözüme varılamamıştır.

Dördüncü bölümde söz konusu vergiye yönelik eleştiriler doğrultusunda birtakım çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER: EMLAK VERGİSİ

1.1.Servet Kavramı ve Servet Vergisi

Servet kelimesinin literatürdeki anlamı “varlık, zenginlik, mal mülktür. Benzer şekilde, servet sahibi kimsenin tanımı ise malı mülkü fazla olan kimse, varlıklı, zengin” olmaktadır (TDK).

Servet, vergi ödeme kudretinin belirlenmesinde önemli bir göstergedir. Verginin ortaya çıkmasındaki olaylardan bir başkası da servettir. Servet genel anlamda varlık, taşınmaz ve gayrimenkul biçiminde oluşturulur. Varlığın ehemmiyetine ve çokluğuna göre kişinin vergi borcu belirlenmektedir (Öz vd.,2014).

Serveti çok olan mükellefin vergi borcu, serveti az olan mükellefe kıyasla fazladır. Bir kişinin ödeyeceği vergi bir takvim yılı içerisinde sahip olduğu varlık ve elde ettiği gelir üzerinden hesaplanmaktadır. Servet sahibi olma isteği bireylerin geleceklerini güvence altına alma istekleriyle eş değerdir. Harcanmayıp biriktirilen kazançlar varlık, birikim olarak karşımıza çıkarken, servet de ayrıyeten vergi konusu olarak kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 1998)

1.1.1.Servet Vergisi Kavramı

Servet vergisi; *“gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip oldukları servete giren her çeşit menkul ve gayrimenkul mallar ile para ve alacakların tamamını veya bir kısmını değerleri üzerinden vergilendiren dolaysız vergidir”* (Öz, Kutbay, Buzkıran, 2014: 2).

Ülkeden ülkeye zaman içinde değişip farklılık gösteren tüm servet vergilerinin ortak özelliği; kişilerin iktisadi varlıklara sahip olma durumunu başka bir ifade ile serveti göz önünde tutmasıdır. Burada sözü geçen iktisadi varlıklar; ticari servet, gayrimenkul servet ve şahsi servettir (Erdem, M. 2021).

“Ticari servet, bir kişinin sahip olduğu işletmelerdeki öz sermayesini; gayrimenkul servet, bir kişinin sahip olduğu bina, arsa ve arazileri; şahsi servet ise, bu iki servet unsuru dışında kalan otomobil, ev eşyası, mücevherat gibi maddi mallar ile hisse senetleri, tahviller, nakit ve diğer haklar gibi maddi olmayan servet unsurlarını kapsamaktadır” (Batirel,1990: 169).

1.2.Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet üzerinden alınan vergiler üçe ayrılır. Bunlar; veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisidir.

1.2.1.Veraset ve İntikal Vergisi

“Modern vergi sistemlerinde, servet dağılımını düzeltmenin bir aracı olarak önemli bir fonksiyonu olan veraset ve intikal vergileri, veraset yoluyla, diğer bir ifade ile ölüme bağlı olarak bir kişiden diğer bir kişiye intikal eden her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile ölüm olayı dışında, yaşayanlar arasında herhangi bir şekilde bir kişiden diğer kişiye karşılıksız olarak intikal eden malları vergilendiren ve yapı olarak iki ayrı vergiden oluşan bir servet vergisi tipidir” (Öz, Kutbay, Buzkıran,2014: 91).

1.2.1.1. Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyet

Veraset ve intikal vergisinin mükellefleri, miras yoluyla ya da ivazsız yani karşılıksız biçimde mal intikal eden tüzel ya da gerçek kişilerdir.

Gerçek kişilerden anlaşılması gereken insanlardır. Türk Medeni Kanunu’nun 28. maddesine göre kişi olmak için, bireyin doğumunun sağ olarak gerçekleşmesi başlar ve ölüm ile de son bulur. Doğum neticesinde dünyaya gelen çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak şartıyla, rahme düştüğü andan başlayarak elde etmiş olur (Erdem, M. 2021)

“Tüzel kişiler, birden fazla gerçek kişinin özel bir amacı gerçekleştirmek için emek ve birikimlerini birleştirmeleri ile kurulan ortaklıklara denir. Tüzel kişiler yalnızca ölüme bağlı sebepler ile mirasçı olabilirler” (Şafak ve Yurtsever,2015: 28).

Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet; beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyannamenin verildiği tarihte, verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte, terekenin yazımı, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu işlemlerin tamamlandığı tarihte başlar (Nadaroğlu, 1998)

1.2.1.2.Veraset ve İntikal Vergisinde Oran

- İlk 240.000 TL için miras yoluyla intikallerde %1, ivazsız intikallerde %10

- Sonraki 570.000 TL’lik dilim için miras yoluyla intikallerde %3, ivazsız intikallerde %15
- Sonraki 1.270.000 TL’lik dilim için miras yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde %20
- Sonrasındaki 2.200.000 TL için miras yoluyla intikallerde %7, ivazsız intikallerde %25
- Tutarın 4.280.000 TL’yi geçen kısmı için miras yoluyla intikallerde %10, ivazsız intikallerde oran %30

Bir bireye; annesi, babası, eşi ve çocuklarından (evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller dışında) ivazsız mal intikali durumunda vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifiede bulunan oranların %50’si olarak uygulanır (Öncel vd.,1992).

1.2.1.3.Veraset ve İntikal Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi

Veraset ve İntikal Vergisi, mükellef tarafından verilen beyanname ile tarh edilir. Veraset ve İntikal Vergisinde ön tarhiyat ve kesin tarhiyat olarak iki tür tarhiyat vardır. Mükellefin beyanı ile yapılan tarhiyat ön tarhiyattır. Tarh edilen tutar mükellefin kendisine intikal eden malları VİVK 10. maddesinde yazılı ölçülere göre değerleyerek buldukları tutardan gerekli indirim ve istisnalar uygulandıktan sonra ulaşılan matraha tarifenin uygulanmasıyla bulunur (Öncel, M. Ve Diğ.1992). Ön tarhiyatın yapılması akabinde kesin tarhiyata geçilir. İdare bir taraftan mükellefin beyan ettiği malları Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme hükümlerine göre değerlemeye tabi tutarken diğer taraftan değer takdirine ihtiyaç gösteren malları değerlerinin takdir edilmesi için Takdir Komisyonuna sevk eder. Bu işlem neticesinde bulunan değerlere göre kesin tarhiyat işlemi gerçekleştirilir (Nadaroğlu, 1998)

“Veraset ve intikal vergisi tahakkuk tarihinden itibaren 3 yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında iki eşit taksitte (gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 Sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde) ödenir” (Şafak, Yurtsever,2015: 32).

1.2.2.Motorlu Taşıtlar Vergisi

“Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Türkiye’de 1963’ten beri uygulanmaktadır. Motorlu Taşıtlar Vergisi günümüzde motorlu hava ve kara taşıtlarından alınmaktadır. MTV aynı zamanda bir servet vergisi niteliğindedir” (Üyümez,2016: 436).

1.2.2.1.Motorlu Taşıtlar Vergisinde Mükellefiyet

Motorlu Taşıtlar Vergisi mükellefi, “197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu” nun 3. maddesinde “Motorlu Taşıtlar Vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzelkişilerdir.” şeklinde tanımlanmıştır (MTVK, md-3)

Araç, trafik siciline yeni kayıt edilip tescillenecekse ve araç takvim yılının ilk 6 ayı içerisinde alınmış ise, takvim yılının başından itibaren; son 6 aydan sonraki bir zamanda edinilmiş ise, son 6 aylık dönemin başından itibaren başlar. Ancak araç trafik siciline kayıt edilmiş ve tescil edilmiş olup, devir veya temlik neticesinde sahip değiştiriyorsa (Erdem, M. 2021); ve bu devir bir takvim yılının ilk altı ay içerisinde yapılıyorsa bir takvim yılını takip eden son altı aylık dönemin başından itibaren, son altı ay içerisinde yapılıyorsa takip eden takvim yılının başından, yani bir sonraki yıldan itibaren başlar (Kabakçı K. H 2018).

1.2.2.2.Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarifeleri

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunda belirtilmiş dört ayrı tarifeye göre alınmaktadır. Bunlar;

I sayılı tarife; otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtlarına,

II sayılı tarife; bunlar dışında kalan her türlü kara taşıtlarına,

III sayılı tarife; hususi amaçla kullanılan kotra, yat ve her nevi motorlu tekneler,

IV sayılı tarife; helikopter ve uçaklara uygulanmaktadır.

1.2.2.3.Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi

Motorlu Taşıtlar Vergisi taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı ilin vergi dairesi aracılığıyla her yılın ilk ayı yani ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş olarak sayılır. Tahakkuk ettirilmiş bulunan vergi ayrıca mükellefe tebliğ edilmez ve ne zaman tahakkuk ettirilmiş ise o zaman tebliğ edilmiş sayılır (Kabakçı K. H 2018).

Motorlu Taşıtlar Vergisi, her yılın ilk ayı olan ocak ve yedinci ayı olan temmuz aylarında iki eşit taksit şeklinde vergi dairesine ödenir. *“Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın kendisinde bir değişiklik olması ya da verginin yükseltilmesi durumunda veyahut azaltılması durumunda ikinci taksit düzenlenen yeni duruma göre ödenir”* (İzmir YMMO Dergisi,2019: 138).

1.2.3.Emlak Vergisi

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’na göre emlak vergisi; Türkiye sınırları içinde bulunan bina ve arsa mülkleri için verilen bir vergi türüdür. Bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılan emlak vergisi, mülk sahipleri tarafından ödenir. Mülk sahibi yoksa arsa ya da binanın tahsis edildiği kişiler vergiyi ödemekle mükelleftir.

1.2.3.1.Emlak Vergisinde Mükellefiyet

Emlak vergisini bina, arsa ve arazinin malikleri varsa intifa hakkı sahipleri, her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edenler öder.

1.2.3.2.Emlak Vergisinde Oran

Emlak vergisi, menkul kıymetin değeri ile doğru orantılı bir şekilde yükselmekte veya azalmaktadır. Ayrıca asgari rayiç değer (gayrimenkulün günümüz piyasa koşullarında alım-satım değeri) her yıl tekrar hesaplandığından vergiye tabi değerinin değişmesine nüfuz eder.

Emlak vergisi hesaplaması emlak varlığına göre oransal olarak hesaplanır. Konutlar ve araziler için belirlenen bu oran rayiç bedelin %1’i, iş merkezleri gibi diğer binalar için ise %2, arsalar için ise %3 oranında vergi ödemesi yapılır.

Emlak vergisi oranını etkileyen bir diğer önemli faktör ise, taşınmaz varlığınızın hangi belediyede bulunduğu. Eğer varlığınızın bulunduğu il, büyükşehir belediyesi olarak geçiyorsa bu durumda yukarıda bahsettiğimiz oranlar iki katına çıkıyor. Bu durumda büyükşehirlerde; konut ve araziler için %2, diğer binalar için %4, arsalar içinse %6 oranında vergi ödemesi yapılması gerekir.

1.2.3.3.Emlak Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi

Emlak Vergisi Kanunu kapsamında 11. maddede yer alan Verginin Tarh ve Tahakkuku hükümlerine göre, hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh

olunur; bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır (EVK, md.11).

Emlak verginizi isteğe bağlı olarak mülkü bulunan belediyeye başvurarak havale ya da EFT yoluyla gerçekleştirilebilir. Bazı belediyeler, web siteleri üzerinden de emlak vergisi ödemesi alır. Eğer mülkün bulunduğu belediyenin web sitesinden ödeme yapılıyorsa ya da belediye e-devlet üzerinden emlak vergisi ödemelerini kabul ediyorsa doğrudan internet üzerinden de emlak vergisi ödenebilir.

Emlak vergisi tutarı, gayrimenkulün rayiç bedeli üzerinden hesaplanır. Her yıl değişkenlik gösteren emlak vergisi ücreti, resmi gazetede belirlenen zam oranları dikkate alınarak belediyeler tarafından belirlenir. Ödemeler de belirlenen bu tutarlar üzerinden gerçekleştirilir.

1.3.Emlak Vergisine Genel Bir Bakış

“Emlak, halk dilinde mülkün çoğulu olarak bina, arsa ve arazi niteliğindeki gayrimenkullerden oluşan serveti (mal varlığı) ifade etmek için kullanılır” (Aksoy, 1982: 365). *“Emlak vergisi, servet üzerinden alınan vergiler içinde en eski ve hemen hemen her ülkede uygulanan, kişilerin vergi ödeme gücünün bir göstergesi olan bina ve arazi gibi taşınmaz servet unsurlarını vergilendiren bir niteliğe sahiptir”* (Şataf, 2019: 93).

Emlak vergisi özel nitelikli ve sürekli bir vergi türüdür. Emlak vergisinin konusunu taşınmazlar oluşturmaktadır. *“Verginin matrahının belirlenmesinde ise temel ölçüt vergiye konu olacak olan taşınmazların değeridir”* (Şataf, 2019: 93).

Servet vergilerinden olan emlak vergisi, faydalanma görüşüne ya da ödeme gücü esasına dayandırılır. Emlak vergisinin asıl varlık nedenini, gelir sağlama ve alışlagelmiş bir vergi olma temeline dayandırmakta önemlidir.

Emlak vergisi yerel yönetimler tarafından alınan bir vergidir. Bilindiği üzere mahalli idarelerin bu vergi haricinde esas vergi kaynağı bulunmamaktadır. Yerel yönetimler için dolaylı veya dolaysız vergilerin kullanımı mümkün değildir. Bu noktada emlak vergisi kullanımı en kolay vergi niteliğindedir.

1.3.1.Emlak Vergisinin Tarihçesi

Tarihi gelişim süreci çok eski dönemlere dayanan emlak vergisi M.Ö. 2000’li yıllara dayanmaktadır. Günümüzdeki arazi vergisi ile benzer bir uygulama olarak ilk emlak vergisine Çin’de rastlanmaktadır. *“Arazi vergisi ile benzerliklerinin olmasının sebebi ise o dönemde yaşayan insanların göçebe hayatlarından yerleşik düzene geçiş yaparken esas işlerinin çiftçilik ve en önemli gelir kaynaklarının da toprak olması hasebiyle arazi vergisinin ehemmiyetli hale gelmesidir”* (Şataf,2019: 90). Önemli vergi getirisine sahip olan arazi vergisi zaman geçtikçe özelliğini kaybetmiş ve toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azalmıştır. Bunun nedeni olarak birinci ve ikinci dünya savaşları ve sonrasında yaşanan ekonomik kriz etkileri gösterilebilir.

İktisadi faaliyetlerin tarım ile tanımlandığı eski dönemlerde, toprağın mülkiyeti, zenginliğin en önemli göstergesi olarak algılanmaktaydı. Eski Roma, Yunan ve Arap medeniyetlerinde, Batı ve Doğu ülkelerinde “arazi vergisi” yüzyıllar boyunca önemini muhafaza etmiş, ancak sınai ve ticari faaliyetlerin gelişmesi üzerine yerini diğer vergilere bırakmıştır. *“Benzer şekilde bina vergisi, arazi vergisi gibi, dünyanın en eski ve tarihi vergilerinden biridir. Medeniyetin ilerlemesi, iktisadi faaliyetlerin gelişmesi, nüfusun artarak şehirlerde toplanması üzerine bina vergisinin önemi giderek artmıştır”* (Esener, 2005: 22).

Türk tarihi açısından Emlak Vergisini incelemek için öncelikle Osmanlı dönemi vergi sistemine kısaca değinmek gerekir. Osmanlı dönemi vergi sistemi Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası olarak ikiye ayrılır.

Tanzimat’tan önce Osmanlı Devleti’nin vergi sistemine ilişkin bilgiler tam ve net değildir. Söz konusu bu dönemin mali tarihi henüz yazılmamış desek yanlış olmaz. Osmanlı İmparatorluğu kuruluşunda vergilerini, büyük bölümünü ana vatandan getirmiş, diğer bölümde egemenliği altına aldığı ülkelerdeki geleneklere göre yürütmüştür. *“Ancak bütün vergiler gibi gayrimenkullerle ilgili vergiler, dini kuralların etkisi altında kalmıştır”* (Yıldırım, 2019: 5). Şer’i olarak ifade edilen dini vergiler öşür, zekat, cizye ve haraçtan oluşmaktadır.

Emlak vergisi, Tanzimat dönemi ile başlayan mali ve iktisadi ıslahat hareketinin bir neticesi olarak ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte Tanzimat döneminde, o döneme

kadar alınan birçok geleneksel vergiler bir araya getirilerek tevzi karakterde tek bir vergi biçimine getirilerek arazi geliri de bu vergi tevzinde hesaba alınmıştır.

“Tanzimat döneminde başlayan mali reform hareketinin devamı olarak 1863 yılında Emlak Vergisi kavramı vergi sistemimize girmiştir ve 1910 yılına kadar bina ve arazi bu vergi adı altında birlikte vergilendirilmiştir” (Şataf,2019: 91). *“1910 yılında binalar için irada dayanan ayrı bir vergi konularak, bina vergisi “Musakkafat Vergisi” adıyla arazi vergisinden ayrılmıştır”* (Can, Bülbül, Dağışan,2019: 91). Bu uygulama 1931 yılına kadar sürmüştür. Daha sonra 1833 sayılı Arazi Vergisi, 1837 sayılı Bina Vergisi ve 1970 yılında kabul edilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Cumhuriyet dönemi emlak vergileri içinde yer almaktadır. Yani Türkiye’de emlak vergisi uygulaması 1970 tarihli 1319 sayılı Kanuna dayanmaktadır.

Emlak vergisi, yürürlüğe girdiği 1970 yılı itibariyle günümüze kadar günün şartlarına bağlı olarak çeşitli değişiklikler geçirmiştir. *“Fakat en önemli değişiklikler 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı Kanunla merkezi idare tarafından toplanması yetkisini 1986 yılından itibaren belediyelere devretmesi ve 2002 tarih 4751 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle beyan esasının kaldırılması olarak görülmüştür”* (Şataf, 2019: 92).

1.3.2.Emlak Vergisinin Özellikleri

Emlak vergisi, günümüzde gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu bina, arsa ve arazi üzerinden alınan özel nitelikte bir tür servet vergisidir. Emlak vergisinin mükellefi, bina ve arazinin malikleri yani sahipleridir. Ancak bina malikinin bundan faydalanma olanağı yoksa, başka bir deyişle bina ya da arazi üzerinde intifa hakkı bulunuyorsa, verginin ödenmesinden intifa hakkı sahibi sorumlu olur. *“Malik ya da intifa hakkı sahibi de yoksa, bina ve araziye malikmiş gibi tasarrufunda bulunduran kişi verginin mükellefi olmaktadır”* (Esener, 2005: 22).

Söz konusu olan emlak vergisi, sabit varlıklar üzerinden alınan, yerel, objektif, gayri safi ve mülkiyet ilkesini benimseyen bir vergidir. Bu verginin özellikleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1.3.2.1.Emlak Vergisinin Objektifliği

Emlak vergisi, objektif bir vergidir. *“Çünkü emlak vergisi mükellefleri sahip oldukları bina, arsa ve arazi nedeniyle ödemiş oldukları emlak vergisinde, sahip oldukları varlıklar nedeniyle kendi sorumluluklarında olan borçlar için herhangi bir*

indirim ve ayarlama yapılmasına salık verilmediği gibi, vergi mükelleflerinin ailevi, şahsi ve medeni halleri de dikkate alınmamaktadır” (Bolahatoğlu, 2018: 31).

Emlak vergisine objektif nitelik kazandıran belli başlı özellikler vardır. Bunlar (Yıldırım,2019: 8):

“• Emlak’ın bulunduğu mahal verginin matrahı ve oranı açısından önem teşkil eder (kırsal alanda ve şehirde farklı oran uygulaması gibi).

• Verginin tahsili için en önemli olan unsur Emlak’ın tam olarak kendisidir.

• Emlaklar kendi isimlerine göre değil, parsellere göre tanımlanır ve listelenir.

Emlak vergisi kişileri değil, kişilerin servetlerini dikkate alan gayri-şahsi bir vergidir. Bu sebeple emlak vergisi objektif veya randıman vergisi olarak bilinir.”

1.3.2.2.Emlak Vergisi ve Gayrisafi Özelliği

Hasılat gayri safi tutara verilen addır. Gayrisafi hasılatın masraflar indirildiğinde ise kalan tutar safi tutara dönüşmektedir. Aynı çerçevede bakıldığında servet de çoğu zaman gayri safi hasılatın toplamıdır. Safi tutardan borçlar, masraflar ve amortisman gibi çeşitli meblağların çıkarılması ile geride kalan tutar safi serveti vermektedir. Taşınmazla karşılık borçların hesaplanan vergi matrahından indirilmemesi söz konusu verginin gayri safi bir vergi türü olduğunu gösterir.

Emlak vergisinin gayri safi bir vergi oluşu adalet yönünden eksiklik ortaya çıkarmaktadır. Herhangi bir gayrimenkulü borçlu alan bir kişi ile borçsuz alan kişi arasında vergi yükü farkı meydana gelecektir. Dolayısıyla bu verginin servetinin büyük bir kısmını gayrimenkul olarak kullanan ve geliri düşük olan şahıslar üzerinde daha fazla kalma özelliği vardır. *“Bu durum sosyal adalet yönünden olumsuz olarak görülmektedir”* (Çiftçi, 2014: 53).

1.3.2.3.Emlak Vergisinin Yerelliği

Emlak vergisi, taşınmazların değerlendirilmesinde ve mahalli düzeydeki hizmetlerin karşılanması amacıyla, yerel yönetimlerin en önemli ve en kayda değer gelir kaynakları arasındadır.

Emlak vergisi bir yerel yönetim finansmanıdır. Emlak vergisinde esas olan şey vergilerin mahalli olarak alınmasıdır. *“Buradaki amaç da mahalli idareler tarafından toplanan vergilerin mahalli hizmetlere harcanmasıdır”* (Şataf, 2019: 94).

Emlakların sabit ve taşınmaz bir varlık olması, vergi tespitini yapılmasını kolaylaştıran bir unsurdur. Bu açıdan, yerel bölge hudutları içerisindeki taşınmazlar, mahalli idareler tarafından tespitinin daha kolay yapılabilmesi ve mahalli idarelerin vergi gelirleri bakımından daha etkin olacağı manası taşıyabilmektedir. Kısacası emlak vergisi, mahalli idareler için daha uygun ve öngörülebilir gelir kaynakları olarak hesap edilmektedir. Bunun yanı sıra yerel idareler tarafından ifa edilen hizmetler, toplanan emlak vergisinin karşılığı olarak görülebilmektedir. Örneğin ABD’de alınan emlak vergisi fayda vergisi olarak görülmektedir. *“Alınan vergi ile verilen yerel hizmetlerin yaklaşık olarak faydaları birbirini karşılayabilmektedir”* (Can, Bülbül, Dağışan, 2019: 94).

Ülkemizde 1936 yılında arazi, bina ve arsaların buhran vergileri 2871 Sayılı Kanun ile il özel idarelerine verilmiştir. Daha sonraki yıllarda ise Emlak Vergisi Kanunu ile verginin tarhı (hesaplanması) ve tahsili Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmış ve hâsılatından mahalli idarelere belirli bir pay verilmesi kabul edilmiştir. *“1985 yılına kadar genel bütçe gelirleri arasında yer alan emlak vergisi 3239.Sayılı Kanunla bu verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri 01.01.1986 tarihinden itibaren yerel yönetimlere bırakılmıştır”* (Yıldırım, 2019: 10).

1.3.2.4.Emlak Vergisinin Mülkiyeti

Mülkiyet ilkesi genel olarak, Kanunların ülke sınırlarında ister yerli ister yabancı olsun herkese uygulanmasına verilen isimdir. Vergilendirme hususunda mülkiyet ilkesi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kendi ülke sınırları içerisinde alınan, vergi Kanunlarının uygulaması esasında geçerli olan ilkedir. Kişi ister yerli ister yabancı olsun, hangi ülke hudutlarının içerisinde vergiyi doğuran olayı meydana getirdiyse, o ülkenin Kanunlarına göre vergilendirilmesi esastır. *“Ayrıca mülkiyet ilkesi daha çok, gayrimenkul üzerinden alınan vergilerde, gayri şahsi nitelikli tüketim vergileri ile harç ve resimlerde geçerlidir”* (Çiftçi, 2014: 54).

Ayrıca emlak vergisi de gayrimenkuller üzerinden hesaplanan ve alınan vergiler kapsamına girdiği için emlak vergisi mükellefleri ister yerli ister yabancı bireyler olsun,

hangi ülke hudutları içerisinde taşınmaz sahipliği ya da tasarrufu mevzu bahis ise, o ülke tarafından vergilendirilmektedir.

1.4.Emlak Vergisinin İktisadi Etkileri

Emlak vergisi iktisadilik etkisi az olan bir vergidir. Bu başlık altında emlak vergisinin iktisadi etkileri inceleme altına alınacaktır.

1.4.1.Emlak Vergilerinin Kaynak Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Emlak vergisinin kaynak dağılımı açısından savunulmasının temel nedeni; ekonomide etkinliğe ilişkin bir kayba yol açmamasıdır. *“Çünkü emlak (arazi olarak ele alıyoruz) geliri bir iktisadi rant niteliğindedir. Bir başka deyimle arazi esneksiz bir arza sahiptir”* (Esener, 2005: 25). Buradan da anlaşıldığı gibi rantın vergilendirilmesi, tüketici kararlarını etkilemediği gibi arazinin etkin kullanımını da sağlar.

Genel anlamda servet vergilerinde olduğu gibi, emlak vergileri de hem adalet hem de etkinlik yönünden savunulan vergilerden biridir. *“Bu verginin üstünlükleri arasında, efektif vergi yükünün düşük olması nedeniyle davranışları etkilememesinin yanında, bölgesel idareler için ekonominin depresyon dönemlerinde bile önemli bir gelir kaynağı teşkil etmesi gibi hususlar sayılmaktadır”* (Turhan, 1998: 282).

1.4.2.Emlak Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Emlak vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki etkileri “verginin yansması” ve “verginin kapitalist yönü” çerçevesinde incelenebilir.

1.4.2.1.Emlak Vergilerinde Yansma

“Vergi yansması; “vergi mükellefinin –diğer iktisadi koşullar aynı kalmak kaydıyla– Kanunen ödemekle mükellef tutulduğu vergi yükünü, gelir ve servetinde değişme olmayacak şekilde bir veya birden fazla kişiye devretme” sürecini ifade etmektedir” (Turhan,1998: 282). Emlak vergilerinde yansmanın, gayrimenkul sermaye iratlarından alınan gelir vergisinin yansıtılmasına benzer bir görünümü vardır. Değer üzerinden alındıkları için gelir elastikiyeti zayıf olan ve bu sebeple de milli gelirdeki değişiklikleri kolayca izleyemeyen emlak vergisinin yansıtılması oldukça güç, hatta bazen imkansızdır. *“İrat getirmeyen binalarla ekilmeyen araziye ait vergilerin yansıtılması ise mümkün değildir”* (Esener,2005: 25).

“Emlak vergilerinin; içinde bulunulan ekonomik koşullara, topluma hakim, olan davranış biçimlerine, gayrimenkul arzına ve piyasasına bağlı olarak kısmen ya da tamamen yansıtılabilme imkanı bulunabilmektedir” (Turhan,1998: 282).

1.4.2.2.Emlak Vergisinin Kapitalizasyonu

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

Örneğin; sermaye faktörünün yatırıldığı tüm üretim alanlarının %10 gelir getirdiği bir ortamda binanın geliri de, diğer iş alanlarında olduğu gibi, bina değerinin %10’udur. Yine bu durumda, sadece binalardan %2 oranında vergi alındığı varsayımı altında bina gelirleri vergi kadar azalacak ve %8 gelir getirecektir. Böylece bina alacak kişiler, gelirin vergi sebebiyle azalması yüzünden, binalara daha düşük fiyat vereceklerdir. *“İşte buna verginin kapitalizasyonu denmektedir” (Esener, 2005: 25).*

1.5.Emlak Vergisinin Kuramsal Çerçevesi

Emlak vergisinin alınmasında farklı görüşler söz konusudur. Bunlardan biri fayda teorisi diğeri ise ödeme gücü ilkesi olarak ortaya çıkmaktadır. *“Gayrimenkul vergileri fayda teorisine göre 19. yüzyıldan itibaren tahsil edilen bir vergi iken, ödeme gücü ilkesine göre tahsil edilen gayrimenkul vergileri daha eskilere dayanmaktadır” (Yıldırım,2019: 11).*

Özellikle 19. yüzyıl başına kadar iktidar teorisine göre tahsil edilmekte olan arazi vergileri bu yüzyıldan sonra fayda teorisine göre tahsil edilmiştir. Fakat günümüzde her iki teoride etkisini yitirmiştir. *“Öyle ki Emlak Vergisi bu teorik sebeplerden daha çok en eski vergi türlerinden olması ve uygulanmasının diğerlerine göre daha kolay olması nedeniyle tercih edilmektedir” (Oğuz,2019: 23).*

1.5.1.Ödeme Gücü Teorisi

Vergilendirmede adaleti sağlamaya yönelik olarak öne sürülen teorilerden “ödeme gücü teorisi”, gelir dağılımında adaleti sağlamaya yöneliktir. *“Vergilendirmede kişilerin gelir ve servet düzeylerinin farklı olması, ayrıca bu farklılıkların vergilendirilirken dikkate alınması, vergi adaleti açısından önem arz etmektedir” (Çiftçi,2014: 55).*

Ödeme gücü teorisi, vergi yükünün mükelleflere adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasının yanı sıra vergilemede mükellefin vergi ödeme gücünün esas alınmasını sağlar. *“Ödeme gücü prensibi, yerel idarelerin, mükelleflerin servet ve gelirlerine bağlı olarak ödeyecekleri verginin belirlenmesini öngörmektedir”* (Yıldırım,2019: 11).

Ödeme gücü teorisinin temelinde bireylerin finansal durumlarına göre eşitlik ilkesine dayanılarak vergilendirilmesi yatmaktadır. Gelir geleneksel olarak vergilendirme kapasitesinin doğrudan göstergesi olmakla birlikte emlak vergisini de kapsayan servet vergisi, gelir vergisinin kavrayamadığı ödeme gücünü eşitlik ilkesi çerçevesinde vergilendirmektedir. *“Bunun dışında taşınmaz servet unsurları başta olmak üzere serveti oluşturan unsurlar ödeme gücüne göre vergilendirilecekse vergi sadece bireye yüklenmemeli, ticari bir işletmeye dahil taşınmaz unsurlar da vergi kapsamına alınmalı, vergi matrahı gayrisafi hasılatı çok safi hasılat olmalıdır”* (Hacıköylü,2009: 13).

Emlak vergisi, emlak türünde edinilen bir servet olduğu için, aynı zamanda ödeme gücünün de bir göstergesidir. Emlak vergisi Amerika Birleşik Devletleri’nde başlangıçta baş vergisi olarak yürürlükte olan emlak vergisinin 1634 yılından başlamak üzere ödeme gücüne göre toplanması ve alınması kararlaştırılmış ve bunun yanı sıra söz konusu vergi hane halkının toplam sayısına göre değil, kişinin mevcut elinde var olan varlığına ve ödeme gücünü gösteren başka ölçülere göre toplanmaya ve alınmaya başlanmıştır. *“Çünkü emlak vergisinde mükellefler, gayrimenkullerinin değerleri, yani ödeme güçleri oranında vergi yüküne katlanmaktadırlar”* (Yıldırım,2019: 11).

Türkiye’de ise, emlak vergisi için asli ve en önemli kaynak Türkiye Cumhuriyeti anayasasıdır. *“Anayasa’nın 73 maddesinin 1. ve 2. fıkrasında belirtilen, “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır”, hükmü vergi ödeme gücüne ve sosyal amaca dayanarak teşkil etmektedir”* (Yıldırım,2019: 12).

1.5.2.Fayda Teorisi

“Faydalanma teorisi, vergi yükünün kişiler arasında kabul edilen adalet, bir başka deyişle reel gelir bölüşümü ölçütlerine uygun şekilde dağıtılması hususundaki genel yaklaşımların başında gelir” (Oğuz,2019: 21).

Fayda teorisinin temelinde, kamusal harcamalar sonucu taşınmaz değerinin doğrudan ya da dolaylı olarak arttığı düşüncesi yatmaktadır. Yerel harcamaların yanında

kamu sektörünün zorunlu olarak sunduğu ve kişilerin başta taşınmazları olmak üzere varlıklarını korumaya yönelik güvenlik harcamaları da vardır. Sunulan bu hizmetlerden fayda sağlayan kişilerin sağladıkları bu fayda karşılığında vergi ödemeleri bu teorinin temel noktasıdır. *“Ayrıca yerel hizmetlerden sağlanan faydanın, kişilerin servetlerini oluşturan tüm unsurların değeri ile de bir ilişkisi olmasına gerek yoktur”* (Hacıköylü,2009: 11).

Fayda ilkesinde esas amaç, ödenen verginin bedelinin kamu hizmetinin karşılığı şeklinde bir karşılık olarak görülmesidir. Özellikle de mahalli sınırlar içerisinde yaşayan kişiler, mahalli idarelerin temin ettiği yer altı ve yer üstü hizmetlerini, hali hazırda ödenen vergilerin karşılığı olarak görebilmektedirler. Örneğin, belediyeler tarafından emlak vergisi nispetini, belediyelerin sundukları hizmet oranında, belirleyebilmektedir. *“Taşınmazların değerini arttırabilen bu hizmetler ise mükellefler tarafından bir karşılık olarak görülebilmektedir”* (Yıldırım,2019: 12).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI VE DEĞERLİ KONUT VERGİSİ

2.1.Emlak Vergisinin Konusu

Emlak Vergisinin konusu, üzerine vergi ilave edilen, dolaylı ya da doğrudan olmak üzere verginin kaynağını oluşturan ekonomik değer ya da servet özelliğindeki unsurlardır. Vergi Usul Kanununa baktığımızda verginin konusu, genel bütçe içerisinde bulan vergi, harçlar ve resimler, il özel idarelerine ve belediyelerin sahip olduğu vergi, resim ve harçlar oluşturur. *“Emlak Vergisinin konusu içerisinde bina, arazi, arsa vb. gayrimenkuller bulunur”* (Oğuz,2019: 38).

2.1.1.Bina Vergisinin Konusu

Bina vergisinin konusu Türkiye sınırları dâhilinde olan binalardır (EVK, md.1). Dolayısıyla vergi mükellefleri, yalnızca Türkiye’deki binaları nedeniyle vergi ödeyeceklerdir. *“Bir başka ifadeyle mükelleflerin yurt dışında sahip oldukları binalar ve benzerleri bu verginin kapsamı içerisine alınamamıştır”* (Altıngöz,2011: 9). Aynı zamanda yapım halinde bulunan bitirilmemiş inşaatlar bina olarak değerlendirilmez. Vergilendirme açısından yapılan binanın imar mevzuatına uygun olup olmamasının da ayrı bir önemi vardır. Tamamlanmış binalardan (işyeri ya da daire) oturma veya kullanma ruhsatı alınmış olanlar halihazırda oturulmasa ya da kullanılsa bile bina olarak sayılırlar. Binanın yapımı esnasında kullanılan malzemenin ne olduğu ve mahiyeti önemli değildir. Bina demir, taş, ahşap, beton, plastik, vb. herhangi başka bir maddelerden imal edilmiş olabilir. Yapı malzemelerinin farklı oluşu inşa edilen binanın vasfını etkilemez, sadece binanın matrahını yani değerini etkiler. VUK ’un 309/son maddesine göre kullanılış bakımından konut ile berber işlev gören avlu, kömürlük, bahçe ve arazi konutun mütemmimi kabul edilecektir. *“Kat mülkiyeti yasasına göre kat mülkiyeti kurulmuş olan binaların bağımsız bölümleri birer bağımsız bina olarak değerlendirilir”* (Bohalatoğlu,2018: 45).

2.1.2.Arazi Vergisinin Konusu

Türkiye Cumhuriyeti hudutları içerisinde bulunan arazi ve arsalar söz konusu olan arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır. *“Yukarıda da yazıldığı üzere belediyece parsellenmiş araziler arsa sayılmakta ve belediye sınırları içinde bulunmamakla birlikte*

müccavir alan sınırları içerisinde değerdendirilen ve bulunan arazilerde, arazi vergisinin konusuna girmektedir” (Altıngöz,2011: 22). Bina vergisi bakımından olduğu gibi arazi vergisi hususunda da Türkiye Cumhuriyeti hudutları içi deyiminden "Türkiye Cumhuriyeti'nin egemenlik hakkını kullandığı alanlar" anlaşılmalıdır. Bu doğrultuda, bu alanlar dışında kalan müccavir arazilerin, ülkemiz bakımından, arazi vergisinin konusu içinde yer bulması söz konusu değildir. Arazi bilindiğı üzere, üretimde kullanılan toprağı ifade etmek için kullanılan duvar, yol, çit gibi doğal ve yapay işaretlerle çevrilmiş yeryüzü parçasıdır. “Arsa ise, arazinin özel bir durumu olup, imar planı ile iskan sahası olarak ayrılarak inşaat yapmaya uygun hale gelmiş ve belediye sınırları içinde belediye tarafından parsellenmiş araziye ifade etmektedir” (Esener,2005: 112).

2.2.Emlak Vergisinde Mükellefiyet

Emlak vergisinde mükellefler bina, arsa ve arazinin malikleri ve varsa intifa hakkı bulunanlar, bunların her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf sahipleri öder.

2.2.1.Bina Vergisinde Mükellefiyet

Bina Vergisi mükellefi Emlak Vergisi Yasası’nın ilk kısmında mükellef başlığı altında düzenlenmiştir. “Bu vergiyi Emlak Vergisi Kanunu 3. maddesine göre bina malikleri eğer varsa intifa hakkı sahipleri her ikisi de bulunmuyorsa bina sahibi gibi bina üzerinde tasarrufta bulunanların ödemesi kararlaştırılmıştır” (Oğuz,2019: 41).

Mevcut bir binaya müşterek mülkiyet halinde sahip bulunanlar ise sahip oldukları hisseleri oranında mükelleftirler. İştirak halinde mülkiyette ise durum biraz farklıdır. Sahipler vergiden zincirleme olarak yani müteselsil olarak sorumludurlar. Müşterek mülkiyette hisseler belli olduğu için mükellefiyet hisselerin oranında meydana çıkar. İştirak halindeki mülkiyette ortakların hisseleri belirlenmiş değildir ve hepsi birlikte aynı oranda binanın üzerinde hak sahibidirler. Bu sebeple iştirak halinde mülkiyette müteselsil olarak sorumluluk söz konusudur. “Emlak vergisi açısından vergiyi doğuran olay, Emlak’a malik olma, emlak üzerinde intifa hakkının kurulması veya emlaki malik gibi tasarruf etmedir” (Yıldırım,2019: 29).

2.2.2.Arazi Vergisinde Mükellefiyet

Arazi Vergisinin mükelleflerinin kimler olacağı Emlak Vergisi Kanunu’nun 13. maddesine göre: “Arazi veya arsanın sahibi, varsa kullanım hakkı sahibi, bunlardan

ikisinin de var olmaması halinde arazi ve arsaya sahip gibi mükellef olduğu böylece vergiyi bunların ödemesi gerektiği belirtilmiştir” (Bolahatoğlu,2018: 47).

Ortaklaşa mülkiyet durumlarında arazinin maliki olanlar, mevcut hisseleri oranında arazi vergisinin dolaylı vergi mükellefi konumundadırlar ve el birliği mülkiyette (iştirak halinde) ise mükellefler zincirleme (müteselsil) sorumluluğa sahiptirler. Ortaklaşa mükellefiyette kişiler kendi sahip oldukları payları oranında arazi vergisini ferdi olarak vereceklerdir ve her mükellefin vergi tahakkuku da bu duruma göre tarh edilecektir. *“Mükellefiyetin başlaması, mükelleflerin genel beyana davet edildikleri, vergi değerini değiştiren olayların meydana geldiği tarihi ve muaflığın sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar” (Altıngöz,2011: 22).* Arazi vergisinde, vergiye tabiyken muaflık gardlarını kazanan arazi hasebiyle mükellefiyet, bu olayın cereyan ettiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer (Can, B. vd.,2019).

2.3.Emlak Vergisinde Matrah ve Oran

Emlak vergisinin tarhi emlak varlığının türüne göre oransal olarak hesaplanır. Bina ve arazi vergisinin matrahı, verginin değeridir. Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre vergi değeri, mevcut bulunan gayrimenkulün rayiç bedeli olarak belirlenmiştir. Buna göre, mükellefler verecekleri emlak vergisi beyannamelerinde sahip oldukları bina, arazi ve arsaların normal alım-satım bedelini beyan edeceklerdir (EVK Teb. No: 23433).

2.3.1.Bina Vergisinde Matrah ve Oran

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

Bina vergisinin matrahı binanın Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre: “Tespit olunan vergi değeridir. Binalar için vergi değeri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından birlikte tespit edilip ilan edilecek binanın metrekare olağan inşaat maliyetleri ile binanın kendisine ait ya da buna isabet eden arsa kıymeti toplanarak bulunan değerdir (Çubukçu, Özkök, D. 2014). *“Ancak söz konusu*

Kanunda belirlenen istisnaların ve muafiyetlerin düşülmesinden sonra mükellef vergi ödeyeceği için matrah, rayiç bedelden ilgili Kanunda belirlenen, muafiyet ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutar dikkate alınmaktadır” (Bolahatoğlu,2018: 61).

Binaların inşaat maliyeti tespit edilirken kalorifer ile ısıtma sistemine sahip binalarda olağan inşaat maliyetine %8, asansöre sahip binalarda %6 asansör karşılığı ilave edilir. Binaların tür ve sınıflarına göre elde edilecek maliyet bedelinden inşaat türüne ve binanın yaşına bağlı olarak önceden belirlenmiş oranda "aşınma payı" düşülür. *“Vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla bulunmasının mümkün olmadığı hallerde, normal alım satım bedeli, bir yılda getirebileceği kira miktarının 10 katı olarak bulunan "ortalama gelir bedeli" yolu ile belirlenmektedir” (Yıldırım,2019: 34).*

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

- *“Binanın dıştan dışa yüz ölçümü ile bina metrekare olağan inşaat maliyet bedellerini gösteren daha önceden resmi olarak belirlenmiş cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılacaktır.*
- *Bu çarpım neticesinde ortaya çıkacak rakama, binada varsa asansör, kalorifer ya da klima tesisatı farkı ek olarak ilave edilecektir. Bu ilave, söz konusu rakamın asansör için %6, klima ve kalorifer için de %8 oranında olacaktır.*
- *Bu şekilde bulunan toplam değerden inşaat cinsine ve yıllara göre belirtilen yıpranma payı düşülecektir.*
- *Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilecektir” (Esener,2005: 97).*

Vergi değerinin maliyet bedeli vasıtasıyla bulunmasına, imkan olmadığı durumlarda, normal alım-satım bedeli, bir yılda getirebileceği gelirden yani kira miktarından hareketle (10 katı olarak) elde edilen ortalama gelir bedeli vasıtasıyla belirlenir (EVK, md.25).

“Birinci yıl için takdir işlemi yapılarak elde edilen vergi değeri, ikinci yıldan itibaren başlamak üzere her yıl bir önceki yılın birim değerinin yeniden değerlendirme oranının ½'si nispetinde arttırılır. Takdirler dört senede bir dikkate alındığından yeniden değerlendirme oranının yarısına göre her bir yıl itibariyle otomatik artırıma tabi tutulacak yıllar, takdirin yapıldığı yılı takip eden ikinci, üçüncü ve dördüncü yıl olacaktır. Sonraki

yıl yeni bir dört yıllık döneme esas olacak şekilde tekrar takdir yoluna gidilir” (EVK md.29/3, VUK md.49/(b)).

“Emlak Vergisi Kanunu mad. 8’e göre bina vergisinin oranı, birbirinden farklı binaların kullanım gayelerine, mevcut bulundukları yere ve aynı zamanda binaya sahip olanların birtakım özelliklerine göre birbirinden farklı normal, artırımlı ve indirimli oranlar biçiminde belirlenmiştir” (EVK, md8).

“Bina vergisinde oranlar ev olarak kullanılan binalar için yani meskenler için binde bir, diğer binalarda ve iş merkezleri için ise binde iki olarak belirlenmiştir. Cumhurbaşkanı söz konusu bu oranları yarıya kadar indirmeye ve üç katına kadar yükseltmeye yetkilidir. Büyükşehir belediye hudutları içindeki binalar için bu oranlar %100 oranında arttırılarak uygulanmakta, yani diğer bir ifadeyle meskenlerde (ikamet amaçlı kullanılanlarda) binde iki, diğer binalarda ise binde dört oranı uygulanmaktadır. Ev hanımları, emekliler, engelliler ve işsizler, mevcut brüt alanı 200 m²’yi geçmeyen bir konuta sahip olmaları şartıyla, geçmişten beri emlak vergisi ödememektedirler. İndirimli oran, hisseli konutlarda vergi değerinin hisseye isabet eden kısmına uygulanacaktır. Konutta bizzat mükellefin oturması koşul değildir. Ancak birden fazla konutta hisseye sahip olanlar meskenlerde indirim uygulamasından faydalanamayacaklardır” (EVK Teb. No:38/I-3).

Tablo 1. Bina Vergisi Oranları

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

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.

2.3.2.Arazi Vergisinde Matrah ve Oran

Arazi vergisine ilişkin matrah esasları EVK. md.17’de ifade edilmiştir. Ve bu Kanun hükümlerine göre saptanan ilgili arazinin değeri, arazi vergisinin matrahı olarak kabul edilmiştir. Yani arazi vergisinin matrahı, arazi ve arsanın tespit edilen vergi değeridir. “*Tarım arazisinin vergi değeri tespit edilirken arazinin alım satım bedeli yanında arazinin verim gücünde dikkate alınır*” (Altıngöz, 2011: 25).

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

“*Vergi Usul Kanunu’na göre arsa ve araziler için asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgedeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir*” (EVK md.29).

Arsa ve araziler ile ilgili olarak vergi değerinin bulunması son derece basittir. Düzenlenecek rey takdir komisyonunca takdir edilen veya takdir edilen yıldan sonraki yıllar için bir önceki yıla göre yeniden değerlendirme oranının yarısına göre artırılan metrekare birim değeri ile arsa veya arazinin yüzölçümünün çarpılmasıdır (Çubukçu, Özkök, D. 2014).

Tablo 2. Arsa ve Arazi Vergi Oranları

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

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

2.4.Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisna

Hiç geliri olmadığını resmi olarak belgeleyenler, gelirleri SGK'dan aldıkları aylıkla (dul, yetim, emekli, ölüm ve maluliyet aylığı gibi) kısıtlı olan kişiler, gaziler, şehitlerin geride bıraktıkları dul ve yetimleri ve aynı zamanda engelli vatandaşların tamamı Emlak Vergisi'nden muaf tutulur (Can, B. vd.,2019)

2.4.1.Bina Vergisinde Muafiyet ve İstisna

Bina vergisi ile ilgili olarak; ekonomik, sosyal, mali ve idari nedenlerle ilgili çeşitli istisnalara yer verilmiş bulunmaktadır. Belirtilen amaçlarla, Emlak Vergisi Kanunun, daimi ve geçici istisnalar, muafiyet terimi kullanılarak ele alınmaktadır. Bilindiği gibi, "vergi konusunun vergiye tabi olup olmamasına ilişkin olarak yapılan sınırlandırmalar vergi istisnaları olarak adlandırılmaktadır. *“Vergi yükümlüsünün, kişi olarak, vergiye tabi gelir elde etme nedeniyle vergi borcunu ödeme yükümlülüğünde bir sınırlandırma olduğu durumlarda ise, vergi muaflığı veya vergiden muaf olmak söz konusudur”* (Esener,2005: 105).

Bu çerçevede aşağıda, Emlak Vergisi Kanunu'nun bina vergisine ilişkin daimi muaflıklar başlıklı 4. ve geçici muaflıklar başlıklı 5. maddelerinde ele alınan düzenlemeler “istisna” olarak belirtilmiştir (Çubukçu, Özkök, D. 2014). Buna göre;

Daimi İstisnalar;

- *“Katma bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), İl Özel İdarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, Kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar;*
- *İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait binalar;*
- *Su, elektrik, hava gazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları;*
- *Belediye sınırları içinde yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri;*
- *Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları;*
- *Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müstemilatı (eklentileri);*

- *Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla);*
- *Kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri;*
- *Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müstemilatı;*
- *Zirai istihsalde (üretimde) kullanılmak şartıyla makina ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler (seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları (Bu binaların bir kısmı ikamete ve bir kısmı da mezkur fıkralarda yazılı maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamet amaçlı kullanılan kısım için uygulanmaktadır.);*
- *Su ürünleri müstahsillerinin istihsalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları (Bu binaların bir kısmı ikamete ve bir kısmı da mezkur fıkralarda yazılı maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamet amaçlı kullanılan kısım için uygulanmaktadır.);*
- *Toplumun kullanımına açık olduğu Maliye Bakanlığınca kabul edilen, genel amaçlı; rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile, demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı ve yer üstü geçitleri, peron, alimantasyon tesisleri, iskele ve istasyon binaları ile yolcu salonları, cer ve malzeme depoları gibi demiryolu mütemmimleri, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne ait hava liman ve meydanlarındaki terminal binaları, teknik blok, hangar, sistemlere ait depo; elektronik, elektrik ve mekanik sistemlere ait laboratuvar ve bakım tesisleri, pist taksirut ve apron sahası ile ısı ve enerji santralleri, hidrofor tesisleri, gerek hava liman ve meydanlarda ve gerekse uçuş yolları üzerindeki seyrüsefer yardımcı (radar, ILS, VOR, DME, NDB gibi) tesisleri ile hava yer ve yer yer muhabere sistemleri (VHF, UHF, HF) ve yukarıda belirtilen sistem ve*

tesislerin mütemmimleri, (diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları mütemmim sayılmamaktadır.);

- *Her nevi su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri;*
- *Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müstemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar;*
- *Bakanlar Kurulunca vergi muaftiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla);*
- *Enerji nakil hatları ve direkleri;*
- *Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'ne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla);*
- *Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları;*
- *Karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Antlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları;*
- *Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar;*
- *Tersane binaları (müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç.);*
- *Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit (değişmeden önceki şekli götürü usulde) Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat iş yeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticari sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muaftiyet uygulanmamaktadır.);*
- *Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtım amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar (Pompa, kompresör, basınç düşürme ve ölçüm, hat vana grupları, haberleşme, pik, katodik koruma gibi);*

- 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait binalar,”

Bina vergisinden daimi olarak istisna tutulmuşlardır. Bu binalar; Devlete ait olmaları veya Devlete ait kuruluşların binaları olmaları, sağlık, eğitim ve spor gibi sosyal amaçlarla kullanılmaları yönünden benzerlikler taşımaktadırlar.

Geçici İstisnalar;

Emlak Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinde düzenlenmiş olan geçici istisnalardan yararlanabilecek binalar şunlardır:

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

- *Bazı sınırlamalar çerçevesinde olmak kaydıyla (Emlak Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (c) fıkrasında; kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu istisnanın uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, istisnadan faydalananacak mükelleflerin; İmar ve İskan Bakanlığından veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi vergi dairesine ibraz edilmesi şartı bulunmaktadır.); deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin meydana geldiği veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin meydana geldiği yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili Kanunlarına göre inşa olup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici istisnadan faydalandırılmaktadır. (Böyle bir durumun varlığı halinde, yukarıdaki "mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerine ilişkin hüküm" uygulanmamaktadır).*
- *Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılmakta olanlar hariç), bu amaca yönelik olarak kullanıldıkları süre için vergiden istisna tutulmaktadır.*
- *Planlama teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici istisnadan yararlanmaktadır.*
- *Organize Sanayi Bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile bu vergiden istisna tutulmuşlardır.*
- *Emlak Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde belirtildiği üzere, geçici veya daimi istisnalardan yararlanacak olanların da vergi bildiriminde bulunmaları zorunlu tutulmuştur" (Esener,2005: 111).*

2.4.2.Arazi Vergisinde Muafiyet ve İstisna

Arazi vergisinde de istisnalar tıpkı bina vergisinde olduğu gibi; daimi istisnalar ve geçici istisnalar olarak üzere iki türe ayrılmaktadır. Arazi vergisine ilişkin istisnalara, Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. ve 15. maddelerinde yer verilmiştir.

Daimi İstisnalar;

- *“Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, Kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait olan araziler,*
- *Yerel yönetim kuruluşları ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilmekte olan:*
- *Su, elektrik, hava gazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait araziler,*
- *Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait araziler,*
- *Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları ya da bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları koşuluyla, kamu menfaatine yarar sağlayan derneklere ait araziler,*
- *Yabancı devletlere ait; gerek elçilik ve konsolosluk binaları, gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılması amacıyla sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunmakta olan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar,*
- *Mezarlıklar,*
- *Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların sahip olduğu arazi ve arsalar,*
- *Belediye ve civarı olan alanın sınırları dışında kalan arazi (Basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılmakta olan arsa veya arazi hariç olmak üzere; ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ve arsalar ile arsa sayılacak parsellenmemiş arazi açısından bu istisna uygulanmamaktadır.),*
- *Petrolün boru hatları ile transit geçişine ilişkin projelere yönelik olarak; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki ya da irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş olan gayrimenkuller,*

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerince; temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri ya da hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait arazi ve arsalar, arazi vergisinden daimi olarak istisna tutulmuşlardır”.

Geçici İstisnalar;

Emlak Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde bazı ekonomik, mali ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak geçici istisnalara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, aşağıda yazılı halde bulunan araziler geçici şekilde arazi vergisinden istisna tutulmaktadır (Çubukçu, Özkök, D. 2014);

- “Özel Kanunlara göre, Devlet ormanı haricinde insan gücü ve emeğiyle tekrar orman haline dönüştürülmek amacıyla ağaçlandırılan arazi 50 yıl vergiden istisna tutulmuştur. Böylelikle, ormanlık alanların genişletilmesine yönelik faaliyetlerde bulunan kişi ve kuruluşlar teşvik edilmektedir. Bu istisna, doğanın korunması yanı sıra orman ürünlerinin üretimini teşvik açısından da fonksiyon görmektedir.
- Toprak ve topoğrafi özellikleri ile erozyon sınırlayıcı faktörler nedeniyle, kültür bitkilerinin yetiştirmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve diğer hallerden ötürü üzerinde tarım yapılamayan alanların, ıslah önlemleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl süre ile istisna uygulanmaktadır. Burada güdülen amaç, verimsiz arazinin işlenmesi ve ıslahı teşvik edilerek arazinin verimli hale getirilmesinin sağlanmasıdır.

Ekonomik, ekolojik ve teknik yönlerden gereksinin duyulan koşullara sahip olan araziler için; tekrar fidanla dikim veya aşılama ya da tekrar yetiştirme suretiyle ağaçlık, bağ ve bahçe haline getirilmesi halinde en az 2 yıl, en fazla 15 yıl süre ile istisna uygulanmaktadır. Bu istisnanın amacı, ağaçlandırma ve meyve tarımcılığına yönelik faaliyetlerin teşvik edilmesidir (Can, B. vd.,2019).

- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından, organize sanayi bölgeleri ile ilgili araziler için; sanayi esnafı lehine tapudaki tescilin yapılacağı vakte kadar istisna uygulanmaktadır. Bu istisna uygulaması vasıtasıyla ulaşılmak istenen amaç ise, organize sanayi bölgelerinin gelişimine katkıda bulunmak, kurumlaşmış ve

düzenli hale getirilmiş sanayi bölgeleri ile sanayi sitelerinin oluşumuna imkan vermektir”.

2.5.Emlak Vergisinin Tarhı ve Tahakkuku

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

- Dört yılda bir kez olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı seneyi izleyen bütçe senesinin ocak ve şubat aylarında,
- Emlak Vergisi Kanununun, vergi kıymetini değiştiren hallerle ilgili 33. maddesinin 1-7. bentlerinde belirtilmiş olan nedenlerle bildirim verilmesi gereken durumlarda, vergi kıymetini değiştiren nedenlerin ortaya çıktığı bütçe yılını izleyen yılın ilk ay yani ocak ayı içerisinde; vergi kıymetini değiştiren neden içinde bulunulan yılın son üç ayı içerisinde meydana gelmiş ve bildirim, vergi değerini değiştiren nedenin ortaya çıktığı bütçe yılını izleyen yılda verilmiş ise bildirimin verildiği tarihte,

Herhangi bir nedenden ötürü; bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olması halinde hem bina hem de arazinin değerlerinde, %25’i geçen oranda artma ya da azalma durumunda, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını izleyen yılın ocak ve şubat aylarında (Can, B. vd.,2019),

Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınmak suretiyle, yıllık olarak, ilgili belediye tarafından tarh olunmaktadır. *“Bir il veya ilçe sınırı içerisinde birden fazla belediyenin bulunması halinde ise, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina ve araziye ait emlak vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili vali tarafından belirlenmektedir”* (Esener,2005: 128).

2.6.Emlak Vergisinin Ödenmesi

Emlak Vergisi Kanunu’nun 30. Maddesine göre, bina ve arazi vergileri; iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Birinci taksit; mart, nisan, mayıs aylarında, ikinci taksit ödemesi ise kasım ayı içerisinde gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığı ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirme hususunda yetkili kılınmış bulunmaktadır.

“Vergilerin sürelerinde ödenmeyen kısmına veya vadelerinden sonra ödenmeleri halinde; ödeme süresinin son gününü ifade eden vadesinin bittiği tarihten itibaren, her ay için gecikme zammı uygulanmaktadır” (AATUHK md.51).

2.7.Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisinin Rolü

2018 ve 2019 yılları itibarıyla türlerine göre yerel yönetimlerin emlak gelirleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 3. Yerel Yönetim Türüne Göre Vergiler

Türü	2019			2020		
	Vergi Gelirleri	Toplam Gelir	%	Vergi Gelirleri	Toplam Gelir	%
Belediyeler	15.694.186	115.484.308	13,59	18.271.477	136.768.350	13,36
Belediye Bağlı İdareleri	0	25.918.136	0,00	0	26.512.043	0
İl Özel İdareleri	21.619	10.696.680	0,20	27.746	10.729.248	0,26
Mahalli İdare Birlikleri	0	2.345.680	0,00	0	2.569.780	0
Toplam	15.715.805	151.241.768	10,39	18.299.223	173.930.430	10,52

Kaynak: https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler/2020_yili_mahall-_idareler_genel_faal-yet_raporu-20210621180102.pdf (Erişim: 08.12.2020).

2019 yılında vergi gelirleri olarak belediyeler 15.694.186.000 TL, il özel idareleri 21.619.000 TL gelir elde etmiştir. (Söz konusu vergi geliri; 6360 sayılı Kanun uyarınca kapatılan bazı belediyelerin vergi gelirlerinin il özel idarelerince takip edilmesinden kaynaklanmaktadır.) Belediyelerin vergi gelirlerinin toplam mahalli idarelerin vergi gelirlerine oranı %99 olarak gerçekleşmiştir.

2019 yılı itibarıyla mahalli idarelerde vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı %10,39’dur. Bu pay belediyelerde %13,59 iken il özel idarelerinde %0,2’dir.

2.8.Belediyeler İçinde Emlak Vergisinin Rolü

2018 ve 2019 yılları itibarıyla türlerine göre belediyelerin vergileri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 4. Belediye Türlerine Göre Vergi Gelirleri

Türü	2019			2020		
	Vergi Gelirleri	Toplam Gelir	%	Vergi Gelirleri	Toplam Gelir	%
Büyükşehir Belediyeleri	690.606	56.400.494	1,22	756.367	64.611.327	1,17
İl Belediyeleri	842.711	8.618.858	9,78	1.010.950	10.492.040	9,64
İlçe ve Belde Belediyeleri	14.160.869	50.592.258	27,99	16.504.160	61.808.193	26,70
Toplam	15.694.186	115.484.308	13,6	18.271.477	136.768.350	13,36

Kaynak: https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler/2020_yili_mahall-idareler_genel_faal-yet_raporu-20210621180102.pdf (Erişim: 08.12.2020).

2019 yılında vergi gelirleri bakımından; büyükşehir belediyeleri 690.606.000 TL, il belediyeleri ise 842.711.000 TL, ayrıca ilçe ve belde belediyeleri 14.160.869.000 TL gelir elde etmiştir.

2019 yılı itibarıyla vergi gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payı; büyükşehir belediyelerinde %1,22, il belediyelerinde %9,78, ilçe ve belde belediyelerinde %28'dir.

2.9.Emlak Vergisinde Yaşanan Sorunlar

Emlak vergisi uygulamasında vergilendirmenin ilk aşaması olan tarh aşaması başta olmak üzere birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Bununla birlikte yaşanan diğer sorunlar aşağıda ele alınmıştır.

2.9.1.Taşınmazın Gerçek Değerinin Belirlenememesine İlişkin Hususlar

Ülkemizde hali hazırda var olan kanuni düzenlemeler taşınmazların tam olarak değerini tespit etmenin gerisinde kalarak sayısal büyüklükleri tespit etmek noktasına odaklanmıştır. Taşınmaz değerlemesinde nitel unsurlar ile daha doğru bir sonuca ulaştırabilecekken ağırlıklı nicel unsurlara yoğunlaşması belki de sağlıksız sonuçlar elde edilmesinin en temel nedenlerindendir. Taşınmaz değerlemesinde seçilen yöntem ve yürürlükte olan uygulamalarda birlik sağlanamadığı gibi bir standardizasyon eksikliğinin de varlığı söz konusudur. Bilhassa kamulaştırma, vergi, imar, özelleştirme, icra-iflas ve

toplulaştırma gibi sahalarda birbirinden farklı yöntemlerin uygulandığı görülmektedir (Kurt, E. 2018)

. “Böylelikle kurumların birbirlerinin elde ettiği değerlemelerden yararlanmaları sıkıntı oluşturmaktadır” (Tunç,2019: 85).

Ülkemizde gayrimenkullerin değerinin tapuda gerçek değerinin çok aşağısında bir değerde işleminin yapılması sonucu gerçek değeri üzerinden alınması gereken emlak vergisi alınamamaktadır. ““Emlak Birim Fiyat Cetvelinde” belirtilen birim fiyatların gayrimenkullerin rayiç bedeline göre aşırı derecede farklılık arz etmesi taşınmazın gerçek değerinin belirlenmesine ilişkin problemlerden biridir” (Bohalatoğlu,2018: 77).

Türkiye’de birden fazla kuruluş özelleştirme, kamulaştırma ve toplulaştırma gibi birbirinden farklı amaçlarla gayrimenkul değerlemesi yapmaktadırlar. “Gayrimenkul değerlemesi işine el atmış kuruluş sayısının çok olması da taşınmaz değerlemesi uygulamasında yaşanan sorunlardan biridir” (Bohalatoğlu,2018: 78).

2.9.2.Takdir Komisyonundan Kaynaklanan Sorunlar

Emlak vergisi sorununda yaşanan sorunlarda takdir komisyonun da payı olduğu düşünülmektedir. Bu sorunları daha iyi anlayabilmek için komisyon üyelerini hatırlamakta fayda vardır.

- Belediye başkanı veya komisyon başkanı olarak görevlendireceği bir memur başkanlığında ilgili belediyeden yetkili bir memur,
- Defterdarın tarafından görevlendirilecek iki memur, tapu sicil müdürü ya da görevlendireceği bir memur,
- Ticaret odası üyelerinden seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle veya köy muhtarı ve organize sanayi bölgesi bulunan yerlerde yapılacak takdirlerle alakalı arsalarla ilişkin komisyonlar açısından organize sanayi bölgesini temsil eden bir üye.

Arazinin kendisine münhal olan değer tespit takdir komisyonu ise; vali, defterdar, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdür, il merkezlerindeki ticaret odasından seçilmiş bir üye ve il merkezlerindeki ziraat odasından seçilmiş bir üyenin katılımıyla oluşur (Ulusoy, A.2020).

Arsaların asgari ölçüde metrekare birim değerleri takdir komisyonlarınca belirlenirken cadde ve sokaklar baz alınmaktadır. “Yani bir arsanın asgari ölçüde

metrekare birim değeri arsanın bulunduğu yer, konumu, ulaşım şartları, belediye hizmetlerinden faydalanabilme imkânları ve sahip olduğu çevresel özellikler göz önünde bulundurularak belirlenmektedir” (Tunç,2019: 87).

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Taşınmaz Değerleme Birimi Kadastro Dairesi Başkanlığının Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi Taşınmaz Değerleme Bileşeni kapsamında hazırladığı Taslak Geliştirme Raporunda arsaların değeri belirlenirken göz önünde bulundurulacak sayılı unsurlara ilave olarak arsanın piyasa değerinin göz önünde bulundurulmamasının uygulamada yaşanan sorunlardan bir tanesi olduğuna dikkat çekilmiştir (Taslak Geliştirme Raporu V02,2016: 15).

Arazilerin asgari ölçüde metrekare birim değerleri takdir komisyonlarınca belirlenirken arazinin kuru olup olmaması, sulu olup olmamasını baz alınmaktadır.

2.9.3.Emlak Vergisinin Kontrol ve Tahsilinde Yaşanan Sorunlar

Emlak vergisinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için evvela taşınmaz değerinin en doğru şekilde hesaplanabilmesi önemlidir. Fakat belediyeler de doğru taşınmaz değeri yapabilmek için birtakım verilere ihtiyaç duymaktadır. Aşağıda belediyelerin ihtiyaç duydukları verileri sağlarken karşı karşıya kaldıkları sorunlar özetle anlatılmaya çalışılmıştır (Tunç,2018: 88).

- *“Değerlemeye tabi tutulacak taşınmazın türünün arsa mı? arazi mi? olduğu hususunda farklı sebeplerle yanlış bildirimlerde bulunulması,*
- *Taşınmazların bulunduğu çevre ve bağlı oldukları belediyelerin hizmetlerinden faydalanma derecelerinin yine yanlış bildirilmesi,*
- *Yerel yönetimlerin konuya ilişkin bilgi ve belge sağlayabilmesi için alışlagelmiş düzenli bir sistem oturtulmaması. Bu nedenle de her belediyenin farklı imkânlar dâhilinde veri toplaması ve değerlendirme yapması,*
- *Düzensiz arşiv sistematigi ve bu yüzden zayı olan evrakların olması,*
- *İnceleme yapacak olan uzmanların arşivlerde saklanan dosyalara ulaşmak hususunda zaman kaybı ve içerik yetersizliği yaşadığı durumlar,*
- *Değerleme yapmakla görevli kişilere sadece bazı bilgi, belge ve dosyaların incelenme imkânı verilmesi. Yazışmaların ayrı arşivlenmesinden ötürü arşiv*

dosyalarını bir bütün halinde göremeyen görevlilerin eksik bilgi ile rapor hazırlama ihtimalinin artması.”

Değerleme çalışmalarında ihtiyaç duyulan ve konuya ilişkin belediyeden sağlanması gerekenler de şöyle sıralanabilir; taşınmazların belediyenin vermiş olduğu hizmetlerden yararlanma durumları, taşınmazlara ilişkin güncel imar bilgisi, yapı kullanma izin belgesi, yapı ruhsatı, belediyenin imar ve mücavir alan hudutları, mimari proje, verilerin dijital ortamda toplanması veya dağıtılması için teknik ve kanuni altyapı” (Çiftçi,2014: 157).

2.9.4.Tapu Kadastro Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar

TKGM Kuruluş Ve Görevleri Hakkındaki Kanun’a göre, tapu kadastro müdürlüklerinin görevlerini şu şekilde sırlayabiliriz; bir bölgedeki bütün bina, arsa ve arazilerin haritası olan kadastro haritalardan destek alıp taşınmaz varlıkların hudutlarının tespitinin yapılması, taşınmazların hukuki hallerinin tespitinin yapılması ve kadastro işlemi gerçekleştikten sonra taşınmaz varlıklarda vuku bulan değişikliklerin takibini yapmak. *“Tapu sicil müdürlüklerinin görevlerini ise şu şekilde sırlayabiliriz; taşınmaz mallar ile ilgili tescile dair tüm adımlarının yapılması, tapu sicilinin düzenli bir biçimde tutulması, taşınmazlarda oluşan farklılıkların takibinin yapılması, tapu ile ilgili sicil ve dokümanların muhafazasının yapılması” (Bohalatoğlu,2018: 84).*

Ülkemizde emlak vergisinde yaşanan sorunlarda tapu kadastro sisteminden kaynaklı sebepler olduğu da düşünülmektedir. Bu sorunlar verinin içeriğinden, niteliğinden ve kurumlar arasındaki bilgi entegrasyonunun yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. *“Bu da emlak vergisinin verimini etkilemekte ve bu vergide etkisizliğe neden olmaktadır” (Tunç,2019: 90).*

“Temelini tapu kadastro sisteminden alan bu nedenlerin emlak vergisine olan negatif etkilerinin azaltılabilmesi için taşınmazların cinsleri herhangi bir karışıklığa neden olmayacak şekilde belirlenerek, bu taşınmazların üzerlerinde cinsi bağlamında meydana gelen değişikliklerin takibinin yapılması ve bu değişikliklerin en kısa zamanda ilgili belediyelere bildirilmesi gerekmektedir” (Tunç,2019: 90).

2.9.5.Belediyelerden Kaynaklanan Sorunlar

Günümüzde hemen her yerde gözlemlenen hızlı şehirleşme durumu ile beraber özellikle şehir merkezlerinde emlak vergisine temel olan değerlerde yükselmeler

görülmektedir. Bu durum ile beraberde, taşınmaz varlıkların değerleri üzerine alınacak emlak vergisi ile taşınmaz varlıkların getireceği gelirler üzerinden alınan toplam vergi miktarlarında yükselmelerin meydana gelmesi tahmin edilmektedir. Lakin günümüzde seri şehirleşme nihayete erdiğinde taşınmaz mallarda meydana gelen değer yükselmesinin kayda değer bir miktarının ilgili belediyelere transfer edilmediği gözlemlenmektedir. Bu durumun en belirgin sebeplerinden biri taşınmaz varlıklar üzerinden alınan vergiler için uygulanan tarh, tahakkuk ve tahsil gibi vergileme sürecinde meydana gelen sorunlardır. Emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil süreçlerinde yaşanan sorunlar genellikle belediye kaynaklı sorunlardır. *“Emlak vergisinin vergi değerinin tespiti işlemine dair belediye kaynaklı sorunlar şu şekilde sırlanabilir”* (Bohalatoğlu,2018: 82);

- *“Belediye vergileme sistemi bakımından belediyelerin vergileme ihtiyacını karşılayacak yeterliliğe haiz olmaması ve sonuç olarak da emlak vergisine gerekli ilgi ve önemin verilmemesi,*
- *Takdir komisyonları tarafından belirlenen değerlerin belediyelerin aktif bir şekilde rol alması ile bilimsellikten uzak yeterli veriye ve işinde uzmanlaşmış personele danışmadan tespit edilmesi,*
- *Belediyelerin vergi uygulamalarında bilişim teknolojisinin günümüz koşullarına uyarlanması ve otomasyon sistemlerinden fayda sağlanamaması, bilhassa tapu ve kadastro müdürlükleri ile belediyeler arasında karşılıklı olarak bilgi alış-verişini hızlandıracak olan teknolojik ve sistematik bir veri tabanının şu ana kadar geliştirilememesi,*
- *Daha etkin bir vergi tahsilatı sistemi için lazım olan kurumsal örgüt yapılanması, çalışan yönetimi ve izlenecek yol haritası gibi önemli unsurların belediyelerce inşa edilememesi,*
- *Her seçim döneminde iş başına gelen başka bir belediye başkanının, belediyede çalışan personeli değiştirmesi,*
- *Emlak vergisi ile ilgili vatandaşları ilgilendiren gerekli tüm bilgilerin belediyeler tarafından halka açıkça sunulmaması, emlak vergisinin tahakkuk ve tahsilat tutarlarını gösteren mali verilerin yayınlamaması,*
- *Belediyeler bünyesindeki bazı gerekli meslek kollarının (bunlar; harita kadastro mühendisi, teknikeri, gayrimenkul değerlendirme uzmanı vb.) eksik veya hiç mevcut olmaması,*

- *Belediye içinde çalışanlar arasında vergi haritalarının tercih edilmemesi ve coğrafi bilgi sistemlerinden fayda sağlanamamasıdır” (Hacıköylü, Heper,2009: 9).*

Belediyeler gayrimenkuller için değer tespiti işlemine yönelik olarak birden fazla kuruluşla iletişim sağlayarak gerekli bilgileri edinebilmektedir. *“Diğer yandan belediyeler tarafından, taşınmazlar ile ilgili bilgi sağlanamaması emlak vergisinde yaşanan problemlerden birini oluşturmaktadır” (Çiftçi,2014: 156).*

2.9.6.Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığında Kaynaklanan Sorunlar

Binaların vergi değeri bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile binaların dıştan dışa yüz ölçümleri çarpılarak, bulunan rakamın üzerine binada bulunan eklentilere göre bazı eklemeler ve binanın yıpranma durumuna bazı çıkarmalar yapılarak ve arsa veya arazilerin metrekare birim değerlerinden yola çıkılarak bulunan arsa veya arsa payları eklenmek suretiyle bulunmaktadır (Tarin, E. 2013)

Yani binaların vergi değerlerinin hesaplanabilmesi için ise öncelikle bina metre kare normal inşaat maliyet bedellerine ihtiyaç duyulmaktadır. Öyleyse bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa koşullarına uygun olarak belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Ancak uygulamada hesaplanan bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa koşullarını tam olarak yansıtmadığı ve söz konusu maliyetlerin piyasada oluşmuş maliyetlerin gerisinde kaldığı durumlar görülebilmektedir (Duman, M. 2014). *“Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin ise her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tespit edilerek 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde bir cetvel halinde ilan edildiği göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu maliyetler ile piyasadaki durumun örtüşmediği durumların kaynağı olarak akıllara bu iki bakanlık gelmektedir” (Hacıköylü, Heper, 2010: 11).*

2.10.Değerli Konut Vergisi

Bilindiği üzere vergi ve vergi toplama faaliyetleri devletlerin egemenlik gücüne dayanmasının nihai sonuçlarından birisidir. Özellikle de kamu harcamalarını finanse etmek için en önemli gelir kaynağı olarak değerlendirilebilecek olan vergilerin vergi mükellefleri üzerinde belli bir oranda yük oluşturduğu da yadsınamaz bir gerçek

olduğunu kabul etmek gerekir. Devletler ellerinde bulundurdukları vergilendirme yetkisini egemenlik gücüne dayanarak kullanarak vergi oranlarında değişiklikler yapabilir; hatta başka yeni vergiler de koyabilirler. Burada önemli olan husus mükelleflerin vergi açısından üzerlerindeki yüklerini elde ettikleri gelirleri oranında artırmaktır (*Duman, M. 2014*).

7194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile birtakım yeni vergiler gündeme gelmiştir. Bu vergilerden birisi değerli konut vergisidir. Değerli konut vergisi “Emlak Vergisi” Kanununun 42. ve 49. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Değerli konut vergisi, Türkiye hudutları içerisinde bulunan mesken (ikamet amaçlı) nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri ya da Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen değeri 6.173.000 Türk lirası veya daha da üzerinde olan meskenlerin tabi olduğu yeni bir vergidir. Değerli konut vergisinin hukuki açıdan incelenmesi, usul ve esaslarının gün yüzüne çıkarılması önem arz etmektedir (*Duman, M. 2014*).

2.10.1.Konusu ve İstisnası

Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisine tabidir. Ancak bina vergi değeri ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değeri 6.173.000 Türk lirasının altında olan mesken nitelikli taşınmazlar bu vergiden müstesnadır (EVK, md.42).

2.10.2.Matrah ve Nispet

Değerli konut vergisinin matrahı, bina vergi değeri ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen değerden yüksek olanıdır. Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri (EVK, md.44);

- 12.347.000 TL’ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 9.260.000 TL’si için 9.261 TL, fazlası için (Binde 6)
- 12.347.000 TL’den fazla olanlar 12.347.000 TL’si için 27.783 TL, fazlası için (Binde 10)

- Paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değeri esas alınır.

42. maddede sözü geçen istisna miktarı 2. fıkrada belirtilen vergi oranlarına esas mesken nitelikli taşınmazların değerlerinin alt ve üst sınırları ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen ve aynı zamanda 42. maddede belirtilen istisna tutarını geçen mesken nitelikli taşınmazların değeri her yıl bir önceki ile ilişkili olarak 213 sayılı VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında yükseltilir. Bu şekilde hesaplanan tutarların 10.000 TL'ye kadar olan kesirleri dikkate alınmaz (Şu kadar ki Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen taşınmaz değeri, değer tespitinin yapıldığı yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmaz).

2.10.3.Mükellefiyet

Değerli Konut Vergisini mesken nitelikli taşınmazların maliki, mevcutsa intifa hakkı sahibi, bunlardan hiçbiri yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf sahipleri öder. Bir mesken vasfına sahip taşınmaza paylı mülkiyet durumunda malik olanlar hisseleri ne orandaysa o hisseleri oranında mükelleftirler. El birliği halinde mükellefiyette malikler vergiden müteselsil yani zincirleme olarak sorumlu olurlar (EVK, md.45).

Değerli konut vergisi mükellefiyeti;

- Mesken nitelikli taşınmazın değerinin, bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değer 42.maddede belirtilen istisna tutarını aştığını belirlendiği tarihi,
- 33. maddenin 1 ila 7 numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi
- Muafiyetin sukut ettiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlar.

Yanan ya da herhangi bir sebeple yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen ya da vergiye tabi durumda iken muaflık şartlarını elde eden mesken nitelikli taşınmazlardan dolayı mükellefiyet bu olayların meydana geldiği tarihi takip eden ödenecek taksitten itibaren sona erer (Tarin, E. 2013).

2.10.4.Muafliklar

Aşağıda yazılı mesken nitelikli taşınmazlar, değerli konut vergisinden muaftır (EVK, md.46).

- Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin ve üniversitelerin maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar
- Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olan kişilerden, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup, 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri sadece Sosyal Güvenlik Kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar
- Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müstemilatı ve merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar

Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş, yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar. (Bu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması hariç) (Duman, M. 2014)

2.10.5.Verginin Beyanı, Ödeme Süresi ve Ödeme Yeri

“Mükellefin kendisi tarafından mesken nitelikli taşınmaza dair bina vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen değer, buna ait vesikalar ile birlikte mesken nitelikli taşınmaz nerede bulunuyorsa o yerde ki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi dairesine, mesken nitelikli taşınmazın değerinin 42. maddede belirtilen istisna tutarını aştığı yılı takip eden yılın şubat ayının 20. günü sonuna kadar beyanname ile beyan edilir ve vergi, yetkili vergi Dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk olunur. Müteakip yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilir ve vergi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk olunur” (EVK, md.47).

El birliği mülkiyetinde mükellefler birlikte yani müşterek beyanname verebilecekleri gibi, ayrıca münferiden de beyanname verebilirler. Paylı mülkiyet halinde beyanname ferdi olarak yani münferiden verilir. Vergi Dairesi tarafından tarh ve tahakkuk

ettirilen vergi ilgili yılın şubat ve ağustos ayları sonuna kadar iki eşit taksitte ödenir. Yıl içinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi halinde, mükellef tarafından takip edilen yılın beyanname verme süresi içinde ilgili vergi dairesine beyanname verilir. Bu Kanunun 37. maddesinin 2. ve 3. fıkrası hükümleri değerli konut vergisi bakımından uygulanmaz (Çubukçu, Özkök, D. 2014).

2.10.6.Yetki

“Değerli Konut Vergisinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye muaflıkların uygulanmasında aranacak belgeleri tespit etmeye 47. maddede yer alan beyanname verme ve ödeme sürelerini üç aya kadar uzatmaya, beyannamenin verileceği yetkili vergi dairesini şekil, içerik ve eklerini belirlemeye ve verginin beyanname aranmaksızın tahakkuk ettirilmesine Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir” (EVK, md.49).

2.11.Değerli Konut Vergisinde Yaşanan Sorunlar

Emlak Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenleme ile Değerli Konut Vergisi adı altında yeni bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile; *“Emlak Vergisine esas bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nce belirlenmiş değeri 5.000.000 TL ve bu tutarı aşan mesken nitelikli taşınmazlar Değerli Konut Vergisi’ne tabi kılınmıştır. Dolayısıyla mesken niteliği dışındaki taşınmazlar verginin konusu dışındadır. Buna göre söz konusu değer 6.173.000 TL ile 9.260.000 TL arasında olanlar ise binde 3, 12.347.000 TL’ye kadar olanlar ise binde 6, 12.347.000 TL’den fazla olanlar ise Binde 10 oranında olmak üzere Değerli Konut Vergisi, şubat ayının 20. günü sonuna kadar taşınmazın bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesine beyan edilip, hesaplanan vergi ise şubat ve ağustos aylarında iki eşit taksitte ödenecektir.”*

Değerli Konut Vergisi yalnızca bir kereye has ödenecek bir vergi olmayıp, konutun fiziki varlığı devam ettiği sürece her yıl düzenli olarak ödenecektir. Söz konusu düzenlemenin genel manada Anayasa’nın eşitlik, genellik, ödeme gücü ve mülkiyet hakkı prensiplerine aykırı hususlar içerdiğini söylenebilir.

Ayrıca mevcut konutun fiziki varlığı devam ettiği sürece Değerli Konut Vergisinin alınıyor olması, Değerli Konut Vergisini bir tür varlık vergisine dönüştürmektedir. Yine konut fiyatlarında kayda değer düşüşler olduğu dönemlerde negatif şekilde yeniden değerlemenin olmaması hasebiyle, söz konusu olan binde 3, binde

6 ve yüzde 1 olan vergi oranlarının gerçek değere göre daha yüksek oranlara tekabül etmesi neticesini doğuracaktır. Yeni nitelikte bir vergi olan Değerli Konut Vergisi yürürlüğe girdiğinden bu yana bahsedildiği üzere birçok eleştiriye konu olmuştur (Kurt, E. 2018).

Bu eleştirilerin bir kısmı Anayasal ilkeler çerçevesinde olmuştur. Bunlar hukuk devleti ilkesi, adalet ilkesi ve mali güce göre vergilendirmedir (ödeme gücü ilkesi).

Hukuk Devleti İlkesi: Bir hukuk devletinde, kamu otoritesi hukuk kuralları etrafında tasarrufta bulunmalı, takdir yetkisini kullanacağı zaman keyfi ve ölçsüz bir şekilde hareket etmemelidir. Kanun koyucu yani meclis ve Devlet, kendisine göre bir kamu yararını gözettiğini, iktisadi nedenle veya “sosyal devlet” ilkesinden hareketle bazı kişilere vergi salmayı düşünebilir, ancak bunun “hukuk devleti” ilkesinin bir gereği olarak Anayasa ve Uluslararası Sözleşmelerde hayat bulan hukukun evrensel ilke ve esasları çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekir. Hukuk Devletinde öngörülebilirlik olmalı, özellikle kişi hürriyeti ve mali yönden yük getirenlerin geriye dönük uygulanmaması ve bir geçiş dönemini içermesi gerekir ki, sınırlama yoluyla bir hak ve hürriyetin özüne müdahale edilemeyeceği gibi, “Kanun Devleti” mantığıyla hareket edilerek, öngörülemeyen ve tahmin edilemeyen külfetler getirilmemelidir.

Adalet İlkesi: Emlak Vergisi Kanunun da yapılan düzenleme ile bazı meskenlerden hem emlak hem de değerli konut vergisi alınmaktadır. Yapılan bu düzenleme ile birlikte belli bir kesimin mükerrer yani birden fazla vergilendirilmesi neticesi doğurarak vergilendirmede sağlanmak istenen adalet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Mali Güce Göre Vergilendirme (ödeme gücü) İlkesi: Düzenlemede mali gücü olmayandan ödeyemeyeceği tutarlarda vergi alınmasını engelleyecek hükümlere de yer verilmemiştir. Yani başını sokacak tek evi olan bir emekliden dahi vergi alınması öngörülmektedir. Vergi ödeme yükümlülüğü 'mali güce' göre belirlenmediğinden bu düzenlemeler ödeme gücü ilkesine aykırıdır. Bir diğer anayasaya aykırı hüküm 'Paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değeri esas alınır' hükmüdür. Söz konusu hüküm de Anayasanın 73. maddesine aykırıdır.

Değerli Konut Vergisi detaylı bir şekilde incelendiğinde; yeni çıkarılan bir vergi olarak birçok eleştiriye konu olduğu görülmüştür. 1982 Anayasal Vergilendirme İlkeleri

açısından bakacak olduğumuzda birçoğuna aykırılık teşkil ettiği tespit edilmiştir. Mükelleflerin vergilendirme sürecinde itiraz ve dava açma hakları olduğu bilinmektedir. Verginin kabul edilebilir hale gelebilmesi için devletimiz vergide anayasaya aykırılık teşkil eden durumları ortadan kaldıracak düzenlemeler yapmalı ya da vergiyi uygulamadan kaldırmalıdır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

3.1. Avusturalya’da Emlak Vergisi Uygulaması

Avusturalya’da emlak vergisi 1955 tarihli Emlak Vergisi Kanunu (Grundsteuergesetz/GrStG) ile birlikte düzenlenmekte olup, Alman vergi sistemindeki uygulanma biçimi ile birçok benzerlikler taşımaktadır. Söz konusu Kanuna göre genel emlak vergisinin oranı bütün taşınmazlar için kural olarak % 0.2’dir. Ancak bununla birlikte konut niteliği (mesken) taşıyan taşınmazlar için de bazı indirimler mevcuttur (Walters,2011:92). Bu kurala göre, bir ailenin içerisinde oturduğu müstakil konut niteliğine haiz taşınmazların değerinin ilk 3.650 avroluk parçası için uygulanacak vergi oranı % 0.05, izleyen 7.300 avroluk kısım için % 0.1, geriye kalan kısım için ise genel olarak kabul edilen oran olan % 0.2’dir. *“Diğer konut ve binalar için ise bina değerinin ilk 3.650 avroluk kısmı için yine % 0.1, izleyen 3.650 avroluk kısım için % 0.15 ve artan kısım için ise % 0.2 oranında uygulanmaktadır”* (Kurt,2018: 66).

Avusturalya üç düzeyde hükümete sahip bir federasyona sahiptir: Bu federasyonlar, eyaletler, federal hükümet ve yerel idarelerdir. Avusturalya toplamda 143 kent belediyesi ve bunun yanı sıra 579 adet bölgesel ve kırsal belediyeye sahiptir. Yerel hükümetlerin anayasaya karşı içinde bulunduğu sorumluluğu federal devlete ve bunun yanı sıra eyaletlere bağlıdır. (Mangioni,2014:83) *“Federal devlet ve eyaletler, yerel seçim sistemini yönetirler, belediye sınırlarını belirlerler ve yerel hizmetleri düzenlerler”* (Çiftçi,2014: 83).

Emlak Vergisi, bölgede yaşayan vatandaşlara temin edilen kamu hizmetlerini finanse etmek için kullanılan ve o bölge eyaletinin gelir kaynakları arasında yer bulan mali kaynaklardan biridir.

Aşağıda, Avusturya’da uygulanmakta olan emlak vergisine ilişkin mevzuata ana hatlarıyla yer verilmiştir.

3.1.1. Yasal Dayanağı

Bilindiği üzere vergilerin en temel özelliği Kanuna dayalı olmasıdır. Bu, vergilerin evrensel boyuttaki bir özelliği olup tüm ülkeler için geçerlidir. Bu çerçevede, Avusturya’da da vergiler ile ilgili yasal düzenlemeler mevcuttur. Tüm vergilere yönelik

kanuni dayanaklar düzenlenmiştir. Nihayetinde emlak vergisi ile ilgilide kanuni düzenlemeler yer almaktadır (Mangioni,2014:85).

Avusturya’da emlak vergisinin (Grundsteuer) yasal dayanağı, bu ülkenin Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. BGB1. No 149/1955, son düzenleme BGB1. No 28/1999. (Walters,2011:92).

3.1.2.Verginin Konusu

Yerel otoriteye bırakılmış tarımsal ve orman alan ve arazilerinden alınan “Emlak Vergisi A”; tüm arsa ve arazilerden, bina kira sözleşmeleri üzerinden, geniş alana yayılmış binalardan ve işyeri alanlarından alınan “Emlak Vergisi B” şeklinde belirtilmektedir.

Endüstriyel ve ticari taşınmazlar ve bunların yanı sıra konutlar üzerinden belediye oranları biçiminde isimlendirilen emlak vergisi alınmaktadır. *“Belediye oranları, yerel hizmetlerin finansmanını karşılamak amacıyla, yerel idareler tarafından yönetilen vergidir”* (Çiftçi,2014: 84).

3.1.3.Verginin Matrahı

“Emlak vergisinin matrahı, değerlemeye esas alınan Kanun olan “Valuation Law” ile hesaplanan ve bu Kanunda ifade edilen şartlara göre takdir edilen arsa, arazi ve binanın değeri (Standard value) olmaktadır” (Esener,2005: 33).

Arazi vergisinin matrahı kısaca, mevcut arazinin (parsellenmemiş) kıymetidir. Aynı zamanda arazi vergisi bir eyalet vergisidir. *“Arazi vergisinin matrahı, eyalet hükümetlerinde ve Avustralya Başkent Bölgesi’ndeki, vergilenebilir arazinin (parsellenmemiş) halinin değerine göre esas alınır”* (Mangioni,2014:87)

3.1.4.Verginin Mükellefi

Verginin mükellefi, Kanunda belirtilen arsa, arazi ve binaya sahip olan kişilerdir.

3.1.5.Muafiyet ve İstisnalar

Arazi vergisi muafırları eyaletler tarafından belirlenmektedir. Her eyalet için muafiyetin kapsamı ve konusu değişiklik gösterebilmektedir. Ancak genel olarak bütün eyaletler için uygulanan muafırlar (Richard, 2004);

- “Kamu idarelerine ait
- Eğitim kurumlarına ait

- *Dini kurumlara ait*
- *Kar amacı gütmeyen kuruluşlara ait*
- *Sağlık kuruluşlarına ait*
- *Konsolosluklara ait taşınmazlar*
- *Çocuk ve yaşlı bakımı için kullanılan arazi payları,*
- *Konutların arazi payları,*
- *Birincil üretimin yapıldığı alan, muafiyet kapsamındadır.”*

Ham madde üretmek için ayrılmış bütün ekilebilir araziler, Tazmanya haricindeki bütün eyaletlerde vergi muafiyetine sahiptir.

3.1.6.Verginin Tahsili

“Yerel yönetim, gayrimenkulün değerini belirlemekte ve buna göre vergiyi toplamaktadır” (Esener,2005: 33). *“Arazi vergisi ve belediye oranları senelik olarak hesaplanır, aylık ya da üçer aylık taksitler halinde emlak vergisi ödenmektedir”* (Yıldırım,2019: 113).

3.2.Almanya’da Emlak Vergisi Uygulaması

Federal bir devlet biçimine haiz olan Almanya’da yönetim üçayaklı idari yapıdan oluşmaktadır. Yönetimin birinci ayağı Federal Devlet’tir. Federal Devlet yasama, savunma, sosyal güvenlik gibi merkezi halde bulunan konular üzerinde yetki verilmiştir. Yönetimin ikinci ayağında eyaletler bulunur ve bunlar sosyal ve ekonomik sebeplerle birbirinden farklı şekillerde yapılandırılmışlardır. Yönetimin üçüncü ayağında ise yerel idareler yer almaktadır. *“Yerel idareler ise belediyeler ve ilçeler olmak üzere kendi içerisinde iki bölüme ayrılmaktadır”* (Basic Law,2022: 121)

Aşağıda Almanya’nın yerel yönetimlerinin sahip olduğu finansman kaynakları verilmiştir (Çiftçi,2014: 62):

- *“Yerel idarelerin ellerinde bulundurdıkları vergi gelirleri tahsilatları,*
- *Federal hükümetlerden ve bunların yanı sıra eyalet hükümetlerinden ayrılan paylar,*
- *Belediye hizmetleri ifası neticesinde alınan ücretler ve diğer başka gelirler.”*

Almanya’da yerel idareler, emlak vergisi, gelir vergisi ve işletme vergileri gibi birçok dolaysız vergiler ile birlikte; içki, eğlence, arsa alım satımı, avcılık ve süs hayvanlarından elde edilen dolaylı vergilerden gelir elde ederler. *“Ayrıca yerel idareler,*

federal devlet ve eyaletlerden kamu hizmet projeleri dâhilinde yardım alırlar” Basic Law 1949:97).

Emlak Vergisine ilişkin, kanuni sınırlar içerisinde vergi oranında değişiklik yapma yetkisi yerel idarelere aittir. Yerel idareler, emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yürütmesinden sorumludurlar. *“Ayrıca emlak vergisi, yerel idarelerin gelirleri açısından en önemli mali kaynak aracıdır”* (Çiftçi,2014: 63).

Almanya’da Emlak vergisinin uygulanmasına ilişkin mevzuat aşağıda ana hatlarıyla verilmiştir.

3.2.1.Yasal Dayanağı

Almanya’da “Grundsteuer” olarak adlandırılan emlak vergisinin yasal dayanağını, 7 Ağustos 1973 (BGB1 I, s. 965) tarihli Emlak Vergisi Kanunu ve son olarak 19 Aralık 2000’deki düzenlemeler ile günümüzde uygulama alanı bulan bu Kanunun 21. maddesi (BGB1 I, s. 1790) oluşturmaktadır.

3.2.2.Verginin Konusu

“Almanya emlak vergisinin Kanuni olarak dayandığı yer, 7 Ağustos 1973 tarihinde düzenlenen Federal Vergi Kanunu ve daha sonra düzenlenen yasal değişikliklerdir. Emlak vergisinin konusunu, araziler, ormanlar, tarım arazileri ve konutlardır.” (Richard,2004: 98).

3.2.3.Verginin Matrahı

Matrahın belirlenmesinde gayrimenkulün standart değeri (Einheitswert) esas alınmaktadır. “birim değer” olarak da adlandırabileceğimiz “standart değer”, değer tespit Kanunu ile konulmuş prosedürlere göre şekillenmektedir. Birim değer, piyasa değerini ifade etmemektedir. Ancak birim değer belirlenemediği hallerde “ortalama piyasa değeri (Gemeiner Wert)” esas alınmaktadır (IBDF 2014:17). *“Bunların dışında, gayrimenkulün belirli bir parçasının “olası farklı bir ekonomik amaca yönelik biçimde kullanılması” söz konusu ise matrah tespitinde üçüncü bir yol olan “kısmi değer (Teilwert)” kullanılmaktadır”* (Spain, Germany and Canada p. 7-21).

3.2.4.Verginin Mükellefi

“Almanya’da uygulanan emlak vergisinin mükellefleri olarak taşınmaz sahipleri ya da taşınmazdan bizzat yararlanan kişiler olarak belirlenmiştir” (Çiftçi,2014: 63). Gayrimenkule sahip gerçek ya da tüzel kişiler bu verginin mükellefi olmaktadır.

3.2.5. Muafiyet ve İstisnalar

“Almanya emlak vergisinde gerek merkezi yönetime gerekse de yerel yönetime ait olan;

- *Arsa, arazi ve binalar,*
- *Kamu yararına yönelik olarak kullanılan gayrimenkuller,*
- *Hayır ve dini amaçlı kullanılan kurum ve kuruluşlara ait tüm taşınmazlar,*
- *Spor karşılaşmaları vb. amaçlarla kullanılan alanlar,*

Emlak vergisinden istisna edilmiştir” (Esener,2005: 35).

3.2.6. Verginin Tahsili

Belediyeler, gayrimenkulün vergiye esas değerini belirlemekte ve buna göre vergiyi tahsil etmektedirler.

Ödenecek olan vergi miktarı, mükelleflerin ferdi durumlarını dikkate almadan, taşınmazların mevcut bulunan yapısına ve halihazırdaki vergi değeri ile ilişkili olarak belirlenmektedir. *“Belediyeler tarafından ister mesken olarak kullanılsın ister ticari amaçlı olarak kullanılsın, her nevi taşınmazdan emlak vergisi tahsil edilmektedir”* (Çiftçi,2014: 66). Emlak Vergisi mükellefleri ödenecek borçlarını senelik şekilde, 1 taksit veya 4 taksit şeklinde ödemektedirler.

3.3. İngiltere’de Emlak Vergisi Uygulaması

12. yüzyıldan beri gelişen İngiltere idari sistemi üniter bir yapıya haizdir. Mahalli yönetimler üzerinde faal bir yönetim biçimini hissettiren merkezi idare ağırlığını tesis etmiş ve günümüze kadar devam ettirmiştir. Merkezi idarenin bu denli güçlü olmasına karşın, ülkede yerel idarelerin geçmişi uzun yıllar öncesine dayanmaktadır (Richard vd., 2002:37). *“12. yüzyılda yapılan düzenlemeler ile idari birimler country (bölge), borough (şehir) ve parish (köy) olarak üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur”* (Bohalatoğlu,2018: 35).

“Konutlar üzerinden alınan emlak vergileri (Council Tax) mahalli idareler tarafından tespit edilirken; konut dışında olan ticari yani iş yeri konutları için alınan vergiler ise bizzat merkezi idare tarafından belirlenir” (Yıldırım,2019: 97).

1993 yılında İngiltere yönetimi “Poll Tax” olarak isimlendirilen emlak vergisi yerine “Council Tax” diye isimlendirilen belediye vergisini yürürlüğe koymuştur. Council Tax mesken amaçlı kullanılan konutların değeri üzerinden alınan bir vergi türüdür. *“Hem meskenin sahibi hem de kiracısı birbirlerinden ayrı tutulmadan belediye vergisi mükellefi sayılmaktadır”* (Bohalatoğlu,2018: 35).

İngiltere’de uygulanan Emlak Vergisi ana hatlarıyla aşağıda gösterilmiştir.

3.3.1.Yasal Dayanağı

İngiltere ve Galler’de iş yerlerine yönelik emlak vergisinin (Business Rates) hukuki temeli, 1988 tarihli Yerel Yönetimler Maliyesi Kanunu ile 1989 tarihli Yerel Yönetimler ve Konut Kanunu’na dayanmaktadır

3.3.2.Verginin Konusu

“Emlak vergisinin konusunu, araziler, konutlar ve ticari maksatlı kullanılan taşınmazlar meydana getirmektedir” (Yıldırım,2019: 98).

“Muafiyet ve istisnalar içerisinde sayılanlar hariç olmak üzere, İngiltere’de konut olarak kullanılmayan gayrimenkulde (bina ve/veya arazi) oturulması ya da gayrimenkulün boş durması da emlak vergisinin konusunu oluşturur” (Esener,2005: 74).

3.3.3.Verginin Mükellefi

Emlak vergisinde, taşınmazın sahibi ve taşınmazlar üstünde tasarruf sahibi olan kişiler, emlak vergisini ödemekle yükümlüdür.

3.3.4.Verginin Matrahı

Söz konusu olan emlak vergisinde her bir gayrimenkul, belirli bir tarihte piyasa ortamında belirlenen, ortalama maliyet fiyatına göre vergilendirilir. Ortalama maliyet fiyatı, beş yılda bir olarak hesaplanır. *“Arada geçen yıllardaki oranlar, o geçen dönemlerdeki enflasyon değişikliklerine göre ayarlanmaktadır”* (Richard,2004: 85).

3.3.5.Verginin Muafiyet ve İstisnaları

Emlak vergisinin icra edilmesinde, her konut için, o konutta iki kişinin ikamet ettiği hesap edilerek vergilendirilir. Ancak, mevcut bir konutta yalnızca bir kişi ikamet etmekteyse, hesaplanacak olan emlak vergisinde yüzde 25 indirim yapılır. Şayet mevcut konutta genel olarak ikamet eden bir kişi veya kişiler yoksa, yani konut ikamet amacıyla kullanılmıyorsa veya ikinci bir konut/mesken olarak atıl vaziyette ise, ödenecek vergi

miktarı yüzde elli oranında düşmektedir (Lawton vd.,2013:7). *“Ayrıca, ileri derecede zihinsel engelliler ve öğrenciler, bu kapsamda söz konusu olan “kişi” yani vergi yükümlüsü olarak değerlendirilmezler”* (Richard,2004: 83).

“Tadilat durumunda olan konutlar, tarım arazileri, kamuya ait ibadet yerleri, bir hayır kuruluşunun sahip olduğu gayrimenkuller, engelliler tarafından kullanılmakta olan gayrimenkuller, balık çiftlikleri, Deniz Feneri İdaresi’nin önceden belirlenmiş mülkleri, iskeleler, parklar, askeriye ait gayrimenkuller ve teşvik bölgelerinde mevcut bulunan gayrimenkuller vergi muafiyetine sahiptirler” (Richard,2004: 86).

İskoçya ve İngiltere’de söz konusu vergi mükelleflerinin, mevcut olan ikinci bir ev veya yazlık evleri olması halinde, emlak vergisini ödemekle yükümlü olacaklardır. *“Şayet sözü edilen bu evlerde sürekli yaşayan, ikamet eden bir kimse mevcut değilse %10 ile %50 oranları arasında vergi indirimi yapılmaktadır”* (Çiftçi,2014: 70).

3.3.6.Verginin Ödenmesi

Birleşik Krallıkta (İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda) emlak vergisi belediye vergilerinden biridir ve mahalli idareler tarafından tahsil olunur. Emlak vergisinin elde edilecek olan tutarı, taşınmazların değerlerine ve niteliklerine göre değişiklik göstermektedir. (Lawton vd.,2013:11) *“Genelde piyasadaki karşılığı yüksek taşınmazlar için ödenecek vergi miktarı da piyasa karşılığı düşük olan taşınmazlara göre daha yüksek olacaktır”* (Çiftçi,2014: 72).

Ödeme zamanı mahalli idareler tarafından belirlenir. Mükelleflerin ödemelerini yıl içinde 10 veya 12 taksitte ödemeleri gerekir.

3.4.Fransa’da Emlak Vergisi Uygulaması

Fransa’da 1950’lerden günümüze emlak vergisi, yerel vergileme politikalarının vazgeçilmez bir parçası olarak görülmektedir. Bu ülkede, yerel vergi gelirlerinin en önemli ikisini bina ve arazi vergileri oluşturmaktadır. *“Yürürlükte olan vergilendirme sisteminin taşınmaz mallara dayanıyor olması”; bu ülkede yapılmakta olan ve ileride gerçekleştirilmesi düşünülen reformlar bazında emlak vergisinin önemini ortaya koymaktadır”* (Esener,2005: 49).

Fransa’da yerel idarelerin elde ettiği vergiler arasında emlak vergisi tüm zamanlardan ilk sıradaki yerini almıştır. Ardından “patent vergileri” ve “meslek vergileri” kayda değer seviyede vergi geliri kaynaklarıdır. İş yerlerinin sahip oldukları mal varlıkları

ve ciroları üzerlerinden alınan meslek vergisi, işsizliği yükselttiği gerekçesiyle oldukça yoğun bir şekilde eleştiri almıştır. Bu eleştiriler karşısında 2010 senesinde meslek vergisi yürürlükten kaldırılmış ve meslek vergisinin yerine; işletmelerin katma değer vergisi ve emlak vergisi vergisinden ibaret bölgesel ekonomik katkı uygulaması yürürlüğe koyulmuştur. Fransa’da mahalli nitelikteki vergiler genellikle iller ve belediyeler tarafından tahsil edilmektedir (Blanc, M. & Bertrand, L. 1996:33). Bölgeler 1974’ten önceki düzenlemelerde vergi tahsil edemezken, söz konusu bu tarihten sonra yapılan değişiklik ile, tahsil edilen toplam vergi gelirlerinden pay almaya başlamışlardır. Bu uygulama ile birlikte bina, arsa ve oturma vergisinin oluşturduğu dolaysız vergilerin elde edilecek toplam vergi gelirlerine oranının önümüzdeki senelerde daha da düşmesi beklenebilir. Dolaylı vergileri ise elektrik vergileri ve tescil ücretleri oluşturmaktadır. *“2002 yılında yerel nitelikli vergi gelirlerinin %56’sını belediyeler, %33’ünü iller ve %11’ini ise bölgeler elde etmişken bu oranlar 2009 yılı itibariyle sırasıyla %55, %34 ve %11 olarak gerçekleşmiştir”* (Bohalatoğlu,2018: 33).

Fransa’da emlak vergisi mülk sahibi tarafından ödenir, ekim ayı içinde gayrimenkulün kira değeri üzerinden değerlendirilir. Gayrimenkulün kiralanması halinde vergi yine mülk sahibi tarafından ödenir (Erarslan, H.2020).

Genel itibarıyla Fransa’da uygulanan tek oranlı bir emlak vergisi oranı yoktur, bu oranlar değişkenlik gösterebilmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DEĞERLİ KONUT VERGİSİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER VE ÖNERİLER

Değerli konut vergisi 7 Aralık 2019 tarihinde yayımlanan Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. DKV, çıkarılmasıyla birlikte birçok tartışmaya sebebiyet vermiştir. Bu bölümde DKV ile ilgili sorunlar ortaya konulacak ve birtakım önerilerde bulunulacaktır. Söz konusu sorunlar; çifte vergilendirme, anayasal vergileme ilkelerine aykırılık, mükellefiyet ve tahsilat sorunu olarak sınıflandırılmış bu hususlar özelinde öneriler sunulmuştur.

4.1. Değerli Konut Vergisinde Çifte Vergilendirme Sorunu

“Çifte vergilendirme; aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde birden fazla vergi alınması durumu veya sorunsalıdır” (Berkay ve Armağan, 2011: 89). Dolayısıyla bu şekilde bir vergi alınımı, yani aynı vergi konusu üzerinden iki defa vergi alınması, vergi adaletini ve elbette ki vergilemede eşitlik ilkesini zedelemektedir. Ayrıca modern vergileme ilkelerine ters olan bir durum ortaya çıkmaktadır (Ulusoy, E. 2020). Bu nedenle ülkeler özellikle çifte vergilemeden sakınmaya çalışmaktadır. Bu genel perspektiften bakıldığında ve yine bu perspektiften incelendiğinde, DKV’nin çifte vergileme sorunsalına sebebiyet verdiği gözlemlenmektedir (Erarslan, H.2020).

Emlak vergisinde mevcut bulunan binanın sahip olduğu vergi değeri üzerinden alınıyor iken Değerli Konut Vergisi Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından önceden belirlenen değerler üzerinden alınmaya başlanılacaktır. Yani iki ayrı vergi olması ve konuları aynı olmasına rağmen, Emlak Vergisi Değerli Konut Vergisi’ne göre çok daha düşük kıymet üzerinden alınıyorken Değerli Konut Vergisi çok daha yüksek kıymet üzerinden alınıyor olacaktır (Ulusoy, E. 2020). Aynı mesken üzerinden iki farklı değer belirlenecek olması bu değerlere göre birbirinden farklı uygulamalar yapılmasının yolunu açmıştır. Ayrıca hem Değerli Konut Vergisi hem de Emlak Vergisi mevcut olan aynı servet üzerinden alınan bir vergi niteliğine haiz olup vergileme ilkelerinden bir tanesi olan vergi adaleti ve ödeme gücü ilkesi açısından da sorun teşkil etmektedir. Başka bir deyişle çifte vergilendirme adaleti ve ödeme gücünü olumsuz yönde etkileyen bir husustur (Taş, B. 2020).

Emlak vergisi aracılığıyla tahsil edilen vergiler belediyelere ayrılırken, emlak vergisi Kanununa ek maddeler koyarak getirilen değerli konut vergileri genel bütçe geliri olarak kaydedilmektedir. Aynı konu üzerinde birden çok vergi konulması hem Vergi Usul Kanunu'na aykırılık teşkil edecek hem de çifte vergilendirmeye neden olacaktır (Bozdoğan, D. 2020).

DKV ile ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmaya ilişkin iki öneride bulunulabilir. Birinci öneri DKV'yi emlak vergisi ile birleştirmektir. Bu noktada emlak vergisi oranları konut değerine göre artırımlı bir şekilde uygulanabilir. Bir diğer öneri ise DKV'nin tek seferde alınmasıdır. Böylelikle çifte vergilendirme sorununun önüne geçilebilir (Öncü, E. 2020).

4.2.Değerli Konut Vergisi'nin Anayasa'nın 73. Maddesinde Yer Alan Vergileme İlkelerine Aykırılık Sorunu

“Vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek veya tüzel kişiler üzerine konulan her türlü mali yükümlülüktür” (Öncel vd.,1985: 39). Vergilendirme yetkisi devletlerin egemenlik erkinin bir sonucudur. Devletler bu yetkiyi kimi zaman kontrol dışı kullanabilmektedirler. Bu çerçevede vergilendirme yetkisinin sınırlarının çizilmesi önem arz etmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırıcıları yasalar ve vergilendirme ilkeleri olarak sınıflandırılabilir (Armağan vd.,2011).

.1982 Anayasası'nın 73. maddesi vergi ile ilgili düzenlemeleri içeren temel bir madde olup içerisinde, vergilendirme yetkisi erkini bulunduran idarenin uyması gereken vergileme ilkelerini barındırmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesi;

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür (Taş, B. 2020),

- *Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır,*
- *Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler Kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır,*
- *Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir, şeklindedir* (Taş, B. 2020).

Anayasanın 73. maddesinde, vergilemede genellik, mali güç, eşitlik, adalet, kanunilik ve sosyal devlet ilkelerine rastlanmaktadır. Bu noktada DKV'nin anayasada belirtilen vergileme ilkeleri açısından adalet, ödeme gücü ve eşitlik ilkelerine aykırılık taşıdığı görülmektedir.

4.2.1. Değerli Konut Vergisinin Adalet İlkesine Aykırılığı

Adalet kavramı hak ve hukuka uygunluğu ifade etmektedir. Vergi adaleti ise vergi yükünün bireyler arasında dengeli, hakkaniyetli bir şekilde dağıtılmasını ifade eder. *“Başka bir ifadeyle vergilemede adalet, vergi yükünün topluma uygun ve kabul edilebilir biçimde dağılımını ifade etmektedir”* (Gök vd., 2013: 270).

DKV vergilemede adalet ilkesi açısından eleştirilen bir vergidir. DKV düzenlendiği vergi yasası açısından binalar üzerinden alınan bir emlak vergisidir. Belirtmek gerekir ki her neviden bina, söz konusu verginin içeriğini, konusunu oluşturmamaktadır. Sadece ikamet amaçlı yani mesken olarak faydalanılan binalar DKV'nin konusudur (Şen, E. 2019). Her konut olarak kullanılan binanın da DKV'nin konusunu oluşturduğunu söylemek doğru olmaz. Konut olarak kullanılan binalardan yapılan düzenlemeler ve şartlara göre değerli olarak nitelendirilenler Değerli Konut Vergisine tabidir. Buna göre DKV ile ilgili düzenlemeler;

- Konut olarak kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın düşük değerli olan bütün binalar DKV'nin kapsamı dışındadır.
- Değerli olmasına rağmen mesken özelliğine haiz olmayan depo, fabrika ve iş yeri gibi getirisi nedeniyle sahiplerine ödeme gücü sağlayan binalarda bu verginin kapsamına dahil değildir.

Bu kapsamda değerlendirildiğinde DKV sahip olduğu düzenlemeler, aynı verginin mükellefleri arasında, binaları mesken yani ikamet amacıyla kullanım niteliğinde olanlar aleyhine adaletsiz bir vergi yükü oluşturmaktadır (Ulusoy, E. 2020). Ayrıca tek başına değerlendirildiğinde DKV sınırlarını aşmayan ancak birleştirilerek değerlendirildiğinde bu sınırların çok üzerinde olan meskenlere sahip olanların vergi dışında bırakılması da adalet ilkesi açısından tartışmaya açık bir durumdur (Bozdoğan, D. 2020).

4.2.2. Değerli Konut Vergisinin Eşitlik İlkesine Aykırılığı

“Eşitlik ilkesi, demokratik düzen sınırları çerçevesinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiş bir olgudur” (Erkin, 2012: 243). Bu olgu Türk Pozitif Hukuku'nda 1961

Anayasası'nın 12. 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nın 10/1. fıkrasına göre; “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin Kanun önünde eşittir”. Yine 1982 Anayasası'nda vergi ödevinin düzenlendiği 73/1. fıkrasına göre ise; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”. Her iki fıkra birlikte değerlendirildiğinde Kanun önünde herkesin eşit olduğu ve yine herkesin mali gücüne göre mutlaka vergi vereceği sonuçlarına ulaşılmaktadır (Armağan R. vd.,2011).

DKV açısından değerlendirildiğinde, bu vergi ile yapılmak istenen, konutu değerli olanların bu sebeple diğerlerine göre sahip oldukları fazla servetin vergilendirme vasıtasıyla dağılımının, eşitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılması ise aşağıda belirtilen iki hususun dikkate alınmaması önemli bir eksiklik ortaya çıkarmaktadır. Buna göre;

- Tek tek, değerli konut sayılma sınırının altına kalan ancak birlikte değerlendirildiğinde bu sınırın çok üzerinde olan birden fazla konuta sahip emlak vergisi mükelleflerinin servetleri ile,
- Değerli sayılma sınırını aşan ancak mesken niteliğinde olmayan (konut olarak kullanılmayan) bina sahiplerinin servetlerinin,

DKV dışında bırakılması vergilemede eşitlik ilkesinin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Bu açıdan bakıldığında DKV'nin bu unsurları kapsayarak düzenlenmesi veya emlak vergisinin içerisinde söz konusu unsurlara yer verilmesi önem arz etmektedir (Kurt, R.2019).

4.2.3. Değerli Konut Vergisinin Ödeme Gücü İlkesine Aykırılığı

Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgilidir. Yükümlülerin ödeme güçleri ile mali güçleri arasında bir ilişkinin olduğunu da belirtmek gerekir. Her ne kadar ilişkili kavramlar olsa da içeriklerinde önemli farklılıklar bulunmaktadır (Karabıyık, A. 2020). 1982 Anayasası'nda mali güç kavramı ile ilgili herhangi bir tanımlama yapılmamıştır. Mali güç; vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerlerin toplamıdır. Bu ekonomik değerler, gelir, servet ve harcama olarak belirlenir. Belirlenen bu unsurlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturmaktadır. *“Dolayısıyla mali güç kişilerin sadece*

gelire bağılı olan ödeme güçlerini değil, aynı zamanda servet unsurlarını ve harcamalarını da kapsamaktadır” (Erkin, 2021: 245).

DKV kişilerin servetleri üzerine konulan bir vergidir. DKV düzenlemesinde ödeme gücü olmayandan ödeyemeyeceği tutarlarda vergi alınmasını engelleyecek hükümlere yer verilmemiştir. Örneğin tek evi olan birisinden bu verginin alınması öngörülmektedir. Kişinin sürekli bir gelirinin olup olmadığı dikkate alınmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında kişilerin servetleri üzerine konulan bu verginin aynı zamanda söz konusu kişilerin ödeme güçleri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Karabıyık, A. 2020).

4.3. Değerli Konut Vergisinde Mükellefiyet Sorunu

Vergi Usul Kanununun 8. maddesine göre mükellef, “Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”. Değerli Konut Vergisi’nin mükellefi, ikamet amacına (mesken) haiz taşınmazların malikleri, mevcutsa intifa hakkı sahipleri, hiçbir de mevcut değilse mesken niteliğine haiz taşınmaza malik gibi tasarruf etme hakkı bulunanlardır (Şen, E. 2019). Başka bir ifadeyle DKV’yi mesken vasfına haiz taşınmazların malikleri, mevcut ise intifa hakkı sahipleri, hiçbir de yoksa mesken vasfına haiz taşınmaza malik gibi tasarruf etme hakkına sahip olanlar ödemektedir. Mesken niteliğinde bir taşınmaza paylı mülkiyet şeklinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen (zincirleme) sorumludur (Bayraktaroğlu, E.2020).

DKV mükellefiyeti; Mesken vasfına sahip taşınmaz değerinin, bina vergi değeri ya da Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen değer 6.173.000 TL tutarını geçen (bu tutar dâhil olmak üzere) belirlendiği tarihi, vergi değerini tadil eden nedenlerin doğması durumunda sözü edilen bu değişikliklerin meydana geldiği tarihi ya da muafiyetin sukut ettiği (düştüğü) tarihi, takip eden yıldan itibaren başlamaktadır (Kurt, R.2019).

Doğal afetler hasebiyle tamamen kullanılmaz hâle gelen ya da vergiye tabi iken muaflık koşullarını elde eden mesken niteliğine haiz taşınmazlardan dolayı mükellefiyet, bu olayların cereyan ettiği tarihi takip eden taksitten itibaren son bulur. Mükellefiyetin başlangıç tarihi mesken değerinin 6.173.000’yi aştığının tayin ve tespit edildiği zamanı izleyen yıldır. Muafiyet koşulları son bulmuş ise de izleyen yılda

mükellefiyet yeniden başlayacaktır. Mükellefiyetin sona ermesi ise muaf olunması ya da doğal afetler sebebiyle tamamen kullanılamaz hale gelmesi gibi durumlarda olayın vuku bulmasını izleyen taksitten itibaren olacaktır.

Satış halinde ise satan taraf için mükellefiyetin ne zaman son bulacağı ve satın alan için mükellefiyetin tam olarak ne zaman başlayacağı Kanunda yer almamaktadır. Ancak mevcut Kanunun bu şekliyle satış tarihini izleyen ilk taksit sonunda satıcı taraf için mükellefiyet son bulacaktır. Alıcı taraf için ise yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını meydana getirecek durumun vuku bulması durumunda, mükellef tarafından takip eden yılda aynı yılın beyanname verme süresi içerisinde kısacası izleyen yılın 20 Şubatına kadar alakalı vergi dairesine vergi beyannamesi verilecektir (Kurt, R.2019). Bu durumda belirlilik ilkesine ters bir durum bulunmaktadır. Zira söz konusu Kanun yeterince net ve açık değildir. Diğer tüm vergilerde vergilerin hangi tarihte ve nasıl ödeneceğine ilişkin Kanunlarında açık hükümler bulunurken DKV’de bu açıklık mevcut değildir (Bozdoğan, D. 2020). DKV içinde benzer düzenleme yapılması gerekmektedir. Yani mükellefiyetin başlangıç tarihleri ile beyanname verme ve ödeme tarihlerinin açık bir şekilde Kanunda belirtilmesi gerekmektedir. Zira ikincil düzenlemeler olan tebliğ, genelge, özelge ile bu sorunun çözülmesi mümkün değildir (Öncü, E.2020).

SONUÇ

Kamu harcamalarının finansmanında vergiler önemli bir rol oynamaktadır. Kimi zaman vergi oranlarının azaltılması veya artırılması kimi zaman da yeni vergiler ile devletler egemenlik güçlerini kullanmakta ve kendilerine gelir sağlamaktadır. Ancak uygulanan her yeni vergi mükellefler üzerinde yük oluşturmakta ve bu da bir dirence sebebiyet vermektedir. Türkiye’de geçmişten bugüne kadar uygulanan vergilerin bütününe ilişkin hukuki rejim Türk vergi sistemi olarak adlandırılır. Nitekim Türkiye’de vergi sistemi bugüne kadar pek çok değişim ve yenilik yaşamıştır. Kimi zaman var olan vergilerde düzenlemeye gidilirken kimi zamanda yeni vergiler getirilmiştir. Vergiler devletlerin egemenlik erklerinin nihai sonuçlarından birisidir. Özellikle kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağı olarak değerlendirilebilecek olan vergilerin mükellefler üzerinde yük oluşturduğu da yadsınamaz bir gerçektir. Burada önemli olan mükelleflerin vergisel yüklerini gelirleri oranında artırmaktadır.

7194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile birtakım yeni vergiler gündeme gelmiştir. Bu vergilerden birisi değerli konut vergisidir. Değerli konut vergisi “Emlak Vergisi” Kanununun 42. ve 49. maddeleri arasında düzenlenmiştir. DKV’nin çıkarıldığından itibaren bir yıl içinde değişikliklere uğraması Kanun maddelerinin yeterli özenle hazırlanmadığının bir göstergesidir. Değerli konut vergisinin eleştirel bir vergi olmasından ötürü yapılan çeşitli çözüm önerileriyle kabul edilir hale gelmelidir. Bu önerilerden biri DKV’ nin emlak vergisiyle birleştirilmesi bu nokta da emlak vergisi vergi oranlarının konut değerine göre artırımlı bir şekilde uygulanması veya DKV’nin tek seferde alınmasıdır. Bu öneriyle birlikte yarattığı çifte vergilendirme sorunu da ortadan kalkmış olacaktır.

DKV çifte vergilendirme sorununun yanı sıra Anayasa’nın birçok ilkelerine de aykırılık teşkil etmektedir. Örneğin adalet ilkesine aykırılığı değerli konut vergisi ödenirken oranlarında oluşan dengesiz ödemeye vergi adaleti ilkesine ters düşmektedir. Bunun önüne geçebilmek için gelir vergisinde olduğu gibi kademeli vergi matrahı uygulanmalı. DKV’ye ilişkin bir diğer sorunda mükellefiyet sorunudur. Mükellefiyetle alakalı detaylı bir kanun olmamasından kaynaklı sorunlar doğmaktadır. Buna çözüm olarak değerli konut vergisine yönelik bir kanun olmalıdır. DKV kişilerin sadece ‘değerli’

olan mülklerini değil de tüm mülklerini kapsayacak şekilde genişletilmesi gerekir. Emlak vergisinin başlıca sorun alanlarından biri olan mülklerin vergi değerlerinin gerçek değerlerinden daha düşük olmasıdır. DKV’de de bu değerlendirme sorunu mevcuttur. Mülklerin gerçek olan alım-satım değerini tespit edecek bir değerlendirme yöntemi kullanılması gerekir.

Ayrıca Değerli konut vergisi, Emlak Vergisi Kanunu çerçevesinde arsa, gayrimenkul ve bina vergisinden farklı olarak ihdas edilmiş olsa dahi verginin matrahı ve içeriği ile paralel hareket etmekte ve söz konusu vergiye ek olarak farklı bir isimle yeni bir vergi alınmaktadır. Bu doğrultuda gerek mikro gerekse makro anlamda çifte vergilendirilmeden bahsedilebilmektedir. Söz konusu bu durum gerek anayasa gerekse politika yapıcılar tarafından önem teşkil eden bir konudur. Çünkü Anayasa Mahkemesinin daha önceki yıllar içerisinde Ek Motorlu Taşıt Vergisi talep etmesi ile tercih edilen bir yasal düzenleme de vergi yükü şüphesiz araç sahipleri tarafınca ağırlaşacak ve diğer vergi mükelleflerine bu durumun tam anlamı ile yansımaması bir başka hukuki sorun doğuracaktır. Bu çerçevede oluşan bu durum, vergi yükünün eşit ve adil dağılımını engelleme tehlikesi oluşturacaktır. Ortaya çıkan dağılım eşitsizliği şüphesiz Anayasamızın 73. Maddesince vergi ve vergilendirilme ilke ve esaslarına ayrılık oluşturacaktır ve bu nedenle iptal edilmiştir.

Kanunda ve genel icra tebliğinde yer almayan bir diğer konu da değerli konut vergisine tabi mükelleflerin emlak vergisine tabi olup olmadığıdır. Bunun mevzuatta yer almaması, vergisel konularda hukuki güvence ilkesi ve mükelleflerin vergi ödemekten çekinmedikleri dikkate alındığında bu sorunun kanunda açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Emlak vergisinin bir tamamlayıcı olarak incelenen değerli konut vergisi, tüm kapsamıyla incelenmiş ve daha iyi idrak edilebilmesi için ilk olarak vergi, vergi tanımı, çeşitleri ve ülke örneklerinden yola çıkılarak analiz edilmiştir. Söz konusu iki vergi arasında benzerliklerin yanı sıra farklı yönlerin varlığı da saptanmıştır. Sonuç olarak sosyo-kültürel adalet ve bireylerin yaşam kalitesini ve refahını olumsuz yöne etkileyen bu durum iyileştirilerek Emlak Kanunu içerisinde alınarak ayrı bir Kanun çerçevesinde hazırlanması daha sağlıklı olacaktır. Farklı boyutlarıyla konuyu ele alan çalışmalar olmasına karşın ekonomik, sosyolojik ve toplumsal açıdan derleyip özgün bir bütün olarak bir kaynak bulunmayışı çalışmamızı kendine özgü bir özelliğe kavuşturmaktadır.

Bu doğrultuda gerek politika yapıcı bireylere gerekse vergi mükelleflerine fikir beyan etmek ve günümüzde yaşanan bu durumu iyileştirmek amaçlanmıştır.



KAYNAKÇA

- Altıngöz, S.** (2011), Emlak Vergisinin Belediyeler İçindeki Payı, (Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli
- Armağan R. Ve Diğ.** (2011). Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 3 (5), 88-106).
- Bayraktaroğlu, E.** (2020), “Torba” dan Çıkan ve “Torba” İle Değişen Yeni Vergi: Değerli Konut Vergisi, Pwc Türkiye
- Blanc, M. ve Diğ.** (1996), “France”, Housing Policy in Europe, (Ed.) P. Balchin. London and New York: Routledge, 125-145.
- Bohalatoğlu, M.** (2018), Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi, Bursa
- Bozdoğan, D.** (2020), Tüm Yönleriyle Değerli Konut Vergisi, İksad Journal
- Can, B. Ve Diğ.** 2019), Veysel, Açıklamalı ve İctihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, TBB, Cilt: 2, Ankara
- Çiftçi, T. E.** (2014), Çeşitli Ülke Mevzuatlarında Emlak Vergisi : Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Pamukkale Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Denizli
- Çubukçu, Özkök, D.** (2014), Kamulaştırmada Gelir ve Emlak Vergisi, Vergi Sorunları Dergisi, 37(308), 142-158
- Duman, M.** (2014), Emlak Vergisi ve Belediye Gelirleri İçindeki Payı, Vergi Raporu, S. 172
- E.V.K.** (1970), 13576, 11/8/1970
- Erarslan, H.** (2020), Yeni Ama Sorunlu Bir Vergi: Değerli Konut Vergisi, Vergi Sorunları Dergisi

- Erdem, M.** (2021) Kamu Maliyesi, Ekin Kitapevi, 16. Baskı, İstanbul
- Erkin, G.** (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. Ankara Barosu Dergisi, (3), 235-250.
- Esener, S.** (2005), Emlak Vergilerinin Türkiye ve Bazı Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi, Ankara
- Hacıköylü, C.** (2009), Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler, Maliye Anabilim Dalı, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir
- Hacıköylü, C.** (2010), Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Maliye Dergisi, s.158
- IBDF,** (2012) Personal Income Tax System In United Kingdom.
- Karabıyık, A.** (2020), Değerli Konut Vergisinde Son Durum, Hürriyet.com.tr
- Kayte Lawton** (2013) PROPERTY AND WEALTH TAXES IN THE UK THE CONTEXT FOR REFORM
- Kabakçı K. H** (2018) Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi
- Kurt, E.** (2018), Emlak Vergisi Sistemi'nin Değerlendirilmesi ve Yeni Düzenleme Önerileri, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul Kalkınma Ajansı, İDA
- Kurt, M.** (2020), Değerli Konut Vergisine İlişkin Düzenlemeler, Vergi Dünyası Dergisi, s.461
- Kurt, R.** (2019), Değerli Konut Vergisi ve İtiraz Yolları, Star.com.tr
- Lawrence C Walters.** (2011) Land and Property Tax Copyright © United Nations Human Settlements Programme (UN-HABITAT),
- Nadaroğlu,** (1998) Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul
- Oğuz, A.** (2019), Türkiye'de Emlak Vergisinin Önemi: Kırıkkale Örneği, İktisat Anabilim Dalı, Kırıkkale Üniversitesi

- Öncel, M. ve Diğ.** (1992). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öncü, E.** (2020), Değerli Konut Vergisi Neden Ertelenmeli ve Neden Yeniden Düzenlenmelidir? Vergi Sorunları Dergisi
- Öz, E. Ve Diğ.** (2014), Türk Servet Vergisine Modern Yaklaşım, Gümrük ve Ticaret Vergisi, cilt:2, sayı:4
- Richard M. ve Diğ.** (2002) Land and Property Taxation: A Review
- Spain, and Germany** (p. 3-26). Studies in Fiscal Federalism and State–Local Finance.
- Şataf,** (2019), Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, s.93
- Şen, E. ,** (2019), Değerli Konut Vergisinin Hukukiliği ve İtiraz Süreci, hukukihaber.net.tr
- Taş, B.** (2020), Değerli Konut Vergisi Yeni Baştan, Vergi Algı
- Tarin, E.** (2013), Yerel yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, İstanbul Aydın Üniversitesi, İstanbul
- TDK** Güncek Türkçe Sözlük / <http://tdk.gov.tr/TDKSOZLUK>
- Tunç, Y.** (2019), Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi
- Turhan. S,** (1998), Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitapevi, İstanbul
- Turhan, S.** Vergi Teorisi, Filiz Kitapevi, 7. Baskı, İstanbul
- Vince Mangioni,** (2014) Land Value Taxation and the Valuation of Land in Australia Vince, Mangioni Nordic Journal of Surveying and Real Estate Research 10:2 82–98
- Yıldırım, M.** (2019), Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, T.C. Maltepe Üniversitesi, İstanbul
- Ulusoy, A.** (2020), AB Üyesi Ülkelerdeki Yerel Vergi Uygulamaları ve Türkiye’deki Belediyeler İçin Vergi Önerileri, Balkan Sosyal Bilimler Dergisi
- Ulusoy, E.** (2020), Değerli Konut Vergisinde Ne Değişti? , Milliyet.com.tr

İnternet Kaynakları:

<https://www.dunya.com/sektorler/emlak/degerli-konut-vergisi-mahkemelik-olacak-haberi-607596> (Erişim Tarihi: 16.01.2021)

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/003/> (Erişim Tarihi: 16.01.2021)

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/003/> (Erişim Tarihi: 20.01.2021)

<http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/hasan-erarslan/yeni-ama-sorunlu-bir-vergi-degerli-konut-vergisi/240> (Erişim Tarihi: 05.02.2021)

<http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/ekrem-oncu/degerli-konut-vergisi-neden-ertelenmeli-ve-neden-yeniden-duzenlenmelidir/239> (Erişim Tarihi: 05.02.2021)

<https://www.dunya.com/sektorler/emlak/degerli-konut-vergisi-mahkemelik-olacak-haberi-607596> (Erişim Tarihi: 05.02.2021)

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/degerli-konutlar-vergisi-ve-sorunlari/607437> (Erişim Tarihi: 05.02.2021)

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/degerli-konutlar-vergisi-izdirabi/607780> (Erişim Tarihi: 05.02.2021)

<https://www.borsagundem.com/yazarlar/degerli-konut-vergisi-cok-degerli-sorunlarla-birlikte-geldi-yazisi/1457672> (Erişim Tarihi: 11.01.2021)

<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=76df0762-0142-4728-90f6-1a4cfe429df2> (Erişim Tarihi: 12.01.2021)

<https://www.sozcu.com.tr/2021/yazarlar/nedim-turkmen/degerli-konut-degil-esitsizlik-vergisi-6224070/> (Erişim Tarihi: 02.03.2022)

<https://www.alomaliye.com/2020/01/27/degerli-konut-vergisi/> (Erişim Tarihi: 11.01.2021)

<https://www.pwc.com.tr/tr/sektorler/gayrimenkul/bultenler/degerli-konut-vergisinde-onemli-degisiklikler-yolda.html> (Erişim Tarihi: 11.01.2021)

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/degerli-konut-vergisi-basliyor/607703>

(Erişim Tarihi: 12.01.2021)

<https://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/ahmet-karabiyik/5-soruda-degerli-konut-vergisi-41718114> (Erişim Tarihi: 02.03.2021)

<https://www.makrogd.com/degerli-konut-vergisi-nedir/> (Erişim Tarihi: 15.01.2021)

<https://www.grantthornton.com.tr/vergi-sirkuleri/2021-vergi-sirkuleri/degerli-konut-vergisi-uygulamasina-iliskin-usul-ve-esaslar/> (Erişim Tarihi: 11.01.2021)

<https://www.pwc.com.tr/tr/sektorler/gayrimenkul/bultenler/7193-sayili-kanunda-gayrimenkule-iliskin-hukumler.html> (Erişim Tarihi: 05.01.2021)

<https://www.mazars.com.tr/Anasayfa/Hizmetlerimiz/Vergi/Sirkueler/SIRKUeLE R-Sayi-2020-059> (Erişim Tarihi: 05.02.2021)

<https://vergialgi.net/sorularla-degerli-konut-vergisi> (Erişim Tarihi: 15.01.2021)

<https://kpmgvergi.com/yayinlar/mali-bultenler/vergi/degerli-konut-vergisinin-uygulanmasina-iliskin-usul-ve-esaslar-hakkinda-teblig-yayimlandi/1008> (Erişim Tarihi: 11.03.2021)

<https://www.pwc.com.tr/tr/medya/kose-yazilari/recep-biyik/degerli-konut-vergisiyle-ilgili-ilk-ozelgeler.html> (Erişim Tarihi: 11.01.2021)

<https://www.pwc.com.tr/tr/sektorler/gayrimenkul/bultenler/degerli-konut-vergisi-konusunda-dava-acmayin.html> (Erişim Tarihi: 16.03.2021)

Basic Law on Local Taxes and Fees (1991).
<https://www.finanze.mf.gov.pl/inne/bazawiedzyrss//assetpublisher/8PBe/content/id/1169436> (Erişim Tarihi: 19.03.2022)

Basic Law (1949). Basic Law for the Federal Republic of Germany.
https://www.gesetzeim-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.htmlp (Erişim Tarihi: 19.03.2022),

ÖZGEÇMİŞ

