

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHININ
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Muhammet ALKAN

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Tefvik Murat ÖZDEN

ANKARA – 2010

ONAY

MUHAMMET ALKAN tarafından hazırlanan “*TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHININ İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ*” başlıklı bu çalışma, 16.03.2010 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (*oybirliği*) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *Vergi Hukuku Bilim* dalında *Yüksek Lisans* tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. T. Murat ÖZDEN

Üye

Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU

Üye

Prof. Dr. Serdar ALTINOK

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	vii
TABLOLAR DİZİNİ	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK EMLAK VERGİSİ MATRAHININ İNCELENMESİ

I. EMLAK VERGİSİNE GENEL BİR BAKIŞ	2
A. EMLAK VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ	2
B. EMLAK VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ	4
II. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH	6
A. EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TARİH BOYUNCA GEÇİRDİĞİ GELİŞME SAFHALARI	7
B. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH SEÇİMİ VE MATRAH SEÇİMİNİN OLASI ETKİLERİ	9
1. Emlak Vergisinde Matrah Seçimi	9
a. Taşınmazın Maddi (Fiziki) Ölçülerinin Esas Alınması	10
b. Taşınmazın Çeşitli Değerlerinin Esas Alınması	11
ba. Taşınmazın Piyasa Değerinin (Rayiç Değerinin) Esas Alınması	12
bb. Taşınmazın Kira Değerinin (İradının) Esas Alınması	13
2. Emlak Vergisinde Matrah Seçiminin Olası etkileri	14
a. Mali ve Ekonomik Etkileri	14
b. Sosyal Etkileri	14

III. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH TESPİT YÖNTEMLERİ	16
A. İDARECE TAKDİR (TAHRİR) YÖNTEMİ	16
1. Genel Açıklamalar	17
2. İdarece Takdir Yönteminin Faydaları	18
3. İdarece Takdir Yönteminin Sakıncaları	18
4. İdarece Takdir Yönteminin Sakıncalarını Giderebilmek İçin Öngörülen Çareler	20
a. Matrahın Güncellenmesi	20
b. Oranların Güncellenmesi	21
c. Diğer Çareler	21
B. BEYAN YÖNTEMİ	21
1. Genel Olarak Beyan Yöntemi	21
2. Beyan Yönteminin Faydaları	23
3. Beyan Yönteminin Sakıncaları	24
4. Beyan Yönteminin Sakıncalarını Giderebilmek İçin Öngörülen Çareler	26
a. Asgari Matrah Esası	26
b. Serbest Piyasa Denetimi	26
c. İdarenin Denetimi	28
C. KARİNE VEYA DIŞ BELİRTİLER YÖNTEMİ	29
1. Genel Açıklamalar	29
2. Karine veya Dış Belirtiler Yönteminin Faydaları	30
3. Karine veya Dış Belirtiler Yönteminin Sakıncaları	31
IV. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH TESPİT YÖNTEMLERİNİN GENEL OLARAK İRDELENMESİ	32
A. MATRAH TESPİT YÖNTEMİNİN ÖNEMİ	33
1. Genel Olarak	33
2. Vergi İdaresi Açısından	34
3. Mükellef Açısından	34
B. MATRAH TESPİT YÖNTEMİNİN AMACI	34

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHI

I. EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GÖSTERDİĞİ GELİŞİM HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR	36
II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHI VE EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İZLENEN YÖNTEM	46
A. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH	46
1. Rayiç Bedel Esası Yerine Getirilen Vergi Değeri Esası	46
2. Bina Vergisinde Matrah.....	50
a. Vergi Değeri.....	52
b. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler	54
3. Arazi Vergisinde Matrah	56
a. Vergi Değeri	58
b. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler	60
B. EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İZLENEN YÖNTEM.....	62
1. Beyan Yöntemi Yerine Getirilen Bildirim Yöntemi.....	63
a. Beyan Yönteminin Kaldırılması	63
b. Bildirim Verme	65
2. Vergi Değerine Kıstas Olan Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedelleri İle Arsa Ve Arazi Metrekare Birim Değerlerinin Tespiti	68
a. Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerinin Tespiti	69
b. Arsa ve Arazilere Ait Asgari Ölçüde Birim Değerinin Tespiti	73
ba. Birim Değerleri Tespit Eden Takdir Komisyonlarının ve Merkez Komisyonunun Oluşumu.....	73
bb. Birim Değerin Tespit Şekli.....	74

bba. Arsalara Ait Takdirlerde Uyulacak Esaslar	75
bbb. Arazilere Ait Takdirlerde Uyulacak Esaslar	76
bbc. Takdir Komisyonlarınca Yapılacak Diğer İşler	78
bc. Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllerde Merkez Komisyonu İncelemesi	79
bd. Birim Değerin Önemi	80
3. Vergi Değerinin Hesaplanması	81
a. Binalarda Vergi Değerinin Hesaplanması	81
b. Arsa ve Arazilerde Vergi Değerinin Hesaplanması	88
III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHININ DİĞER SERVET VERGİLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU	90
A. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	90
B. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	91

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. EMLAK VERGİSİNDE VERGİ DEĞERİ ESASININ KABUL EDİLME GEREKÇELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	92
A. EMLAK VERGİSİNDE RAYİÇ BEDEL ESASININ KALDIRILMASI.....	94
B. EMLAK VERGİSİNDE BEYAN ESASININ KALDIRILMASI	95
II. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH TESPİT İŞLEMLERİNE KARŞI YARGI YOLU	97
A. GENEL AÇIKLAMALAR.....	97
B. BİNA METREKARE NORMAL İNŞAAT MALİYET BEDELLERİNE KARŞI DAVA YOLU.....	99
C. ARSALARA VE ARAZİLERE AİT ASGARİ ÖLÇÜDE BİRİM DEĞER TESPİTLERİNE KARŞI DAVA YOLU	100

1. Asgari Birim Değerleri Takdir Eden Komisyonların Hukuki Niteliği	100
2. Takdir Komisyonlarının Aldıkları Kararların Hukuki Niteliği	101
3. Takdir Komisyonlarının Aldıkları Kararların Hukuki Denetimi.....	102
a. Dava Açma Hakkına Sahip Olanlar	103
b. Mükelleflerin Durumu	104
D. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARINA KARŞI DAVA AÇILMASININ BU KARARLARIN UYGULANMASINA ETKİSİ.....	104
III. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH TESPİT İŞLEMLERİNE KARŞI YARGI YOLUNA BAŞVURU HAKKININ DEĞERLENDİRİLMESİ	106
A. DAVA AÇMA HAKKINA SAHİP OLANLAR	107
B. MÜKELLEFLERİN DURUMU	110
IV. YARGI YERLERİNİN AÇILAN DAVALAR KARŞISINDAKİ TUTUMU.....	114
A. VERGİ MAHKEMELERİNCE VERİLEN KARARLAR	114
B. DANIŞTAY TARAFINDAN VERİLEN KARARLAR	115
V. EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ İLE İLGİLİ UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE BU SORUNLARIN GİDERİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER.....	115
A. ARSA, ARAZİ VE BİNA METREKARE BİRİM DEĞERLERİNDEKİ ARTIŞ ORANINA İLİŞKİN SORUN.....	118
B. MERKEZ KOMİSYONU KARARLARINA UYMA ZORUNLULUĞUNUN OLMAYIŞI	125
C. BİRDEN FAZLA CEPHEDEN NUMARA ALAN TAŞINMAZLARDA EMLAK VERGİSİNE ESAS ALINACAK DEĞER	128
D. BİNA DEĞERLERİNİN TESPİTİNDE BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN KONUMUNUN GÖZ ÖNÜNE ALINMAYIŞI.....	130

SONUÇ	131
KAYNAKÇA	133
ÖZET	139
ABSTRACT	140

KISALTMALAR

a.g.e. :	Adı Geçen Eser
a.g.m.:	Adı Geçen Makale
EVK :	Emlak Vergisi Kanunu
E. :	Esas No
K. :	Karar No
m. :	Madde
s. :	Sayfa
VUK :	Vergi Usul Kanunu

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: BİNALARIN KULLANILIŞ TARZLARI, İNŞAAT TÜRLERİ VE İNŞAAT SINIFLARI	71
Tablo 2: AŞINMA PAYLARINI GÖSTEREN ÇİZELGE	83
Tablo 3: ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ EMLAK ARSA METREKARE DEĞERLERİNDEKİ ARTIŞI GÖSTEREN ÇİZELGE	119
Tablo 4: EVLERİN ASGARİ METREKARE MALİYET BEDELİNDEKİ DEĞİŞİMİ GÖSTEREN ÇİZELGE	120
Tablo 5: DİĞER TİCARETHANE VE İŞYERLERİNİN ASGARİ METREKARE MALİYET BEDELİNDEKİ DEĞİŞİMİ GÖSTEREN ÇİZELGE	121

GİRİŞ

Emlak vergisi mülkiyete bağılı olarak alınan sürekli, olağan, itibarî ve özel bir servet vergisidir. Emlak vergisinde de, diğer vergilerde olduğu gibi, vergi borcunun idare tarafından hesaplanabilmesi için bir matrahtan yararlanılması zorunludur. Yani vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi kanunlarında belirtilen oranların uygulanabileceği bir miktar ya da değerin belirlenmesi zorunlu olmaktadır. Bu değer veya miktar her vergi kanununda olduğu gibi Emlak Vergisi Kanunu'nda da matrah başlığı altında tespit edilmiştir.

Vergilemede matrah tespiti, vergileme tekniğinin en zor konusunu oluşturmaktadır. Vergicilik tarihinin en eski vergilerinden olan emlak vergisi matrahının tespiti de uygulamada çeşitli güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergi, yükümlüsünden cebri, nihai ve karşılıksız olarak alındığı için, yükümlü doğal olarak vergi matrahını vergi dairesinin incelemelerine karşı gizlemek istemektedir.

01.01.1986 tarihinden itibaren belediyelere devredilen emlak vergisinin uygulamada en önemli sorunu değerlendirme, başka bir ifadeyle taşınmazın vergiye tabi tutulacak kıymetinin belirlenmesi olmuştur. İşte emlak vergisinin gerçek değerler üzerinden hesaplanabilmesi ve toplanabilmesi açısından emlak vergisinde neyin matrah olarak seçileceği ve hangi matrah tespit yönteminin uygulanacağı konuları ön plana çıkmaktadır.

Türk Vergi Hukukunda emlak vergisi matrahının incelenip değerlendirileceği bu çalışmada; emlak vergisinde matrah seçimi ve matrah tespit yöntemlerine ilişkin teorik açıklamalara ve mevzuatımızda yer alan emlak vergisi matrah tespit yöntemine ilişkin düzenlemelere yer verilecektir. Yargı kararları ve idari uygulamalar çerçevesinde, mevzuattaki eksiklikler ve uygulamada karşılaşılan aksaklıkların da irdelenmesi suretiyle genel bir değerlendirme yapılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK EMLAK VERGİSİ MATRAHININ İNCELENMESİ

I. EMLAK VERGİSİNE GENEL BİR BAKIŞ

Emlak vergisi matrahını incelemeye başlamadan önce emlak vergisinin tarihi gelişimi ve genel özelliklerinden kısaca bahsetmek faydalı olacaktır.

A. EMLAK VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Servet vergilerinin eski çağlardan beri yaygın olan şekli, taşınmazlardan alınan mülkiyet vergisidir¹.

Emlak vergisi M.Ö. 2000 yıllarında Çin'de ilk şekillerine rastlanan² ve Roma'da da uygulanmış olan tarihin en eski vergilerinden birisidir³. Servet vergileri eski Yunan ve Roma İmparatorluğu'nda uygulanmış ve ilk zamanlarda verginin ağırlık noktasını taşınmazlar oluşturmuştur⁴.

İnsanların göçebelik hayatından kurtulup toprakları işlemeye başlamalarıyla birlikte araziden vergi alınmaya başlanmıştır⁵. Arazi vergileri önceleri düzenli gelirler olarak değil, sadece özel durumlarda, yardım adı altında alınıyordu. 14. ve 15. yüzyılda sık sık alınan ve nihayet 16. yüzyılda

¹ Kenan BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul, 2004, s. 379.

² Salih TURHAN, Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2550, İktisat Fakültesi No: 435, İstanbul, Kasım 1977, s. 280.

³ Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta, 9. Baskı, İstanbul, Ocak 1996, s. 351.

⁴ TURHAN, a.g.e., s. 265.

⁵ Nihad S. SAYAR, Kamu Maliyesi Cilt: 1, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, Sermet Matbaası, 5. Baskı, İstanbul, 1975, s. 202.

devamlılık arzeden “tevzii bir vergi” haline gelmiştir⁶. Çünkü iktisadi faaliyetlerin tarım odaklı olduğu eski devirlerde toprağın mülkiyeti zenginliğin en belirgin göstergesi olarak sayılırdı⁷.

Arazi vergisi gibi bina vergisi de dünyanın en eski ve tarihi vergilerinden birisidir. Medeniyetin ilerlemesi, iktisadi faaliyetlerin gelişmesi, nüfusun artarak şehirlerde toplanması üzerine, bina vergisinin önemi artmıştır. Eskiden Emlak Vergisi adı altında arazi vergisiyle birlikte alınırken 19. yüzyıldan itibaren, ayrı bir vergi olarak alınmaya başlanmıştır⁸.

Servet unsurları arasında yer alan bina ve arazinin bir yandan vergi ödeme gücünün bir karinesi olarak kabul edilmiş olması diğer yandan kişilerin sahip oldukları bu mal varlıkları nedeniyle kamusal hizmetlerden yararlanmaları (faydalanma ilkesi), bu tür vergilerin varlığını haklı kılan belli başlı nedenler olarak ileri sürülmüştür⁹. Emlak vergisinin mazisinin bu kadar eskilere gitmesinin nedenlerinden birisi de verginin konusunu oluşturan bina ve arazinin kavranmasındaki kolaylıktır. Çünkü bina ve arazinin gizlenmesi mümkün değildir¹⁰.

Ödeme gücü ilkesi çerçevesinde, genel servet vergilerine kıyasla daha zor savunulan bu vergilerin vergi sistemlerindeki temel varlık nedenlerini çok eskilere giden geçmişlerinde, uygulama kolaylıklarında ve bazı ülkeler için getirdikleri gelirin öneminde bulmak mümkündür¹¹. Mülkiyet vergilerinden sağlanan gelirlerin en büyük kısmı taşınmaz mülkiyetten alınır. Taşınmazların hem değeri yüksek, hem de vergi matrahının ömrü uzundur (arazide sonsuzdur)¹².

⁶ Günter SCHMÖLDERS, Genel Vergi Teorisi, Çeviren: Salih TURHAN, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2149, İktisat Fakültesi No: 374, Maliye Enstitüsü No: 55, Fakülteler Matbaası, 4. Baskı, İstanbul, 1976, s. 16.

⁷ SAYAR, a.g.e., s. 202.

⁸ SAYAR, a.g.e., s. 204, 205.

⁹ TURHAN, a.g.e., s. 280, 281.

¹⁰ NADAROĞLU, a.g.e., s. 351.

¹¹ Özhan ULUATAM, Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, 8. Baskı, Ankara, Ekim 2003, s. 365.

¹² BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 381.

Eski Roma, Yunan ve Arap medeniyetlerinde, Batı ve Doğu ülkelerinde arazi vergisi yüzyıllar boyunca önemini muhafaza etmiştir¹³. Henüz sanayileşme sürecinin başlamadığı dönemlerde özellikle verginin konusuna giren bina ve arazinin vergi tekniği açısından kavranmasındaki kolaylık nedeniyle en önemli gelir kaynağını oluşturmuş ve fakat giderek artan sanayileşme sürecinin yanı sıra, yeni gelir kaynaklarının ortaya çıkmasıyla birlikte günümüzdeki önemini oldukça kaybetmiştir¹⁴.

Bina ve arazi vergilerinin, muhtelif devirlerde ve yerlerde uygulanan matrahları, kronolojik bir şekilde sıralandığı zaman, bu vergilerin gelişme seyir ve safhalarını kolayca görmek mümkündür¹⁵.

B. EMLAK VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

Emlak vergisi diğer vergilerden farklı olarak bir takım özellikleri bulunan bir vergi türüdür. Söz konusu verginin bu bağlamda tarh ve tahakkuk şekli farklıdır. Bu farklılığın özellikleri kavranmadan yapılan değerlendirmeler uygulamada yanılgılara ve tartışmalara neden olabilmektedir¹⁶.

Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir servet vergisidir¹⁷.

Gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan bu vergi reel (aynı) ve gayrisafi bir servet vergisidir. Gerçek ve tüzel kişilerce sahip oldukları bina ve arazi dolayısıyla ödenen emlak vergisinde taşınmazın sebep olduğu borçlar dikkate alınmaz. Bu nedenle emlak vergisi gayrisafi bir

¹³ SAYAR, a.g.e., s. 202.

¹⁴ TURHAN, a.g.e., s. 281.

¹⁵ SAYAR, a.g.e., s. 205.

¹⁶ Şafak Ertan ÇOMAKLI, “Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi ve Uygulaması”, Yerel Yönetim ve Denetim, Cilt: 12, Sayı: 12, Aralık 2007, s. 3.

¹⁷ Şerafettin AKSOY, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul, 1998, s. 354.
TURHAN, a.g.e., s. 280.

vergidir¹⁸. Emlak vergisi aynı (objektif) bir vergidir. Çünkü, bu tür vergiler hesaplanırken, gerçek ve tüzel kişilerin durumlarıyla ilgili hususlar genellikle göz önüne alınmamaktadır¹⁹.

Servet vergileri, vergi konusunu oluşturan servet unsurlarının kapsamının genişliğine göre “genel servet vergileri” ve “özel servet vergileri” olmak üzere iki ana gruba ayrılır. Genel servet vergileri kişilerin tüm servetini vergilemeyi amaçlarken özel servet vergileri sadece belli servet unsurlarını vergilemeyi amaçlamaktadır²⁰. Özel servet vergileri içerisinde yer alan emlak vergisi bina, arsa, arazi gibi gayrimenkulleri vergilemeyi amaçlamaktadır.

Düzenli aralıklarla her yıl alınan servet vergileri “sürekli servet vergileri”, servet unsurları üzerinden bir kereye mahsus olmak üzere alınan servet vergileri ise “geçici servet vergileri”dir²¹. Emlak vergileri her yıl periyodik olarak alındığından sürekli nitelik gösterirler²².

Servetin üzerine konulan vergi, servetin geliri ile karşılanabilecek düzeyde ise, böyle bir servet vergisine “itibari (görünüşte) servet vergisi” denir. Buna karşılık servetin üzerine konulan vergi, servetin geliri ile karşılanamayacak kadar yüksekse, böyle bir servet vergisine, “gerçek servet vergisi” denir²³. Emlak vergisinde vergi miktarı servetin geliri ile karşılanabilecek düzeyde kalmaktadır. Dolayısıyla emlak vergisi itibari servet vergisi grubunda yer almaktadır. Fakat bizzat sahibinin oturduğu gelir getirmeyen bir binadan alınan emlak vergisi gerçek servet vergileri arasında yer alır. Çünkü burada verginin, üzerine konulduğu servet unsurunun geliri ile ödenmeleri (gelir getirmedikleri için) mümkün değildir²⁴.

¹⁸ NADAROĞLU, a.g.e., s. 351.

¹⁹ AKSOY, a.g.e., s. 355.

TURHAN, a.g.e., s. 281.

²⁰ Osman PEHLİVAN, Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi, Trabzon, Eylül 2005, s. 134.

²¹ PEHLİVAN, Kamu Maliyesi, s. 134.

²² Metin ERDEM – Doğan ŞENYÜZ – İsmail TATLIOĞLU, Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi, 3. Baskı, Bursa, Ocak 2003, s. 159.

²³ PEHLİVAN, Kamu Maliyesi, s. 134.

²⁴ NADAROĞLU, a.g.e., s. 349, 350.

Özet olarak emlak vergisi, mülkiyete bağlı olarak alınan sürekli, olağan, itibarî ve özel bir servet vergisi niteliklerini taşır²⁵.

II. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH

Diğer vergilerde olduğu gibi emlak vergisinde de, vergi borcunun idare tarafından hesaplanabilmesi için bir matrahtan yararlanılması zorunludur. Başka bir deyişle vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi kanunlarında belirtilen oranların uygulanabileceği bir miktar ya da değerin bilinmesi zorunlu olmaktadır. Bu değer veya miktar her vergi kanununda matrah başlığı altında ayrı ayrı tespit edilmiştir. İşte vergi konusunun verginin hesaplanmasında esas alınan bu değer ya da miktarına matrah denilmektedir²⁶. Demek ki matrah, vergi oranının veya birim vergi miktarının üzerine uygulandığı ekonomik veya teknik bir değer olarak tanımlanabilir²⁷.

Matrah kelimesi dilimize Arapça'dan girmiş ve yerleşmiştir. Bunun yerine Türkçe bir kelime bulunmadığı ve bulunan karşılıklar yeterli olmadığı için vergi terminolojisinde aynen bırakılmış ve vergi kanunlarında da yer almıştır²⁸.

Vergi konusu ile vergi matrahı birbirinden farklı kavramlardır. Vergi kanunları bunları ayrı ayrı belirtmektedir. Emlak vergisinde verginin konusu bina, arazi ya da arsanın kendisidir. Matrah ise o bina, arazi ya da arsanın vergi değeridir.

Vergi matrahı ekonomik bir değer (kıymet) olabileceği gibi fiziki unsurlar veya teknik birimler de verginin matrahı olabilir. Vergiler, matrahın

²⁵ Özhan ULUATAM – Yaşar METHİBAY, Vergi Hukuku, İmaj Yayınevi, Beşinci Baskı, Ankara, Ekim 2001, s. 363.

²⁶ Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku, (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara, Eylül 2001, s. 105.

NADAROĞLU, a.g.e., s. 241.

²⁷ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 85.

²⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s. 105, 106.

fiziksel ya da ekonomik bir değerle ifade edilmesine göre ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Matrahı fiyat, değer, gelir, irat, bedel vb. genellikle para ile ifade edilen yani kıymet olan vergilere “ad valorem” vergiler; matrahı sayı, adet, metre, metre küp, kilo, litre vb. fiziki ölçüler olan vergilere ise “spesifik” vergiler adı verilmektedir²⁹. Günümüzde uygulanan vergilerin çoğunluğu kıymet esasına dayanan ad valorem vergilerdir. Spesifik vergilerin sayısı giderek azalmaktadır³⁰.

Spesifik matraha bir oran yerine belirli birim vergi miktarı uygulanırken, ad valorem matraha değer veya fiyat üzerine belirli bir yüzde veya binde oranı uygulanmaktadır. Örneğin, binanın yüz ölçümünden vergi alınırsa matrah spesifik esaslı olur. Eğer binanın değerinden vergi alınırsa matrah ad valorem esaslı olur³¹.

Modern emlak vergilerinin matrahı, genellikle gayrisafi irat yerine bina ve arazinin değeridir³².

A. EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TARİH BOYUNCA GÖSTERDİĞİ GELİŞME SAFHALARI

Arazilerin ilk önce küçüklük ve büyüklüğe göre vergilendirilmesiyle işe başlanmıştır. Bu ilkel şekle *basit genişlik* yöntemi denilmiştir. Sonra arazi, sulak veya kurak oluşuna göre, verimliliği göz önünde tutularak vergilendirilmiştir. Buna da *dereceli genişlik* yöntemi denilmiştir. Mesela, Arap ülkelerinde arazi, akarsularla sulanan topraklar (Araziyi nehriyye) ve yağmurlarla sulanan topraklar (Araziyi şemsiye) olmak üzere iki sınıfa ayrılarak vergilendirilmiştir. Ve birincisine nazaran bu yöntem daha adaletli sayılmıştır. Daha sonraları, arazinin üzerinde bulunan binaların, içinde

²⁹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 238.

KIRBAŞ, a.g.e., s. 106.

³⁰ NADAROĞLU, a.g.e., s. 238.

³¹ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 86.

³² TURHAN, a.g.e., s. 281.

Çalıştırılan insan ve hayvanların sayısı, kullanılan alet ve malzeme miktarı, zeytinliklerde ağaç, bağlarda kütük sayısı gibi dış alametler göz önünde tutularak araziler vergilendirilmiştir. Buna da *dış karineler yöntemi* denilmiştir. Ve nihayet arazinin *gayrisafi hasılatı* vergi matrahı olarak kabul edilmiş, zamanla bundan da vazgeçilerek en iyi ve en adil şekil olan *safi hasılat* yönteminde karar kılınmıřtır³³.

Binalarda ise, ihtiyaçların gelişmemiş ve yapı sanatının ilerlememiş olduğu eski zamanlarda küçük, basit ve birbirinden farklı meskenlerden *maktu vergi* alınmakla yetinilmiştir. Bu durum, hane başına alınan bir nevi baş vergisi mahiyetinde olup mükelleflerden eşit miktarda vergi tahsilini gerektirmekteydi. Zamanla binaların birbirinden farklı olarak inşasına başlanmasıyla birlikte, binanın işgal ettiği *arsanın genişliği* veya *binanın yüzölçümü* vergiye matrah olarak kabul edilmiş ve bu suretle küçük, orta ve büyük binalardan farklı vergi alınarak adalet ilkesine daha uygun şekilde hareket edilmiştir. Yapı sanatının gelişmesi ve binaların çeşitli mimari usullere göre inşa edilmesi üzerine de kat, oda, kapı, pencere ve baca sayısı verginin hesaplanmasına esas olarak kabul edilmiş ve bu suretle arazi vergisinde olduğu gibi bina vergisinde de *dış karineler yöntemi* uygulanmıştır. Bu ilkel matrahların vergi adaletini sağlamadığı anlaşıldıktan sonra, binaların bulundukları şehir, kasaba ve semtlerde bunların yapı malzemesi, mimarisi, yıllık geliri göz önünde tutularak *takdir olunacak değer* vergiye matrah olarak kabul edilmiştir. Değer esasından sonra da binaların *gayrisafi iratları* vergi matrahı olarak ele alınmıştır. Ve nihayet sahibine gelir sağlayan binalarda, binanın bakım, idame, işletme ve amortisman masrafları çıkarıldıktan sonra geri kalan *safi irat* bina vergisinin matrahını teşkil etmektedir³⁴.

Emlak vergisinin geçirdiği tarihsel sürece bakıldığında genellikle ekonomik bir değerin (kira değeri, piyasa değeri gibi) bu verginin matrahı olduğu görölmektedir. Fakat istisnai olarak fiziki unsurların veya teknik

³³ SAYAR, a.g.e., s. 202, 203.

³⁴ SAYAR, a.g.e., s. 205, 206.

birimlerin de emlak vergisinin matrahı olduğu görülmektedir (kapı, pencere sayısı gibi).

B. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH SEÇİMİ VE MATRAH SEÇİMİNİN OLASI ETKİLERİ

Bu başlık altında, emlak vergisinde neyin matrah olarak seçilebileceği ve bu matrah seçiminin olası etkilerinin neler olabileceği konuları üzerinde durulacaktır.

1. Emlak Vergisinde Matrah Seçimi

Vergicilik tarihinin en eski vergilerinden olan emlak vergisinin matrahının belirlenmesi uygulamada çeşitli güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır³⁵. Bu güçlükler hem idari açıdan hem de yükümlü açısından kendini göstermektedir. Özellikle, emlak vergisi matrahı olarak taşınmazın değerinin dikkate alındığı uygulamalarda, vergileme ne kadar olumlu niteliklere sahip olursa olsun, genel olarak kabul edilen ölçü olan rayiç değer belirlenmesi sorun oluşturmaktadır³⁶.

Vergilemede, ekonomik bir değer (kıymet) vergi matrahı olarak seçilebileceği gibi fiziki unsurlar veya teknik birimler de vergi matrahı olarak seçilebilmektedir. Matrahı ekonomik miktar yani kıymet olan vergilere “advalorem” vergiler adı verilmektedir. Matrahı sayı, adet, metre, metre küp, kilo, litre vb. fiziki ölçüler olan vergiler ise “spesifik” vergilerdir. Günümüzde uygulanan vergilerin çoğunluğu kıymet esasına dayanan advalorem

³⁵ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 159.

³⁶ Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 8. Baskı, Ankara, 2002, s. 241.

Nihat EDİZDOĞAN, Kamu Maliyesi II, (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), Ekin Kitabevi, 4. Baskı, Bursa, Nisan 1998, s. 210, 211.

vergilerdir. Spesifik vergilerin sayısı giderek azalmaktadır³⁷. Günümüz vergi sistemlerinde spesifik matrahlara çok az yer verilmektedir. Çünkü bunlar donmuş matrahlar olup, emlak vergisinde verginin konusunu oluşturan taşınmazların değer artışlarını izleyememektedir. Oysa advalorem matrahlar değer ve fiyat artışına göre vergi değerinin kendiliğinden artmasını sağlamaktadır³⁸.

Emlak vergisinin hesaplanmasında bazen değişik matrahlardan yararlanılması gerekeceği ileri sürülmektedir³⁹. Emlak vergisi uygulamalarına bakıldığında da taşınmazın değerinin, iradının veya maddi ölçülerinin matrahın tespitinde dikkate alındığı görülmektedir⁴⁰.

Her vergide olduğu gibi emlak vergilerinde de, verginin matrahının ne olduğu ilgili vergi yasalarında açıkça gösterilmiştir. Matrahın ad valorem mi yoksa spesifik mi olacağı yasama organının tercihinine bağlıdır⁴¹. Ancak çeşitli ülkelerdeki uygulamalar göz önünde tutulduğunda, emlak vergisinde matrah olarak genellikle bina veya arazinin değerinin tercih edildiği görülmektedir⁴².

a. Taşınmazın Maddi (Fiziki) Ölçülerinin Esas Alınması

Bazı ülkelerde, istisnai olarak taşınmazın alanına, sokağa bakan yüzünün genişliğine, yüksekliğine, ya da benzeri maddi ölçülere dayanarak emlak vergisi matrahı saptanabilmektedir⁴³. Fransa'da 1916 yılına kadar yürürlükte kalan ve 18. yüzyılda İngiltere'de de uygulanmış olan kapı ve pencere vergisi bu konuya örnektir. Bu karakteristik verginin matrahı binanın kapı ve pencere sayısıydı⁴⁴. Bu vergide verginin matrahı yükümlünün

³⁷ NADAROĞLU, a.g.e., s. 238.

³⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s. 107.

³⁹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 351.

⁴⁰ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 240, 241.

⁴¹ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 86.

⁴² NADAROĞLU, a.g.e., s. 351.

⁴³ ULUATAM, a.g.e., s. 366.

⁴⁴ NADAROĞLU, a.g.e., s. 238.

oturduğu evin kapı ve pencere sayısına göre tespit ediliyordu. Çünkü bu sayının yükümlünün vergi ödeme gücüne karine teşkil ettiği, yani vergi ödeme gücünü temsil ettiği varsayılıyordu⁴⁵.

Yine arazinin yüz ölçümünün arazi vergisine matrah olarak esas alındığı uygulamalar da bu konuya örnektir⁴⁶.

Oldukça seyrek rastlanan bu uygulama, daha çok belde hizmetlerinden yararlandığı kabul edilen taşınmazlarda yararlanma ilkesinin bir sonucu olarak savunulmuştur. Ancak, bu tür maddi ölçüler, ne kadar dikkatle seçilirse seçilsinler, yararlanmanın gerçek ölçüsünü göstermekte çok yetersiz kaldığından değer esasının genellikle kabul edildiği görülmektedir⁴⁷.

b. Taşınmazın Çeşitli Değerlerinin Esas Alınması

Vergi matrahının saptanmasında az çok değişik yollar izlendiği görülmektedir. Bazen taşınmazların piyasa değeri (rayiç değeri), bazen safi ya da gayrisafi kira değeri vergilemeye esas olur. Ancak kira değeri ile piyasa değeri arasında genellikle oldukça sıkı bir bağ bulunduğundan, sonuçta her iki durumda da taşınmazın piyasa değerinin esas alındığını söylemek pek yanlış olmaz⁴⁸.

Emlak vergisi değer üzerinden alınıyorsa bütün servet vergilerindeki değerlendirme sorunu burada da ortaya çıkar. Buradaki sorun, tüm servete yönelik vergilere kıyasla daha sınırlı ise de yine taşınmazların vergi değerlerinin gerçek değerlere yaklaştırılması vergi idarelerini en çok meşgul eden ve mükellefle idareyi karşı karşıya getiren hususlardan biridir⁴⁹.

⁴⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 243.

⁴⁶ İsmail TÜRK, Maliye Politikası, Turhan Kitabevi, 16. Baskı, Ankara, Haziran 2004, s. 335.

⁴⁷ ULUATAM, a.g.e., s. 366.

⁴⁸ ULUATAM, a.g.e., s. 366.

ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 362.

⁴⁹ ULUATAM, a.g.e., s. 366.

aa. Taşınmazın Piyasa Değerinin (Rayiç Değerinin) Esas Alınması

Bina ve arazilerin bulundukları şehir, kasaba ve semtler, yıllık gelirleri, binaların yapı malzemesi, mimarisi gibi hususlar göz önünde tutularak takdir olunacak değer vergiye matrah olarak kabul edilmektedir⁵⁰.

Emlak vergisinin matrahı genellikle taşınmazın beyan günündeki rayiç değeridir. Ancak rayiç değerinin tespitinde zorluklar ortaya çıkabilmektedir⁵¹. Şöyle ki, rayiç değer taşınmazın normal alım satım bedelidir. Taşınmazla ilgili bir alım satım işlemi yapılmadığı zamanlarda ise bu değer civar taşınmazlara göre tespit edilir. İşte zorluk, civar taşınmazların bulunmaması veya bunlarda da alım satım işlemlerinin yapılmamış olması halinde ortaya çıkar⁵². Ayrıca piyasada oluşmuş olan bir değer aynı nitelikteki taşınmazlar açısından da geçerli olacağı varsayımı bazen adil olmayan uygulamalarla karşılaşılması sonucunu doğurabilmektedir. Semt, cadde, sokak farkı ya da binanın yönü, inşaat kalitesi ve bir ölçüde de olsa sübjektif etkenler, standart bir ölçünün bulunmasını olanaksızlaştırmaktadır⁵³. Bu nedenle taşınmazlar için yaklaşık değerler esas alınmaktadır. Bu yaklaşık değerler taşınmazın sahibi veya idare tarafından tahmin edilir⁵⁴.

Emlak vergisi, taşınmazın piyasa değeri üzerinden alınıyorsa bu değer taşınmazın sağladığı gelirden türeme bir değer olduğu kabul edilebilir. Fakat bu varsayımın doğru olabilmesi için taşınmaz tahrirlerinin güvenilir biçimde ve yakın bir tarihte yapılmış olması gerekir. O zaman, emlak vergisi dolaylı bir şekilde gelir vergisi haline gelir⁵⁵.

⁵⁰ SAYAR, a.g.e., s. 206.

⁵¹ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 159.

⁵² Akif ERGİNAY, Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 1994, s. 101.

⁵³ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 241.

EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 211.

⁵⁴ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 159.

⁵⁵ TÜRK, Maliye Politikası, s. 335.

Uygulamada genellikle taşınmazlarda değerleme ölçüsü olarak rayiç değer esas alındığı halde, değerlenecek taşınmaz borsada işlem görüyorsa, rayiç değer yerine borsa rayici de geçerli olmaktadır⁵⁶.

bb. Taşınmazın Kira Değerinin (İradının) Esas Alınması

Kira ve ciro haddi gibi unsurlar da emlak vergisinde matrah olarak seçilebilmektedir⁵⁷.

Vergilemeye taşınmazın safi kira değeri esas alınabileceği gibi, gayrisafi kira değeri de esas alınabilmektedir⁵⁸. Sahibine gelir sağlayan taşınmazlarda, bu gelirden taşınmazın bakım, idame, işletme ve amortisman masrafları çıkarılırsa safi kira (safi irat), çıkarılmazsa gayrisafi kira (gayrisafi irat) emlak vergisinin matrahını oluşturmaktadır⁵⁹. Mesela bina vergisi genellikle binanın sağladığı irat üzerinden alınmaktadır. Sağlanan iradın belli bir yüzdesi binanın bakım ve amortismanı için düşülmekte, geriye kalan safi irat bina vergisinin matrahı olmaktadır⁶⁰.

Emlak vergisinde matrah olarak taşınmazların iradının esas alınması, yani verginin taşınmazların iradı üzerinden hesaplanması durumunda servet vergileri kavramına oldukça ters düşecek bir durum ortaya çıkar. Şöyle ki bu durumda alınan vergi, bir çeşit gelirin belirli bir ögesinden alınan objektif nitelikli randıman vergisine dönüşür⁶¹.

⁵⁶ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 208.

⁵⁷ NADAROĞLU, a.g.e., s. 244.

⁵⁸ ULUATAM, a.g.e., s. 366.

⁵⁹ SAYAR, a.g.e., s. 206.

⁶⁰ TÜRK, Maliye Politikası, s. 335.

⁶¹ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 209.

2. Emlak Vergisinde Matrah Seçiminin Olası Etkileri

Emlak vergisi, özel servet vergisi olmasına rağmen, verginin tersine artan oranlı bir etki oluşturması nedeniyle ekonomik ve sosyal politikanın bir aracı olarak etkisi sınırlıdır⁶². Dolayısıyla emlak vergisinde matrah seçiminin olası mali, ekonomik ve sosyal etkileri de sınırlıdır.

a. Mali ve Ekonomik Etkileri

Konjonktürel dalgalanmaların şiddetli olduğu durumlarda vergi matrahının seçimi daha da önem kazanmaktadır. Spesifik matrahlar konjonktürel dalgalanmalara karşı duyarsızdır. Çünkü malın fiyatı ne olursa olsun bunlardan alınan vergi miktarı değişmeyecektir. Ad valorem matrahlarda ise vergi konusunun değer veya fiyat artışları matraha yansıdığından fiyat değişmelerine karşı duyarlıdır. Enflasyonist eğilimlerin olduğu ekonomilerde spesifik matrahlar tercih edilmez. Ad valorem matrahlar verginin verimini konjonktüre uygun biçimde korurlar⁶³. Bu nedenle spesifik vergilerin sayısı giderek azalmaktadır. Günümüz vergi sistemlerinde de spesifik matrahlara çok az yer verilmektedir

b. Sosyal Etkileri

Emlak vergisi matrahı olarak taşınmazın piyasa değeri esas alınır, burada taşınmazın değerini ya idare belirleyecek ya da yükümlü bizzat beyan edecektir. Her iki durumda da, çok büyük bir ihtimalle idare ile yükümlü arasında anlaşmazlıklar çıkacaktır. Çünkü, idarenin takdir ettiği değeri

⁶² EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 211.

⁶³ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 86.

yükümlü yüksek bulacak, şayet değeri yükümlü beyan ederse bu defa da idare değerin düşük beyan edildiğini iddia edecektir. Ayrıca taşınmazın piyasa değerinin yükümlü tarafından beyan edilmesi yükümlünün bir takım zahmet ve sıkıntılara katlanmasına da sebebiyet verecektir⁶⁴.

Emlak vergisi matrahı olarak taşınmazın maddi ölçülerinin esas alınması, yükümlü psikolojisi yönünden son derece elverişlidir. Çünkü, sabit karakteri dolayısıyla vergi tutarını etkileyen faktör matrah değil, orandır. Emlak vergisi matrahı olarak maddi ölçülerin esas alınmasının yükümlü psikolojisi yönünden faydaları karşısında büyük sakıncaları da vardır. Dış belirtilere yani maddi ölçülere dayanarak tarh edilen vergiler vergi adaletine aykırı düşmektedir. Çünkü adil bir vergiden söz edebilmek için her şeyden önce verginin, yükümlüsünün ekonomik gücüne uygun düşmesi gerekir. Maddi ölçü olarak kabul edilen kapı ve pencere sayısı vergi ödeme gücünü ortaya koyamaz. Kapı ve pencere sayısı ile vergi ödeme gücü arasındaki ilişki çok zayıftır, hatta bazı özel koşullar altında böyle bir ilişkinin hiç olmadığı da söylenebilir⁶⁵.

Kira değerinin emlak vergisine matrah olarak seçilmesi halinde de vergi adaletine aykırı bir durum ortaya çıkabilmektedir. Mesela, aynı işhanında bürosu bulunan iki avukat ya da aynı apartmanda karşılıklı iki dairede mesleklerini yürüten iki doktor eşit miktarlarda vergi ödeyeceklerdir. Çünkü kural olarak böyle bir durumda işyerlerinin kirası birbirine eşit olacaktır. Halbuki işyerlerinin kiralalarının birbirine eşit olması bunların vergi ödeme güçlerinin de eşit olduğu anlamına gelmez. Biri diğerine göre çok daha fazla gelir elde edebilir. Demek ki kira değerinin veya diğer maddi ölçülerin matrahı esas alınması, yükümlülerden fazla gelir elde edenden fazla vergi alınmasına imkân bırakmaz⁶⁶.

⁶⁴ NADAROĞLU, a.g.e., s. 243.

⁶⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 243, 244.

⁶⁶ NADAROĞLU, a.g.e., s. 244.

III. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH TESPİT YÖNTEMLERİ

Vergilemede matrah tespiti, vergileme tekniğinin en zor konusudur. Vergi, yükümlüsünden cebri, nihai ve karşılıksız olarak alındığı için, yükümlü doğal olarak vergi matrahını vergi dairesinin tetkiklerine karşı gizlemek ister⁶⁷. Ayrıca vergi kanunlarında vergi mükellefi, vergi konusu ve vergi matrahına uygulanacak oranlar açık bir biçimde belirtilmesine rağmen vergi matrahı çoğu zaman miktar olarak belirtilmemektedir. Özellikle advalorem vergilerde bunu saptayabilmek kolay olmamaktadır. Bu konuda bazı yöntemlerden yararlanmak gerekmektedir. Bu konuda izlenecek yöntem ve esaslar kanunlarda ana hatları ile gösterilmektedir⁶⁸.

Uygulamada vergilerin matrahlarının saptanmasında değişik yöntemlerden yararlanılmıştır. Bu yöntemlerin bir kısmı günümüzde giderek terk olunmuş ve tarihi diyebileceğimiz bir nitelik kazanmıştır⁶⁹. Taşınmazların değerinin saptanmasında genellikle iki yöntem izlenebilir. Birisi idarece takdir, diğeri ise yükümlülerin beyanı ve idarenin denetimidir⁷⁰. Günümüzün bu konudaki geçerli yöntemi beyan yöntemidir. Diğer yöntemlerden gerektiğinde, tamamlayıcı ve yardımcı mahiyette yararlanılmaktadır⁷¹.

A. İDARECE TAKDİR (TAHRİR) YÖNTEMİ

Bu başlık altında idarece takdir (tahrir) yöntemi hakkında genel açıklamalarda bulunulduktan sonra bu yöntemin faydaları ve sakıncaları üzerinde durulmaktadır.

⁶⁷ İsmail TÜRK, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, Ekim 2002, s. 176.

⁶⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s. 107.

⁶⁹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 241.

⁷⁰ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 381.

TURHAN, a.g.e., s. 281.

⁷¹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 241.

1. Genel Açıklamalar

Doğrudan doğruya takdir adı da verilen bu yöntemin özü, idarenin, her bir yükümlünün vergi borcunun hesaplanmasına ilişkin matrahı ayrı ayrı tespit etmesidir⁷². Bu yöntemde vergi dairesi verginin matrahını kendisi tespit eder. Vergi dairesi vergi matrahını tespit ederken elde edebileceği her çeşit bilgiye başvurur. Bazen bu konuda vergi yükümlüsünden yaşama standardı hakkında, gayrisafi gelirleri hakkında vergi dairesine beyanda bulunması istenir⁷³.

Bu yöntem vergicilikte giderek terk olunmakta, istisnai nitelikteki bazı olayların çözümlenmesinde faydalanılan yardımcı bir yöntem haline dönüşmektedir⁷⁴. Beyana dayalı matrah tespit yöntemleri yaygınlaştıkça, matrah tespitinin idarece yapılmasının uygulama alanı daralmaktadır. Denilebilir ki idarece takdir yöntemi, vergi yükümlüsünün diğer yöntemlerle matrah tespitine yanaşmadığı hallerde yaptırıma dayanan bir matrah tespit yöntemidir⁷⁵.

Emlak vergisi uygulaması açısından ise taşınmazın vergiye tabi değerine ulaşmakta kullanılan temel yöntem hemen hep “yazım (idarece takdir) yöntemi” olmakta, buna göre idarece görevlendirilen kişiler veya komisyonlar taşınmaz malların değerini takdir ederek yazmaktadırlar. Bu bakımdan emlak vergisinde beyan yöntemi, yaygın uygulamadan esaslı bir biçimde ayrılmaktadır⁷⁶.

İdareye istikrarlı bir gelir sağlamasına ve kolaylığına rağmen, aşağıda açıklanan sakıncalar dolayısıyla idarece takdir yöntemi giderek terk

⁷² NADAROĞLU, a.g.e., s. 242.

⁷³ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 179.

⁷⁴ NADAROĞLU, a.g.e., s. 242.

⁷⁵ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 180

⁷⁶ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 362.

olunmuştur. Bu halin son bir örneğini Türkiye’de Bina ve Arazi Vergileri’nin yerini alan Emlak Vergisi’nde görmek mümkündür. Emlak vergisinin getirdiği en önemli yenilik, beyan esasıdır. İdareye göre, yürürlükten kaldırılan Bina ve Arazi Vergileri’ne ait matrahların saptanmasında kullanılmış olan genel tahrir yöntemi, değerlendirme, vergilemede kesinlik, eşitlik ve adaleti tam olarak sağlayamamıştır. Halbuki idarece takdir yönteminin kullanılması gereken tek alan, bazı özelliklerinden dolayı, belki de emlak vergisi ile ilgili matrahların saptanmasıdır⁷⁷.

2. İdarece Takdir Yönteminin Faydaları

Bu yöntem idareye istikrarlı bir gelir sağlar ve uygulanması kolay bir yöntemdir⁷⁸.

Bu yöntemde mükellef beyanda bulunmayacağından idarece tespit edilen vergi değerleri ile ilgisi azalacak veya ilgisi olmayacak, bu da idareye rahatlık sağlayacaktır⁷⁹.

3. İdarece Takdir Yönteminin Sakıncaları

İdare tarafından matrahların her bir yükümlü için ayrı ayrı tesbit olunmasının en büyük özelliği, matrahlara ilişkin yapılan takdirlerin sonuç olarak sübjektif değer yargısına dayanmasıdır. Aslında, vergi kanunlarında, bu takdirleri yapacak idare elemanlarının uymaları gereken zorunlu bazı objektif kıstaslar koymak mümkündür. Fakat tecrübeler göstermiştir ki, bu takdirlerde idarenin elemanları hazineci zihniyetten kurtulamadıkları için kanunlarda öngörülen objektif bazı ölçüler de, takdirleri, keyfiliğe varan

⁷⁷ NADAROĞLU, a.g.e., s. 242.

⁷⁸ NADAROĞLU, a.g.e., s. 242.

⁷⁹ İrfan ERMİN, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-7”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 373, 1 Ağustos 2002, s. 90.

sübjektiviteden kurtaramamaktadır⁸⁰. Bu nedenle, vergi yükümlüsü tespit edilen vergi matrahına itiraz edebilir. Bu durumda ispat külfeti vergi dairesi yerine vergi yükümlüsüne düşmektedir⁸¹. Bu yöntemin esas alındığı uygulamalara bakıldığında emlak vergisi matrahının idarece tespitinin, pek çok itiraza ve dolayısıyla vergi uyuşmazlığına neden olduğu görülmektedir⁸².

İdarece takdir yönteminin mümkün olduğunca objektif ve gerçekçi olabilmesi için bazen, yükümlünün özelliklerinin araştırılması hatta, kendince gizli tutulması gereken belgelerin incelenmesi gerekebilir. Bu durum vergi psikolojisine aykırıdır. Ayrıca bu yöntemin uygulamada bazen politik baskıların bir aracı haline getirilmesi de mümkündür⁸³.

Bu yöntemin önemli bir sakıncası da masraflı ve zaman alıcı oluşudur. İdarece takdir yöntemi masraflı ve zaman alıcı olduğundan aradan uzun yıllar geçmedikçe yeniden takdirde bulunulamamakta ve bu sebeple de verginin verimi sabit kalmaktadır. Fakat sebebi ne olursa olsun, taşınmazların vergilemesine esas olan değer yenilenmezse, fiyatlar genel seviyesi arttığı ölçüde gerçek değerini kaybeder. Enflasyon bina ve arazi vergisi matrahını aşındırır, vergiyi hafifletir. Ayrıca nüfus arttıkça, şehirler geliştikçe, bayındırlık işleri yapıldıkça, kamu hizmetleri ulaştırıldıkça buna yakın olan arazilerin mevki rantı da artar. Bu yüzden, pek çok arazinin değeri fiyatlar genel seviyesinden daha da hızlı artar. Bu değer artışlarının vergi matrahına yansıtılamaması, arazi vergisi yükünün dağılımında eşitsizliği artırır. Eski binaların değeri yapıldığı tarihte saptandığından, bunların vergisi yeni binalara kıyasla çok hafif kalır, bina vergisi yükü eskiler lehine yeniler aleyhine eşitlikten uzaklaşır. O halde binaların değerinin sık sık yeniden belirlenmesi hem verim hem de adalet için şarttır. Enflasyon hızlanınca bina vergilerini de enflasyon indeksine bağlamak şart olur⁸⁴.

⁸⁰ NADAROĞLU, a.g.e., s. 242.

⁸¹ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 179.

⁸² İlhan ÖZER, Devlet Maliyesi Cilt I, Başbakanlık Basımevi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1986/276, Ankara, 1986, s. 283.

⁸³ NADAROĞLU, a.g.e., s. 242.

⁸⁴ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 382.

Bu yöntemde yeniden inşa edilen binalar sebebiyle emlak vergisinin hâsılatında bir artış meydana gelebilirse de, milli gelirdeki artışı izleyememesi sebebiyle aslında nispi bir azalma söz konusudur⁸⁵.

4. İdarece Takdir Yönteminin Sakıncalarını Giderebilmek İçin Öngörülen Çareler

Taşınmaz vergilerinin başlangıçta tespit edilen matrahlarını piyasa değerine yaklaştırmak için yeni değerleri yansıtacak bir yazım (tahrir) yapmak çok masraflı olduğu için vergi idareleri bunun yerine geçecek başka çarelere başvurumaktadırlar. Bu çareler matrahın güncellenmesi ve oranların güncellenmesi başlıkları altında aşağıda açıklanmaktadır.

İdarece takdir yönteminde idare tarafından matrahların her bir yükümlü için ayrı ayrı tespitinde matrahlarla ilişkin yapılan takdirlerin subjektif değer yargısına dayanması sakıncasına ilişkin öngörülen çareler de, diğer çareler başlığı altında açıklanmaktadır.

a. Matrahın Güncellenmesi

Eski matrahların değerleri, fiyatlardaki artış katsayıları ile çarpılarak güncellenebilir. Ancak bina ve arazi matrahlarının takdirin yapıldığı yıla göre değişen bir takım fiyat katsayıları ile çarpılması, değeri hızla artan taşınmazlara da yavaş artan taşınmazlara da aynı ayarlamayı yapar. Böylece fiyatlardaki farklı artışlar sebebiyle doğan yatay eşitsizlikler daha da artar. Bu nedenle matrahın güncellenmesi yeniden yazımın yerine geçemez⁸⁶.

⁸⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 347.

⁸⁶ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 382.

b. Oranların Güncellenmesi

Taşınmaz vergilerinde matrahlar uygulanan vergi oranlarına zam yapılarak bu oranlar güncellenebilir. Fakat vergi oranına zam yapılması tabandaki eşitsizlikleri arttırır. Bu nedenle oranların güncellenmesi yeniden yazımın yerine geçemez⁸⁷.

c. Diğer Çareler

Vergi kanunlarında, bu takdirleri yapacak idare elemanlarının uymaları gereken zorunlu bazı objektif kıstaslar koymak mümkündür. Fakat tecrübeler göstermiştir ki, bu takdirlerde idarenin elemanları hazineci zihniyetten kurtulamadıkları için kanunlarda öngörülen objektif bazı ölçüler de, takdirleri, keyfiliğe varan sübjektiviteden kurtaramamaktadır⁸⁸.

B. BEYAN YÖNTEMİ

Bu başlık altında beyan yöntemi hakkında genel açıklamalarda bulunulduktan sonra bu yöntemin faydaları ve sakıncaları konuları üzerinde durulmaktadır.

1. Genel Olarak Beyan Yöntemi

Çağdaş vergiciliğin temel düşüncelerinden biri vergilemenin yükümlülerin verecekleri bilgilere göre yapılmasıdır⁸⁹. Buna beyan veya

⁸⁷ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 382.

⁸⁸ NADAROĞLU, a.g.e., s. 242.

⁸⁹ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 113.

beyanname yöntemi denilmektedir. Matrah tespitinde beyan yöntemine gerçek usul de denir. Çünkü vergi matrahının hakiki miktarını onu elinde bulunduran vergi yükümlülerinin kendileri bilirler⁹⁰. Bu yöntemde, vergi tarhına esas teşkil edecek bütün bilgiler yükümlü tarafından yazılı olarak idareye verilmekte, idare de bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamaktadır. Bu yöntemin daha da genişletilmiş şeklinde, vergi borcunu da bizzat yükümlü hesaplamaktadır⁹¹.

Vergi yükümlülerinin beyanname vermek suretiyle emlak vergisi matrahını vergi dairesine bildirmeleri itiraf niteliğinde bir işlemdir⁹².

Beyan yöntemi tümüyle yükümlünün vereceği bilgilere dayandırılmıştır. Bu nedenle bu yöntemin başarısı, yükümlünün vereceği bilgilerin zamanında, doğru ve eksiksiz olmasıyla yakından alakalıdır. Aksi halde yöntemden beklenen başarı sağlanamaz. Bu nedenle yükümlülerce doldurularak idareye verilen beyannamelerdeki verilerin doğruluğunun araştırılması gerekmektedir⁹³. Beyana dayalı matrah tespitinin gerçek olup olmadığı yapılan beyanların doğruluğuna bağlıdır; yapılan beyanlar doğru ise tespit edilen matrah gerçek, değilse gerçek değildir⁹⁴.

Beyan yöntemi giderek yaygınlaşmaktadır. Bunun nedenlerinden birisi vergi türlerinin konularının çeşitlilik göstermesi ve yükümlü sayısında büyük artışlar meydana gelmesidir. Bu koşullar altında idarece takdir ve dış alametler yöntemlerinin kullanılması istenilse de mümkün değildir. Çünkü idarenin kapasitesi buna yeterli değildir. İdareyi bu işi görebilecek şekilde düzenlemek ise çok masraflı bir işlemdir ve bu nedenle rasyonel değildir. Nitekim Türkiye’de Emlak Vergisi’nin yürürlüğe konulmasından önce idarece takdir (genel tahrir) yöntemini gerçekleştirmenin imkânları araştırılmış,

⁹⁰ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 177.

⁹¹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 246.

⁹² TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 184.

⁹³ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 113.

⁹⁴ TÜRK Kamu Maliyesi, s. 180.

yukarıdaki nedenler dolayısıyla bunun mümkün olamayacağı anlaşılınca beyan yöntemi kabul edilmiştir⁹⁵.

2. Beyan Yönteminin Faydaları

Emlak vergisinde beyan yöntemi yükümlünün vergi matrahının belirlenmesine sıcak bakmasını sağlamak bakımından faydalı olabilir⁹⁶. Çünkü matrah bizzat yükümlü tarafından beyan edildiği için idarenin sübjektif yargılara dayanan haksız matrahlar saptamasına imkân bırakmamaktadır. O halde, verginin iktidara göre alınmasının ilk şartı olan matrahın gerçek bir şekilde tespit edilmiş olması, yükümlü yönünden beyan yöntemi ile mümkün olabilmektedir⁹⁷. Yükümlü, vergi matrahının tam ve doğru miktarını herkesten daha iyi bilecek durumdadır⁹⁸.

Tarhiyat için gerekli olan gerçek bilgiler yükümlünün kendisinden alındığından vergiler kişiselleştirilebilmektedir. Ve böylece, vergi adaletine ulaşmayı engelleyen faktörler büyük ölçüde ortadan kaldırılmaktadır⁹⁹. Ancak, sadece yükümlünün beyanı ile yetinilmesi vergi adaletini gerçekleştirmeye yetmeyecektir. Zira yükümlülerin bir kısmı doğru beyanda bulunurken diğer bir kısmı yalan beyanda bulunursa veya gerçekleri saklarsa dürüst hareket edenler, nispi olarak haksızlığa uğramış olurlar. Bu ve benzeri durumları önlemek ancak etkin bir kontrol mekanizması ile mümkün olabilir. Bu da idarenin görevidir¹⁰⁰.

Beyan yöntemi, beyanların dürüst olarak yapıldığı varsayımı altında verginin verimli olmasına imkân vermektedir. Çünkü ad valorem vergilerde

⁹⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 247.

⁹⁶ Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Batı Türkeli Yayıncılık, Sekizinci Baskı, İstanbul, 2004, s. 257.

⁹⁷ NADAROĞLU, a.g.e., s. 246.

⁹⁸ KIRBAŞ, a.g.e., s. 107.

⁹⁹ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 113.

¹⁰⁰ NADAROĞLU, a.g.e., s. 246, 247.

matrahların konjonktüre paralel bir seyir takip etmesi ve bu suretle verimin artması beyan yönteminde kendiliğinden mümkün olabilmektedir¹⁰¹.

Yükümlülerin sahip oldukları taşınmazların değerlerini beyan esasına göre işlemeleri yükümlüler arasında otokontrolü sağlamaktadır¹⁰².

3. Beyan Yönteminin Sakıncaları

Emlak vergisi matrahının yükümlüce belirlenmesi, tamamen sübjektif ögelere bağlanmış bir uygulamaya yol açmaktadır. Yükümlülerin aynı nitelikteki gayrimenkulleri için beyan ettikleri matrahlar arasında büyük farklılıklar ortaya çıkabilmektedir¹⁰³.

Ayrıca yükümlünün itirafı her zaman içten olmayabilmektedir¹⁰⁴. Beyan yöntemi tamamen yükümlülerin vereceği bilgilere dayandırıldığından yükümlünün iyi niyetliliği ve vergi ahlakının yüksekliği yöntemin başarısında önemli bir rol oynamaktadır¹⁰⁵.

Yükümlülerin kendiliklerinden mutlaka doğru olarak beyanda bulunmaları söz konusu olmayabilir. Çünkü yükümlülerin vergi ahlakı konusundaki anlayışları birbirinden oldukça farklıdır. Vergiye karşı büyük bir tepki duyan kişilerin mutlaka doğru beyanda bulunacaklarını söylemek pek de mümkün değildir. O halde, beyan yönteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için idareye düşen önemli bir görev, beyanın doğruluk derecesini kontrol etmektir¹⁰⁶. Ancak bu beyanların doğruluğunun

¹⁰¹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 247.

¹⁰² EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 211.

¹⁰³ Mualla ÖNCEL – Ahmet KUMRULU – Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, Eylül 2002, s. 357.

¹⁰⁴ KIRBAŞ, a.g.e., s. 107.

¹⁰⁵ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 113.

¹⁰⁶ NADAROĞLU, a.g.e., s. 246.

denetlenmesine hukuken imkân bulunmakla birlikte özellikle az gelişmiş ülkelerde denetim çoğu zaman yetersiz kalmaktadır¹⁰⁷.

Ayrıca bu yöntemde, eski binalarda ve kent alanında yapılan yeni düzenlemeler ve sınırlamalar karşısında taşınmazların gerçek piyasa değerini belirlemek yükümlüler içtenlikle işbirliği yapsa bile kolay değildir¹⁰⁸.

Beyan yönteminin özellikle psikolojik açıdan bazı sakıncaları vardır. Bunların başında, yükümlünün beyanname vermekten dolayı karşılaştığı güçlükler gelmektedir. Çünkü, bütün çabalara rağmen, bu beyannameleri son derece basit hale getirmek mümkün olmamıştır¹⁰⁹. Yükümlülerin yeterli kültür düzeyinde olmamaları yanında beyannamelerin karışık olması beyannamelerin doldurulmasında güçlüklerle neden olmaktadır¹¹⁰. Özellikle, beyanların belirli sürelerde yapılması mecburiyeti durumu daha da zora sokmaktadır. Çünkü, aksine davranış için bir takım cezalar öngörülmüştür. Bunun yanısıra, beyanların doğruluğunun denetimi için idarece yapılan kontroller yükümlü-idare arasındaki ilişkilerin daha da bozulmasına neden olmaktadır. Çünkü kontroller sonucunda genellikle yeni bir takım sorunlar ortaya çıkmakta ve bunların çözülmesi yükümlü yönünden maddi ve manevi fedakârlıkların üstlenilmesine neden olmaktadır. Beyan usulünün bütün bu sakıncalarının giderilebilmesi ancak, hem idarenin hem de yükümlünün belirli bir seviyeye ulaşmalarıyla mümkündür¹¹¹.

¹⁰⁷ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 113.

¹⁰⁸ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 257.

¹⁰⁹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 247.

¹¹⁰ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 113.

¹¹¹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 247.

4. Beyan Yönteminin Sakıncalarını Giderebilmek İçin Öngörülen Çareler

Beyan yönteminin yukarıda bahsedilen sakıncalarını giderebilmek için öngörülen çareler aşağıdaki başlıklar altında açıklanmaktadır.

a. Asgari Matrah Esası

Asgari matrah esası, hem otokontrolü sağlamak hem de vergi hasılatını bir ölçüde de olsa tatmin edici düzeyde gerçekleştirmek için geliştirilmiştir¹¹².

Bu sisteme göre mükellefler beyanlarında, resmi kuruluşlar tarafından tespit edilen bedelleri esas alarak taşınmazlarının asgari beyan değerlerini hesaplayacaklardır. Beyan edilecek matrah bu şekilde tespit edilen asgari bedelden düşük olamaz. Bununla birlikte beyan edilecek matrah asgari beyan değeri olabileceği gibi bu değerden yüksek de olabilir. Eğer mükellefler düşük beyanda bulunurlarsa, mükelleflerin beyanı, vergi idaresi tarafından asgari beyan değerine yükseltilerek tahakkuka esas alınır ve durum mükellefe bildirilir¹¹³.

b. Serbest Piyasa Denetimi

Taşınmazların piyasa değerine göre satın alma hakkını idareye veya üçüncü kişilere tanımak, beyanların doğru olmasını sağlamak için önerilen çarelerden birisidir. Gerçek değerine nazaran daha düşük değerlerde beyan

¹¹² AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 242.

¹¹³ Mehmet ARSLAN, Türk Vergi Sistemi, Nobel Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara, 2001, s. 201.

edilen taşınmazlarda, bu değer üzerinden satın alma hakkı idareye (ya da üçüncü kişilere) tanındığı takdirde, bir yandan idarenin düşük değer bildirmiş olan taşınmazlarda birkaçını satın almak için hazır bir fon bulundurması ve bir yandan da hangi taşınmazların önce satın alınacağı konusunda memurların keyfi davranışlarının önlenmesi (mesela kura çekilerek) gerekiyor. Gerçekten bazı yükümlüler düşük beyanda bulundukları halde, memurlara menfaat sağlayarak satın alma tehdidinden kurtulabilirler¹¹⁴.

Bu sakıncanın da giderilmesi için beyan edilen değerlerin halka açık olması ve isteyen üçüncü kişilerin teminat yatırmak şartıyla, düşük değerle beyan edilmiş olan taşınmazları satın alma hakkının saklı tutulması önerisi ortaya atıldı ve bazı ülkelerde uygulandı. Taşınmazın sahibi, beyan ettiği vergi değerini, satın alma talebinde bulunan üçüncü kişinin teklif ettiği değere yükseltirse, malını satın alınma tehdidinden kurtarabilir. Ancak bu önerinin işleyebilmesi için üçüncü şahısların daha yüksek değere satın alma teklifinde bulunduktan sonra, taşınmaz malikinin taşınmazının değerini yükseltmesi halinde de bir menfaatleri olması gerekir. Bu nedenle, satın alma teşebbüsü sayesinde, taşınmazın matrahında gerçekleşen yükselmenin getirdiği vergi artışının bir kısmının teklifi yapan üçüncü kişiye verilmesi önerisi ortaya atıldı. Fakat bu önerinin de sakıncası bulunmaktadır. Şöyle ki, üçüncü kişiler vergi defterlerini inceleyerek beyanlarını düşük buldukları yükümlülere giderek “satın alma teklifi yapacağım” demek suretiyle şantaj yapabilirler. Ancak böyle bir şantaj yoluna gidilse bile, vergi idaresi yine kazançlı çıkacaktır. Çünkü düşük değerde bir beyanda bulunmuş olan yükümlü, değer o düzeyde kaldıkça, çeşitli şantajlara muhatap kalabileceğinin anlar ve sonunda değeri yükseltmek zorunda kalır¹¹⁵.

¹¹⁴ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 382.

¹¹⁵ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 383.

c. İdarenin Denetimi

Matrahın beyan yöntemiyle tespitinde başarılı olunabilmesi için yükümlünün vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgeleri zamanında ve dürüst bir şekilde eksiksiz olarak idareye vermesi gerekmektedir. Uygulamada böyle bir sonucun tam olarak kendiliğinden sağlanması mümkün değildir. Çünkü yükümlülerin vergi ahlakı konusundaki anlayışları birbirinden oldukça farklıdır. Bu konuda birçok faktörün etkisi vardır. Hatta ırki özelliklerin bile etkisi vardır. Örneğin, Latin ırkının diğer ırklara oranla vergiye karşı daha büyük bir tepki duyduğu bilinmektedir. Bu nedenle, yükümlülerin kendiliklerinden mutlaka doğru olarak beyanda bulunacaklarını sanmak fazlaca bir iyi niyetin ifadesidir. O halde, beyan yönteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için idareye düşen önemli bir görev, beyanın doğruluk derecesini kontrol etmektir¹¹⁶. Bu ise temelde etkin bir vergi denetim sisteminin varlığını gerekli kılmaktadır¹¹⁷. Ayrıca vergi denetleme elemanlarının emlak vergileri konularındaki ihtisaslarının artırılması gerekmektedir¹¹⁸.

Denetim mekanizması, her ülkenin kendi koşulları gereğince değişik şekillerde gerçekleştirilmektedir. Örneğin, Türkiye’de Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri gibi elemanların incelemelerinden ve bazı yardımcı yöntemlerden faydalanılmaktadır. Fakat gerek Türkiye’de gerek idari kontrolün etkili bir şekilde gerçekleştirildiği gelişmiş ülkelerde yükümlülerin tam ve dürüst bir şekilde beyanda bulunmalarını sağlamak mümkün olmamıştır¹¹⁹.

¹¹⁶ NADAROĞLU, a.g.e., s. 246.

¹¹⁷ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 113.

¹¹⁸ ÖZER, a.g.e., s. 282.

¹¹⁹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 246.

İdarece, yükümlülerin yaptıkları bildirimlerin teker teker yerinde incelenmesi, idarece takdir yönteminde olduğu kadar zaman alıcı ve masraflıdır¹²⁰. Bu nedenle denetlenen emlak vergisi mükellefi sayısının arttırılabilmesi için özellikle bilgisayar teknolojisinden ciddi bir biçimde yararlanılması gerekmektedir¹²¹. Sadece rast gele (onda bir ya da yüzde beş oranında) seçilmiş örnekleri incelemek ve bunlardaki düşük bildirimlere yüksek cezalar uygulamak yolu da düşünülebilir, ancak bu durumda dahi düşük bildirimde bulunan yükümlüler çıkacaktır. Fakat bunların sayısı cezaların şiddeti ve bildirimlerin denetlenme yüzdesinin yüksekliği ile doğru orantılı olarak azalır. Yine de denetime tabi tutulan birimlerde, takdir komisyonlarının halkla temasları sırasında düşük bildirimlere göz yummaları için tatmin edilmeleri olasılığı (rüşvet) vardır¹²².

C. KARİNE VEYA DIŞ BELİRTİLER YÖNTEMİ

Bu başlık altında karine veya dış belirtiler yöntemi hakkında genel açıklamalarda bulunulduktan sonra bu yöntemin faydaları ve sakıncaları konuları üzerinde durulmaktadır.

1. Genel Açıklamalar

Bu yöntemle matrah tespitinde, vergi dairesi karinelere, dış belirtilere göre net bir şekilde varlığı kabul edilen vergi matrahı ile yetinerek, yükümlünün elinde bulundurduğu gerçek vergi matrahından vazgeçer. Yani vergi dairesi az veya çok otomatik bir şekilde yaklaşık vergi matrahını yakalamakla yetinir¹²³.

¹²⁰ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 382.

¹²¹ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 113.

¹²² BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 382.

¹²³ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 177.

Bu yöntemde vergi borcu, taşınmazın değeri yerine, taşınmazı en çok temsil ettiği kabul edilen “göstergeler” dikkate alınarak hesaplanır¹²⁴. Yani emlak vergisi matrahı bazı dış belirtilere dayanılarak saptanmaktadır. Bu yöntem eski bir yöntemdir ve istisnalar hariç vergilemede artık kullanılmamaktadır. Bu yöntemin tipik örneğini eskiden Fransa’da uygulanan “Kapı ve Pencere Vergisi”nde görmek mümkündür. Bu vergide verginin matrahı yükümlünün oturduğu evin kapı ve pencere sayısına göre tespit ediliyordu. Çünkü bu sayının yükümlünün vergi ödeme gücüne karine teşkil ettiği, yani vergi ödeme gücünü temsil ettiği varsayılıyordu¹²⁵.

Taşınmazlarda karine unsurlarının tek örneği tabi ki kapı ve pencere sayısı değildir. Kira ve ciro haddi gibi unsurlar da matrahların takdirlerinde karine olarak kullanılmaktadır¹²⁶.

Bu yöntemde yükümlülerin vergi dairesine beyanda bulunmaları tamamen engellenmiş değildir. Emlak vergisi yükümlüsü yine vergi dairesine beyanname verir; fakat bu beyannamede verginin matrahı değil, vergi dairesinin vergi matrahını tespit edebilmek için kullanacağı bazı işaretler, alametler vardır¹²⁷.

Karine veya dış belirtilere göre matrah tespiti, adaletsiz ve verimsiz olduğu gerekçesiyle terkedilmişken, bugün vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek üzere yeniden ortaya çıkma eğilimi göstermektedir¹²⁸.

2. Karine veya Dış Belirtiler Yönteminin Faydaları

Karine yöntemi uygulama yönünden basittir, kolaydır¹²⁹. Çünkü ödeme gücünü yansıttığı kabul edilen göstergeler kolayca belirlenebilmekte ve

¹²⁴ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 111.

¹²⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 243.

¹²⁶ NADAROĞLU, a.g.e., s. 244.

¹²⁷ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 177.

¹²⁸ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 178.

tartışmasız bir şekilde saptanabilmektedir¹³⁰. Hatta bazen, matrahı saptayabilmek için idarenin yükümlü ile ilişki kurmasına bile gerek duyulmamaktadır. Kapı ve pencere sayısının saptanmasında olduğu gibi¹³¹. Vergi incelemelerinde ve kontrollerinde de durum böyledir. Bu yöntemin vergi yükümlüsünün serbestisini, hürriyetini tatmin etme gibi bir özelliği vardır¹³².

Bu yöntem, yükümlü ile vergi idaresini karşı karşıya getirmemekte¹³³, gözle görülen unsurları dikkate aldığından vergi idaresi ile yükümlüler arasındaki sürtüşmeleri en aza indirmektedir. Ayrıca vergi ödeme gücünü yansıttığı kabul edilen karinelerin gizlenmesinin çok zor, hatta olanaksız olması vergi kaybını en aza indirmektedir¹³⁴.

Bu yöntemde matrah tespiti, vergilemede tasarruf ilkesine de uygundur¹³⁵.

Dış belirtiler yöntemi, yükümlü psikolojisi yönünden son derece elverişlidir. Çünkü sabit karakteri dolayısıyla vergi tutarını etkileyen faktör matrah değil, orandır¹³⁶.

3. Karine veya Dış Belirtiler Yönteminin Sakıncaları

Karine yönteminin yukarıdaki faydaları yanında büyük sakıncaları da vardır. Dış belirtilere dayanarak tarh edilen vergiler vergi adaletine aykırı düşmektedir. Çünkü adil bir vergiden söz edebilmek için her şeyden önce verginin, yükümlüsünün ekonomik gücüne uygun düşmesi gerekir. Dış belirti olarak kabul edilen kapı ve pencere sayısı vergi ödeme gücünü ortaya koyamaz. Kapı ve pencere sayısı ile vergi ödeme gücü arasındaki ilişki çok

¹²⁹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 243.

¹³⁰ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 111.

¹³¹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 243.

¹³² TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 177.

¹³³ KIRBAŞ, a.g.e., s. 109.

¹³⁴ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 111.

¹³⁵ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 178.

¹³⁶ NADAROĞLU, a.g.e., s. 243.

zayıftır, hatta bazı özel koşullar altında böyle bir ilişkinin hiç olmadığı da söylenebilir¹³⁷. Demek ki gerçek ödeme gücünün vergilemeye esas alınması gerekirken, ödeme gücünü yansıttığı kabul edilen çeşitli karinelerin vergilemeye esas alınması hatalıdır¹³⁸.

Görüldüğü gibi bu yöntem az kazanan ile çok kazananı ayıramadığından, nelerin karine olarak kabul edileceği yere ve zamana göre değişiklik gösterebileceğinden vergi adaletine ters düşmektedir¹³⁹.

Dış belirtilere dayanan emlak vergilerinin verimi de çok düşüktür. Çünkü bunlar esnek olmayan vergilerdir. Değere dayanmadıkları için, bunlardan sağlanacak gelirlerin konjonktüre paralel bir seyir takip etmesi mümkün değildir¹⁴⁰. Ödeme gücünün göstergesi sayılan karineler konjonktürel dalgalanmalardaki değişmelere karşı tam anlamıyla duyarsızdırlar¹⁴¹. Örneğin, değeri beş misli artan bir taşınmazın kapı ve pencere sayısı değişmeyeceği için vergi oranlarının değiştirilmesi durumu hariç, vergisinin de değişmesi mümkün değildir¹⁴². Ayrıca bu vergilerde yüksek oranlar uygulanmadığı için de verimsiz olmaktadır¹⁴³.

Yukarıda belirtilen sakıncaları dolayısıyla, karine yöntemi vergicilikte pek nadir durumlarda uygulanan istisnai bir yöntemdir¹⁴⁴.

IV. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH TESPİT YÖNTEMLERİNİN GENEL OLARAK İRDELENMESİ

Emlak vergisinde matrah tespiti için hangi yöntemin uygulanacağını, vergi idaresi ve mükellef açısından gösterdiği önemin ne olduğundan ve

¹³⁷ NADAROĞLU, a.g.e., s. 243, 244.

¹³⁸ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 111.

¹³⁹ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 112.

¹⁴⁰ NADAROĞLU, a.g.e., s. 244.

¹⁴¹ ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 112.

¹⁴² NADAROĞLU, a.g.e., s. 244.

¹⁴³ KIRBAŞ, a.g.e., s. 109.

¹⁴⁴ NADAROĞLU, a.g.e., s. 244.

matrah tespit yöntemi belirlenirken ne gibi amaçlar göz önünde bulundurulduğundan kısaca bu bölümde bahsedilmektedir.

A. MATRAH TESPİT YÖNTEMİNİN ÖNEMİ

Emlak vergisinde matrah tespit yönteminin öneminden genel olarak bahsettikten sonra vergi idaresi ve mükellef açısından gösterdiği önemden bahsetmek faydalı olacaktır.

1. Genel Olarak

Modern vergicilikte matrah tespiti, tarh ve tahakkuk işlemleri esas itibariyle yükümlünün beyanına dayanılarak yapılmaktadır. Ancak, her ülkenin sosyal, kültürel, iktisadi ve moral durumu, vergilemenin daima yükümlünün beyanına dayandırılmasına imkân tanımamaktadır. Çünkü ya yükümlünün durumu beyan müessesesinin gereklerini yerine getirmeye elverişli bulunmamakta ya da idare beyan sisteminin uygulanmasındaki güçlükleri yenememektedir¹⁴⁵. İşte bu nedenlerle matrah tespitinde izlenecek yöntemin önemi ortaya çıkmaktadır.

Uygulamada kullanılan beyan yöntemi ya da idarece takdir yöntemi, çeşitli nedenlerle istenen sonucu vermemekte ve çoğu zaman vergi değerlerinin, piyasa değerlerinin oldukça altında (seyrek olarak da üstünde) belirlendiği görülmektedir¹⁴⁶.

¹⁴⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 245.

¹⁴⁶ ULUATAM, a.g.e., s. 366.

2. Vergi İdaresi Açısından

Emlak vergileri çağımızda yerel yönetimlerin can damarıdır. Belediyelerin giderleri nüfus artışı nedeniyle artmaktadır. Nüfusu artan kentte ise taşınmaz mülkler de artmaktadır. Öyleyse taşınmazların vergilendirilmesini sıkıca elinde tutan bir belediye, artan gider ihtiyacı için artan bir matrahı elinde bulundurmaktadır. Bütün sorun bu vergileri zamanında ve gerçek değerleri üzerinden toplamaktır¹⁴⁷. İşte emlak vergilerinin, olabildiğince taşınmazların gerçek değerleri üzerinden alınma çabası matrah tespit yöntemlerinin vergi idaresi açısından gösterdiği önemi ortaya çıkarmaktadır.

3. Mükellef Açısından

Vergi, yükümlüsünden cebri, nihai ve karşılıksız olarak alındığı için, yükümlü doğal olarak vergi matrahını vergi dairesinin tetkiklerine karşı gizlemek ister¹⁴⁸. Bu nedenle vergi yükümlülerinin vergi matrahını vergi idaresine karşı gizleme çabalarını olabildiğince engelleme çabası, matrah tespit yöntemlerinin mükellef açısından gösterdiği önemi ortaya çıkarmaktadır.

B. MATRAH TESPİT YÖNTEMİNİN AMACI

Vergilemede matrah tespiti, vergileme tekniğinin en zor konusudur. Vergi, yükümlüsünden cebri, nihai ve karşılıksız olarak alındığı için, yükümlü doğal olarak vergi matrahını vergi dairesinin tetkiklerine karşı gizlemek

¹⁴⁷ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 381.

¹⁴⁸ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 176.

ister¹⁴⁹. Ayrıca vergi kanunlarında vergi mükellefi, vergi konusu ve vergi matrahına uygulanacak oranlar açık bir biçimde belirtilmesine rağmen vergi matrahı çoğu zaman miktar olarak belirtilmemektedir. Özellikle advalorem vergilerde bunu saptayabilmek kolay olmamaktadır. Bu konuda bazı yöntemlerden yararlanmak gerekmektedir.¹⁵⁰

Bu nedenlerden dolayı, emlak vergisi mevzuatlarında en uygun matrah tespit yöntemleri oluşturulmaya çalışılmakta, bu konuda izlenecek yöntem ve esaslar kanunlarda ana hatları ile gösterilerek bu sıkıntıların aşılması amaçlanmaktadır.

¹⁴⁹ TÜRK, Kamu Maliyesi, s. 176.

¹⁵⁰ KIRBAŞ, a.g.e., s. 107.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHI

I. EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GÖSTERDİĞİ GELİŞİM HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

Cumhuriyet yönetimi Osmanlı'dan devraldığı vergileri iktidarın daha ilk yıllarında radikal bir reform ile yapılaştırmaya çalıştı¹⁵¹. Taşınmaz servet unsurlarını vergilendiren emlak vergisi de, Cumhuriyet yönetiminin Osmanlı İmparatorluğu'ndan devralıp, bazı değişikliklerle günümüze kadar taşıdığı önemli bir vergidir¹⁵².

19. yüzyılda Tanzimatla birlikte, eski örfî vergiler "ancemaatin" (topluluk için mükellefiyet doğuran) vergi haline getirilmekle, emlak vergilerine doğru bir adım atılmıştı. Zira, bu verginin mükellefler arasında dağıtılmasında, esas olarak sahip olunan taşınmazın büyüklüğüne dayanılıyordu. Ancak, gerçek bir emlak vergisi uygulamasına 1858 de Arazi Kanunname-i Hümayunu çıkarıldıktan ve arazinin tahririne (yazımına) başlandıktan sonra, 1863 yılında girilmişti¹⁵³. Osmanlı yönetimi 1858'de Arazi Kanunname-i Hümayunu'nu çıkararak, 1863 yılında toprak mülkiyeti sayımını başlatmış ve bu kayıtlara dayanarak 1865'ten itibaren bina ve arazi vergisi almaya başlamıştı¹⁵⁴. Arazi vergisi, eskiden nispetsiz bir tevzii vergi olarak mükelleflerine dağıtılıyorken, 19. yüzyılın ikinci yarısında nispi bir vergi haline getirilerek bina vergisi ile birlikte Emlak Vergisi adı altında alınmaya başlanmıştı¹⁵⁵.

¹⁵¹ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 255.

¹⁵² ULUATAM, a.g.e., s. 370.

¹⁵³ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 362.

¹⁵⁴ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 255.

¹⁵⁵ SAYAR, a.g.e., s. 203, 206.

Tahrir yöntemi gereğince arazi ve binalar birbirinden ayırt edilmiş ve bunların kıymetleri üzerinden vergileri hesaplanmıştır¹⁵⁶. Bunu da Emlak Vergisi Nizamnamesi izlemiştir. Bu nizamname de Arazi Kanunname-i Hümayunu gibi bina ve araziye bir arada vergilendirmiştir¹⁵⁷.

1863 yılından 1910 yılına kadar geçen sürede araziler ve binalar tek bir emlak vergisi içinde vergilendirilmiştir. 1910'da binalar "müsakkafat vergisi" adıyla başka bir vergi konusunu oluşturarak arazi vergisinden ayrılmıştır¹⁵⁸. Böylece arazi ve binaların ayrı ayrı vergilendirilmesi usulüne geçildi. Ayrıca Meşrutiyet devrinde (1910), matrahlarda bir değişiklik yapılarak kıymet esası bırakılıp irat esası kabul edildi. 1910 tarihli Müsakkafat Vergisi Kanunu¹⁵⁹, binaların tahrir yöntemiyle takdir ve tayin edilecek gayrisafi iratlarını vergi matrahı olarak tespit ediyordu¹⁶⁰. Bu kanuna göre matrahların on yılda bir yazımı gerekiyorken bu yapılamamış ve onun yerine konutların kaba kirası (gayrisafi iradı) üç, ticari binaların altı katına çıkarılmıştır¹⁶¹. Cumhuriyet yönetimi bu vergi kanunlarını uygulamayı, tahrir değerlerini yükseltmek gibi bazı değişikliklerle, 1931 yılına kadar sürdürdü¹⁶².

Cumhuriyet devrinde, ihtiyaçlara cevap veremeyen ve esasen bir kısım hükümleri değişikliğe uğramış bulunan Müsakkafat Vergisi Kanunu kaldırılarak, yerine 1931 tarihli Bina Vergisi Kanunu¹⁶³ kabul edilmiştir. Bu kanunla vergi matrahında bir değişiklik yapılarak gayrisafi irat yerine safi irat esası kabul edilmiştir. Tahrir yöntemiyle önceden takdir ve tespit edilen gayrisafi iradın %20 si bakım ve idare masrafları karşılığı olarak düşüldükten sonra geri kalan kısım, gerçek değilse de yaklaşık safi irat olarak vergiye matrah teşkil etmekteydi¹⁶⁴.

¹⁵⁶ SAYAR, a.g.e., s. 203, 206.

¹⁵⁷ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 255.

¹⁵⁸ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 362.

¹⁵⁹ 14/06/1326 tarihli Müsakkafat Vergisi Kanunu.

¹⁶⁰ SAYAR, a.g.e., s. 203, 206.

¹⁶¹ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 256.

¹⁶² ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 362, 363.

¹⁶³ 14/07/1931 tarih ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu.

¹⁶⁴ SAYAR, a.g.e., s. 206.

Binaların matrahlarının yazımı 1931'den 1936'ya kadar sürmüştür. O dönemde yaşanan büyük buhran karşısında vergi 1/3 oranında arttırılmıştır. 1941'de Milli Müdafaa Vergisi adı altında matrahlara tekrar 1/3 oranında zam yapılmıştır¹⁶⁵.

Cumhuriyet yönetimi bu arada arazi vergisini de ayrı bir kanunla düzenlemiş¹⁶⁶ 1931 yılında çıkarılan Arazi Vergisi Kanunu ile çağdaş eğilime uygun olarak, toprak sahiplerinden arazi vergisi almaya başlamıştır¹⁶⁷. Bu kanuna göre, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan arazi ve arsalar bu verginin konusunu teşkil etmiştir. Verginin matrahı ise tahrir ve tadil komisyonlarınca tespit edilen arazinin kıymetidir¹⁶⁸. 1931 yılında çıkarılan arazi vergisi kanununu da birkaç yıl süren yoğun bir yazım izledi ve bu yazım değerleri uygulamanın temelini oluşturdu¹⁶⁹.

1931 yılında çıkarılan bina ve arazi vergisi kanunlarının temel özelliklerinden birisi matrahın idare tarafından saptanıyor olmasıdır¹⁷⁰.

1949'da bina ve arazi vergilerinin tahriri, itiraz hakkındaki hükümleri VUK'da yeniden düzenlenmiştir. 1950'lerin enflasyonunun ardından, 1961'de bina ve arazi vergilerinin matrah değerleri on kat arttırılmıştır. Bu toptan arttırmalar arazinin görece verimindeki değişimleri (çoraklaşma, sulama gibi), binalarda da kentleşmenin sağladığı farklı rant artışlarını hiç dikkate almamıştır¹⁷¹. Ortaya çıkan bu sonuç, çeşitli kesimlerden şikayet çektiğinden yeni bir kanunun çıkarılması zorunlu hale gelmiştir¹⁷².

Matrahların aşınması, Türkiye'de kadastronun tamamlanmamış olması ve yukarıda değinilen uygulamadaki bazı güçlükler nedeniyle 1970 yılında yeni

¹⁶⁵ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 256.

¹⁶⁶ Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, 16. Baskı, Ankara, 1998, s. 147.

¹⁶⁷ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 255.

¹⁶⁸ SAYAR, a.g.e., s. 203

¹⁶⁹ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 363.

¹⁷⁰ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 357.

¹⁷¹ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 256.

¹⁷² ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 363.

bir kanun çıkartılması yoluna gidildi¹⁷³. 1970 yılında kabul edilen Emlak Vergisi Kanunu¹⁷⁴ kırk yıldır uygulanan bina ve arazi vergilerini tarihe yollamış bina ve arazi vergileri tekrar Emlak Vergisi Kanunu adı altında birleştirilmiştir. Emlak sözcüğü Türkçede bina, arsa ve araziye kapsamına alır¹⁷⁵.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ilk olarak 1972 yılında uygulanmaya başlamış ve bu sırada, ilk uygulamaya geçişten önce de kanunda değişiklikler yapılmıştır¹⁷⁶.

Ülkemizde emlak vergisi matrahı ya vergi idaresi tarafından takdir edilmekte ya da mükellef tarafından beyan edilmektedir¹⁷⁷.

Türkiye’de 1971 yılına kadar uygulanmış olan bina ve arazi vergilerinin matrahlarının (binalar için gayrisafi irat, arazi için kıymet) belirlenmesi için geçerli olan sistem “idarece takdir” diğer bir ifadeyle “tahrir, yazım” yöntemidir¹⁷⁸. Türkiye’de bina ve arazi değerlerinin genel tahriri bir kere Osmanlı İmparatorluğu zamanında (o da çok uzun bir sürede), bir kere de Cumhuriyet döneminde yapılmıştır. Bina ve Arazi Vergisi Kanunu, tahririn her beş yılda bir yenilenebileceğini ve on yıl geçince yenilemenin zorunlu olduğunu belirtmesine rağmen, kısmen idari güçlük ve giderler nedeniyle, kısmen de vergi yükümlülerini genel bir yazımla ürkütmemek için, hükümetler bunu yapamamış ve vergi matrahının erimesine yıllarca seyirci kalmışlardır¹⁷⁹.

1970 tarihli Emlak Vergisi Kanunu ile başka ülkelerin uygulamalarında az rastlanan biçimde¹⁸⁰, vergi matrahının belirlenmesinde taşınmaz sahibinin

¹⁷³ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 357.

¹⁷⁴ 29/ 07/1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu.

¹⁷⁵ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 255, 256.

¹⁷⁶ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 357.

¹⁷⁷ Erdoğan ÖNER, Kamu Maliyesi I, (Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri), Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/282, Ankara, 1986, s. 113.

¹⁷⁸ NADAROĞLU, a.g.e., s. 352.

TURHAN, a.g.e., s. 281.

¹⁷⁹ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 381.

¹⁸⁰ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 363.

beyanı köklü bir yenilik olarak uygulamaya konulmuştur¹⁸¹. Yükümlünün beyanı ve idarenin denetimi ilkesini getiren bu Kanunu'na göre verginin matrahı, hem bina hem de arazi için vergi değeridir. Vergi değeri, kanunun kapsamına giren bina ve arazinin rayiç bedelidir. Bina ve arazi sahipleri tarafından beyan edilen rayiç bedel ise, söz konusu taşınmazların beyan tarihindeki normal alım-satım bedelidir¹⁸². Bu bedeli mükellef beyan etmekte ancak hem otokontrolü sağlamak hem de vergi hasılatını belirli bir düzeyde gerçekleştirebilmek için beyanlar idarece tespit edilen asgari değerlerden daha düşük olmamaktadır¹⁸³.

Normal alım satım bedelleri, gerektiğinde idarece yapılacak incelemelere esas olacak tüzük¹⁸⁴ hükümlerine göre saptanır. Bu tüzük, şehir ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre belirlenecek normları gösterecek şekilde hazırlanır¹⁸⁵.

Bir mahalde alım satım konusu olan bir taşınmazın rayiç bedeli, genellikle benzer nitelikteki taşınmaz için bir tür emsal değeri olarak temel alınmaktadır. Ancak alım satım sırasında ödenen tapu harcından kaçınmak için alıcı ve satıcı taşınmazın değerini gerçek değerinin çok altında bildirebilmektedirler¹⁸⁶. Bu nedenle vergi değerinin rayiç bedelden düşük olup olmadığının araştırılması istenirse, bu araştırmayı vergi dairesi adı geçen tüzük hükümlerine göre yapacaktır¹⁸⁷.

1970 yılında yapılan değişiklikle yükümlünün beyanı ve idarenin denetimi ilkesinin getirilmesiyle, genel bir tahririn getireceği güçlüklerden sakınılmakta ve beş yılda bir yapılacak beyanlarla, vergi değerinin piyasa

¹⁸¹ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 257.

ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 357.

¹⁸² NADAROĞLU, a.g.e., s. 352.

TURHAN, a.g.e., s. 281.

¹⁸³ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 242.

¹⁸⁴ Burada sözü edilen tüzük “Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük” başlığı altında 15.03.1972 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹⁸⁵ ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 259.

¹⁸⁶ Orhan ŞENER, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, Beta, 7. Baskı, İstanbul, Ocak 2001, s. 293.

¹⁸⁷ ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 259.

rayicine yükseltilmesi imkânı getirilmekteydi¹⁸⁸. Her beş yılda bu beyanların yenilenmesi sonucu, fiyat hareketleri ile bina ve arazi değerleri arasındaki bağın kurulmasının sağlanması, yeni vergide çağdaş bir vergi tekniğinin uygulandığının kanıtı sayılmaktaydı¹⁸⁹. Fakat 5 yıllık süre uzun tutulmuştur. Enflasyon, şehirleşme, arsa spekülasyonları gibi etkenler taşınmaz değerlerini kısa sürede değiştirebilmektedir¹⁹⁰. Ayrıca genel fiyat artışları ve kent alanının kullanımının değişmesi yüzünden de resmi matrah kayıtları sürekli değerini yitirmektedir¹⁹¹. Bu nedenlerle beyan süresinin kısaltılması veya vergi değerini tadil eden sebeplerin düzenlendiği 33. maddenin sık sık kullanılması gerekmektedir¹⁹².

Bu uygulamada en önemli sorun emlak vergisi matrahının gerçekçi bir biçimde saptanamamasından kaynaklanır. Ülkemizde beş yıl gibi uzun bir süre, taşınmaz sahibinin beyannamesinde gösterdiği değer, Emlak Vergisinin matrahı olarak kabul edilmiştir. Fakat mükelleflerin tamamına yakın bir bölümünün beyannamelerinde bildirdikleri değer, gerçek değer çok altında beyan edilmektedir¹⁹³. Ayrıca mükelleflerin kendi taşınmazlarına verdikleri değerler çok çeşitli etkenlere bağlanmaktadır. Taşınmazın bizzat kullanılması veya kiraya verilmesi rayiç değeri etkilediği gibi, taşınmazın ileride satılacağı konusundaki mükellef düşüncesi de rayiç değeri etkilemektedir¹⁹⁴.

Emlak vergisinin yeni uygulama şekli özetle temelde iki sakınca taşımaktaydı. İlk olarak, matrahın yükümlüce belirlenmesi, tamamen subjektif ögelere bağlanmış bir uygulamaya yol açmakta ve yükümlülerin aynı nitelikteki gayrimenkulleri için beyan ettikleri matrahlar arasında büyük farklılıklar ortaya çıkabilmekteydi. Aslında Emlak Vergisi Kanunu eski şekliyle, yükümlülerin beyanını tamamlayıcı yönde idarece takdir usulünü öngörmekte idiye de beş milyon yükümlüsü olan bir vergi için bu yoldan denetime gidilmesi

¹⁸⁸ AKSOY, a.g.e., s. 355.

¹⁸⁹ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 210.

¹⁹⁰ ÖZER, a.g.e., s. 282.

¹⁹¹ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 257.

¹⁹² ÖZER, a.g.e., s. 282.

¹⁹³ ŞENER, a.g.e., s. 293.

¹⁹⁴ ÖZER, a.g.e., s. 282.

olanaksızdı. Öte yandan emlak vergisi merkezi idare toplam vergi gelirleri içinde %1 oranına ulaşamıyordu. Buna karşılık Maliye Bakanlığı toplam vergi elemanlarının %20 sini bu vergi için istihdam etmekteydi. Böylece, verimli bir vergi idareciliği gereklerine uymayan bir sonuç ortaya çıkmaktaydı¹⁹⁵.

Eskiden uygulanan Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi, Emlak Alım Vergisi, Mali Denge Vergisi gibi vergiler bakımından, gayrimenkullerin devir ve temlikinde yapılan matrah saptamaları bir ölçüde Emlak Vergisi için dolaylı, kısmi bir denetim mekanizması getirebilmekteydi¹⁹⁶. Bu uygulamalardan örnek olarak Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'nin nasıl bir denetim mekanizması getirdiğini inceleyelim.

1970 yılında yürürlüğe konan Emlak Vergisi Kanunu ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi Kanunu'yla yükümlülerin bildirimlerinin doğru olmasını sağlayacak yeni bir sistem getirilmiştir. Gayrimenkul değer artışlarının gelir vergisine tabi olması için iktisaptan sonra dört yıl içerisinde satılması gerekmektedir. Dört seneden sonraki satışlarda paraya çevrilen değer artışı gelir vergisinden bağışıklık kazanınca, gayrimenkul kıymet artış vergisine tabi tutulur. Bu verginin matrahı taşınmazın vergi değeri ile satış değeri arasındaki farktır. Vergi değeri düşük olan taşınmazların satışında büyük bir değer artışı görülür ve taşınmazı satan yüksek vergi ödemek zorunda kalır. Oysa vergi değerinin tespiti taşınmaz malikinin bildirimine bırakılmıştır ve bu bildirim her beş yılda bir yapılması gerekir. Böyle bir durumda, bildirim tarihinden başlayarak beş yıl içerisinde taşınmazını satmak niyetinde olanlar, kıymet artışı vergisinden kurtulmak için, taşınmazın değerini yüksek bildirerek piyasa rayicine yaklaştırmakta menfaat sahibidir. Böylece taşınmazı sattıkları zaman kıymet artış vergisinden kurtulurlar, fakat taşınmazın vergi değerini yükseltmiş olurlar ve taşınmazın matrahı piyasa rayicine yaklaşmış olur. Demek ki gayrimenkul kıymet artış vergisi, taşınmaz malikini taşınmazın gerçek değerini bildirmeye iten bir vergidir¹⁹⁷.

¹⁹⁵ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 357.

¹⁹⁶ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 357.

¹⁹⁷ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 383.

Bildirimlerin yapıldığı tarihten itibaren gelecek beş yıl içerisinde taşınmazını satmak niyetinde olmayanlar bu mekanizmadan etkilenmezler ve bildirimlerini yüksek tutmazlar denilebilir. O zaman onlar için de maliyenin denetimi işleyecektir. Fakat bu denetim vergi değerini kendiliklerinden yükseltmemiş olan yükümlüler için yapılacağından sayısı çok daha az olan bir yükümlü kitlesini ilgilendirir. Ayrıca, taşınmaz malikleri arasında bildirimlerini yükseltmiş olanlar, çevredeki diğer taşınmazlar için maliyece yapılacak denetimlerde yükseltmeye emsal olabilirler. Bunun yanında, taşınmaz kamulaştırıldığı takdirde ödenecek bedelin, sahibinin bildirdiği vergi değerini aşamayacağı hükmü 1972 yılında Anayasa'ya konmuştu. Böylece, gayrimenkul kıymet artışı vergisi sayesinde kurulmuş olan denetim mekanizması etkinlik kazanmıştı¹⁹⁸.

Sistemin tek zayıf halkası, yükümlülerin kendiliklerinden bildirim yapmamaları halinde taşınmaz için idarenin takdir yapacağını belirten hükümdür. İdarenin yavaşlığı ve takdirde yolsuzluk sakıncaları tekrar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca taşınmazların satış bedelleri de düşük bildirilerek, bunun için Tapu Kadastro dairesinde satışları kaydedenler tatmin edilirler. Anayasa'nın, taşınmaz kamulaştırıldığı takdirde ödenecek bedelin, sahibinin bildirdiği vergi değerini aşamayacağı hükmünü de Anayasa Mahkemesi sonradan iptal etti. Böylece, enflasyon karşısında taşınmazların vergi değerini cari değerlere yükseltme savaşını Maliye Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü) kaybetti. Bu yenilgi üzerine Maliye Bakanlığı emlak vergisinin idaresini tekrar yerel yönetimlere bıraktı (1981)¹⁹⁹.

Görüldüğü gibi, bu usulde başarılı olunamamış, mükelleflerin bildirdikleri vergi değerlerinin kontrolü gerektiği gibi yapılamadığı için, değerler düşük gösterilmiş bu nedenle vergi hasılatı da düşük kalmıştır²⁰⁰.

¹⁹⁸ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 383, 384.

¹⁹⁹ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 384.

²⁰⁰ AKSOY, a.g.e., s. 355.

Daha sonra yapılan değişlikle; Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarının müştereken tespit edecekleri bina metrekare birim maliyet bedelleri esas alınarak yapılacak değerlemede bulunacak değer maliyet değeri olarak kabul edilmiştir. Mükelleflerin bildirecekleri vergi değerleri tespit edilen maliyet bedelinden düşük olmayacaktır. Bu şekilde vergi hasılatında artış beklenmiştir²⁰¹.

21.01.1982 tarih ve 2587 sayılı değişlik dolayısıyla, Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerine uygun olarak, 1982 yılında Türkiye çapında arsa veya arsa paylarına dayanan maliyet bedelleri tespit edilmiştir. Bunun üzerine taşınmaz sahipleri bu esaslara göre hazırladıkları beyannamelerini 1983 yılı Mart-Mayıs ayları içinde vermişlerdi. Fakat bu konudaki maliyet değerleri 1986 yılı için yeniden tespit ve ilan edilmiştir. Bu durum, bina ve arsa değerlerini enflasyon etkisiyle artmış olan miktarlara, objektif ölçülerde çıkarmış olduğundan, tarh edilen bina ve arazi vergileri de önemli ölçüde artmıştır²⁰².

Emlak Vergisi Kanunu'nda önemli bir değişlik 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla gerçekleştirilmiş ve verginin yönetimi ile gelirlerin tahsili belediyelere bırakılmıştır. Bu değişlikler sonunda merkezi idare vergileri arasından çıkarılan emlak vergisinin, beyan usulünde de bazı değişlikler yapıldığından, vergi idarece saptanan "arazi değeri", "inşaat maliyetleri", "amortisman oranları" gibi kıstaslar üzerine oturmuş bir asgarî değerin vergisi halini almıştı²⁰³. Bu uygulamaya göre, taşınmazın değerinde belli ölçütler temel alınarak; örneğin, arsanın değeri, binanın cinsi, yaşı ve kalitesi yönünden, mükellefin beyan edebileceği asgari değer tespit edilmektedir. Ancak buna rağmen uygulamadan kaynaklanan sorunlar ve hızlı enflasyon nedeniyle tespit edilen değerler, genellikle gerçek değerlerinin çok altında belirlenmektedir. Öte yandan, ülkemizde çoğu kez spekülative amaçla emlak

²⁰¹ AKSOY, a.g.e., s. 355, 356.

²⁰² ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 261.

²⁰³ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 363.

üzerine yatırım yapıldığından, yönetimin belirlediği ölçütler de geçerliliğini kaybetmektedir²⁰⁴.

Görüldüğü gibi bu değişikliklerin idare açısından doğurduğu sonuçlar tatmin edici olmadığından 1998 yılında çıkartılan 4369 sayılı kanunla emlak vergisi kanununda önemli değişiklikler yapılmak gereği duyulmuştur. Buna göre vergide asgari değer beyanı esası kaldırılarak vergi mükellefin beyanına dayalı rayiç bedel üzerine oturtulmuştur. Mükellefleri gerçeğe daha yakın beyanda bulunmaya teşvik için de vergi oranlarının düşürülmesi yanında emlak vergisi beyan değerleriyle gelir vergisi uygulamaları arasında bağ kurulmaya çalışılmıştır²⁰⁵. Eskiden de rayiç bedel esası geçerli idi, ancak bu rayiç bedel, takdiri arsa veya arazi değeri ile binalarda bu değere resmi inşaat değerinin eklenmesi suretiyle bulunmaktaydı. Yeni sistemde böyle harici belirlenen değere matrah olarak itibar edilmeyip mülk sahiplerinin bizzat belirledikleri rayiç değer matraha esas alınmaktadır²⁰⁶.

Emlak vergisinde beyan sisteminin uygulandığı süreç içerisinde, yükümlülerin beyanları arasında o kadar büyük farklar oluşmuş, o kadar çok düzeltme yapılmıştır ki sonunda yükümlüden beyan istemenin hem yükümlü hem de idare için maliyetinin ve sakıncasının faydasını aştığı anlaşılmıştır. 4751 sayılı Kanunla 2002 yılından itibaren geçerli olarak, yükümlünün beyanı sistemi kaldırılmıştır²⁰⁷.

Emlak vergisi uygulamasında görülen bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak, vergilemede kolaylığı ve basitliği sağlamak için dört yılda bir alınmakta olan genel beyan esasının kaldırılması ve sadece vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde mükelleflerden bildirim alınması ve ayrıca, vergilendirmede basitliği sağlamak amacıyla rayiç bedel yerine takdir komisyonlarınca takdir edilecek arsa ve araziye ilişkin olarak tespit edilen

²⁰⁴ ŞENER, a.g.e., s. 293.

²⁰⁵ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 363.

²⁰⁶ Erdoğan SAĞLAM, “Belediyelerin Emlak Vergisi Kanununun 32 inci Maddesine İlişkin Hatalı Uygulamaları”, Vergi Dünyası, Sayı: 241, Eylül 2001, s. 53.

²⁰⁷ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 257.

birim değerleri ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınmak suretiyle bulunacak “vergi değeri”nin emlak vergisi tarhına esas alınmasını sağlamak üzere hazırlanan ve Türkiye Büyük Millet Meclisince 03.04.2002 tarihinde kabul edilen, 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun 09.04.2002 tarihli ve 24721 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHI VE EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İZLENEN YÖNTEM

Bu bölümde Türk Vergi Hukukunda emlak vergisi matrahı olarak hangi değer esas alındığından ve emlak vergisi matrahının hesaplanmasında hangi yöntemin uygulandığından bahsedilmektedir.

A. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH

Türk vergi hukukunda emlak vergisi matrahı olarak kabul edilen vergi değeri aşağıdaki başlıklar altında bina ve arazi vergileri için ayrı ayrı anlatılmaktadır.

1. Rayiç Bedel Esası Yerine Getirilen Vergi Değeri Esası

Emlak Vergisi Kanunu’nda, 4751 sayılı kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde gerek binalar ve gerekse araziler açısından rayiç bedel esası kaldırılmıştır²⁰⁸. Ve rayiç bedel yerine vergi değeri esası kabul edilmiştir.

²⁰⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara, 2004, s. 464.

4751 sayılı yasa ile VUK'un 268. maddesinde yapılan değişiklik emlak vergisi uygulamasındaki en önemli değişikliklerden birini içermektedir. Bu düzenleme ile emlak vergisi matrahını oluşturan değer; rayiç değer yani, gerçek alım satım değeri olmaktan çıkarılmış ve vergi matrahı olarak, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri olarak belirlenmiştir. Emlak Vergisi uygulamasında rayiç değer uygulaması, neden olduğu sorunlar göz önünde tutulmak suretiyle kaldırılmış bunun yerine vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine göre tespit edilen değeri olarak yeniden belirlenmiştir. Bu düzenleme Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde de yapılan bir düzenleme ile desteklenmiş bulunmaktadır²⁰⁹.

Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesi 4751 sayılı Kanunun 2/F maddesiyle 01.01.2002 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir. Söz konusu Kanunun "Verginin tarh ve tahakkuku" başlıklı maddelerinde; emlak vergisinin, 29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir. Vergi değerinin ise nasıl hesaplanacağı adı geçen kanunun 29. maddesinde hüküm altına alınmıştır²¹⁰.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde vergi değeri genel hatlarıyla ortaya koyulmuştur. Buna göre;

"Vergi değeri;

a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit

²⁰⁹ İ. Halil BAĞDINLI, "Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Son Düzenlemeler", Vergi Sorunları, Sayı: 164, Mayıs 2002, s. 58.

²¹⁰ Bayram TOPBAŞ, "Emlak Vergisinde Sürpriz Artış", Maliye Postası Dergisi, Sayı:585, 15 Ocak 2005, s. 102.

edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir.

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

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

Vergi değerinin hesabında on milyon liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz.”

Demek ki arsa ve arazilerde vergi değeri;

- Arsalarda her mahalle için,

- Arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için,

Cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller) itibarıyla,

- Arazilerde, her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla, takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir.

Binalar için;

Maliye, Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile yukarıdaki esaslara göre bulunacak arsa ve arsa payı değeri esas alınarak ve 31. madde uyarınca hazırlanmış tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedel olacaktır.

Önceden bina ve arazinin rayiç bedeli olarak belirlenmiş olan vergi değeri, bu değişiklikler uyarınca artık takdir komisyonlarınca ve Maliye, Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca belli edilen değerlere göre hesaplanacaktır²¹¹.

Vergi değeri mükellefiyetin başlangıç yılını izleyen yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmak suretiyle bulunacaktır.

EVK'nın 33. maddesinde yazılı nedenlerle mükellefiyet tesisi gereken hallerde (devamlı olarak bina veya arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilme olması hali hariç) vergi değerinin hesaplanmasında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.

Yapılan bu düzenlemeler ile emlak vergileri, belediyeler tarafından otomatik olarak tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilmektedir²¹².

²¹¹ ERMİN, "Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-7", s. 87.

²¹² TOPBAŞ, a.g.m., s. 102.

2. Bina Vergisinde Matrah

EVK'nın 1. maddesinde belirtildiği üzere, bina vergisinin konusunu Türkiye sınırları içerisindeki binalar oluşturmaktadır. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında kalan binalar, kural olarak bina vergisinden müstesnadır. Ancak, bu koşullara uysalar bile ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalarla yılın yalnızca belli zamanlarında kullanılan binalar (yazlıklar, dağ evleri gibi) vergi kapsamındadır²¹³.

Bina vergisi matrahını incelemeye başlamadan önce bu kanunda yer alan bina kavramını açıklığa kavuşturmak gerekir.

EVK'nın 2. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği üzere bu kanundaki bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaat ve yapıların bütününe ifade etmektedir. Bu tanımdan da anlaşıldığı gibi çeşitli amaçlarla kullanılan karavan, çadır gibi barınak araçları bu kavrama girmeyecektir. Nitekim EVK m. 2/3'de "yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz" şeklinde bir hükme yer verilmiştir²¹⁴.

Binalar *kullanılma biçimine* göre konut, işyeri ve özellik gösteren diğer yapılar olmak üzere üçlü bir sınıflamaya tabi tutulabilir. *İnşaat türüne* göre ise binalar çelik karkas, betonarme karkas, yığma kağgir, yığma yarı kağgir, ahşap, taş duvarlı, gecekondur tarzı ve kerpiç ve basit binalar olarak sınıflandırılır. Ayrıca binalar *inşaat sınıflarına* göre, lüks inşaat, birinci sınıf inşaat, ikinci sınıf inşaat, üçüncü sınıf inşaat ve basit inşaat olarak sınıflandırılabilir²¹⁵.

²¹³ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 364.

²¹⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 359.

²¹⁵ ARSLAN, a.g.e., s. 193.

EVK'nın 2. maddesindeki tanıma dahil olan binalar kural olarak, kullanım biçimi, inşaat türü ve inşaat sınıfı ne olursa olsun, vergi kapsamındadır. Ancak bu üç unsur, vergilendirme bakımından bazı farklılıklara neden olabilir²¹⁶.

Türkiye'de eski bina vergisi uygulamalarında matrah, binanın safi veya gayrisafi iradı idi. Bu irat, tahrir veya tadilat komisyonlarınca yani idarece tespit ediliyordu. Yeni düzenlemelerde ise zamanın vergileme prensiplerine daha uygun düşen değer esası kabul edilmiştir²¹⁷.

Bina vergisinin matrahı, EVK'nın 7. maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre bina vergisinin matrahı binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Vergi değeri ise binanın inşaat maliyet bedeli ile arsa payının toplamından oluşan değeridir²¹⁸.

EVK'nın 2. maddesinin 2. fıkrasına göre, binaların mütemmimleri de bina ile birlikte vergilendirilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 305 inci maddesinde;

a) Belediye teşkilatı bulunan yerlerde belediye sınırları içindeki binaların ve belediye teşkilatı bulunmayan yerlerde köyü teşkil eden binaların işgal eylediği saha dahilindeki binaların mütemmimlerinden olan arazi,

b) Her nerede olursa olsun; ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan arazi; irat takdirinde binaya tabi sayılmıştır.

Bina ile sınırlanmış olup kullanılış tarzı itibariyle de bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazinin de binanın mütemmimlerinden olduğu bu maddede hükme bağlanmıştır.

²¹⁶ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 359.

²¹⁷ ERGİNAY, Vergi Hukuku, s. 261.

²¹⁸ PEHLİVAN, Kamu Maliyesi, s. 135.

Demek ki binanın tamamlayıcısı olan arazi, avlu, bahçe de bina vergisi matrahına dahildir. Fakat binaya monte edilmiş olan sabit üretim makinalarının, tesislerin değeri ise bina vergisi matrahına dahil değildir²¹⁹. Örneğin, bir fabrikada bina vergisi matrahı belirlenirken makineler matraha dahil edilmez²²⁰. Bir Danıştay kararına göre, kullanım tarzı itibariyle akaryakıt servis istasyonu ile birlik teşkil eden ve otomobillerin giriş çıkışı ile park edilmelerine ayrılan yerler, binanın mütemmimi sayılmaktadır²²¹.

Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre hesaplanacak vergi değeri emlak vergisinin matrahı olmakla birlikte, bu kanunda belirtilen istisna ve muafiyetler düşüldükten sonra emlak vergisi ödeneceği için, matrah vergi değerinden bu kanunda belirtilen istisna ve muafiyetler düşüldükten sonra kalan kısım olmaktadır²²².

a. Vergi Değeri

Emlak Vergisi Kanunu'nda, 4751 sayılı kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde gerek binalar ve gerekse araziler açısından rayiç bedel esası kaldırılmıştır²²³. Ve rayiç bedel yerine vergi değeri esası kabul edilmiştir.

Vergi değeri Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde düzenlenmiştir. EVK m. 29/b de belirtildiği üzere binalar için vergi değeri, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile aynı maddenin (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesaplanan bedeldir.

²¹⁹ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 258.

²²⁰ ARSLAN, a.g.e., s. 200.

ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 360.

²²¹ Danıştay 9. Daire, E. 82/9913, K. 84/3523, DD., Sayı: 58-59, s. 335, 336.

²²² ARSLAN, a.g.e., s. 199, 200.

²²³ AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, s. 464.

Binanın inşaat maliyet bedelinin belirlenmesinde Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından müştereken tespit ve ilan edilen birim metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınır. Arsa payının değerinin belirlenmesinde ise yetkili takdir komisyonu tarafından tespit edilmiş olan arsa değerleri esas alınır²²⁴.

Bina inşaat maliyet bedeli ile arsa payı bedelinin tespitine ilişkin usul ve esaslar tüzükle belirlenir (EVK m. 31).

Bu düzenleme çerçevesinde bina vergisi açısından, mükellefiyetin başlangıç yılında tespit edilen vergi değerinin izleyen yıldan itibaren belirli ölçüler çerçevesinde artırılması öngörülmüştür. EVK m. 29 da ifade edildiği gibi, vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

EVK 33 üncü maddesinde yer alan vergi değerini değiştiren nedenlerle (8 numaralı fıkra hariç) mükellefiyet tesisi gereken hallerde; takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi metrekare birim değerleri takdir işleminin yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın başından başlamak suretiyle her yıl, VUK hükümlerine göre aynı yıl için tespit edilmiş bulunan yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılması gerekmektedir. Buna bağlı olarak, mükellefiyetin başladığı yılda yapılacak bina, arsa ve arazi vergisi tarhiyatına esas vergi değerinin hesabında, belirtilen şekilde arsa ve arazinin artırılmış bulunan metrekare birim değerlerinin dikkate alınması yoluna gidilmesi söz konusu olacaktır²²⁵.

²²⁴ Osman PEHLİVAN, Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi), Derya Kitabevi, Trabzon, 2005, s. 328.

²²⁵ AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, s. 464.

b. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler

Binanın vergiye esas olacak değerini etkileyebilecek çeşitli nedenlerin ortaya çıkması mümkündür. EVK m. 33 kapsamında vergi değerini değiştiren bu nedenler sıralanmıştır. Bina vergisi uygulaması bakımından gerçekçi bir vergi uygulamasının varlığı için bu nedenlerin dikkate alınması gerekmektedir²²⁶.

Emlak vergisi uygulamasında aşağıda belirtilen nedenler, binalarda vergi değerini değiştiren nedenlerdir (EVK m. 33):

i. Yeni bina inşa edilmesi veya mevcut binalara ilaveler yapılması ya da asansör, kalorifer tesisleri konulması.

Yeni bina inşa edilmesi ile vergileme konusu değişmekte arazi(arsa) yerine bina vergisi alınması söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, yeni bina inşa edilmesi halinde, bu yeni duruma göre bildirim verilmesi zorunlu hale gelmektedir. Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör yahut kalorifer tesisleri konulması da yeni inşaat olarak kabul edilecektir. İnşaatın tamamının sona ermesinden önce bazı kısımlarının kullanılmaya başlanması halinde, kullanılmaya başlanan her kısım için de bildirim verilecektir²²⁷.

ii. Binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması.

Bina vasfının ortadan kalkmasına neden olan harabiyet durumlarında, bina arsa veya arazi haline geldiği için bina vergisi kalkar ve yerine arazi

²²⁶ Nihat EDİZDOĞAN – A. Niyazi ÖZKER, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi, Bursa, Temmuz 2003, s. 276.

²²⁷ Halil COŞKUN, “Emlak Vergisinde Bildim Verme ve Süresi”, Maliye Postası Dergisi, Sayı:584, 1 Ocak 2005, s. 83.

vergesi başlar. Binaya asansör veya klima tesislerinin yapılması halinde nasıl binanın değeri artıyorsa bunların ortadan kalkması halinde de binanın değeri azalacaktır²²⁸.

iii. Binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline getirilmesi (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur).

Binaların kullanım tarzlarının değiştirilmesi binaların maliyetlerini dolayısıyla vergi değerlerini değiştiren nedenlerdendir. Örneğin, bir eşya deposunun mağazaya, bir meskenin otele dönüştürülmesinin o binanın değerini değiştiren bir neden olduğu açıkça görülebilmektedir²²⁹.

iv. Binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi.

v. Binanın taksim veya ifraz edilmesi.

Binaların taksim veya ifraz edilmeleri neticesinde binaların bütünlüğü bozulduğundan dolayı değerleri değişmekte ve yeni değerler ortaya çıkmaktadır.

Fakat elbirliği mülkiyetten paylı mülkiyete dönüş ve kısıtlılığın sona ermesi vergi değerini değiştiren bir neden olarak kabul edilmemektedir²³⁰. Bu konudaki bir Danıştay kararı da şöyledir: "Gayrimenkulde mülkiyet şeklinin iştirak halinde mülkiyetten müşterek mülkiyete çevrilmesi ve tapuya tescil edilmesi hali, 1319 sayılı EVK'nın 33 üncü maddesinde sayılan tadilat

²²⁸ Doğan ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, Eylül 2004, s. 629.

²²⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 630.

²³⁰ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 366.

sebeplerinden değildir.” (Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 11.1.1985 tarih ve E. 1982/6990, K. 1875/42 sayılı kararı.)²³¹.

vi. Binaların mükelleflerinin değişmesi.

Binaların satılması, bağışlanması, trampa veya veraseten intikali maliklerinin değişmesine neden olur. Binanın sadece malikinin değişmesi esasen binanın değerinin değişmesine neden olan bir durum değildir. Fakat binanın yeni malikinin yeni mükellef olarak belediyeye bildirilmesi açısından bu durum önem arzeder²³².

vii. Çeşitli hisselerle ayrılmış bir binanın bütün hisselerinin birleşmesi.

Bir binaya birden fazla kişi elbirliği veya paylı mülkiyet şeklinde ortak olabilir. Hangi şekilde olursa olsun hisselerin bir kişi üzerinde birleşmesi halinde binanın değeri değişmemekle birlikte maliklerinde değişiklik meydana gelir. Bu ise verginin mükellefinin değişmesine neden olan bir durumdur, dolayısıyla bildirim gerekir²³³.

viii. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilme olması.

Bu durum da vergi değerini değiştiren bir nedendir. Ancak böyle bir durumda yükümlünün bildirim ödevinden söz edilemez²³⁴.

3. Arazi Vergisinde Matrah

EVK m. 12'de belirtildiği üzere, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Belediye ve mücavir alan

²³¹ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 374.

²³² ŞENYÜZ, a.g.e., s. 630.

²³³ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 631.

²³⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 366.

sınırları dışındaki arazi, vergi konusunun dışında kalmaktadır (EVK m. 14/g). Ancak belediye sınırları ve mücavir alan dışında olsa dahi arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi ile ticarî, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi de verginin konu unsuru kapsamında girmektedir²³⁵.

Arazi vergisi matrahını incelemeye başlamadan önce bu kanunda yer alan arsa ve arazi kavramını açıklığa kavuşturmak gerekir.

Arazi, vergi hukukunda genel olarak arz üzerinde sınırları dağ, çit, duvar, ağaç, yol gibi tabii ve suni işaretlerle çevrili bulunan ve genellikle belediye sınırları dışında, parsellenmemiş, ekim dikim yapılan toprak parçası olarak tanımlanmaktadır. Arazinin içinde bulunan kaynaklar, gölcükler ve dikilen şeyler de araziden sayılmaktadır²³⁶.

Arsa, arazinin bir parçası sayıldığından dolayı Emlâk Vergisi Kanunu arsaları da arazi vergisi içinde vergilendirmeye tabi tutmaktadır. Arazi ile arsalar farklı oranda vergiye tabi tutulduğu ve uygulamada da araziyle arsayı birbirinden ayırma son derece zor olduğu için bu iki unsuru birbirinden ayırmakta kullanılacak kıstaslara ihtiyaç vardır. Hangi arazinin arsa sayılacağı hususunda kanunun 12. maddesi iki kıstas ortaya koymuştur. Buna göre, (1) belediye sınırları içinde bulunan ve belediyece parsellenmiş arazi ile (2) belediye sınırları içinde veya dışındaki parsellenmemiş araziden Bakanlar Kurulu kararıyla arsa kabul edileceği belirlenmiş olanlar arsa sayılır. Bakanlar Kurulu bu husustaki ilkeleri 28.2.1983 tarihli kararıyla belirlemiştir²³⁷.

12. maddenin 2. fıkrasındaki, belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazinin arsa sayılacağı hükmü ile arsa için genel bir tanım verilmiş olmaktadır. Ne var ki, şehrin genişlemesi durumunda ilk planda üzerine bina yapılabilecek arazinin de varlığını dikkate alan kanun koyucu, aynı maddenin 3. fıkrasında, belediye sınırları içinde ve dışında bulunan

²³⁵ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 360.

²³⁶ ARSLAN, a.g.e., s. 202.

²³⁷ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 364.

parsellenmemiş arazinin hangi durumlarda arsa sayılacağına Bakanlar Kurulu kararı ile saptanmasını öngörmektedir. Böylelikle belediye sınırları dışında bulunan parsellenmemiş arazi de arsa olarak vergilendirilebilmektedir²³⁸. Bakanlar Kurulu bu husustaki ilkeleri 28.2.1983 tarihli kararıyla belirlemiştir.

Aynı maddenin son fıkrasında da aksine hüküm olmadıkça arazi tabirinin arsaları da kapsayacağı hüküm altına alınmaktadır.

Arazi vergilerinin hesaplanmasında bazen değişik matrahlardan yararlanılması gerekeceği ileri sürülmüştür. Mesela, Türk Vergi Sistemi hakkında bir rapor düzenlemiş olan İngiliz iktisatçısı N. Kaldor, arazi vergisinin, arazinin potansiyel hasılası üzerinden alınmasını önermiştir²³⁹. Ancak dünya genelindeki uygulamalar gibi Türk Vergi Sisteminde de değer esası kabul edilmiştir.

Arazi vergisinin matrahı, EVK m. 17 kapsamında ifade edilmiştir. Buna göre arazi vergisinin matrahı, arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir.

a. Vergi Değeri

Emlak Vergisi Kanunu'nda, 4751 sayılı kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde gerek binalar ve gerekse araziler açısından rayiç bedel esası kaldırılmıştır²⁴⁰. Ve rayiç bedel yerine vergi değeri esası kabul edilmiştir.

Arsa ve arazilerde vergi değeri, arsa ve arazinin değeridir²⁴¹.

Vergi değeri Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde düzenlenmiştir. EVK m. 29/a da belirtildiği üzere arsa ve araziler için vergi

²³⁸ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 360.

²³⁹ NADAROĞLU, a.g.e., s. 351.

²⁴⁰ AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, s. 464.

²⁴¹ PEHLİVAN, Kamu Maliyesi, s. 135.

değeri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca yapılacaktır. Takdir komisyonlarınca, arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedel vergi değerini oluşturacaktır.

Görüldüğü gibi arsa ve arazilerin vergi değeri takdir komisyonlarınca Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre tespit edilmektedir. Arsa ve arazi değeri tespit edilirken il, ilçe, mahalle, köy gibi yerel konumlardan kaynaklanan özellikler, arazilerin toprak yapısı gibi özellikler de dikkate alınmaktadır²⁴².

Bu düzenleme çerçevesinde arazi vergisi açısından, mükellefiyetin başlangıç yılında tespit edilen vergi değerinin izleyen yıldan itibaren belirli ölçüler çerçevesinde artırılması öngörülmüştür. EVK m. 29 da ifade edildiği gibi, vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

EVK 33 üncü maddesinde yer alan vergi değerini değiştiren nedenlerle (8 numaralı fıkra hariç) mükellefiyet tesisi gereken hallerde; takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri takdir işleminin yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın başından başlamak suretiyle her yıl, VUK hükümlerine göre aynı yıl için tespit edilmiş bulunan yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılması gerekmektedir. Buna bağlı olarak, mükellefiyetin başladığı yılda yapılacak bina, arsa ve arazi vergisi tarhiyatına esas vergi değerinin hesabında, belirtilen şekilde arsa ve arazinin artırılmış

²⁴² Hilmi UYSAL, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Nobel Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ankara, Ekim 2005, s. 177.

bulunan metrekaresel birim değerlerinin dikkate alınması yoluna gidilmesi söz konusu olacaktır²⁴³.

b. Vergi Değerini Değiştiren Nedenler

Arazinin vergiye esas olacak değerini etkileyebilecek çeşitli nedenlerin ortaya çıkması mümkündür. EVK m. 33 kapsamında vergi değerini değiştiren bu nedenler sıralanmıştır. Arazi vergisi uygulaması bakımından gerçekçi bir vergi uygulamasının varlığı için bu nedenlerin dikkate alınması gerekmektedir²⁴⁴.

Emlak vergisi uygulamasında aşağıda belirtilen nedenler, arsa ve arazilerde vergi değerini değiştiren nedenlerdir (EVK m. 33):

i. Arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması.

Bu durumlar şunlardır:

- Arazinin fidanlandırılması, ağaçlandırılması veya bağ haline getirilmesi;
- Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;
- Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya diğer sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi.
- Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi,
- Arazinin parsellenmek suretiyle arsa haline getirilmesi.

²⁴³ AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, s. 478.

²⁴⁴ EDİZDOĞAN – ÖZKER, a.g.e., s. 276.

ii. Bir binanın mütemmimi durumunda bulunan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi.

Aşağıda nitelikleri belirtilen arazinin binanın mütemmimi olduğu ifade edilmiştir²⁴⁵ (VUK m. 305):

- Belediye teşkilatı bulunan yerlerde belediye sınırları içindeki binaların mütemmimi durumunda olan araziler.
- Belediye teşkilatı bulunmayan köylerde binanın işgal ettiği saha dahilindeki binaların mütemmimi durumunda olan araziler.
- Nerede olursa olsun ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan araziler.
- Bina ile sınırlanmış olup, kullanılış tarzı itibariyle de bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve diğer arazi bina mütemmimi sayılır.

Yukarıda sayılan bina mütemmimi sayılan arazilerin mütemmimlik vasfını kaybetmesi veya bir binanın mütemmimi vasfını kazanması hallerinde vergi değerinde değişiklik meydana gelir.

iii. Arazinin taksim ve ifraz edilmesi.

Arazinin ifrazı, arazinin birden fazla parçalara ayrılmak suretiyle tapuya tescil edilmesidir. Arazinin taksimi hukuki bir anlam taşıırken ifrazı fiili bir anlam taşımaktadır. Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmünde kabul edilmiştir²⁴⁶. Fakat elbirliği mülkiyetten paylı mülkiyete dönüş ve kısıtlılığın sona ermesi vergi değerini değiştiren bir neden olarak kabul edilmemektedir²⁴⁷. Bu konudaki bir Danıştay kararı da şöyledir: “Gayrimenkulde mülkiyet şeklinin iştirak halinde mülkiyetten müşterek mülkiyete çevrilmesi ve tapuya tescil edilmesi hali, 1319 sayılı EVK’nın 33 üncü maddesinde sayılan tadilat sebeplerinden değildir.” (Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 11.1.1985 tarih ve E. 1982/6990, K. 1875/42 sayılı kararı)²⁴⁸.

²⁴⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 645.

²⁴⁶ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 645.

²⁴⁷ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 366.

²⁴⁸ ULUATAM – METHİBAY, a.g.e., s. 374.

iv. Arazinin mükellefinin değişmesi.

Arazilerin satılması, bağışlanması, trampa veya veraseten intikali maliklerinin değişmesine neden olur. Arazinin sadece malikinin değişmesi esasen arazinin değerinin değişmesine neden olan bir durum değildir. Fakat arazinin yeni malikinin yeni mükellef olarak belediyeye bildirilmesi açısından bu durum önem arzeder²⁴⁹.

vi. Arazi ve arsaların birleştirilmesi.

Çeşitli arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmek suretiyle birleştirilmesi yoluna gidilebilir. Birleştirme, ifrazın aksi bir işlem olup, her biri tapuda ayrı ayrı kayıtlı bulunan taşınmazların tek bir arazi veya arsa olarak tapuya tescil edilmesidir²⁵⁰.

vii. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere arsa ve arazi değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilme olması.

Bu durum da vergi değerini değiştiren bir nedendir. Ancak böyle bir durumda yükümlünün bildirim ödevinden söz edilemez²⁵¹.

B. EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İZLENEN YÖNTEM

Türk vergi hukukunda emlak vergisinde beyan yöntemi yerine getirilen bildirim yöntemi ve emlak vergisi matrahı olarak kabul edilen vergi değerinin nasıl hesaplanacağı aşağıdaki başlıklar altında anlatılmaktadır.

²⁴⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 646.

²⁵⁰ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 646.

²⁵¹ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 366.

1. Beyan Yöntemi Yerine Getirilen Bildirim Yöntemi

Bildirim yöntemi, beyan yönteminin kaldırılması ve bildirim verme başlıkları altında anlatılmaktadır.

a. Beyan Yönteminin Kaldırılması

Emlak vergisinde beyan sisteminin işleyişi açısından karşılaşılan sorunların giderilmesi amacıyla çeşitli yasal düzenlemelere gidilmiş, uygulamaya etkinlik kazandırılmaya çalışılmıştır. Özellikle vergiye esas alınacak değerin belirlenmesi ve sağlıklı bir şekilde işleyiş kazandırılması yönündeki güçlükler ile beyan sistemi içerisinde belirtilmiş olan değerlerin niteliği, bu vergi açısından beyan sisteminden vazgeçilmesi sonucunu doğurmuştur²⁵².

2002 yılına gelinceye kadar emlak vergisi matrahı yükümlü tarafından saptanıp, beyanname ile bildirilen beyana dayalı bir vergi idi. Beyanname verme işlemi Maliye Bakanlığının dört yılda bir yapacağı, mükellefleri genel beyana davet ile yenileniyordu. Ancak matrahın belirlenmesinde esas alınan bina metrekare inşaat maliyetleri ile arsa ve arazi birim değerlerinin yönetimce belirlenmekte olması nedeniyle yükümlülerin işlevi, yeni belirlenmiş değerleri taşınmazları ile ilgili ölçülere uygulamaktan ibaret kalıyordu. Yönetim ve yükümlü açısından emek, zaman kaybına, zahmete ve kırtasiyeciliğe yol açan bu uygulama 2002 yılında kaldırılmıştır²⁵³.

4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik sonucu emlak vergisinde beyan usulü

²⁵² AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, s. 467

²⁵³ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 362, 363.

kaldırılmış olup, verginin hesaplanmasında, genel beyan dönemlerinde mükelleflerin beyan ettiği değerler yerine, takdir komisyonlarınca tespit edilecek olan arsa ve arazinin metrekare birim değeri ile bina için Maliye ile Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek olan bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin dikkate alınarak hesaplanacağı vergi değeri yöntemi benimsenmiştir²⁵⁴.

Artık yükümlüler sadece yeni bina inşa edilmesi veya vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde belediyeye bildirimde bulunacaktır. Belediyeler dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinin ortaya koyduğu yeni değerleri ve metrekare bina inşaat maliyetlerini yükümlülerin bildirimlerindeki ölçülere uygulayarak matrahı kendileri saptayacaktır²⁵⁵.

Böylece emlak vergisi beyana dayalı bir vergi olmaktan çıkartılmış bu görev tekrar takdir komisyonlarına verilmiştir²⁵⁶.

4751 sayılı Kanunla 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa ek 2 numaralı madde ilavesi yapılmıştır. Anılan Kanun ile emlak vergisinde beyan esası uygulamasına son verilmesinden sonra belediyelerce yapılacak tarhiyat için gerekli bilgilerin nereden ve nasıl temin edileceği ve belediyelere teslim edilen köy kıymet beyanı defterleri ile ilgili olarak belediyelerin nasıl davranacakları konularına anılan ek madde ile açıklık getirilmiştir²⁵⁷.

Söz konusu düzenlemeye göre;

- Emlak vergisi mükellefleri tarafından en son verilmiş olan emlak vergisi beyannameleri belediyeler tarafından muhafaza edilecek ve ilgili belediyeler tarafından yapılacak emlak vergisi tarhiyatı sırasında, bina veya araziye ilişkin olarak bu beyannamelerde yer alan bilgiler dikkate alınacaktır.

²⁵⁴ Ekrem SARISU, “Emlak Vergisinde Son Durum”, Yaklaşım, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, s. 234.

²⁵⁵ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 363.

²⁵⁶ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 260

²⁵⁷ Abdurrahman ACAR, “4751 Sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler, Getirilen Af ve 2002 Yılı Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsil İşlemleri”, Yerel Yönetim ve Denetim, Cilt:7, Sayı: 4, Nisan 2002, s. 30.

- Köylerde bulunan bina ve araziye ilişkin olarak 1998 yılı genel beyan döneminde muhtarlar tarafından doldurulup belediyelere teslim edilen köy kıymet beyanı defterleri ilgili belediyelerce muhafaza edilecektir. Ve köy kıymet beyanı defterlerinde kayıtlı bina ve arazilerin vergi değerlerinin tespiti gereken hallerde belediyeler, 29 uncu maddeye göre gerekli tespiti yapıp ilgililere bildireceklerdir.

b. Bildirim Verme

4751 sayılı Kanunla Emlak Vergisi Sisteminde 1972 yılından beri uygulanan beyan esası kaldırılmakta, mükelleflerce ilk mükellefiyette ve belli sürelerde verilen Emlak Vergisi beyannamelerinde yer alan bilgileri aynen içeren Emlak Vergisi Bildirimi verilmesi istenmektedir. Bu bildirim, vergi değerini değiştiren nedenlerin bulunması halinde (yeni bina inşa edilmesi, arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması gibi) verilecek, bu bildirimden sonra emlak değerleri yani matrahın tayin ve tespiti ve emlak vergisinin hesabı ilgili kamu kuruluşuna bırakılmaktadır²⁵⁸.

Bildirim Arapça kökenli olan beyan kelimesinin Türkçe karşılığıdır. Bundan böyle mükellefler taşınmazlarına ilişkin bildirimlerini “Emlak Vergisi Bildirimi” formu ile yapacaklardır. Bu bildirimde mükellefin kimlik bilgileri, ikametgah ve iş adresi ile taşınmaza ait adres, tapu ve vergilendirmeye ilişkin bilgilere yer verilir, matraha ise yer verilmez²⁵⁹. Yani bildirimde mükellef ve gayrimenkul hakkında bilgiler bulunmasına karşın üzerinden vergi hesaplanacak olan değer ve hesaplanan vergiye ait bilgiler bulunmamaktadır²⁶⁰.

²⁵⁸ İrfan ERMİN, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-1”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 367, 1 Mayıs 2002, s. 55.

²⁵⁹ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 629.

²⁶⁰ SARISU, a.g.m., s. 234.

Belediyeler tarafından bina, arsa ve arazilere ilişkin bildirimler çoğaltılarak yeteri kadar bulundurularak mükelleflerin kullanımına sunulacaktır. Belediyeler mükellefler tarafından verilen bildirimleri sicil defterine kaydedecek ve bildirimin ilgili bulunduğu dönemden sonra yapılacak tarhiyatlar sırasında, bina, arsa ve araziye ilişkin olarak bu bildirimdeki bilgilerden yararlanacaktır. Yeni bir bildirimin verilmesi gerektiği durumlarda ise en son verilen bildirime göre işlem yapılacaktır²⁶¹.

4751 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 2002 yılından itibaren genel beyan esası kaldırılmış olmakla birlikte, bu tarihten önce verilmiş olan beyannameler belediyelerce muhafaza edilerek verginin tarihinde dikkate alınmaya devam edilecektir²⁶².

Artık yükümlüler sadece yeni bina inşa edilmesi veya vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde ilgili belediyeye bildirimde bulunacaklardır²⁶³. Yeni bina inşa edilmesi veya vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde, vergi matrahı da değişeceği için bu durumların ilgili belediyeye bildirilmesi gerekmektedir²⁶⁴.

Mükellefler tarafından verilen bildirimlerdeki bilgiler bildirimin yapıldığı ve bildirimin ilgili bulunduğu dönemden sonra yapılacak tarhiyatlarda otomatikman dikkate alınır. Bildirimlerde yer alan bilgilere dayanılarak gerçekleştirilen takdir işlemleri dört yılda bir kendiliğinden yapılır²⁶⁵.

EVK m. 23'te bildirim verme başlığı altında, bildirim verilmesi gereken durumlar düzenlenmiştir. Buna göre;

Bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini değiştiren nedenlerin ortaya çıkması halinde (geçici ve daimi

²⁶¹ M. İrfan AKŞEHİR, "Emlak Vergisinde "Bildirim Verme ve Süresi" ile Bildirim Dışı Kalan Gayrimenkuller", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 369, 1 Haziran 2002, s. 71.

²⁶² PEHLİVAN, Vergi Hukuku, s. 323.

²⁶³ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 363.

²⁶⁴ UYSAL, a.g.e., s. 174.

²⁶⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 629.

muafiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirimi verilmesi zorunludur. Bildirim yapılacak haller, vergi değerini artıran haller olabileceği gibi vergi değerini azaltan haller de olabilir²⁶⁶.

Emlak Vergisi Kanunun 33 üncü maddesinin 8 numaralı fıkrasında, herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması hali vergi değerini tadil eden sebepler arasında sayılmıştır. Bu sebeplerin varlığı durumunda yani sahip olunan taşınmazların değerlerinde meydana gelen devamlı olarak artış veya azalışlardan dolayı mükellefler herhangi bir bildirimde bulunmayacaklardır. Ancak söz konusu sebepler, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunun 4751 sayılı Kanunla değişik 11 ve 21 inci maddeleri hükümleri uyarınca takdir komisyonlarınca yapılacak takdir işlemleri sırasında dikkate alınacaktır²⁶⁷.

Bildirimlerin;

a) Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde verilmesi gerekmektedir.

b) Bu Kanunun 33 üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini değiştiren nedenlerin ortaya çıkması halinde, değişikliğin meydana geldiği bütçe yılı içerisinde verilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki bildirim verilmesini gerektiren haller bütçe yılının son üç ayı içinde meydana gelmişse bildirimin, olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde verilmesi gerekmektedir.

Bildirimler taşınmazın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir. Bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir.

²⁶⁶ UYSAL, a.g.e., s. 174.

²⁶⁷ Eray MERCAN – Mustafa DÜNDAR, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler ve 2002 Yılı Emlak Vergisi Uygulaması”, Vergi Sorunları, Sayı: 164, Mayıs 2002, s. 36.

Elbirliğı mülkiyetinde mükellefler müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, münferiden de bildirim verebilirler. Paylı mülkiyet halinde ise bildirim münferiden verilir.

Mükellefler aynı belediye ve mücavir alan sınırları içinde aynı yıl içinde iktisap ettikleri aynı cins birden fazla gayrimenkulü tek bildirimde göstermek suretiyle bildirimde bulunabilirler²⁶⁸.

Geçici ve daimi muafiyetten yararlanan bina, arsa ve araziler için de mükelleflerce bildirim verilmesi gerekmektedir. Sadece, Devlete ait araziler için bildirim verilmesi söz konusu değildir.

Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan taşınmazlar için de bildirim verilmesi gerekir²⁶⁹.

İlgili belediye, bildirimde verilen bilgileri dikkate alarak taşınmaza ait verginin matrahını, yani vergi değerini hesaplayarak emlak vergisini tarh eder²⁷⁰. EVK'nın 32. maddesinde belirtildiği üzere bildirim süresinde verilmezse, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta, her yıla ilişkin vergi değerinin, EVK'nın vergi değeri ile ilgili 29. maddesi hükmünün göz önünde tutularak hesaplanması gerekmektedir²⁷¹.

2. Vergi Değerine Kıstas Olan Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedelleri İle Arsa Ve Arazi Metrekare Birim Değerlerinin Tespiti

Emlak vergisi matrahına esas olan vergi değeri hesaplanırken vergi değerine kıstas olan bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin nasıl tespit edileceği aşağıdaki başlıklar altında anlatılmaktadır.

²⁶⁸ COŞKUN, a.g.m., s. 85.

²⁶⁹ Saim GÜREŞ, “Emlak Vergisinde Beyan Esasının Kaldırılması ve Bildirim Verilmesi Usulüne Geçilmesi ile Bu Konudaki Uygulama Sonuçları”, Yaklaşım, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002, s. 229.

²⁷⁰ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 363.

²⁷¹ AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, s. 469.

a. Bina Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerinin Tespiti

Bina vergisi matrahına esas teşkil eden vergi değerinin hesaplanmasında dikkate alınacak, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin tespiti ve ilanı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesine göre gerçekleştirilir. Bu maddenin (a) fıkrasında; Maliye, Bayındırlık ve İskan bakanlıklarının 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi ile aynı Kanunun 31 inci maddesi hükümleri uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmi Gazete ile ilan edeceği düzenlenmiştir.

Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin nasıl belirleneceği EVK'nın 31. maddesine göre çıkartılan, Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'te gösterilmiştir.

Anılan tüzüğün 7. maddesinde, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin takdirinde; binanın kullanım tarzının, inşaatın türünün ve sınıfının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Bina inşaat maliyet bedelleri, kullanım tarzlarına göre, çeşitli bina grupları itibariyle; binanın inşaat sınıfı ve inşaat türüne göre ayrı ayrı tespit edilmektedir²⁷².

Tüzüğün 8, 9 ve 10 uncu maddelerinde, binalar kullanım tarzlarına, inşaat türlerine ve inşaat sınıflarına göre gruplandırılmıştır. Buna göre binalar kullanım tarzlarına göre 22, taşıyıcı sistemleri esas alınmak suretiyle inşaat türlerine göre 8 ve binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar nazara alınarak oluşturulan sınıflara göre 5 gruba ayrılmıştır (EVK Genel Tebliği Seri No: 36). Binaların

²⁷² PEHLİVAN, Vergi Hukuku, s. 328.

yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarda kullanılan malzemenin cinsi ve kalitesi gibi özellikler dikkate alınarak yapılan sınıflandırmada binanın gireceği sınıf, belirtilen özelliklerden yarısından fazlasını taşıyıp taşımadığına bakılarak tespit edilmektedir.

Tablo: 1
BİNALARIN KULLANILIŞ TARZLARI, İNŞAAT TÜRLERİ VE İNŞAAT
SINIFLARI

BİNALARIN KULLANILIŞ TARZLARINA GÖRE AYRIMI	BİNALARIN İNŞAAT TÜRLERİNE GÖRE AYRIMI
1.Fabrika ve imalathaneler, 2.Fabrika ve imalathane sosyal tesisleri, 3. Oteller, 4. Sinema ve tiyatrolar, 5. Hastane ve klinikler, 6. Banka ve sigorta kurumları, 7. Benzin istasyonları, yıkama ve yağlama binaları, 8. İdare binaları, 9. Yeraltı garajları, 10.Müstakil garajlar, 11. Çok katlı garajlar, 12. Yurtlar, 13. Okullar, 14. Yüzme havuzları, 15. Banyo ve hamamlar, 16. Pazar ve fuar yerindeki yapılar, 17. Soğuk hava depoları, 18. Kurutma yerleri, 19. Silolar, 20. Transformatör binalar, 21. Diğer ticarethane ve işyerleri, 22. Mesken binaları.	1. Çelik karkas, 2. Betonarme karkas, 3. Yığma kagir, 4. Yığma yarı kagir, 5. Ahşap, 6.Taş duvarlı (çamur harçlı), 7. Gecekondur tarz ve vafında, 8. Kerpiç ve diğerr basit binalar.
	BİNALARIN İNŞAAT SINIFLARINA GÖRE AYRIMI
	1. Lüks inşaat, 2. Birinci sınıf inşaat, 3. İkinci sınıf inşaat, 4. Üçüncü sınıf inşaat, 5. Basit inşaat.

Kaynak: EVK Genel Tebliğı Seri No: 36'ya göre hazırlanmıştır.

Tüzüğün 7. maddesinde, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin takdirinde ayrıca binaların aşağıdaki özelliklerinin de göz önünde bulundurulacağı hüküm altına alınmıştır:

1. İşyerleri ve meskun yerler ile park, bahçe, okul gibi tesislere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu,
2. Bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibarıyla mevkii,
3. Su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin mevcut olup olmadığı,
4. Büyüklüğü, kat sayısı, oda, hol, banyo gibi iç bölümlerinin sayısı,
5. İç bölümleri yönünden kullanışlılık durumu,
6. Ön ve arka cephede bulunması,
7. Mamurluk derecesi,
8. Asansör, kalorifer ve klima tesisatı bulunup bulunmadığı,
9. Müştemilatı,
10. Manzara görme durumu.

Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin takdirinde binada bulunan mobilya ve sair eşya ile sabit istihsal tesisleri ise nazara alınmaz.

Maliye, Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit edilen bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, bütçe yılından dört ay önce ilan edilecektir. Bu dört aylık süreyi gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bu şekilde tespit ve ilan edilen bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, bina vergisi matrahına esas teşkil eden vergi değerinin hesaplanmasında dikkate alınacaktır.

b. Arsa ve Arazilere Ait Asgari Ölçüde Birim Değerinin Tespiti

Aşağıdaki başlıklar altında, arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerinin tespitinde bu değerleri tespit eden takdir komisyonlarının oluşumu, birim değerlerin nasıl tespit edildiği, Büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde merkez komisyonu incelemesinin nasıl olduğu ve birim değer öneminin ne olduğu konuları anlatılmaktadır.

ba. Birim Değerleri Tespit Eden Takdir Komisyonlarının ve Merkez Komisyonunun Oluşumu

Arsa ve arazilerde asgari birim değerlerinin tespiti, VUK'un 72. maddesine göre kurulan takdir komisyonlarınca yapılacaktır.

Bu maddenin ikinci fıkrasına göre arsalara ait takdir komisyonu;

- a) Belediye başkanı veya tevkil edeceği bir memurun başkanlığında,
- b) Belediyenin yetkili bir memuru,
- c) Tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur,
- d) Ticaret odasınca seçilmiş bir üye,
- e) İlgili mahalle ve köyün muhtarından oluşur.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre arazilere ait takdir komisyonu ise;

- a) Valinin başkanlığı altında,
- b) Defterdar,
- c) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü,
- d) İl merkezlerindeki ticaret odasından seçilmiş bir üye,
- e) İl merkezlerindeki ziraat odasından seçilmiş bir üyeden oluşur.

Ayrıca büyükşehir belediyesi bulunan illerde bir de arsa ve arazilere ait takdir komisyonu kararlarını inceleyecek merkez komisyonları oluşturulur. VUK'un mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının ikinci bendi hükmüne göre bu merkez komisyonu;

- a) Vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında,
- b) Defterdar veya vekâlet vereceği memur,
- c) Vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü,
- d) Ticaret odasınca görevlendirilecek bir üye,
- e) Serbest muhasebeci mali müşavirler odasınca görevlendirilecek bir üye,
- f) Esnaf ve sanatkarlar odaları birliğince görevlendirilecek bir üyeden oluşur.

bb. Birim Değerlerin Tespiti

Arsa ve arazi vergisi matrahına esas teşkil eden vergi değerinin hesaplanmasında dikkate alınacak arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerlerin tespiti ve ilanı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesine göre gerçekleştirilir. Bu maddenin (b) fıkrasında; takdir komisyonlarının arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirlerin, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin 8 numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanların takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanların il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verileceği düzenlenmiştir.

Ayrıca, bu fıkranın devamında; büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararlarının, merkez komisyonuna imza karşılığında

verileceği, merkez komisyonunun kendisine tebliğ edilen kararları on beş gün içinde inceleyerek inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri göndereceği, merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerlerin ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

bba. Arsalara Ait Takdirlerde Uyulacak Esaslar

Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitleri, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29.maddesinde yer alan normlardan, Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümleri ile mümkün olduğunca bilirkişiden de yararlanılarak, ilgili cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgelerdeki arsa bedellerinden metrekafe fiyatı en düşük olanları dikkate alınmak suretiyle gerçekteřtirilecektir²⁷³.

Arsalara ait asgari ölçüde birim değer takdirleri mahalleler ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziyi içinde bulunduran her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler itibariyle yapılacaktır.

Turistik bölgelerde, değeri emsallerine nazaran yüksek bulunan pafta, ada veya parseller müstakilen değerlemeye tabi tutulacaktır. Değer bakımından farklılık arzedecek turistik bölgelerde hangi pafta, ada veya parselde takdir yapılacağının belirlenmesini valilik yapacaktır. Burada valiliğin yapacağı değer takdiri değil, değer takdiri yapılacak arsa ve arazilerin tespitidir²⁷⁴.

Asgari ölçüde değer tespitinde esas olan, her bir cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgelerdeki tüm arsalar için tek bir değer tespit

²⁷³ Sine KARASÜLEYMANOğLU, “Belediyelerin 1998 Yılı Emlak Vergisi 8 inci Beyan Döneminde Yapacakları Hazırlıklarda Uyulması Gereken Esas ve Usuller”, Yerel Yönetim ve Denetim, Cilt: 2, Sayı: 3, Nisan 1997, s. 57.

²⁷⁴ şENYÜZ, a.g.e., s. 647.

edilmesidir. Ancak, turistik bölgelerde valilerce tespit edilecek parseller için ayrı değer tespiti yapılabilecektir.

Bir cadde veya sokağın birden fazla mahalle veya köy sınırları içinde yer alması halinde, söz konusu cadde veya sokakların her mahalle veya köy sınırları içinde bulunan bölümleri için ayrı ayrı asgari ölçüde birim değer tespiti yapılacaktır. Bir cadde veya sokağın birden çok mahallenin sınırını teşkil etmesi halinde, bu cadde veya sokak her mahalle bakımından takdire konu edilecektir²⁷⁵.

Tüzüğün 26. maddesine göre, arsaların birim değerleri mutlaka metrekare itibariyle hesaplanacak ve bu hesaplamada arsayla ilgili olarak aşağıdaki hususlar da göz önünde bulundurulacaktır:

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

bbb. Arazilere Ait Takdirlerde Uyulacak Esaslar

Arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitleri, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29.maddesinde yer alan normlardan, Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümleri ile mümkün olduğunca bilirkişiden de yararlanılarak, ilgili il ve ilçede bulunan kiraç, taban

²⁷⁵ KARASÜLEYMANOĞLU, a.g.m., s. 57, 58.

ve sulak arazi itibariyle her arazi cinsi için bu arazi bedellerinden metrekare fiyatı en düşük olanları dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilecektir. Tespitlerin, il itibariyle mi yoksa ilçeler itibariyle mi yapılacağına, ilin tamamındaki arazinin vasıfları ve ilçeler itibariye gösterdiği değer farklılıkları dikkate alınarak takdir komisyonlarınca karar verilecektir²⁷⁶.

Tüzüğün 33. maddesinde, arazilerin birim değerlerinin arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumu dikkate alınarak metrekare itibariyle tespit edileceği açıklanmıştır. Ayrıca tespitte, arazi üzerinde bulunan bina dışındaki tarımsal tesisler, dikili şeyler, kaynaklar ve gölcükler de dikkate alınacaktır.

Tüzüğün 34. maddesindeki düzenlemeye göre arazi; sulaklık derecesine göre, kıraç, taban ve sulak olmak üzere üç cinse ayrılır. Her cins arazi de; verim gücüne göre, iyi, orta, zayıf ve kültür bitkisi yetiştirilemeyecek veya yetiştirilmesini engelleyecek özellikte olmak üzere ayrıca dört sınıfa ayrılır. Her cins ve sınıf arazinin, üzerinde yapılan tarım türüne göre kullanma durumu tespit edilir.

Tüzüğün 45. maddesinde, tarım arazisinin birim değerinin tespitinde, bazı durumlarda arazinin verim gücünün de dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Söz konusu maddede bu durumlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

1. Bulunduğu bölgede tarım arazisinin azlığı dolayısıyla normal alım satım bedelinin, yıllık istihsal değeri yoluyla hesaplanacak değerden fazla olması ve aradaki farkın normal alım satım bedelinin % 25 ini aşması,

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

Arazilerin birim değerleri de mutlaka metrekare itibariyle hesaplanacaktır.

²⁷⁶ KARASÜLEYMANOĞLU, a.g.m., s. 59.

Arsa ve arazi takdir komisyonlarının inceleme yetkileri yoktur. Ancak VUK'un 79. maddesinde düzenlenen tahrir komisyonlarının yetkilerine sahiptirler. Bu komisyonlar da değer tespitlerinde bilirkişilerden yararlanabilirler²⁷⁷. Fakat metrekare birim değerleri doğrudan bilirkişi tarafından saptanamaz. Metrekare birim değerlerinin bilirkişi tarafından saptanamayacağı hususu bir Danıştay kararında da ifade edilmiştir²⁷⁸.

bbc. Takdir Komisyonlarınca Yapılacak Diğer İşler

- Kadastro görmemiş veya imar planı yapılmamış yerler için yetkili teknik elemanlara çizdirilecek krokilerden de yararlanılacaktır.

- Cadde ve sokakların tespitinde belediyelerden ve gerekli görülen hallerde ilçe seçim kurullarından da bilgi alınması yoluna gidilecektir.

- Takdirin yapılmasında faydalanılacak olan kadastral haritalar, hali hazır haritalar, çevre düzeni haritaları ve imar planları; belediyeler veya belediyeler vasıtasıyla İller Bankası Bölge Müdürlükleri, tapu sicil müdürlükleri, valilikler ve ilgili diğer kuruluşlardan süratle temin edilecektir. Takdir işlemleri yapılırken gerekli olan hallerde teknik elemanlardan da faydalanılacaktır.

- Bir mahallenin veya köyün birden fazla belediyenin yetki alanına girmesi halinde, bu mahalle veya köye ait takdir işlemi, mahalle veya köyün alan itibarıyla büyük bölümünü yetki alanı içerisinde bulunduran belediyenin takdir işlerine bakan komisyonca yapılacaktır. Ayrıca bu tür kararlar başka belediyeleri de ilgilendirdiğinden, kararın tasdikli birer örneği ilgili belediyelere gönderilecektir²⁷⁹.

²⁷⁷ KIRBAŞ, a.g.e., s. 112.

²⁷⁸ Danıştay 9. Dairesinin 14.3.1991 tarih ve 1989/498 E., 1991/840 K. sayılı kararı.

²⁷⁹ KARASÜLEYMANOĞLU, a.g.m., s. 60.

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

Bakanlar Kurulu, takdir komisyonlarının arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yıllık süreyi, sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir. Ayrıca, arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin altı aylık süreyi gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bu şekilde kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilan edilecektir.

bc. Büyükşehir Belediyesi Bulunan İllerde Merkez Komisyonu İncelemesi

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının ikinci bendinde; büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararlarının, merkez komisyonuna imza karşılığında verileceği, merkez komisyonunun kendisine tebliğ edilen kararları on beş gün içinde inceleyerek inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri göndereceği, merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerlerin ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenlemeyle özellikle daha çok sorunun yaşandığı Büyükşehir belediyesi bulunan illerdeki takdir komisyonları kararlarının, vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekâlet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonlarınca değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunda farklı bir değer belirlenmesi halinde bu değerlerin ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınması esası getirilmiş bulunmaktadır²⁸⁰.

Merkez komisyonlarının sadece Büyükşehir Belediyesi bulunan illerde kurulması, diğer illerde yasa koyucu tarafından buna gerek duyulmaması, Büyükşehir Belediyesi bulunan illerdeki arsaların (özellikle Ankara, İstanbul, İzmir) aşırı değerlenmesine bağlı olarak ilçeler, sokaklar ve caddelerin birbiri ile karşılaştırılarak uyumlu ve adil bir değerlendirme sisteminin getirilmesi hususunda merkez komisyonlarına, bir koordinasyon görevi verilmesi ve takdir komisyonlarının bilgilendirilmesi amacı güdülmüştür²⁸¹.

bd. Birim Değerin Önemi

Arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerleri sadece emlak vergisinin hesaplanmasında esas alınmamaktadır.

Yeni düzenleme ile tapu ve kadastro harcının hesabında da birim değerlere göre hesap edilen vergi değerinin kıstas alınacağına yer verilmiştir. 4751 sayılı Kanunla, 492 sayılı Harçlar Kanununun 63 üncü maddesi, Emlak Vergisi Kanununda yapılan değişikliğe paralellik sağlamak amacıyla yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile 492 sayılı Kanunun 63 üncü

²⁸⁰ BAĞDINLI, a.g.m., s. 58.

²⁸¹ Ömer Faruk ATEŞ, “Arsalara Ait Asgari Ölçüde Metrekare Birim Değerlerinin Tespitinde Takdir ve Merkez Komisyonlarının Niteliği ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar”, Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı: 125, Mayıs 2003, s. 264.

maddesinde yer alan “kayıtlı değer” veya “emlâk vergisi değeri” deyiminin; 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade edeceği, Tapu ve kadastro harcının, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanacağı, mükelleflerin vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde, harcın hesabında vergi değerinin esas alınacağı, aradaki farka isabet eden harcın, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre hesaplanan vergi ziyası cezası % 25 oranında uygulanmak suretiyle ikmalen tarh edileceği, hüküm altına alınmıştır.

Yine gayrimenkullerin veraset ve intikal vergisine konu olması durumunda da, söz konusu verginin matrahı olarak gayrimenkulün emlak vergisine esas olan değeri dikkate alınmaktadır (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, m. 10/b)²⁸².

3. Vergi Değerinin Hesaplanması

Bu bölümde binalarda, arsa ve arazilerde vergi değerinin hesaplanmasında nasıl bir yol izlenmesi gerektiği anlatılmaktadır.

a. Binalarda Vergi Değerinin Hesaplanması

Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesinin (b) bendinde, binalar için vergi değerinin, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile aynı maddenin (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük

²⁸² Erdoğan SAĞLAM, “Mükellefin Dava Açma Hakkı Yok”, <http://www.milliyet.com.tr/2005/11/24/yazar/saglam.html>.

hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanacak bedel olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bina vergisi matrahına esas teşkil eden vergi değerinin hesaplanmasında, dikkate alınacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsa veya arsa payı birim değerlerinin nasıl tespit edileceği yukarıdaki başlıklarda anlatılmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, bina vergi değerinin aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanması gerekir;

i. Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren daha önceden resmi olarak belirlenmiş cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılacaktır.

ii. Bu çarpım sonucu ortaya çıkacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı ilave edilecektir. Bu ilave söz konusu rakamın asansör için %6'sı, kalorifer veya klima için de %8'i oranında olacaktır.

iii. Bu şekilde bulunan toplam değerden, binanın yaşına ve inşaat türüne bağlı olarak belirlenmiş oranda aşınma payı düşülecektir .

Tablo: 2
AŞINMA PAYLARINI GÖSTEREN ÇİZELGE

İnşaatin Türü	Çelik karkas, Betonarme karkas binalar	Yığma kagir, Yığma yarı kagir binalar	Ahşap, Taş duvarlı (çamur harçlı), Gecekondular tarz ve vasfında binalar	Kerpiç ve diğer basit binalar
0-3 yaş arası %	4	6	8	10
4-5 yaş arası %	6	8	12	17
6-10 yaş arası %	10	12	18	25
11-15 yaş arası %	15	18	25	35
16-20 yaş arası %	20	25	32	45
21-30 yaş arası %	25	32	40	55
31-40 yaş arası %	32	40	50	65
41-50 yaş arası %	40	50	60	75
51-75 yaş arası %	50	60	70	85
75 ve üzeri yaş arası %	60	70	80	95

Kaynak: Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'ün 23. maddesine göre hazırlanmıştır.

iv. Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilecektir.

Tüzüğün 25. maddesinde, vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla bulunmasının mümkün olmadığı hallerde, normal alım satım bedeli, bir yılda

getirebileceği kira miktarından hareketle 10 katı olarak bulunan “ortalama gelir bedeli” yoluyla bulunacağı belirtilmiştir²⁸³.

Bina vergi değeri bu şekilde hesaplandıktan sonra, yükümlülüğün başlangıç yılını izleyen yıllarda her yıl vergi matrahı, bir önceki yıl matrahının o yıl için saptanan yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılması suretiyle bulunacaktır. Yani takdir işlemi yapılarak bulunan vergi değeri, takip eden yıldan başlamak üzere her yıl bir önceki yıl vergi değerinin yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde arttırılacaktır. Örneğin, bir binanın 2007 yılı için vergi değeri 100.000 TL, 2007 yılı yeniden değerlendirme oranı %7,2 olduğunda²⁸⁴, bu binanın 2008 yılına ait vergi değeri, $100.000 \text{ TL} + (100.000 \text{ TL} \times 0,072/2) = 103.600 \text{ TL}$ olarak bulunacaktır. Takdirlerin dört yılda bir yapıldığı dikkate alındığında 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 gidilir²⁸⁵.

EVK 33 üncü maddesinde yer alan vergi değerini değiştiren nedenlerle (8 numaralı fıkra hariç) mükellefiyet tesisi gereken hallerde; takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri takdir işleminin yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın başından başlamak suretiyle her yıl, VUK hükümlerine göre aynı yıl için tespit edilmiş bulunan yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında arttırılacaktır.

Vergi değerinin hesabında on Türk Lirasına kadar olan kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Bakanlar Kurulu, her yıl bir önceki yıl vergi değerinin yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artışına ilişkin oranı sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar arttırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi

²⁸³ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 632.

²⁸⁴ 2007 yılı için yeniden değerlendirme oranı %7,2 olarak tespit edilmiştir. VUK Genel Tebliği, No: 377.

²⁸⁵ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 633.

uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.

Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi hükmü uyarınca belediyeler, nüfusları ile ekonomik ve sosyal gelişme durumlarına göre Maliye Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatının görüşü alınarak İçişleri Bakanlığınca beş gruba ayrılmakta ve Resmi Gazetede ilan edilmektedir. Bu şekilde ayrılacak belediye grupları bu kanunun yayımı tarihinden itibaren her üç yılda bir gözden geçirilerek yenilenmektedir. Buna göre belediye grupları en son şu şekilde belirtilmiştir (BGK Genel Tebliği Seri No: 30):

1. grup, nüfusu 100.001 ve daha yukarı olan belediyeler,
2. grup, nüfusu 50.001-100.000 arasında olan belediyeler ile nüfusu 50.001'den aşağı da olsa il merkezi belediyeleri,
3. grup, nüfusu 20.001-50.000 arasında olan belediyeler,
4. grup, nüfusu 5.001-20.000 arasında olan belediyeler,
5. grup, nüfusu 5.001'den aşağı olan belediyeler.

Binanın vergi değerinin hesaplanmasına ilişkin örnekler:

Örnek 1: Mükellef (A)'ya ait mesken olarak kullanılan apartman dairesi 1992 yılında betonarme karsas türünde lüks inşaat olarak inşa edilmiştir. Apartman arsasının alanı 800 metrekare, arsa payı oranı 1/20, hisseye düşen arsa ise 40 metrekaredir. Daire kaloriferli olup dıştan dışa yüz ölçümü 150 metrekaredir. Bina bulundığı caddede arsanın metrekare birim değeri 100 TL olarak takdir edilmiştir. İnşaatın ortalama metrekare birim değeri ise 250 TL dir. Bu bilgilere göre, binanın vergi değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

İnşaatın türü, sınıfı ve kullanım tarzına göre	
metrekare maliyet bedeli	: 250 TL
Binanın dıştan dışa yüzölçümü	: 150 m ²
Binanın inşaat maliyet bedeli (250 x 150)	: 37.500 TL
Kalorifer farkı (37.500 x %8)	: 3.000 TL
Binanın kalorifer dahil inşaat maliyet bedeli (37.500 + 3.000):	40.500 TL
Aşınma payı indirimi (40.500 x %20)	: 8.100 TL
Bina inşaat maliyet bedeli (40.500 – 8.100)	: 32.400 TL
Asgari ölçülere göre bulunan arsa değeri (100 x 40)	: 4.000 TL
Binanın vergi değeri (32.400 + 4.000)	: 36.400 TL

Bina vergisi bu şekilde hesaplanan 36.400 TL vergi değeri üzerinden hesaplanacaktır.

Örnek 2: Mükellef (B)'ye ait mesken olarak kullanılan konut 2000 yılında betonarme karsas türünde üçüncü sınıf inşaat olarak inşa edilmiştir. Apartman arsasının alanı 900 metrekare, arsa payı oranı 1/30, hisseye düşen arsa payı ise 30 metrekaredir. Daire kaloriferli ve asansörlü olup dıştan dışa yüz ölçümü 100 metrekaredir. Binanın bulunduğu sokakta arsanın metrekare birim değeri 80 TL olarak takdir edilmiştir. İnşaatın ortalama metrekare birim değeri ise 300 TL dir. Bu bilgilere göre, binanın vergi değeri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

İnşaatın türü, sınıfı ve kullanım tarzına göre metrekare maliyet bedeli	: 300 TL
Binanın dıştan dışa yüzölçümü	: 100 m ²
Binanın inşaat maliyet bedeli (300 x 100)	: 30.000 TL
Kalorifer farkı (30.000 x %8)	: 2.400 TL
Asansör farkı (30.000 x %6)	: 1.800 TL
Binanın kalorifer ve asansör dahil inşaat maliyet bedeli (30.000 + 2.400 + 1.800)	: 34.200 TL
Aşınma payı indirimi (34.200 x %10)	: 3.420 TL
Bina inşaat maliyet bedeli (34.200 – 3.420)	: 30.780 TL
Asgari ölçülere göre bulunan arsa değeri (80 x 30)	: 2.400 TL
Binanın vergi değeri (30.780 + 2.400)	: 33.180 TL

Bina vergisi bu şekilde hesaplanan 33.180 TL vergi değeri üzerinden hesaplanacaktır.

b. Arsa ve Arazilerde Vergi Değerinin Hesaplanması

Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin (a) bendinde, arsa ve araziler için vergi değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler, arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanacak bedel olduğu hüküm altına alınmıştır.

Arsa ve arazi vergisi matrahına esas teşkil eden vergi değerinin hesaplanmasında, dikkate alınacak arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin nasıl tespit edileceği yukarıdaki başlıklarda anlatılmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, arsa ve arazi vergi değerlerinin hesaplanması basittir. Yapılacak şey takdir komisyonlarınca 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 yüz ölçümünün (hisseli ise hisseye isabet eden kısmının) çarpılmasıdır²⁸⁶.

Arsa ve arazi vergi değerleri bu şekilde hesaplandıktan sonra, yükümlülüğün başlangıç yılını izleyen yıllarda her yıl vergi matrahı, bir önceki yıl matrahının o yıl için saptanan yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılması suretiyle bulunacaktır. Yani takdir işlemi yapılarak bulunan vergi değeri, takip eden yıldan başlamak üzere her yıl bir önceki yıl vergi değerinin yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde arttırılır. Örneğin, bir arazinin 2007 yılı için vergi değeri 50.000 TL, 2007 yılı yeniden değerlendirme oranı %7,2 olduğunda²⁸⁷, bu binanın 2008 yılına ait vergi değeri, 50.000 TL + (50.000TL

²⁸⁶ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 633.

²⁸⁷ 2007 yılı için yeniden değerlendirme oranı %7,2 olarak tespit edilmiştir. VUK Genel Tebliği, No: 377.

$\times 0,072/2) = 51.800$ TL olarak bulunacaktır. Takdirlerin dört yılda bir yapıldığı dikkate alındığında yeniden değerlendirme oranının yarısına göre her bir yıl itibarıyla 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 gidilir²⁸⁸.

EVK 33 üncü maddesinde yer alan vergi değerini değiştiren nedenlerle (8 numaralı fıkra hariç) mükellefiyet tesisi gereken hallerde; takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri takdir işleminin yapıldığı yılı izleyen ikinci yılın başından başlamak suretiyle her yıl, VUK hükümlerine göre aynı yıl için tespit edilmiş bulunan yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılacaktır.

Vergi değerinin hesabında on Türk Lirasına kadar olan kesirlerin dikkate alınmayacaktır.

Bakanlar Kurulu, her yıl bir önceki yıl vergi değerinin yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artışına ilişkin oranı sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.

Arsa ve arazilerde vergi değerinin hesaplanmasına ilişkin örnek:

Takdir komisyonunca tespit edilen arsa metrekaresi değeri	: 50 TL
Arsanın yüzölçümü	: 4.000 m ²
Arsanın vergi değeri (4.000 x 50)	: 200.000 TL

Arsanın vergisi bu şekilde hesaplanan 200.000 TL vergi değeri üzerinden hesaplanacaktır.

²⁸⁸ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 633.

III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHININ DİĞER SERVET VERGİLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Bu bölümde emlak vergisi matrahının diğer servet vergileri karşısındaki durumu genel hatlarıyla ortaya koyulacaktır.

A. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

Veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleridir. Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere veraset ve intikal vergisi konusuna giren malları gerekli şekilde değerleyerek beyannamelerine dahil edeceklerdir. Taşınmazların ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilmesi icap etmektedir²⁸⁹.

Veraset ve intikal vergisinde değer tespitinin taşınmazların tapu sicilindeki kayıtlı değerleri üzerinden değil, piyasadaki rayiç değerler üzerinden yapılması²⁹⁰ gerekmektedir.

4751 sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklikler çerçevesinde; veraset ve intikal vergisi yönünden beyana konu edilen gayrimenkullerin ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan vergi değeriyle değerlendirilmesi icap etmektedir. Dolayısıyla emlak vergisine esas olan değer, veraset ve intikal vergisi için de aynen geçerli olacaktır. Böylece, veraset ve intikal vergisi bakımından gayrimenkullerin rayiç bedel beyanı uygulamasından vazgeçilmiştir. Bunun

²⁸⁹ Ahmet ÖZDEMİR, “Vergi Değeri ve Önemi”, Maliye ve Sigorta Yorumları”, Sayı: 387, 1 Mart 2003, s. 167.

²⁹⁰ TÜRK, Maliye Politikası, s. 337.

için gerektiğinde ve icap eden şekilde Maliye vergi dairelerinin belediyelerle koordineli çalışma içinde olması icap etmektedir²⁹¹.

B. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ

Türk Vergi Sisteminde yer alan Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin matrahı spesifik matrahın bir örneğini teşkil etmektedir. Vergi aracın yaşı, ağırlığı, silindir hacmi gibi karma spesifik matrahlar üzerine oturtulmuştur²⁹². Taşıtın ağırlığı, silindir hacmi ve yaşı esas alınarak oluşturulan matrahlardan belirli miktarda (maktu) vergi alınır²⁹³.

Bu vergide aracın yaşı arttıkça vergi azalmakta, ağırlık veya güç arttıkça vergi yükselmektedir. Değer esası dikkate alınarak, rayiç ya da emsal değer üzerinden emlak vergisine benzer bir uygulamanın gerçekleştirilmesi olanağı vardır²⁹⁴.

Motorlu taşıtlar vergisinde matrahın saptanması emlak vergisine oranla daha kolaydır. Çünkü burada vergi konusu olan malların türleri azdır. Motorlu taşıtlar vergisi bütün yükümlüler için geçerli olmak üzere, birkaç tür için (büyüklük, imal yılı, binek, ticari gibi) vergi matrahı kolaylıkla saptanabilir. Oysa emlak vergilerinde her bir taşınmazın değerinin ayrı ayrı saptanması zorunluluğu vardır²⁹⁵.

²⁹¹ ÖZDEMİR, “Vergi Değeri ve Önemi”, s. 168, 169.

²⁹² ERDEM – ŞENYÜZ – TATLIOĞLU, a.g.e., s. 86, 159.

²⁹³ Emine ORHANER, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, İkinci Baskı, Ankara, 1997, s. 195.

²⁹⁴ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 243.

²⁹⁵ BULUTOĞLU, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 381.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EMLAK VERGİSİ MATRAHININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. EMLAK VERGİSİNDE VERGİ DEĞERİ ESASININ KABUL EDİLME GEREKÇELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Emlak vergisinde vergi değeri esasının kabul edilme gerekçelerinin değerlendirilmesi açısından; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısının Genel Gerekçesini²⁹⁶ incelemek faydalı olacaktır;

Dünyanın bütün ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de Osmanlı İmparatorluğu döneminden beri taşınmazlar üzerinden, emlak vergisi veya başka adlarla vergi alınmaktadır. Taşınmazlar üzerinden alınmakta olan bu verginin en önemli sorunu taşınmazın vergiye tabi tutulacak kıymetinin belirlenmesi olmuştur.

Emlak vergisinde beyan sisteminin uygulandığı 1972 yılından bu yana mükellefler genellikle taşınmazların değerlerini rayicine nazaran düşük gösterme eğilimi içine girmişler, bu nedenle vergi hâsılatı azalmış ve vergide adalet ilkesini zayıflamıştır.

Beyan sisteminde görülen aksaklıklar dikkate alınarak emlak vergisinde bina, arsa ve araziler için asgari beyan sistemine geçilmiş ve mükelleflerin bina, arsa ve arazileri için beyan edecekleri değerin idarece tespit edilen miktardan az olmaması sağlanmıştır. Ancak, bugüne kadar yapılan uygulama

²⁹⁶ “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı”, Yaklaşım, Yıl: 10, Sayı: 111, Mart 2002, s. 249.

göstermiştir ki genellikle mükelleflerin beyan ettikleri rayiç değerler, ilan edilen asgari metrekare değerler ile asgari bina inşaat birim metrekare maliyet bedelleri esas alınarak bulunan asgari beyan değeri civarında kalmıştır. Bu nedenle, çok sınırlı sayıdaki mükellef grubu sahip olduğu taşınmazların gerçek değerleri üzerinden vergi öderken mükelleflerin büyük bir bölümünün asgari beyan değeri üzerinden vergi ödemeleri adaletsizliklere yol açmıştır.

Ayrıca, büyük bir kısmını emekli, ücretli, dar ve orta gelir grubuna mensup kişilerin oluşturduğu emlak vergisi mükelleflerinden dört yılda bir beyanname alınması bu mükellefler için külfet oluşturmaktadır.

Emlak Vergisi uygulaması sonucunda görülen bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak ve vergilemede kolaylığı ve basitliği sağlamak amacıyla 4751 sayılı Kanunla, dört yılda bir alınmakta olan beyan esası kaldırılmış ve sadece vergi değerini değiştiren nedenlerin bulunması durumunda mükelleflerden bildirim alınması uygulaması getirilmiştir.

Ayrıca vergilendirmede basitliği sağlamak amacıyla rayiç bedel yerine takdir komisyonlarınca takdir edilecek arsa ve araziye ilişkin olarak tespit edilen birim değerleri ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınmak suretiyle bulunacak vergi değerinin emlak vergisi tarhına esas alınmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

01.01.1986 tarihinden itibaren belediyelere devredilen emlak vergisinin uygulamada en önemli sorunu değerlendirme, başka bir ifadeyle taşınmazın vergiye tabi tutulacak kıymetinin belirlenmesi olmuştur²⁹⁷. Birçok ülkede emlak vergilendirmesinin iyileştirilmesi doğru bir arazi ve bina değerlemesi ile beraber arazi kütüklerinin güncelleştirilmesini ifade eder²⁹⁸.

²⁹⁷ ACAR, a.g.m., s. 26.

²⁹⁸ Isabella JOUMARD, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemleri – (Tax Systems in European Union Countries)”, Çeviren: Hakan KARABACAK, Maliye Dergisi, Sayı: 139, Ocak-Nisan 2002, s. 93.

A. EMLAK VERGİSİNDE RAYİÇ BEDEL ESASININ KALDIRILMASI

Emlak vergisi rayiç bedel üzerinden hesaplanmaktaydı. Rayiç bedel ise bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeri olarak belirlenmişti. 4369 sayılı Kanunla, rayiç bedeli asgari birim değerlere göre bulunan asgari beyan değerine endeksleyen hüküm yürürlükten kaldırılmıştı. Bunun sonucu olarak taşınmazın beyan tarihindeki normal alım satım bedeli ne ise, onun emlak vergisi matrahı olarak beyan edilmesi gerekmekteydi. Elbette bu değer asgari birim fiyatlara göre hesaplanan asgari beyan değerinden düşük olmaması gerekliydi²⁹⁹.

Emlak Vergisinde, asgari normların altında kalmamak üzere rayiç bedel beyanı ve buna paralel olarak gerçek alım bedeli beyanı söz konusu iken, 4751 sayılı Kanunla rayiç bedel uygulaması yerine asgari normlara dayalı ve yıllar itibarıyla yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılan ve hesaplamalarda 10 Türk Lirasına kadar olan kesirlerin dikkate alınmadığı vergi değeri esasına geçilmiştir³⁰⁰. Buna göre, emlak normal alım satım bedeli (rayiç bedeli) ne olursa olsun, asgari birim değerlere göre hesaplanan vergi değeri emlak vergisinin hesaplanmasında esas alınacaktır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi ile “vergi değeri”, bina ve arazi için ayrı ayrı yeniden tanımlanmış bulunduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 268. maddesinde yer alan vergi değeri ifadesi de, yapılan bu tanıma paralel hale getirilmiştir.

Bu uygulamada, mükelleflerin vergi değerinin ne olacağı konusunda hiçbir belirleyicilikleri kalmamıştır. Dolayısıyla, bu tutarın mükelleflere beyan ettirilmesine gerek kalmamıştır. Bu nedenle de beyan esası kaldırılmıştır.

²⁹⁹ Mahmut VURAL, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Son Düzenlemeler”, Maliye Postası Dergisi, Sayı: 533, 15 Kasım 2002, s. 44.

³⁰⁰ Ahmet ÖZDEMİR, “Emlak Vergisi Mükellefiyeti”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 386, 15 Şubat 2003, s. 120.

Vergi değerinin mükellefler tarafından beyan edilmesi uygulamasına son verildiğinden, emlak vergisi değerlerinin belediyeler, tarafından hesaplanması zorunlu hale gelmiştir.

Vergi değerlerinin hesaplanmasında mükelleflerin daha önce vermiş oldukları emlak vergisi beyannamelerindeki bilgilerden yararlanılacaktır. Vergi değerinin hesaplanması, daha önceki yıllarda asgari beyan değerinin hesaplanması ile aynıdır. Önceki uygulamada asgari beyan değeri olarak hesaplanan tutar, yeni uygulamada vergi değeri olarak doğrudan verginin hesaplanmasına esas alınacaktır³⁰¹.

B. EMLAK VERGİSİNDE BEYAN ESASININ KALDIRILMASI

Emlak vergisinde genel beyan esası uygulamasına son verildiğinden, öngörülen düzenleme ile paralellik sağlamak bakımından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49 uncu maddesinde yer alan genel beyana ilişkin hükümler madde metninden çıkarılmıştır³⁰².

Rayiç bedel uygulamasından vazgeçilerek, vergi değerinin belirlenmesi konusunda mükelleflere bir inisiyatif verilmediğinden, vergi değerini mükelleflere beyan ettirmenin anlamlı olmadığı düşünülerek genel beyan ve ara beyan uygulamalarına son verilmiştir. Dolayısıyla her dört yılda bir yapılmakta olan genel beyan uygulaması kaldırılmıştır. Öte yandan vergi değerini değiştiren nedenler dolayısıyla ara beyan uygulaması da kaldırılmıştır. 2002 yılından itibaren mükellefler beyanname vermeyeceklerdir³⁰³. Ancak, bunun yerine bildirimde bulunmak esası getirilmiştir. Böylece, ilk defa emlak sahibi olanların veya değişiklik sebebiyle durumu belediyelere aktarmak durumunda olanların bildirim vermeleri

³⁰¹ VURAL, a.g.m., s. 45.

³⁰² ACAR, a.g.m., s. 27.

³⁰³ VURAL, a.g.m., s. 45.

gerekmekte, gerekli emlak vergisi tarh ve tahakkuk görevi doğrudan belediyelere bırakılmış olmaktadır³⁰⁴.

Söz konusu bildirimler, hem taşınmazların el değiştirmeleri halinde yeni sahiplerinin belirlenmesi, hem de vergi değerinin hesaplanması için gerekli olan bilgilerin temin edilmesi amacını taşımaktadır³⁰⁵.

Emlak vergisinde bildirim esasına geçilmesi ile mükelleflere kolaylık sağlanmış ve daha önce dört yılda bir yapılan genel beyan kaldırıldığından, gereksiz işlem hacmi önlenmiştir. Sadece kanunda belirtilen kısıtlı bazı hallerde bildirim verilmesi benimsendiğinden, mükellefler daha fazla işleme maruz kalmayacaktır³⁰⁶.

Genel beyan uygulaması kaldırılmış olmakla birlikte, dört yılda genel takdir uygulaması kaldırılmış değildir. Her dört yılda bir oluşturulacak takdir komisyonları arsa ve arazilere ilişkin birim değer takdirleri yapacaklardır. Belediyeler de, bu değerleri esas alarak her dört yılda bir, mükelleflerin vergi değerlerini yeniden hesaplayarak emlak vergisini bu matrahlar üzerinden hesaplayacaklardır. Genel takdirlerin yapılacağı yılların arasındaki yıllarda, eskiden olduğu gibi enflasyon endekslemesi yapılacaktır. Her dört yılda bir yapılacak olan genel takdirlerle, enflasyon endekslemesi suretiyle yükseltilecek matrahların düşük veya yüksek olmasından kaynaklanan sıkıntılar giderilecektir³⁰⁷.

Ayrıca, herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerinde yüzde 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması halinde de tarh ve tahakkukun yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce arsa ve arazi birim değer takdirlerinin yapılması gerekmektedir. Gerektiği takdirde bu sürenin Bakanlar Kurulu'nca değiştirilebilmesi öngörülmektedir.

³⁰⁴ ÖZDEMİR, "Emlak Vergisi Mükellefiyeti", s. 120.

³⁰⁵ VURAL, a.g.m., s. 45.

³⁰⁶ GÜREŞ, "Emlak Vergisinde Beyan Esasının Kaldırılması ve Bildirim Verilmesi Usulüne Geçilmesi ile Bu Konudaki Uygulama Sonuçları", s. 230.

³⁰⁷ VURAL, a.g.m., s. 45.

II. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH TESPİT İŞLEMLERİNE KARŞI YARGI YOLU

Bu bölümde emlak vergisinde matrah tespit işlemlerine karşı yargı yoluna başvuru hakkının kullanılmasının zorunluluğu genel açıklamalar başlığı altında anlatıldıktan sonra bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine ve arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine karşı yargı yolu konusu değerlendirilmektedir.

A. GENEL AÇIKLAMALAR

2002 yılı emlak vergisi ile ilgili olarak, 4736 sayılı Yasa ile Büyükşehir belediyesi olan yerlerde emlak vergisi oranlarının yüzde 100 artırılması, Maliye ile Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinde 1998 yılına göre 10 kata varan artışlar yapılması, takdir komisyonlarının, vergi hesabına esas alınan asgari arsa ve arazi birim metrekare değerlerinde 1998 yılına göre 70 kata varan artışlar yapması, söz konusu düzenlemelerin yarattığı sıkıntı, emlak vergisinde değişikliğe gidilmesini zorunlu kılmıştır.

Bu düzenlemeler sonucunda, Büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde bazı arsaların vergilerinde 1998 yılına göre 140 kata (yüzde 14000) varan, bazı binaların vergilerinde de 20 kata (yüzde 2000) varan artışlar meydana geldiğinin görülmesi üzerine, daha genel beyan dönemi başlamadan, 2002 yılı emlak vergisi tartışmaları başladı ve düzenlemeler toplumda sert tepkilere yol açtı. 22 milyonu aşan ve toplumun tüm kesimlerini kavrayan mükellef yapısı nedeniyle, yetkililer emlak vergisindeki sıkıntıyı gidermek için yasa çıkartmakta gecikmediler ve 4751 sayılı Yasa ile emlak vergisi uygulamasına

ilişkin olarak Emlak Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Harçlar Kanunlarında çeşitli değişiklikler yapıldı³⁰⁸.

Ancak 2002 yılında yapılan değişiklik soruna çözüm getirmedi. Özellikle de çoğu Büyükşehir belediyesinin, daha önce emlak vergisi krizine yol açan ve emlak vergisi kanununda değişikliğe neden olan, arsa metrekaresine birim değerlerini fazla değiştirmeden küçük değişikliklerle aynısını takdir ettikleri görüldü. Arsa birim değerlerin yüksek tutarlarda belirlenmesi, başta arsa vergisi olmak üzere, konut ve işyeri üzerinden alınan emlak vergisini de yükseltmektedir (binanın vergi değerine giren arsa payından dolayı)³⁰⁹.

2006-2009 yılı için takdirlerin yapılacağı 2005 yılına gelindiğinde ise durum değişmedi. Çünkü belediyelerin en önemli gelir kaynağını emlak vergileri oluşturmaktadır. Emlak vergisine esas olan birim değer takdirleri ise, belediyenin hakim olduğu takdir komisyonları tarafından yapılırken değerlerin neden fahiş olarak tespit edildiği anlaşılmaktadır³¹⁰. Hatta öyle ki, 2006 yılında Emlak Vergisi'nde baz alınacak yeni birim değerlerde ilginç fiyatlar ortaya çıktı. Hakkârî'nin Cumhuriyet Caddesi'yle İstanbul'da yalı sahiplerinin oturduğu cadde için birim fiyat 1200 YTL olarak belirlendi. Yine komisyonların tespitleri sonucunda, metrekaresine 8.000 YTL değer biçilen Kapalıçarşısı ile İstanbul'u yakalayan Bursa, Türkiye'nin ikinci ve üçüncü büyük illeri olan Ankara ve İzmir'i de geride bıraktı³¹¹.

Vatandaşların 2005 yılında takdir edilen ve açıklanan değerleri yüksek bulması ve benzer yerler için çok farklı rakamlar uygulanması üzerine, temmuz ayında birim değerlerin düzeltilmesi için yeni bir Kanun çıkarıldı. Emlak Vergisinde değişiklik yapan 12 Temmuz 2006 yürürlüğe giren 5538 sayılı kanunla belediyelere, metrekaresine birim değerleri düzeltme yetkisi verildi.

³⁰⁸ SARISU, a.g.m., s. 233.

³⁰⁹ Ekrem SARISU, "Emlak Vergisi Tartışmaları Erken Başladı", Finansal Forum, <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-09-2002.htm>.

³¹⁰ Erdoğan SAĞLAM, "Belediyeler Gelir Olsun Diye Emlak Vergisine Yüklendi", <http://www.milliyet.com.tr/2006/09/16/yazar/saglam.html>

³¹¹ "Hakkârî'ye Emlakta Boğaz Değeri Biçildi", <http://www.milliyet.com.tr/2005/11/23/ekonomi/aeko.html>

Bu düzenlemede, vatandaşların açıklanan değerleri yüksek bulmasının yanı sıra kamuoyunun geri kalmış ve gelişmiş yöreler arasındaki dengesizliğe verdiği tepki de etkili oldu. Maliye Bakanlığı yetkilileri, Kanun değişikliği yapılırken, birim değerlerin düşürülerek düzeltilmesinin amaçlandığını, belediyelere de bu yönde telkinde bulunulduğunu bildirdiler. Yeni Kanunla emlak vergisine tabi değerleri düzeltme yetkisi alan belediyelerin çok azı, bunu indirim şeklinde kullandı. Bazı belediyeler de, geçen yıl tespit edilen değerlerde herhangi bir değişiklik yapmadı. Buna karşılık birçok belediye, mevcut değerleri daha da arttırma yoluna gitti. Düzeltme sonrası, emlak vergisine tabi değerlerdeki artış, bazı belediyelerde 10-12 kata ulaştı. Böylece, emlak vergisinde indirim bekleyen vatandaşlar, çok daha yüksek bir vergi ödeme durumu ile karşı karşıya kaldı³¹².

Görüldüğü gibi idarenin keyfi takdir yapmaması özellikle objektif esaslar çerçevesinde tespitlerde bulunması için yasal düzenleme yeterli olmamaktadır. Bunun en etkin yolu ise aynı zamanda Anayasada düzenlenmiş bulunan idarenin işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimine imkan veren yargı yoluna başvurmaktır. Hukuk devleti ilkesi olan İdarenin faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygunluğunun yargı denetimine tabi tutulması sayesinde idarenin hukuka bağlılığı etkili bir biçimde sağlanmış ve idare edilenler idarenin kanunsuz ve keyfi davranışlarına karşı korunmuş olur³¹³.

B. BİNA METREKARE NORMAL İNŞAAT MALİYET BEDELLERİNE KARŞI DAVA YOLU

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendine göre; Maliye, Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarının müştereken saptayacakları bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye

³¹² “Emlak Vergisinde Fahiş Artış”, <http://www.netbul.com/ekofinans/ekofinansdisp.asp?id=273857>

³¹³ Metin GÜNDAY, İdare Hukuku, Ankara, 2002, s. 45.

Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Resmi Gazete’de ilanından itibaren on beş gün içinde Danıştay’da dava açabilir.

Görüldüğü gibi yükümlüler saptanan bu objektif ölçüler için doğrudan davacı olamamaktadırlar³¹⁴.

Aynı maddenin (c) fıkrasına göre; Danıştay’da dava açılması halinde, davalının on beş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay’da bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

C. ARSALARA VE ARAZİLERE AİT ASGARİ ÖLÇÜDE BİRİM DEĞER TESPİTLERİNE KARŞI YARGI YOLU

Bu bölümde asgari birim değerleri takdir eden komisyonların ve bu komisyonların aldıkları kararların hukuki nitelikleri değerlendirildikten sonra bu kararların hukuki denetimi anlatılmaktadır.

1. Asgari Birim Değerleri Takdir Eden Komisyonların Hukuki Niteliği

Bu kuruluş biçimleri itibariyle idare edilenlerin kamu hizmetine katılmalarına örnek kuruluşlardır. Kanun koyucu, Devlet’in vergi toplama işlevinin bir parçası olan ve takdir komisyonlarının görevleri arasında sayılan işlevlere vergi mükelleflerini temsilen seçilmiş görevlilerin de katılmalarını sağlamakla, güçlü idare karşısında zayıf olan idare edilenleri koruma amacı gütmüştür. İdare edilenlerin, Devletin idari işlevine bu biçimde katılmaları, batı ülkelerinde çoktan beri uygulanan demokratik bir yöntemdir (commissions paritaires örneği). Bu özellikleri nedeniyle, idare ajanları ile

³¹⁴ ÖNCEL – KUMRULU – ÇAĞAN, a.g.e., s. 364.

idare edilenlerin temsilcilerinden oluşan karma kuruluştur. Başkan ile üyelerinden bir kısmının idarenin ajanı olmalarına karşın, takdir komisyonları genel idarenin hiyerarşisine dahil olmadıkları gibi, onun vesayet denetimine de tabi değildirler³¹⁵.

2. Takdir Komisyonlarının Aldıkları Kararların Hukuki Niteliği

Takdir komisyonlarının kanunla verilen ve kamu maliyesi hizmetine yardımcı nitelikte olan görevlerini yerine getirirken aldıkları kararların hukuki niteliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- Bu kararlar, komisyonlara kanunla verilen görevlerin yerine getirilmesi amacıyla ve kamu gücü kullanılarak, komisyon başkan ve üyelerinin aynı yöndeki iradelerinin birleşmesiyle alınırlar. Kararların alınışında vergi idaresinin veya ilgili vergi mükellefinin iradesi rol oynamaz. Diğer bir anlatımla, kararlar komisyonun tek yanlı iradesinin ürünüdürler. Alınışlarına, vergi idaresinin ya da vergi mükelleflerinin bu konudaki isteklerinin neden olması ve birden fazla iradenin aynı yönde birleşmeleriyle oluşmuş olmaları, bu durumu değiştirmez.

- Takdir komisyonları, bir başka idarenin hiyerarşisine veya vesayet denetimine tabi olmadıklarından, kararların hukuk düzeninde doğmaları için herhangi bir makamın onayına ihtiyaç göstermezler (kesinlik niteliği).

- Takdir komisyonlarına yasayla verilen görevlerin, kamu maliyesi hizmetinin önemli bir bölümünü oluşturan devletin vergi toplama işlevine yardımcı nitelikte olmalarına karşın, kararlar vergi idaresinin iç işlemlerinden değildir. Bunun sonucu olarak, vergi idaresi, komisyon kararlarını uygulamamak, değiştirmek, kaldırmak, iptal etmek veya yeniden görüşülmek üzere geri göndermek yetkisine sahip değildir. Vergi idaresi, beğenmediği,

³¹⁵ Turgut CANDAN, “Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu”, Danıştay Dergisi, Yıl: 1987, Sayı: 64-65, s. 8.

hukuka aykırı gördüğü komisyon kararının yerine kendisinininkini de koyamaz. Yani, hukuk düzeninde kaldığı sürece komisyon kararına uymak zorundadır. Komisyon kararlarının vergi idaresini bağlayıcı özelliği, onları bu idareler yönünden yürütülmesi zorunlu (icrai) kararlar haline getirmektedir. Komisyon kararlarının bu özelliği, bazı durumlarda (örneğin; emlak vergisinde, arsa ve arazilere ait asgari birim değerlerinin tespitinde ve VUK'un 267. maddesinde düzenlenen durumda) mükellefler için de geçerlidir.

- Takdir komisyonlarının kanunla kendilerine verilen görevlerin yerine getirilmesi amacıyla aldıkları kararlar, bütün bu özellikleri nedeniyle teoride ve uygulamada, bir kamu hizmetinin yürütülmesi için idarenin tek yanlı iradesi ile kamu hukuku esaslarına dayanarak ilgililerin hukuki durumlarını etkileyen kararlar olarak tanımlanan tipik birer idari işlemdirler. Her idari işlem gibi, unsurlarında hukuki sakatlıklar içerebilirler ve içerdikleri bu sakatlıklar nedeniyle hukuk düzeninden kaldırılmaları, ancak İYUK'un 2. maddesinde belirtildiği üzere, idari yargı yerlerinde açılacak idari davalarda yapılacak hukuka uygunluk denetimi ile mümkün olabilir³¹⁶.

3. Takdir Komisyonlarının Aldıkları Kararların Hukuki Denetimi

Takdir komisyonlarının kararlarının tipik birer idari işlem olduklarına yukarıda değindik. Bu kararlar, her idari işlemde olduğu gibi, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından oluşurlar ve bu unsurlarının herhangi biri ile hukuka aykırı olabilirler. Örneğin; takdirin yer veya konu itibarıyla yetkisiz takdir komisyonunca yapılması, yetki unsurunda; toplanma yeter sayısı ile toplanılmaması veya karar yeter sayısının olmaması yahut karara katılanların imzalarının eksikliği, kanunlarda öngörülen yönteme uyulmadan takdirde bulunulması şekil unsurunda; herhangi bir istek olmadan kendiliklerinden karar almaları, sebep unsurunda; takdir olunan değer gerçeği yansıtmaması konu unsurunda ve nihayet, vergi mükellefine duyulan

³¹⁶ CANDAN, a.g.m., s.10.

kin veya garez hissiyle yahut politik tercihlerle hareket edilerek gerçeğe uymayan kararlar alınması, amaç unsurunda sakatlıklar oluştururlar. .

Bu kararlara karşı açılacak idari davada hakim, takdir komisyonu kararının anılan unsurlarında bir sakatlık olup olmadığını araştırarak, yapacağı saptamaya göre, kararın hukuka uygunluğu hakkında karar vereceğinden, davanın konusu, kararın bizzat kendisi olacaktır. İdari yargı yerlerinde açılacak dava türlerinden konusu idari işlemin kendisi olan tek dava türü iptal davası olduğuna göre (İYUK m. 2/1) takdir komisyonlarının kararlarına karşı açılacak idari davanın türü iptal davası olmak zorundadır. Kararın konusunun paraya ilişkin olması, açılacak davanın türünün tam yargı davası olmasını gerektirmez. Burada, davanın konusu ile idari işlemin konu unsurunu birbirine karıştırmamak gerekir. Para, idari işlemin, yani komisyon kararının konusudur. Davanın konusu ise, konusu para veya paraya ilişkin olan idari işlem yani komisyon kararıdır. Tam yargı davaları, idari işlemi konu edinmezler; idari işlemlerin hukuk düzeninde meydana getirdikleri değişikliklerle ilgilidirler. Bu değişiklikler, genellikle, para ile ölçülmeleri olanaklı değişiklikler olduklarından, bu değişiklikler dolayısıyla doğan idari uyuşmazlıklar tam yargı davası kalıbı içerisinde çözümlenebilir. İdari işlemin hukuka uygunluğu, bu davalarda, idarenin idari sorumluluğu bakımından önem taşır. Ancak, bunun için hukuka aykırı olması gerekmez. Hukuka aykırı olsa dahi, tam yargı davasına bakan hakimce işlemin iptaline karar verilemez. İşlemin hukuk düzeninden yapıldığı andan geçerli olarak kaldırılmasını sağlayabilecek tek dava türü, işlemin kendisini konu edinen iptal davasıdır³¹⁷.

a. Dava Açma Hakkına Sahip Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü bendine göre; Takdir komisyonlarının arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde

³¹⁷ CANDAN, a.g.m., s. 11.

birim değer tespit kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine de on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir.

Aynı maddenin (c) fıkrasına göre; vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının on beş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

b. Mükelleflerin Durumu

Yasal düzenleme gereği, arsa ve arazilerde de sahiplerinin takdir edilen değerleri dava konusu yapma hakları yoktur³¹⁸. Söz konusu değerlere karşı mükelleflerce dava açılmadığı gibi herhangi bir idari itiraz yolu da öngörülmemiştir.

Görüldüğü gibi yükümlülere bu konuda da doğrudan davacı olama hakkı tanınmamıştır.

D. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARINA KARŞI DAVA AÇILMASININ BU KARARLARIN UYGULANMASINA ETKİSİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrası gereğince, takdir komisyonu kararlarına karşı onbeş günlük süre içinde ilgili daire, kuruluş ve muhtarlıklarca vergi mahkemeleri nezdinde dava açılabilir, vergi mahkemesi kararlarına karşı da onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilecektir. Tek savunma ile dosyası tekemmül edecek

³¹⁸ Veyisi SEVİĞ, "Emlak Vergisi Değer Tartışması", Dünya, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/25-01-2002\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/25-01-2002(2).htm)

olan bu davalar, Danıştay ve vergi mahkemelerince dosyanın tekemmül tarihinden itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanacaktır.

Maliye Bakanlığının yayınladığı 2006/1 seri nolu emlak vergisi kanunu iç genelgesi uyarınca;

- Takdir komisyonu kararları aleyhine süresi içerisinde vergi mahkemeleri nezdinde dava açılmamış ise, takdir edilen değerler kesinleşecektir.

- Takdir komisyonu kararlarına karşı vergi mahkemeleri nezdinde dava açılmış olması, bu kararlar uyarınca yapılacak işlemleri durdurmayaacağından, esasa ilişkin bir karar verilmedikçe takdir komisyonu kararları uygulanacaktır.

- Kararlar hakkında yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması ve vergi mahkemeleri tarafından da yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde, vergi mahkemelerinin kararlarına göre işlem yapılacaktır.

- Açılan davalar sonucunda vergi mahkemelerince takdir komisyonu kararlarının iptaline karar verilmesi halinde, vergi mahkemesi kararları ile ilgili olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28 inci maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca, gecikilmeksizin işlem tesis edilecek ve bu süre hiçbir şekilde 30 günü geçmeyecektir. Bu çerçevede takdir komisyonları, gecikilmeksizin toplanacak ve vergi mahkemesi kararları göz önünde bulundurulmak suretiyle yeni bir karar vereceklerdir. Ayrıca, ilgili valilerce Danıştay nezdinde temyiz konusu yapılması konusunda muvafakat verilen vergi mahkemesi kararları için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre 15 gün içinde dava açılacaktır.

- Vergi mahkemelerince tadilen tasdik yönünde karar verilmesi halinde de, 2577 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca gecikilmeksizin işlem tesis edilecek ve bu süre hiçbir şekilde otuz günü geçmeyecektir. Ayrıca, bu kararlardan ilgili valilerce Danıştay nezdinde

temyiz konusu yapılması uygun görülenler için 15 gün içinde dava açılabilir. Yargı kararları üzerine takdir komisyonlarınca yeniden verilen kararlar ile daha evvel verilen takdir kararlarından yargı kararları ile kesinleşenler, belediye ve muhtarlıklarda ilana mahsus yerlere asılmak suretiyle mükelleflere duyurulacaktır. Vergi mahkemesi kararı uyarınca takdir komisyonu tarafından yeniden belirlenen değerler nazara alınarak tahakkuk ettirilen emlak vergisi; yargı kararının temyiz edilmesi halinde, Danıştay kararına göre kesinleşen birim değerler dikkate alınmak suretiyle düzeltiler.

III. EMLAK VERGİSİNDE MATRAH TESPİT İŞLEMLERİNE KARŞI YARGI YOLUNA BAŞVURU HAKKININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinin (a) fıkrasının ikinci bendine göre; Maliye, Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarının müştereken saptayacakları bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Resmi Gazete'de ilanından itibaren on beş gün içinde Danıştay'da dava açabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü bendine göre; Takdir komisyonlarının arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespit kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine de on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir.

A. DAVA AÇMA HAKKINA SAHİP OLANLAR

Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı dava açma hakkına sahip olanlar:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunun mükerrer 49.maddesinde, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarının tespit ve ilan edeceği bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin, bu bedellerin Resmi Gazete ile ilanını izleyen onbeş gün içinde Danıştay'da dava açabileceği düzenlenmiştir.

Hükümden de anlaşılacağı üzere bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı dava açacaklar bakımından bir sınırlandırma vardır. Ancak bu sınırlandırma mükellef sayısının çokluğundan kaynaklanmaktadır. Genel ve düzenleyici nitelikteki metrekare normal inşaat maliyet bedelleri için yapılan tespitte inşaatın tarzı, nevi, sınıfı, türü gibi objektif unsurlar dikkate alındığı için pek keyfî tutum sergilenmemekte ve bu nedenle genelde yargı yoluna başvurulmamaktadır. Danıştay 9.Dairesi, 19.01.2003 gün ve 1982/9698 E., 1983/196 K. sayılı kararıyla bu hususları dikkate alarak "1983 yılı için Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel" in iptali için açılan davayı ret etmiştir.

Arsa ve arazi metrekare birim değerlerine karşı dava açma hakkına sahip olanlar:

Takdir komisyonlarının arsalara ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlarına karşı dava açma hakkına sahip olanlar;

- İl ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalar ve ziraat odaları,
- İlgili mahalle ve köy muhtarlıkları,
- İlgili belediye başkanlıklarıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49/b maddesine göre, kendisine takdir komisyonu kararı tebliğ edilen ilgililerin, onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri, vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabileceği düzenlenmiştir.

Düzenleme ile kanun koyucu, yukarıda sayılan karar ve işlemlerin tek tek mükelleflere tebliğinin imkânsızlığını ve bunlar tarafından açılacak dava sayısının idari yargı yerlerinin kaldırabileceklerinden çok fazla olacağını göz önünde bulundurarak, bu kararların mükellefleri temsil ettikleri varsayılan kurum, teşekkül ve muhtarlıklara tebliğini, davanın da bunlar tarafından açılabilceğini öngörmüştür³¹⁹.

Dava açma yetkisine sahip olanları inceleyecek olursak, özellikle arsa birim değerlerine karşı açılan davalarda, komisyonda sayıca ağırlığı oluşturan belediyelerin, hem de kendisine gelir kaynağı sağlayacak olan fahiş tespit edilen birim değerlere karşı dava açmasının hayatın olağan akışlarına uygun düşmeyeceği söylenebilir. Kaldı ki, beş kişilik komisyonda muhtarın da belediyeden gelecek hizmetlerin aksamaması için paralel oy kullanacağını düşünüp, üç oyun belediye lehine çıkacağını varsayarsak, kararı almada etkin konumda olanların da belediyeler olduğu anlaşılmaktadır.

Ticaret ve ziraat odalarının ise söz konusu komisyon kararlarını üyelerine bildirdikleri ve gelen itirazları değerlendirip ona göre dava açtıkları söylenmektedir³²⁰. Örneğin, Ticaret Odasının (İTO), emlak vergilerinde esas alınacak metrekare birim fiyatlarındaki yüksek artışlara karşı 289 dava açtığı, arsa metrekare birim değerleri için Karşıyaka, Balçova, Bornova, Çiğli, Doğanbey, Gaziemir, Konak, Menderes, Narlıdere, Tekeli, Ulucak, Urla, Alaçatı, Çeşme, Özdere belediyelerine; arazi metrekare birim değerleri için İzmir Valiliği'ne karşı açılan davaların çoğunun sonuçlandığı, davalardan

³¹⁹ Turgut CANDAN, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara, 2005, s. 118.

³²⁰ "Hakkari'ye Emlakta Boğaz Değeri Biçildi", <http://www.milliyet.com.tr/2005/11/23/ekonomi/aeko.html>

122'sinin oda lehine veya kısmen lehine sonuçlanırken, 114'ünün mahkemelerce reddedildiği basında yayınlanmıştır³²¹. Görüldüğü gibi, açılan davaların yarısının mahkemece kabul edilerek, birim değerlerin indirilmesi yapılan takdirlerin objektiflikten uzak ve keyfi nitelik taşıdığına bir göstergesidir. Ancak aynı oda yetkilisi tarafından yapılan açıklamada, sadece bir önceki senenin iki katını geçen artışlar için oda tarafından dava açıldığının belirtilmesi karşısında, iki katı geçmeyen artışların hiçbirisinin dava konusu edilmediği göz önüne alınırsa, komisyonun tespit ettiği değerler hukuka aykırı artışlar içerse dahi iki katı geçmediği için yargı tarafından denetlenemeyecek ve mağduriyetler devam edecektir. Yine, odaların üyeleri ticaret erbabı oldukları için genelde işyerleri ve fabrikaların bulunduğu arsa ve araziler için dava açıldığı, buna karşın daha çok sayıda mükellefi içine alan konut ve meskenler için, istisnai olarak odaların dava açtıkları göz ardı edilmemelidir.

Mükellefle daha yakın ilişkide bulundukları için, asıl dava açması gereken mahalle ve köy muhtarlarının ise uygulamada daha az sayıda dava açtıkları görülmektedir. Bunun öncelikli sebebi, mahallesine veya köyüne belediye tarafından sağlanan hizmetin aksamaması için belediye ile davalı konumda olmak istememeleridir³²². Bu yüzden genelde komisyonda toplantı halindeyken itirazda bulunarak değerlerin tekrar gözden geçirilmesini sağlamaktadırlar. Yine yapılan son düzenlemeyle komisyona verilen düzeltme yetkisi çerçevesinde, dava açılmadan yeniden takdiri gereken hususlarda muhtar, düzeltilmesi gereken değerler için komisyonu harekete geçirmektedir. Muhtarlar tarafından az sayıda dava açılmasının diğer bir nedeni ise, yargılama giderlerinin yüksek miktarda olması ve muhtarlığın bunun için ödeneklerinin olmamasıdır. Gerçi dava açılması için, yargılama gideri olarak cüzi miktarda matbu başvurma harcının ödenmesinin yeterli olduğu düşünülebilir. Ancak davanın karara bağlanabilmesi için gerekli keşif ve bilirkişi incelemelerine ödenen ücretlerin yüksek miktarlarda takdir edilmesi bu tür davaların açılmasını zorlaştırmaktadır. Örneğin, Ankara'da

³²¹ "Emlak Vergileri Mahkemelik Oldu", <http://www.milliyet.com.tr/2005/11/26/ege/aeko.html>

³²² Erdoğan SAĞLAM, "Belediyeler Gelir Olsun Diye Emlak Vergisine Yüklendi", <http://www.milliyet.com.tr/2006/09/16/yazar/saglam.html>

Ovacık Mahallesi Muhtarı tarafından, Keçiören Belediye Başkanlığına karşı açılan davada³²³, yargılama gideri olarak 1.053,90 YTL'na hükmedilmiş ve söz konusu giderler ancak mahalle sakinlerinden toplanan paralarla karşılanabilmiştir.

Kimi zaman da dava açma yetkisi verilen kuruluşlar tespit edilen her konuya dava açmaktadırlar. Örneğin Çankaya belediyesince tespit edilen asgari birim değerlerine Çankaya belediyesine bağlı istisnasız bütün mahalle muhtarlıkları için Ankara Ticaret Odasınca dava açılmıştır. Böylesine yaygın bir yargı yoluna başvuru da idareyi işleyemez hale getirecektir. Ve bu durum hakkın kötüye kullanılması örneğidir³²⁴.

B. MÜKELLEFLERİN DURUMU

Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı yükümlüler doğrudan davacı olamamaktadırlar.

Yasal düzenleme gereği, arsa ve/veya arazilerde de sahiplerinin takdir edilen değerleri dava konusu yapma hakları yoktur³²⁵. Oysa bu değer, emlak vergisi yükümlüsünün ödeyeceği verginin matrahına esas değeri oluşturmaktadır³²⁶. Söz konusu değerlere karşı mükelleflerce dava açılmadığı gibi herhangi bir idari itiraz yolu da öngörülmemiştir.

Takdir komisyonları tarafından belirlenen arsa ve arazilere ait asgari birim değer tespitlerine karşı mükelleflerce dava açılmaması eleştirilmektedir. Anayasa'nın "hak arama hürriyeti"ni düzenleyen 36. maddesinin birinci fıkrasında yer alan, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan

³²³ Ankara 5. Vergi Mahkemesinin, 30.03.2006 gün ve 2005/1518 E., 2006/364 K. Sayılı kararı.

³²⁴ Atilla İNAN, "Emlak Vergisine Esas Asgari Değer Tespitine İtiraz Yetkisi ve Bu Konudaki Yetkinin Kötüye Kullanılması", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 363, 1 Mart 2002, s. 97.

³²⁵ SEVİĞ, "Emlak Vergisi Değer Tartışması", [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/25-01-2002\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/25-01-2002(2).htm)

³²⁶ Şükrü KIZILOĞLU – Zuhal KIZILOĞLU, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Ankara, 2008, s. 309.

faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.” hükmü ile “yargı yolu” başlıklı 125. maddesinde düzenlenen “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” hükmü uyarınca, kişinin dava hakkının sınırlanamayacağı, elinden alınamayacağı, takdir komisyonu kararlarının idari bir işlem olduğu ve yargı yolunun açık bulunduğu savunulabilir³²⁷.

Ancak, sadece ilgili kurum ve teşekküllerin dava açma yetkisinin bulunduğunu düzenleyen Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının ikinci bendinin, Emlak Vergisi mükelleflerinin dava açma hakkını ortadan kaldırdığı ve bu nedenle Anayasa’nın 36. maddesine aykırı olduğu öne sürülerek iptali için Anayasa Mahkemesinde açılan iptal davasında Anayasa Mahkemesi 19.03.1987 günlü, 1986/5 E., 1987/7 K. sayılı kararıyla söz konusu düzenlemenin Anayasa’nın yukarıda değindiğimiz hükümlerine aykırı olmadığı sonucuna varmıştır.

Sözü edilen kararda Anayasa Mahkemesi, “Bu metinden açıkça anlaşıldığı gibi takdir komisyonlarının kararlarına karşı, Emlak Vergisi mükelleflerine doğrudan bir dava hakkı tanınmamıştır. Ancak, bu durumun, dilekçede öne sürüldüğü gibi Anayasa’nın “hak arama hürriyeti”ni düzenleyen 36 maddesinin birinci fıkrasına, dilekçede değinilmediği halde söz konusu iddia ile ilgili olan ve gerekçe ile bağlı olmayan mahkememizin re’sen dikkate aldığı “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” diyen Anayasa’nın 125. maddesinin birinci fıkrasına aykırı bir yönü yoktur. Çünkü, mükellefin dava hakkı; takdir komisyonlarının kesinleşen asgari arsa ve arazi birim değerleri üzerinden vergi tarhiyatı yapıp, mükellefe tebliğ edildikten sonraki aşamada mevcuttur. Her ne kadar beyan sahibinin beyan ettiği matraha itirazı söz konusu değilse de, asgari ölçüdeki beyanın, ihtirazî kayıtla verilmesi mümkün olduğu gibi, asgari ölçünün altında beyanda bulunmayı engelleyen bir hüküm yoktur. Söz konusu madde ile, takdir komisyonlarının kararlarına karşı mükellefe doğrudan itiraz ve dava açma hakkı tanınmaması,

³²⁷ KIZILOT - KIZILOT, a.g.e., s. 308, 309.

milyonlarca mükellefi bulunan Emlak Vergisinin tahakkuk ve tahsilini mümkün kılmak amacına yöneliktir. Verginin tarh edilip tebliğinden sonra, mükellefin takdir komisyonu kararlarını da kapsayan dava hakkı doğmaktadır. Bu nedenle söz konusu fıkranın ikinci bendinin Anayasa'nın 36. ve 125. maddelerine aykırı bir yönü yoktur” gerekçesiyle, söz konusu maddenin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine, oybirliğiyle karar vermiştir.

Takdir aşamasında dava açma hakkı olmayan mükelleflerin ödeme aşamasında dava açıp açamayacakları ise tartışmalı bir konuyu oluşturmaktadır. Danıştay takdir aşamasında dava açma ehliyeti bulunanlar tarafından davanın açılmaması veya açılan davanın reddedilmesi suretiyle kesinleşen asgari ölçüde birim değerlerine karşı mükelleflerin ayrıca bir dava hakkının bulunmadığı görüşündedir. Son olarak verdiği kararla da “...213 sayılı Vergi Usul Kanunun mükerrer 49/b maddesi uyarınca takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdirlerine karşı, yalnızca Ticaret ve Ziraat Odaları ile mahalle muhtarlıklarının dava açma ehliyeti olduğu, davacı tarafından, sahibi bulunduğu taşınmazlara ilişkin metrekaresi birim fiyatlarının çok yüksek belirlendiği sebebiyle iptali için şahsen dava açılmasında yasal isabet bulunmadığı, dava konusu tahakkuklara ilişkin olarak da bu tahakkuklara dayanak teşkil eden metrekaresi birim fiyatlarının kesinleşmiş olduğu...”³²⁸ gerekçeleriyle özel bir şirketin açtığı davayı reddeden vergi mahkemesi kararını onayarak bu düşüncesini pekiştirmiştir. Bu kararlar istikrar kazanmış durumda. Ancak bu görüş Anayasa'nın “hak arama özgürlüğü”nü düzenleyen 36'ncı maddesi ile “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı açıktır” diyen 125'inci maddesine açıkça aykırılık teşkil etmektedir. Kaldı ki Anayasa Mahkemesi de yukarıda değindiğimiz kararında, her ne kadar mükellefe takdir aşamasında dava açma hakkının verilmediğini kabul etse de, mükellefin dava hakkının; takdir komisyonlarının kesinleşen asgari arsa ve arazi birim değerleri üzerinden vergi tarhiyatı yapılıp, mükellefe tebliğ

³²⁸ Danıştay 9. Dairesinin 16.11.2006 gün, 2006/4836 E., 2006/4582 K. Sayılı kararı.

edildikten sonraki aşamada mevcut olduğunu, açılan davanın bakılması gerektiği görüşünü taşımaktadır.

Asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri kimi zaman çok yüksek takdir edilmekte ve bu nedenle vatandaşlar mağdur edilmektedir. Ancak dava açma yetkisi konuyla menfaat ilişkisi olan kişilere tanınmamıştır. Menfaati zarara uğrayan hak sahipleri sadece değinilen kurum ve kuruluşları harekete geçirerek, asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer tespitlerine karşı dava açılmasını sağlayabilirler. Dava açma yetkisi olanlar da ilgili kişinin isteğini her zaman dikkate almamaktadır. Çoğu kez vatandaşın haberi olmaksızın ve herhangi bir dava açılmaksızın belirlenen değerler kesinleşmektedir. Emlak Vergisine esas olan asgari birim değerlerine karşı dava açma konusunda, konuyla menfaat bağı olan bireye hak verilmemesi hukuk devleti açısından büyük bir eksiklik³²⁹.

Bu durum Anayasa ve hukukun genel prensiplerine aykırıdır. Kurum, teşekkül ve ilgili mahalle ve köy muhtarları da dava açabilmeli, mükellef de dava açabilmeli. Hiç değilse mahalle muhtarı ve köy muhtarı dava açmaz ise mükellefin dava açma hakkı olmalıdır³³⁰.

Sonuç olarak, emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için idari nitelikte bir tasarrufa karşı yargı yolunun kapatılması veya yargı yoluna başvuru hakkının mükelleflerden alınıp, mükelleflerin ilgisi olup olmadığı tartışmalı olan kurum ve kuruluşlara verilmesi Anayasal buyrukla çelişen bir durumdur³³¹.

Dava açma hakkının mükelleflere de tanınması halinde, açılacak davaların çok fazla olacağı korkusu, dava açma hakkının elden alınmasının gerekçesi olamaz³³².

³²⁹ İNAN, a.g.m., s. 97.

³³⁰ Y. Ziya ERÇOKLU, “Büyükşehir Belediyesi Olan Yerlerde Emlak Vergisi İki Misli Fazla Ödenecek”, Maliye ve Sigorta Yorumları”, Sayı: 367, 1 Mayıs 2002, s. 127.

³³¹ KIZILOT - KIZILOT, a.g.e., s. 309.

³³² ERÇOKLU, a.g.m., s. 127.

IV. YARGI YERLERİNİN AÇILAN DAVALAR KARŞISINDAKİ TUTUMU

Emlak vergisinde matrah tespit işlemlerine karşı açılan davalarda vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın nasıl bir tutum sergilediği aşağıdaki başlıklar altında anlatılmaktadır.

A. VERGİ MAHKEMELERİNCE VERİLEN KARARLAR

İlk derece mahkemesi olarak açılan davalara bakan vergi mahkemeleri, teknik bilgi ve ihtisası gerektiriyor olması nedeniyle karar verebilmek için genel olarak mahallinde keşif ve bilirkişi incelemesine gitmişlerdir. Bilirkişilerden asgari vergi değeri takdir edilecek mahalle, cadde ve sokakların iş merkezine olan uzaklığı, yakınlığı ve ulaşım durumu ve imkanları, elektrik, su, kanalizasyon gibi belediyenin alt yapı hizmetlerinin mevcut olup olmadığı, bölgenin nüfus ve yapı planlarına ve mahallenin topografik durumu ile özelliklerinin karşılıklı kıyaslanmak suretiyle üstünlük ve düşüklük nedenleri de belirtilerek, uygulanması gereken arsa asgari birim değerlerinin tespiti istenmiş, bilirkişilerce vergi değerinin oluşumunu etkileyen bu faktörlerden başka enflasyon durumu, asgari vergi değeri oranları, emsal ve nisbi emsal olabilecek yakın mahalle, cadde ve sokaklar için takdir edilen vergi değerleri ile merkez komisyonunca önerilen değerlerde dikkate alınmak suretiyle asgari birim değerler tespit edilmiş, mahkemelerde genelde bilirkişi raporu doğrultusunda birim değerlerin indirilmesi yönünde karar vermişlerdir³³³.

³³³ Ankara 5. Vergi Mahkemesi (2005/1518 E., 2006/364 K.), Ankara 1. Vergi Mahkemesi (2001/1056 E., 2001/1244 K.), Diyarbakır Vergi Mahkemesi (1997/98 E., 1997/205 K.).

B. DANIŞTAY TARAFINDAN VERİLEN KARARLAR

Danıştay'ın da, yukarıda değindiğimiz hususları dikkate alarak karar veren vergi mahkemesi kararlarını genelde onadığı³³⁴, Büyükşehir belediyesi olan yerlerde yapılan takdirlerde merkez komisyonunca verilen takdir kararlarının kesin ve icrai nitelikte bir işlem olmadığı bahsiyle merkez komisyonunca verilen karara karşı açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararını bozduğu³³⁵, mükellef tarafından tahakkuk işlemi ve dayanağı olan asgari metrekare birim değerlere karşı açılan davayı mükellefin yasal düzenlemeye göre birim değerlere karşı dava açamayacağı, tahakkuk işleminin de dayanağı olan metrekare birim değerlerin kesinleşmiş olduğu gerekçesiyle reddettiği görülmektedir.

V. EMLAK VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ İLE İLGİLİ UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE BU SORUNLARIN GİDERİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

Emlak vergisi, yaklaşık 22 milyon mükellefi olması nedeniyle³³⁶, çok geniş bir kesime hitap eden bir vergidir. Emlak vergisinde 1972 yılında beyan esasının kabul edilmesi ile ilgili sorunlar, aradan geçen 30 yıl süresince giderilememiş ve her beyan döneminde yeni sorunlar ortaya çıkmıştır³³⁷.

³³⁴ Danıştay 9.Daire (2006/1119 E., 2006/3075 K.), (2006/602 E., 2006/705 K.), (2006/1157 E., 2006/1457 K.), (2006/1149 E., 2006/1280 K.), (2006/717 E., 2006/1212 K.), (2006/1177 E., 2006/1481 K.).

³³⁵ Danıştay 9.Daire (2006/10 E., 2006/767 K.).

³³⁶ ÇOMAKLI, a.g.m., s. 3.

³³⁷ Şükrü KIZILOĞLU, "Servetlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Öneriler", Maliye Seçme Yazılar, Editörler: Binnur ÇELİK – Fatih SARAÇOĞLU, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ni Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, 1. Baskı, Ankara, Nisan 2003, s. 76.

Emlak vergisinin belediyelere devredilmesiyle birlikte bu sorunlar kendini göstermektedir³³⁸. Emlak vergisinin belediyelere devredilmesiyle, vergilerin beyanlarını toplayıp arşivleme ve vergileri tahsil etme görevleri de belediyelere yüklenmiştir. Verginin idaresi konusunda Maliye sadece bazı genel tebliğleri çıkarma ve yasanın takdirine bıraktığı (genel beyan süresini kısaltma, belediyelerin vergi toplamada uyacağı kurallar gibi) konularda bir eşgüdüm merkezi görevini üslenmiştir³³⁹.

Özellikle 2002 yılı genel beyan döneminde, arsa metrekaresi değerlerinin takdirinde ortaya çıkan tartışmalar ve gelen tepkiler üzerine, genel beyanın iptal edilip, emlak vergisi yasasında değişikliğe gidilmesi, sorunları daha da arttırmıştır³⁴⁰.

2002 yılına ilişkin emlak vergisi tarh, tahakkuk ve tahsili ile ilgili olarak, gerek arsa metrekaresi birim değerlerinin tespiti, gerekse 4751 Sayılı Kanun ile Emlak Vergisi Kanununun bazı maddelerinin değiştirilmesine bağlı olarak karmaşa yaşanmış ve emlak vergisi tarh, tahakkuk ve tahsili ile görevlendirilmiş bulunan belediyeler de dahil (fakat daha çok mükellefler), yaşanan bu karmaşada vergilerin ne zaman ve hangi tutarda ödenmesi gerektiği, beyanname verme zorunluluğunun bulunup bulunmadığı konusunda tereddüde düşmüş bulunmaktadır³⁴¹.

2002 yılında dört yıllık süre dolduğundan emlak vergisi mükellefleri, 2002 yılı için Maliye Bakanlığı'nca genel beyana davet edilmişlerdi. Yani 2002 yılında bina, arsa ve arazi için emlak vergisi beyannamesi verilecekti. Fakat 2002 yılına ilişkin vergi değeri ve emlak vergisinin hesabında dikkate alınacak ölçüler, 1998 genel beyan dönemine göre anormal ölçüde artış göstermiş ve tepkilere neden olmuştur.

³³⁸ KIZILOT, a.g.m., s. 76.

³³⁹ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 262.

³⁴⁰ KIZILOT, a.g.m., s. 76.

³⁴¹ Meltem SAĞLAM, "2002 Yılı Emlak Vergisi Birinci ve İkinci Taksit Tutarlarının Tespiti ve Ödenmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 258, Şubat 2003, s. 145.

Bu tepkinin nedenleri;

- Takdir komisyonlarınca takdir edilen arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim metrekare değerlerinde 1998 genel beyan dönemine göre 70 kata varan oranlarda artışlar yapılması,

- Bina vergi değerlerinin hesabında esas alınacak bina metrekare birim değerlerinin 1998 genel beyan dönemine göre 10 kat artırılması,

- 3030 sayılı Kanunun uygulandığı büyükşehir belediye sınırı ve mücavir alanlar içindeki yerlerde Emlak Vergisi oranlarının % 100 artırılmasıdır³⁴².

Memleketimizin tamamı itibariyle yaptırılan arsa ve arazi takdirlerinin bölgeler, mevkiler, semtler, caddeler, sokaklar vs. itibariyle birbirlerine ahenk sağlamayacak şekilde yapılması, kamuoyunun tepkisi, vergi idaresinin bu tepkilere kulak vermesi ve Kanun Koyucunun meseleye el atmasıyla, yeni düzenlemelere gidilmiştir³⁴³.

Ortaya çıkan durum ve tepkilere karşı 3.4.2002 tarih ve 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunla, sadece arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin takdir kararlarının takdir komisyonlarınca incelenerek yeniden takdir edilmek suretiyle karara bağlanması öngörülmüştür. Arsa ve araziye ait asgari ölçüde birim değerlerinde belki bazı azaltmalar yapılabilir ancak fazla bir indirim beklenmemelidir. Ayrıca, bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ve büyükşehir belediyesi bulunan yerlerdeki % 100 artırımlı vergi oranları ile ilgili herhangi bir yeni hüküm getirilmemiştir. 4751 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sıkıntıları gidermekten uzak görünüyor. Bunun

³⁴² İrfan ERMİN, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-3”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 369, 1 Haziran 2002, s. 56.

³⁴³ Ahmet ÖZDEMİR, “Emlak Vergisinin İkinci Taksidi”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 380, 15 Kasım 2002, s. 86.

karşılığında da mükellefin beyan hakkı elinden alınmış, herhangi bir itiraz hakkı da tanınmamıştır³⁴⁴.

Son olarak, vatandaşların açıklanan değerleri yüksek bulması ve benzer yerler için çok farklı rakamlar uygulanması üzerine, 12.07.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5538 sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 22. madde ile belediyelere arsa ve arazi metrekare birim değerlerini düzeltme yetkisi verilmiştir. Fakat yukarıdaki bölümlerde de bahsedildiği gibi bu düzenleme ile de sorun giderilememiştir. Bu düzenleme ile belediyelere tespit edilen değerleri düzeltme yetkisi verilmişken bazı belediyeler, geçen yıl tespit edilen değerlerde herhangi bir değişiklik yapmamış, buna karşılık birçok belediye mevcut değerleri daha da arttırma yoluna gitmiştir.

A. ARSA, ARAZİ VE BİNA METREKARE BİRİM DEĞERLERİNDEKİ ARTIŞ ORANINA İLİŞKİN SORUN

Emlak vergisi matrahının saptanmasında, arsa ve bina metrekare birim değerlerinin belirlenmesi önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Bu konuda dikkat çekici birkaç örnek vermek gerekirse³⁴⁵;

- Aynı ilde, farklı belediye sınırları içindeki taşınmazların arsa metrekare değerlerinin tespitinde, arsa değeri daha düşük olan bir semtteki arsa, arsa değeri yüksek olan bir semtteki arsa değerinin de üzerinde takdir olunabilmekte ve bundan dolayı ciddi sorunlar ortaya çıkmaktadır.

- Arsa metrekare birim değerlerinin tespitinde, önceki tespitlere kıyasla yapılan artışlarda oransal bir sınır olmayışı, bazı belediyelerin yüzde 5.000 ya da 10.000'lik hatta yüzde 20.000'lik değer artışı yapmalarına neden olabilmektedir.

³⁴⁴ ERMİN, "Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-3", s. 56.

³⁴⁵ KIZILOĞ, a.g.m., s. 78.

Bu konuda Türkiye genelinde, çok sayıda örnek vardır. Somut bir örnek olarak, Ankara'nın Çankaya semtindeki, aşağıdaki takdirler verilebilir.

Tablo: 3

**ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ EMLAK VERGİSİ ARSA METREKARE
DEĞERLERİNDEKİ ARTIŞI GÖSTEREN ÇİZELGE.**

ANKARA ÇANKAYA BELEDİYESİ EMLAK VERGİSİ ARSA METREKARE DEĞERLERİNDEKİ ARTIŞ				
SEMT	1998 (Milyon TL)	2002 (Milyon TL)	Değeri Kaç Kat Arttı?	Vergisi Kaç Kat Artacak?
Necatibey Cd.	30	1.000	33	66
Hoşdere Cd.	12	500	42	84
Azerbaycan Cd. Bahçelievler	5,5	250	45	90
Tunus Cd. Kavaklıdere	10	500	50	100
GMK Bul. Anıttepe	16	1.000	62	124
Tunalı Hilmi Cd. Kavaklıdere	5,5	350	64	128
Büklüm Sok. Barbaros Bul.	4,5	300	67	134
Kennedy Cd. Barbaros Bul.	5	350	70	140
Bilir Sok., Billur Sok. ve Güniz Sok.	4,5	350	78	156
Yahya Galip Cd.	15	1.500	100	200

Kaynak: KIZILOĞLU Şükrü, "Servetlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Öneriler, Maliye Seçme Yazılar, Editörler: Binnur ÇELİK-Fatih SARAÇOĞLU, GÜİİBF'yi Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, 1. Baskı, Ankara, Nisan 2003, s. 78.

Bina metrekare değerlerindeki artış, enflasyon oranının ya da inşaat sektöründe uygulanan bazı katsayıların çok üzerinde olabilmektedir³⁴⁶.

Örnek olarak, evlerin, diğer ticarethane ve işyerlerinin 1998-2002 yılları bina metrekare değerleri, aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo: 4
EVLERİN ASGARİ METREKARE MALİYET BEDELİNDEKİ DEĞİŞİMİ
GÖSTEREN ÇİZELGE.

EVLERİN ASGARİ METREKARE MALİYET BEDELİNDEKİ DEĞİŞİM (BİN TL)						
İnşaatın Sınıfı	Betonarme Karsas		Yığma Kagir		Ahşap	
	1998	2002	1998	2002	1998	2002
Lüks İnşaat	26.550	251.987	20.480	197.794	35.130	333.421
1. Sınıf İnşaat	16.580	157.362	13.500	128.129	22.810	216.633
2. Sınıf İnşaat	11.070	105.066	8.800	83.521	14.890	141.322
3. Sınıf İnşaat	7.840	74.410	6.550	62.168	7.460	70.804
Basit İnşaat	4.390	41.666	2.080	19.742	2.600	24.676

Kaynak: KIZILOT Şükrü, "Servetlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Öneriler, Maliye Seçme Yazılar, Editörler: Binnur ÇELİK-Fatih SARAÇOĞLU, GÜİİBF'yi Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, 1. Baskı, Ankara, Nisan 2003, s. 79.

³⁴⁶ KIZILOT, a.g.m., s. 78.

Tablo: 5
DİĞER TİCARETHANE VE İŞYERLERİNİN ASGARİ METREKARE
MALİYET BEDELİNDEKİ DEĞİŞİMİ GÖSTEREN ÇİZELGE.

DİĞER TİCARETHANE VE İŞYERLERİNİN ASGARİ METREKARE MALİYET BEDELİNDEKİ DEĞİŞİM (BİN TL)						
İnşaatın Sınıfı	Betonarme Karsas		Yığma Kagir		Ahşap	
	1998	2002	1998	2002	1998	2002
Lüks İnşaat	33.370	316.716	26.650	252.937	36.340	344.904
1. Sınıf İnşaat	23.340	221.522	17.380	164.955	25.420	241.262
2. Sınıf İnşaat	14.720	139.707	10.440	99.087	16.030	152.141
3. Sınıf İnşaat	10.710	101.650	6.960	66.058	11.660	110.667
Basit İnşaat	3.820	36.256	2.730	25.910	2.910	27.620

Kaynak: KIZILOT Şükrü, "Servetlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Öneriler, Maliye Seçme Yazılar, Editörler: Binnur ÇELİK-Fatih SARAÇOĞLU, GÜİİBF'yi Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, 1. Baskı, Ankara, Nisan 2003, s. 79.

Ortaya çıkan durum ve tepkilere karşı 3.4.2002 tarih ve 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunla, arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin takdir kararlarının takdir komisyonlarınca incelenerek yeniden takdir edilmesi suretiyle bu sorun giderilmeye çalışılmıştır.

4751 sayılı kanunla 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 20. maddenin (b) fıkrasında; 2002 yılında yapılacak genel beyana esas olmak üzere 2001 yılında yapılmış olan arsa ve arazilere ait asgari ölçüde

birim değer tespitlerine ilişkin takdir kararlarının, takdir komisyonlarınca bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren otuz gün içinde incelenerek, arsa ve arazilerin takdir işleminin yapıldığı tarihteki asgari ölçüde birim değerlerinin yeniden takdir edilmek suretiyle karara bağlanacağı düzenlenmiştir.

Yani bu hükme göre, 2002 yılı genel beyan dönemi için 2001 yılında yapılmış olan arsa ve arazilere ait metrekare birim değer tespitlerine ilişkin takdir kararları takdir komisyonlarınca yukarıdaki hükmün yürürlüğe girdiği 9 Nisan 2002 tarihinden itibaren 30 gün içinde incelenerek, yeniden takdir edilmek suretiyle karara bağlanması gerekmektedir. Bu sürenin yeterli olup olmadığı düşünülebilir. Ancak, dengesiz değer tespitlerinin, örneğin bir cadde veya sokağın iki tarafındaki farklı değer tespitleri, ekonomik bakımından gelişmiş yerlerdeki değer tespitlerinin daha az gelişmiş yerlerdeki değer tespitlerinden daha düşük olması gibi düzeltilmesi, gerçeğe uymayan değer takdirlerinin dengelenmesi beklenmelidir³⁴⁷.

10.4.2002 tarih ve 2002/1 seri numaralı Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesinde yeniden takdir sırasında uyulacak esaslar belirtilmiştir. Bu İç Genelgede, takdir komisyonlarınca arsa ve arazilere ilişkin olarak 2002 yılı için 2001 yılında asgari ölçüde takdir edilmiş bulunan metrekare birim değerlerinin incelenmesi sonucu değiştirilmesi gerekli görülen değerlerin değiştirileceği, yapılan inceleme sonucu herhangi bir değişiklik yapılmasına gerek bulunmayan metrekare birim değerlerin ise aynen takdir edilebileceği düzenlenmiştir.

İç Genelgede sözü edilen “değiştirilmesi gerekli görülen değerler” ve “değiştirilmesine gerek bulunmayan değerler”in saptanmasında takdir komisyonunun esas alacağı ölçüt ne olacaktır? 2001 yılında yapılan birim değer takdirlerinde ölçü o kadar elden kaçmıştır ki, 2002 yılında yeniden yapılacak değer takdirleri ne ölçüde adil olabilecektir. İç Genelgenin yukarıya

³⁴⁷ ERMİN, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-3”, s. 56, 57.

alınan ifadesi de bu konuda mükellefi koruyucu fazla bir şey getirmemektedir³⁴⁸.

İç Genelgede; bir cadde veya sokağın bir tarafının bir belediyeye diğer tarafının ise diğer bir belediyeye ait olması halinde, farklı takdir komisyonlarınca yapılacak takdirlerde ortaya çıkabilecek değer farklılıklarını en aza indirmek ve vatandaşların mağduriyetini önlemek bakımından, takdir komisyonları arasında gerekli eş güdümün sağlanarak olabildiğince uyumsuzlukların giderilmesine çalışılacağı da düzenlenmiştir.

Yine bu iç genelgede yer alan diğer bir düzenlemeye göre; takdir komisyonlarınca takdir edilecek arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri dört yıl süreyle geçerli olacaktır. Ancak vergi değerini tadil eden sebeplerin bulunması nedeniyle mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesabında, söz konusu değerler gelecek yıllarda Emlak Vergisindeki yıllık artış oranı olan yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak dikkate alınacağından, değer tespiti yapılırken ileriye yönelik muhtemel değer artış ve azalışı gibi faktörler üzerinde durulmayacaktır. Buna göre takdirler, takdir işlemlerinin yapıldığı tarihteki asgari ölçüdeki birim değerlere göre gerçekleştirilecektir.

2006 yılına gelindiğinde aynı sorunun halen daha devam ettiği görülmüştür. Yine vatandaşların 2005 yılında takdir edilen ve açıklanan değerleri yüksek bulması ve benzer yerler için çok farklı rakamlar uygulanması üzerine, temmuz ayında birim değerlerin düzeltilmesi için yeni bir Kanun daha çıkarıldı. 12.07.2006 tarih ve 5538 sayılı bu Kanunla, arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin takdir kararlarının takdir komisyonlarınca incelenerek yeniden takdir edilmesi suretiyle bu sorun giderilmeye çalışılmıştır.

5538 sayılı kanunla 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 22. maddenin 1. fıkrasında; takdir Komisyonlarınca 2005 yılında

³⁴⁸ ERMİN, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-3”, s. 58.

yapılan arsa ve arazilere ait asgarî ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin takdir kararlarının, anılan komisyonlarca bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren otuz gün içinde incelenerek, arsa ve arazilerin takdir işleminin yapıldığı tarihteki asgarî ölçüde birim değerlerinde düzeltmeye gerek görülenlerin yeniden takdir edilmek suretiyle karara bağlanacağı düzenlenmiştir.

Yani bu hükme göre, 2006 yılı genel beyan dönemi için 2005 yılında yapılmış olan arsa ve arazilere ait metrekare birim değer tespitlerine ilişkin takdir kararları takdir komisyonlarınca yukarıdaki hükmün yürürlüğe girdiği 12 Temmuz 2006 tarihinden itibaren 30 gün içinde incelenerek, yeniden takdir edilmek suretiyle karara bağlanması gerekmektedir.

Yapılan yeni düzenlemelerde bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile ilgili herhangi bir yeni hüküm getirilmemiş olması, arsa ve arazi birim metrekare değerleriyle ilgili olarak da takdir komisyonlarının daha önce tespit ettikleri değerlerde vergiyi azaltıcı yönde ciddi değişiklikler yapmayacağı göz önüne alındığında, emlak vergisinde sıkıntı yaratan bu sorunun aynen ortada durduğu görülmektedir³⁴⁹.

Bu sorunların giderilebilmesi için belediyelerin yasalara uyup uymadığı, ülke genelinde vergilerin alınmasında eşgüdüm olup olmadığı merkezden izlenmelidir. Gerekirse Maliye görevlerini kötüye kullandıklarına dair belirtiler ve şikâyetler olan belediyeler üzerinde inceleme yapmalı, yasa dışına çıkan işlemler konusunda soruşturma açmalıdır. Belediyelerin, yasayı bütün yurttaki aynı şekilde yorumlamalarını, aynı nesnel ölçülere dayandırmalarını sağlamak Maliye'nin görevidir. Fakat Maliye'nin hiçbir gelir elde etmediği emlak vergisinin uygulanmasının selameti için kendi kaynaklarını kullanmada cömert davranacağını ummak da gerçekçi değildir³⁵⁰.

³⁴⁹ SARISU, a.g.m., s. 240.

³⁵⁰ BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, s. 262.

B. MERKEZ KOMİSYONU KARARLARINA UYMA ZORUNLULUĞUNUN OLMAYIŞI

Emlak Vergisi Kanunu'nda 4751 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu, Emlak Vergisi Kanunu'nun geçici 20. maddesinin (b) bendi ve Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 49. maddesinin (b) bendine göre, Büyükşehir bulunan illerde, belediyeler bünyesinde oluşturulan takdir komisyonu kararlarını inceleyecek bir merkez komisyonunun kurulması öngörülmüştür.

Ancak kanunda bu konuda bir boşluk bulunmaktadır. Çünkü merkez komisyonlarınca değiştirilen değerlere, belediyelerce uyulmayıp yine önceki takdir edilen değerlerde direnilebilmektedir³⁵¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 4751 sayılı kanun ile değişik mükerrer 49. maddesinin (b) bendinin ikinci fıkrasının son cümlesindeki; merkez komisyonlarınca, takdir komisyonlarından farklı değer belirlenmesi halinde bu değerlerin, ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacağı yolundaki hükme bağlı olarak, takdir komisyonlarının belirlediği değerlerin mi, yoksa merkez komisyonlarının belirlediği değerlerin mi esas alınacağı, bir başka ifadeyle merkez komisyonlarının belirlediği değerlerin farklı olması halinde, takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılırken, bu farklılığın hangi ölçüde dikkate alınacağı konusunda farklı görüşler ve uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Takdir komisyonları merkez komisyonlarınca belirlenen değerleri aynen takdir edebileceklerdir. Ancak merkez komisyonlarının belirlediği değerler dışında farklı bir değer belirleme yetkileri var mıdır? İlk defa uygulanan bu sistemde çoğunlukla merkez komisyonlarının takdir ettiği değerler, takdir komisyonlarının belirlediği değerlerin oldukça altında kalmakta ve takdir komisyonlarının belirlediği değerlerin beşte birine kadar düşürülebilmektedir. Bu durum emlak vergisini

³⁵¹ KIZILOT, a.g.m., s. 79, 80.

toplamakla görevli belediyeden iki üyenin bulunduğu ve başkanı aynı zamanda belediye başkanı olan takdir komisyonlarının, merkez komisyonunun belirlediği bu denli düşürülmüş değerleri nasıl ve hangi ölçüde dikkate alacağı konusunda tereddüde düşürmektedir³⁵².

Bazı takdir komisyonları zorunlu olarak merkez komisyonlarının belirlediği değerlerin esas alınması gerektiği şeklinde yorum yaparak zorunlu olarak bu değerleri esas alırken, bazıları ise, merkez komisyonunun belirlediği değerlerin bağlayıcı olmadığından bahisle takdir ettiği ilk değerleri esas almakta, bazı takdir komisyonları ise takdir ettikleri değerler ile merkez komisyonunun belirlediği değerler arasında kalan bir değeri takdir etmektedirler. Yine bazı takdir komisyonları ise 4751 sayılı yasa yürürlüğe girmeden önceki uygulama kapsamında takdir komisyonlarınca belirlenen değerlerin dava konusu olması sebebiyle vergi mahkemelerince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda bilirkişi heyetince belirlenen ve mahkemelerce benimsenen değerleri esas almakta ve çoğunlukla bu değerler yeni yasa kapsamında merkez komisyonlarının belirlediği değerlerden yüksek olduğu gibi takdir komisyonlarının belirlediği ilk değerlerin de üzerinde kalmaktadır³⁵³.

4751 sayılı kanun uyarınca takdir komisyonlarınca yeniden yapılan arsa metrekare birim değerlerine ilişkin vergi mahkemelerinde görülen davalar sonucu verilen kararlar da farklılık arz etmektedir. Bazı vergi mahkemeleri merkez komisyonunun belirlediği değerlerin bağlayıcı olduğu yolunda kararlar verirken bazıları ise aksi yönde kararlar vermektedir. Ortaya çıkan bu çelişkili durum yasa metninin kesin bir ifade kullanmamasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle merkez komisyonlarını düzenleyen ilgili madde metninde yapılacak bir değişiklik, bu konuda yaşanan sorun büyük ölçüde ortadan kaldırılabilir³⁵⁴. Merkez komisyonu ve takdir komisyonu kararlarının niteliği ve nasıl anlaşılması gerektiği konusundaki çelişkili

³⁵² ATEŞ, a.g.m., s. 262.

³⁵³ ATEŞ, a.g.m., s. 262, 263.

³⁵⁴ KIZILOĞ, a.g.m., s. 80.

uygulamalar, yasada yeni bir düzenleme yapılmadığı takdirde yargı içtihatlarıyla giderilecektir³⁵⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 4751 sayılı yasa ile değişik mükerrer 49. maddesinin (b) bendinin son cümlesindeki; merkez komisyonunca farklı değerler belirlenmesi halinde, bu değerlerin ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacağı yolundaki hükümde “dikkate almak” deyiminin emredici nitelikte olup olmadığı konusu önem arz etmektedir. Yorum yöntemlerine göre “dikkate almak” deyiminin emredici nitelikte olup olmadığını irdeleyecek olursak³⁵⁶:

- Yasanın lafzı (deyimsel) yorumundan hareket edildiğinde, Türk Dil Kurumunun yayımladığı Türkçe Sözlükte “dikkate almak” deyimini hesaba katmak, gereğini düşünmek, göz önünde bulundurmak anlamlarına gelmektedir. Bu deyim kişiye bir hareketi yapıp yapmama konusunda kendi iradesini kullanma özgürlüğü veren bir anlam taşımaktadır. Bu nedenle hükmün emredici ve kesinlik ifade edeceği yolunda katı bir yorum yapma olanağı yoktur. Hükmün lafzıyla ilgili bu analiz, yapılacak yorum açısından yeterli olmayacağından dolayı amaçsal yoruma ve diğer yorum yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

- Normların amaçsal yorumunda, amacın belirlenmesi ve buna göre anlamlandırılması söz konusudur. Lafzi yorumun sonucunu test etmek ya da lafzın açık olmadığı durumlarda normun kapsamını belirlemek üzere amaçsal yoruma başvurulabilir. Vergi kanunlarının en genel amacı, ödeme gücünü tespit etmektir. Dolayısıyla herhangi bir vergi normunun yorumlanmasında bu temel ilke göz önünde tutulmalıdır. 4751 sayılı yasa ile getirilmek istenen amaç taşınmazın vergiye tabi gerçek kıymetinin belirlenmesidir. Bu amaçla merkez komisyonları kurulmak suretiyle takdir komisyonlarının yaptıkları takdirlerin bir kez daha incelenmesi sistemi getirilmiştir.

³⁵⁵ ATEŞ, a.g.m., s. 263.

³⁵⁶ ATEŞ, a.g.m., s. 263, 264.

- Anılan hükmün sistematik yorumunda ise, normun anlamı, yasa içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı araştırılmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 72 ve ilerleyen maddelerinde takdir komisyonlarının kuruluşu, görevleri, yetkileri açıklanmış ve buna göre arsalara ait asgari ölçüde metrekare birim değerlerinin tespitinde asli görev takdir komisyonlarına verilmiştir. Aslında kanun koyucu merkez komisyonlarının yaptığı değer tespitinden sonra, bu iki komisyonun tespit ettiği değerler arasında farklılık bulunması halinde takdir komisyonuna yeniden bir takdir yapma yetkisi vererek takdir komisyonlarının bu konuda asli görevli ve tam yetkili komisyonlar olduğunu vurgulamıştır.

Öte yandan takdir ve merkez komisyonlarının oluşumu gözden geçirildiğinde, merkez komisyonu vali ve defterdar gibi atanmış kişiler ile mesleki teşekküllerinin temsilcilerinden oluşmakta ve komisyonda emlak vergisini toplamakla görevli belediyeye ait bir temsilci bulunmamaktadır. Burada merkez komisyonun teşekkülünde kanun koyucunun güttüğü amaç, özellikle üç adet mesleki teşekkül temsilcisi üyeyi komisyona dahil ederek emlak vergisi mükelleflerinin durumları hakkında merkez komisyonu vasıtasıyla takdir komisyonlarını bilgilendirmek, yol göstermek ve tavsiyede bulunmaktır. Merkez komisyonlarının belirlediği değerlerin kesin olduğu ve takdir komisyonları açısından bağlayıcı olacağı şeklinde yapılacak yorum, Vergi Usul Kanunu'nun sistematğine uygun olmayacağı gibi, Büyükşehir Belediyelerinin bulunduğu illerdeki takdir komisyonlarını da sistemin dışına çıkarır ki, bu da yasanın genel amacına aykırı olacaktır³⁵⁷.

C. BİRDEN FAZLA CEPHEDEN NUMARA ALAN TAŞINMAZLARDA EMLAK VERGİSİNE ESAS ALINACAK DEĞER

Emlak vergisi matrahının hesaplanmasında, birden fazla cadde veya sokağa cepheli bulunan arsalar ile bu arsalar üzerine inşa edilen binalarla

³⁵⁷ ATEŞ, a.g.m., s. 264.

ilgili olarak mükelleflerce verilen emlak vergisi bildirimleri de dikkate alındığında hangi değerlerin esas alınacağı hususunda tereddütler bulunmaktadır. Çünkü emlak vergisi mevzuatında bu konuyla ilgili olarak, taşınmazların vergi değerinin tespitinde hangi cadde veya sokağın metrekare birim değerinin dikkate alınacağı hususunda bir hüküm bulunmamaktadır³⁵⁸.

Bir taşınmazın dört ayrı cepheden numaralandırılması vergi değerini değiştiren bir sebep değildir. Bu durumda yeni bildirimde bulunulması veya başka bir sokak için takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri esas alınarak vergi değerinin hesaplanması söz konusu olmayıp, mükellef tarafından daha önce verilen bildirimde belirtilen sokak veya cadde için takdir edilen arsa değeri esas alınarak vergi değerinin hesaplanması söz konusu olacaktır. Numarataj çalışmalarında belediyece dört ayrı cepheden kapı numarası verilen taşınmazın satın alınması veya bu taşınmaz üzerinde bina inşa edilmesi gibi vergi değerini tadil eden sebebin meydana gelmesi halinde vergi değerinin tespitinde, mükelleflerin verecekleri emlak vergisi bildirimlerinde belirttikleri cadde veya sokak için takdir komisyonlarınca takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değerlerinin esas alınması gerekmektedir³⁵⁹.

Ayrıca kısa ve uzun kenarlardan her ikisine cephesi bulunan arsalar ile bu arsalar üzerine inşa edilen binalarla ilgili olarak, vergi değerinin hesaplanmasında takdir komisyonlarınca takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değerlerinden hangi cadde veya sokağa ait olan değer esas alınacağı hususunda da tereddütler yaşanmaktadır. Emlak vergisi mevzuatında birden çok cadde veya sokağa cephesi bulunan arsalar ile bu arsalar üzerine inşa edilen binalarla ilgili olarak verilecek arsa veya bina vergisi bildirimlerinde en uzun cadde veya sokağın esas alınacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, birden çok cadde veya sokağa

³⁵⁸ Saim GÜREŞ, “Birden Fazla Cepheden Numara Alan Gayrimenkullerin Emlak Vergisi Uygulamasında Esas Alınacak Değer”, Yaklaşım, Yıl: 15, Sayı: 179, Kasım 2007, s. 207, 208.

³⁵⁹ GÜREŞ, “Birden Fazla Cepheden Numara Alan Gayrimenkullerin Emlak Vergisi Uygulamasında Esas Alınacak Değer”, s. 207, 208.

cephesi bulunan arsalar ile bu arsalar üzerine inşa edilen binalarla ilgili olarak numarataj çalışmalarında belediyece kapı numarası verilen cephe bulunmakta ise bu cephe için, belediyece kapı numarası verilmiş cephe bulunmaması halinde ise mükelleflerin verecekleri emlak vergisi bildirimlerinde belirttikleri cadde veya sokak için takdir komisyonlarınca takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değerlerinin esas alınması gerekmektedir³⁶⁰.

Sonuç olarak, birden fazla cepheden numara alan taşınmazların emlak vergisi uygulamasında hangi değer esas alınacağı yönünde mevzuatta bir düzenleme bulunmadığından, uygulama birliğinin sağlanması açısından yetkili idarelerce gerekli açıklamaların yapılması gerekmektedir.

D. BİNA DEĞERLERİNİN TESPİTİNDE BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN KONUMUNUN GÖZ ÖNÜNE ALINMAYIŞI

Emlak vergisi matrahının tespitinde ortaya çıkan sorunlardan biri de, matrah tespitinde bağımsız bölümler arasındaki farklılıkların göz önüne alınmamasıdır. Örneğin, binalarda, apartman dairelerine ait asgari değerler beyan edilirken, 100 metrekare büyüklüğünde olan, ikinci kat, caddeye cepheli bir daire ile aynı büyüklükte, bodrum kattaki güneş görmeyen bir dairenin değeri aynı hesaplanmaktadır. Hatta bodrum kattaki dairenin diğer daireden 10 metrekare büyük olması halinde, çok daha çarpık bir sonuç ortaya çıkmaktadır³⁶¹.

Emlak vergisinde asgari değer esasına göre vergilemeden uzaklaşıp, beyan esasının getirilmesi, gerek bu konuda gerekse diğer konularda yaşanan sorunları büyük ölçüde ortadan kaldıracabilecektir³⁶².

³⁶⁰ GÜREŞ, “Birden Fazla Cepheden Numara Alan Gayrimenkullerin Emlak Vergisi Uygulamasında Esas Alınacak Değer”, s. 209.

³⁶¹ KIZILOT, a.g.m., s. 80.

³⁶² KIZILOT, a.g.m., s. 79, 80.

SONUÇ

Ülkemizde emlak vergisi belediyelerin kaynak ihtiyaçlarına yönelik kullanılmaktadır. Belediyelerin gün geçtikçe artan kaynak ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için etkin bir emlak vergisi sistemi çok önemlidir.

Etkin bir emlak vergisi sisteminin oluşturulabilmesi açısından da emlak vergisinde seçilecek matrah ve bu matrahın tespitinde izlenecek yöntem önemlidir.

Bu nedenlerden dolayı, emlak vergisi mevzuatlarında en uygun matrah tespit yöntemleri oluşturulmaya çalışılmakta, bu konuda izlenecek yöntem ve esaslar mevzuatta ana hatları ile gösterilmektedir.

Ülkemizde emlak vergisinde beyan sisteminin uygulandığı 1972 yılından bu yana mükellefler genellikle taşınmazların değerlerini rayicine nazaran düşük gösterme eğilimi içine girmişlerdir. Bu durum, vergi hasılatını azaltmış ve vergide adalet ilkesini zayıflatmıştır. Beyan sisteminde görülen aksaklıklar dikkate alınarak emlak vergisinde bina, arsa ve araziler için asgari beyan sistemine geçilmiş ve mükelleflerin bina, arsa ve arazileri için beyan edecekleri değerlerin idarece tespit edilen miktardan az olmaması sağlanmıştır. Ancak bu uygulamada da genelde mükelleflerin beyan ettikleri rayiç değerler, ilan edilen asgari birim metrekare değerler ile asgari bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınarak bulunan asgari beyan değeri civarında kalmıştır. Çok sınırlı sayıdaki mükellef grubu sahip olduğu taşınmazların gerçek değerleri üzerinden vergi öderken mükelleflerin büyük bir bölümünün asgari beyan değeri üzerinden vergi ödemeleri adaletsizliklere yol açmıştır.

Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak ve vergilemede kolaylığı ve basitliği sağlanması amacıyla 4751 sayılı Kanunla dört yılda bir alınmakta olan beyan esası kaldırılmış ve sadece vergi değerini tadil eden nedenlerin

bulunması halinde mükelleflerden bildirim alınmasını sağlamaya yönelik değişikler yapılmıştır.

Ayrıca vergilendirmede basitliği sağlamak amacıyla rayiç bedel yerine takdir komisyonlarınca takdir edilecek arsa ve araziye ilişkin olarak tespit edilen birim değerleri ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınmak suretiyle bulunacak vergi değerinin emlak vergisi tarhına esas alınmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

Fakat, bu çalışmada da ana hatlarıyla ortaya koyulduğu gibi idarenin keyfi takdir yapmaması özellikle objektif esaslar çerçevesinde tespitlerde bulunması için yasal düzenleme yeterli olmamaktadır. Bunun en etkin yolu ise aynı zamanda Anayasada düzenlenmiş bulunan idarenin işlemlerinin hukuka uygunluğunun yargısal denetimine imkan veren yargı yoluna başvurmaktır. Bu çerçevede yargı yoluna başvuru konusu da çalışmamızda değerlendirilmiştir.

Türk Vergi Hukukunda emlak vergisi matrahının incelenip değerlendirildiği bu çalışmada; emlak vergisinde matrah seçimi ve matrah tespit yöntemlerine ilişkin teorik açıklamalara ve mevzuatımızda yer alan emlak vergisi matrah tespit yöntemine ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, yargı kararları ve idari uygulamalar çerçevesinde, mevzuattaki eksiklikler ve uygulamada karşılaşılan aksaklıkların da irdelenmesi suretiyle genel bir değerlendirme yapılmıştır.

KAYNAKÇA

ACAR Abdurrahman, “4751 Sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler, Getirilen Af ve 2002 Yılı Emlak Vergisi Tarh, Tahakkuk ve Tahsil İşlemleri”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt:7, Sayı: 4, Nisan 2002, s. 26-36.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 8. Baskı, Ankara, 2002.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara, 2004.

AKSOY Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul, 1998.

AKŞEHİR M. İrfan, “Emlak Vergisinde “Bildirim Verme ve Süresi” ile Bildirim Dışı Kalan Gayrimenkuller”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 369, 1 Haziran 2002, s. 70-72.

ARSLAN Mehmet, **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara, 2001.

ATEŞ Ömer Faruk, “Arsalara Ait Asgari Ölçüde Metrekare Birim Değerlerinin Tespitinde Takdir ve Merkez Komisyonlarının Niteliği ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 125, Mayıs 2003, s. 259-264.

BAĞDINLI İ. Halil, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Son Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 164, Mayıs 2002, s. 56-63.

BULUTOĞLU Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul, 2004.

BULUTOĞLU Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayıncılık, Sekizinci Baskı, İstanbul, 2004.

CANDAN Turgut, “Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu”, **Danıştay Dergisi**, Yıl: 1987, Sayı: 64-65, s. 8.

COŞKUN Halil, “Emlak Vergisinde Bildim Verme ve Süresi”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:584, 1 Ocak 2005, s. 82-86.

ÇOMAKLI Şafak Ertan, “Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi ve Uygulaması”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt: 12, Sayı: 12, Aralık 2007, s. 3-8.

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

EDİZDOĞAN Nihat – ÖZKER A. Niyazi, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa, Temmuz 2003.

ERÇOKLU Y. Ziya, “Büyükşehir Belediyesi Olan Yerlerde Emlak Vergisi İki Misli Fazla Ödenecek”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 367, 1 Mayıs 2002, s. 125-128.

ERDEM Metin – ŞENYÜZ Doğan – TATLIOĞLU İsmail, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, 3. Baskı, Bursa, Ocak 2003.

ERGİNAY Akif, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 1994.

ERGİNAY Akif, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 16. Baskı, Ankara, 1998.

ERMİN İrfan, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 367, 1 Mayıs 2002, s. 53-55.

ERMİN İrfan, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-3”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 369, 1 Haziran 2002, s. 56-59.

ERMİN İrfan, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Yeni Düzenlemeler-7”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 373, 1 Ağustos 2002, 87-90.

GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, Ankara, 2002.

GÜREŞ Saim, “Birden Fazla Cepheden Numara Alan Gayrimenkullerin Emlak Vergisi Uygulamasında Esas Alınacak Değer”, **Yaklaşım**, Yıl: 15, Sayı: 179, Kasım 2007, s. 207-209.

GÜREŞ Saim, “Emlak Vergisinde Beyan Esasının Kaldırılması ve Bildirim Verilmesi Usulüne Geçilmesi ile Bu Konudaki Uygulama Sonuçları”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002, s. 228-230.

İNAN Atilla, “Emlak Vergisine Esas Asgari Değer Tespitine İtiraz Yetkisi ve Bu Konudaki Yetkinin Kötüye Kullanılması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 363, 1 Mart 2002, s. 96-97.

JOUMARD Isabella, “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemleri – (Tax Systems in European Union Countries)”, Çeviren: Hakan KARABACAK, **Maliye Dergisi**, Sayı: 139, Ocak-Nisan 2002, s. 93.

KARASÜLEYMANOĞLU Sine, “Belediyelerin 1998 Yılı Emlak Vergisi 8 inci Beyan Döneminde Yapacakları Hazırlıklarda Uyulması Gereken Esas ve Usuller”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt: 2, Sayı: 3, Nisan 1997, s. 55-63.

KIRBAŞ Sadık, **Vergi Hukuku**, (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), Siyasal Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara, Eylül 2001.

KIZILOT Şükrü, “Servetlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Öneriler”, **Maliye Seçme Yazılar**, Editörler: Binnur ÇELİK – Fatih SARAÇOĞLU, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’ni Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, 1. Baskı, Ankara, Nisan 2003, s. 66-81.

KIZILOT Şükrü – KIZILOT Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 14. Baskı, Ankara, 2008.

MERCAN Eray – DÜNDAR Mustafa, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler ve 2002 Yılı Emlak Vergisi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 164, Mayıs 2002, s. 27-38.

NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta, 9. Baskı, İstanbul, Ocak 1996.

ORHANER Emine, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, İkinci Baskı, Ankara, 1997.

ÖNCEL Mualla – KUMRULU Ahmet – ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, Eylül 2002.

ÖNER Erdoğan, **Kamu Maliyesi I**, (Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri), Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/282, Ankara, 1986.

ÖZDEMİR Ahmet, “Emlak Vergisinin İkinci Taksidi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 380, 15 Kasım 2002, s. 86-89.

ÖZDEMİR Ahmet, “Emlak Vergisi Mükellefiyeti”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 386, 15 Şubat 2003, s. 120-123.

ÖZDEMİR Ahmet, “Vergi Değeri ve Önemi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 387, 1 Mart 2003, s. 166-169.

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

PEHLİVAN Osman, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, Eylül 2005.

PEHLİVAN Osman, **Vergi Hukuku** (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi), Derya Kitabevi, Trabzon, 2005

SAĞLAM Erdoğan, “Belediyelerin Emlak Vergisi Kanununun 32 inci Maddesine İlişkin Hatalı Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 241, Eylül 2001, s. 53-56.

SAĞLAM Erdoğan, “Belediyeler Gelir Olsun Diye Emlak Vergisine Yüklendi”, <http://www.milliyet.com.tr/2006/09/16/yazar/saglam.html>. (01.04.2008).

SAĞLAM Erdoğan, “Mükellefin Dava Açma Hakkı Yok”, <http://www.milliyet.com.tr/2005/11/24/yazar/saglam.html>. (01.04.2008).

SAĞLAM Meltem, “2002 Yılı Emlak Vergisi Birinci ve İkinci Taksit Tutarlarının Tespiti ve Ödenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 258, Şubat 2003, s. 145-149.

SARISU Ekrem, “Emlak Vergisinde Son Durum”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, s. 232-240.

SARISU Ekrem, “Emlak Vergisi Tartışmaları Erken Başladı”, Finansal Forum, <http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-09-2002.htm>. (01.04.2008).

SAYAR Nihad S., **Kamu Maliyesi** Cilt: 1, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, Sermet Matbaası, 5. Baskı, İstanbul, 1975.

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

SEVİĞ Veysi, “Emlak Vergisi Değer Tartışması”, **Dünya**, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/25-01-2002\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/25-01-2002(2).htm) (01.04.2008).

ŞENER Orhan, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, Beta, 7. Baskı, İstanbul, Ocak 2001.

ŞENYÜZ Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, Eylül 2004.

TOPBAŞ Bayram, “Emlak Vergisinde Sürpriz Artış”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:585, 15 Ocak 2005, s. 102-104.

TURHAN Salih, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2550, İktisat Fakültesi No: 435, İstanbul, Kasım 1977.

TÜRK İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, Ekim 2002.

TÜRK İsmail, **Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, 16. Baskı, Ankara, Haziran 2004.

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

ULUATAM Özhan – METHİBAY Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Beşinci Baskı, Ankara, Ekim 2001.

UYSAL Hilmi, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Ankara, Ekim 2005.

VURAL Mahmut, “Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Son Düzenlemeler”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 533, 15 Kasım 2002, s. 42-46.

“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 111, Mart 2002, s. 249-261.

“Emlak Vergisinde Fahiş Artış”,
[http://www.netbul.com/ekofinans/ekofinansdisp.asp?id=273857\(01.04.2008\)](http://www.netbul.com/ekofinans/ekofinansdisp.asp?id=273857(01.04.2008)).

“Emlak Vergileri Mahkemelik Oldu”,
<http://www.milliyet.com.tr/2005/11/26/ege/aeko.html> (01.04.2008).

“Hakkari’ye Emlakta Boğaz Değeri Biçildi”,
<http://www.milliyet.com.tr/2005/11/23/ekonomi/aeko.html> (01.04.2008).

ÖZET

Emlak vergileri çağımızda yerel yönetimlerin can damarıdır. Ülkemizde de bu vergi belediyelerin kaynak ihtiyaçlarına yönelik olarak kullanılmaktadır. Belediyelerin giderleri nüfus artışı nedeniyle artmakta, nüfusu artan kentte ise taşınmaz mülkler de artmaktadır. Öyleyse taşınmazların vergilendirilmesini sıkıca elinde tutan bir belediye, artan gider ihtiyacı için artan bir matrahı da elinde bulunduracaktır. Bütün sorun bu vergilerin zamanında ve gerçek değerleri üzerinden hesaplanabilmesi ve toplanabilmesidir.

Bu nedenlerle emlak vergisinin hangi matrah üzerinden hesaplanacağı ve bu matrahın belirlenmesinde hangi yöntemin kullanılacağı önem arz etmektedir.

Ülkemiz Emlak vergisi sisteminde daha sağlıklı bir uygulamanın oluşturulabilmesi amacıyla Türk Vergi Hukukunda Emlak Vergisi Matrahının incelendiği ve değerlendirildiği bu çalışmada;

Birinci bölümde; emlak vergisi matrahının teorik kapsamı belirlenerek tarih boyunca geçirdiği gelişme safhaları, emlak vergisinde matrah seçimi ve emlak vergisinde uygulanan matrah tespit yöntemleri konuları üzerinde durulmuş, genel, soyut ve teorik açıklamalar yapılmıştır.

İkinci bölümde; emlak vergisi matrahının Türkiye'deki uygulaması, geçirdiği gelişme safhaları ve mevzuat yönü incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise; teorik bilgiler ışığında, ülkemizde kabul edilen emlak vergisi matrahının değerlendirmesi yapılarak, matrah tespit işlemlerine karşı yargı yoluna başvuru ve emlak vergisi matrahının tespiti ile ilgili uygulamada karşılan sorunlar ve bu sorunların giderilmesine ilişkin öneriler üzerinde durulmuştur.

ABSTRACT

In this era, real-estate taxes are the heartland of local governance. These taxes, in our country, are used in order to meet the source needs of municipalities. Municipality expenditures gradually increase due to the growth of population. Additionally, as a result of this growth, real properties gather head in the cities where population ascend. In that case, a municipality which tightly keeps the control of real estate taxation in hand would retain an increasing tax base to meet the upward expense needs. The whole issue is to be able to calculate and gather these taxes over their actual values at the right time.

For all those reasons, the issues “over which tax base would the real-estate tax be calculated” and “which method would be utilized in order to determine this tax base” have specific importance.

This study, in which “Real-Estate Tax Base within Turkish Tax Legislation” is examined and evaluated for the purpose of creating more salutary implementation on Turkish Real-Estate Tax System, is divided into three main sections.

In the first section; three topics: “as a means of assessing its theoretical scope, evolvement phases of real-estate tax base through history”, “tax base choice in real-estate taxation”, “tax base determination methods applied in real-estate taxation” are covered along with the submitted general, abstract and theoretical interpretations.

In the second section; “real-estate tax base” is analyzed in terms of its appliance in Turkish context, its evolvement phases, and its legislation aspect.

In the final section, evaluating the accepted real-estate tax base of our country in the light of theoretical knowledge, two important topics are elaborated: "resorting to the jurisdiction against tax base determination procedure", "challenges which are faced to in real-estate tax base determination process and solution suggestions to these challenges".