



**T.C.**  
**KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İKTİSAT ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİNİN ÖNEMİ: KIRIKKALE**  
**BELEDİYESİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**HAZIRLAYAN**

**Abdullah OĞUZ**

**DANIŞMAN**

**Doç. Dr. Alparslan UĞUR**

**TEMMUZ - 2019**

**KIRIKKALE**

## KABUL - ONAY

Doç. Dr. Alparslan UĞUR danışmanlığında Abdullah OĞUZ tarafından hazırlanan “Türkiye’de Emlak Vergisinin Önemi: Kırıkkale Belediyesi Örneği” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

12/07/2019

Doç. Dr. Alparslan UĞUR (Başkan)

Dr. Öğr. Üyesi Özgür Emre KOÇ

Dr. Öğr. Üyesi Nimet VARLIK

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.../.../2019

Prof. Dr. İsmail AYDOĞAN

Enstitü Müdürü

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “**Türkiye’de Emlak Vergisinin Önemi: Kırıkkale Belediyesi Örneği**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

Tarih: 12.07.2019

Adı Soyadı: Abdullah OĞUZ

İmza:

## ÖNSÖZ

Tez çalışmam süresince bilgileri ve tecrübeleri ile şahsıma yol göstererek desteklerini ve yardımlarını esirgemeyen tez danışmanım, kıymetli hocam Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi Doç. Dr. Alparslan UĞUR'a, Kırıkkale Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi İstatistik Bölümü Dr. Öğr. Üyesi Serap YÖRÜBULUT'a ve Afyon Kocatepe Üniversitesi Maliye Bölümü Öğretim Görevlisi Erhan ÇELİK kardeşime, tez savunma sınavıma katılan Hitit Üniversitesi Maliye Bölümü Dr. Öğr. Üyesi Özgür Emre KOÇ ve Kırıkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü Dr. Öğr. Üyesi Nimet VARLIK hocalarıma çok teşekkür eder, saygı ve muhabbetlerimi sunarım.

Hayatımın her anında varlıkları ile bana mutluluk veren, tezimi hazırlamam sırasında beni cesaretlendirerek manevi desteğini bir an bile eksik etmeyen canım eşim Hatice OĞUZ'a ve canım oğlum Ahmet Harun OĞUZ'a en içten teşekkürlerimi ve şükranlarımı sunarım.

## ÖZET

### **OĞUZ Abdullah, Türkiye’de Emlak Vergisinin Önemi: Kırıkkale Belediyesi Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2019.**

Emlak Vergileri, Servet Vergileri içerisinde yer alan ve çok eski bir geçmişe sahip olan vergilerdendir. Dolaysız ve yansıma imkânının zor olduğu Emlak Vergileri gelir getirmesi bakımından günümüzde gelişmiş ülkeler dışında çok fazla öneme sahip değildir.

Ülkemizde Emlak Vergisi Osmanlı Devleti zamanında alınmaya başlanmıştır. Günümüzde vergi gelirleri içerisinde mükellef sayısı yönünden önemli bir yer tutan emlak vergisinin vergi gelirleri içerisindeki oranı düşük ve yetersizdir. Geçmişten günümüze kadar Emlak Vergisi üzerinde yapılan değişiklik ve ilaveler yetersiz kalmış, vergi gelirleri merkezi otoriteden yerel yönetimlere bırakılmıştır.

Bu kapsamda çalışmada vergi ve verginin tarihsel gelişimi, servet vergisi, servetin sınıflandırılması ve bir servet vergisi olan Emlak Vergisinin tarihsel gelişim süreci incelenmiştir. Emlak Vergisinin ülkemizdeki gelişim süreci ve önemi 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu temelinde analiz edilmiştir.

Bu tezin amacı Kırıkkale Belediyesi örneğinde Emlak Vergisinin belediye gelirleri içerisindeki yerini değerlendirmek, emlak gelirlerinde yaşanan problemleri ortaya çıkarmak ve emlak gelirlerini artırmaya yönelik çözüm önerileri sunmaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Servet Vergileri, Dolaysız Vergiler, Emlak Vergisi, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

## ABSTRACT

**OĞUZ Abdullah, The Importance of Estate Tax in Turkey: Kırıkkale Municipality Sample, Post Graduate Thesis, Kırıkkale, 2019.**

Being in wealth taxes, estate taxes are ones that have a long history. Estate taxes which are direct and have low level of incidence, do not possess much importance for yielding money except developed countries.

In our country, estate taxes have started to be collected in Ottoman Empire times. Having an essential part of tax income in terms of taxpayer numbers nowadays, estate taxes' rate is low and inadequate for tax income. From past to present the changes made on estate taxes has proven no benefit and tax incomes have been given to local authorities from central government.

Within this scope, in this study tax, its historical development, wealth tax, classification of wealth and estate taxes' historical development as a wealth tax have been examined. The development process and importance of estate tax in our country have been analyzed on the basis of the estate tax law no. 1319.

The aim of this study is to state the problems in estate taxes and provide solution offers in order to improve estate tax incomes by studying estate taxes in municipality tax incomes in Kırıkkale municipality sample.

**Key Words:** Wealth Taxes, Direct Taxes, Estate Tax, Estate Tax Law no. 1319

## SİMGELER VE KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

IMF : Uluslararası Para Fonu

M.Ö : Milattan Önce

MTV: Motorlu Taşıtlar Vergisi

OECD: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü

SPSS: Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı

TMSF: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu



## TABLULAR

<b>Tablo 1:</b> Türkiye’de 2018 Yılı Binaların Aşınma Payları Oranları.....	59
<b>Tablo 2:</b> Türkiye’de Bina Vergisi Oranları (1970-1972).....	61
<b>Tablo 3:</b> Türkiye’de Bina Vergisi Oranları (1972 Sonrası).....	62
<b>Tablo 4:</b> 1970-1972 Yılları Arası Türkiye’de Arazi Vergisi Oranları.....	66
<b>Tablo 5:</b> 1972 Sonrası Türkiye’de Arazi Vergisi Oranları.....	67
<b>Tablo 6:</b> Görüşmeler Hakkında Bilgiler.....	76
<b>Tablo 7:</b> Türkiye Geneli Merkezi Bütçe Gelir Giderleri İçinde Kırıkkale İli.....	79
<b>Tablo 8:</b> Kırıkkale Belediyesi Tanımlayıcı İstatistikleri.....	87
<b>Tablo 9:</b> Pearson Korelasyon Analizi.....	90

## ŞEKİLLER

Şekil 1: Servet Vergilerinin Sınıflandırılması.....	13
Şekil 2: Türkiye’de Emlak Vergisi Kanunu Kısımları.....	36
Şekil 3: Türkiye’de Emlak Vergisi Kanunu Bölümleri.....	37
Şekil 4: Kırıkkale Nüfusu (2002-2018).....	74
Şekil 5: 2002-2018 Yılları Arası Kırıkkale Belediyesi Gelirleri.....	80
Şekil 6: Kırıkkale Belediyesi Gelirleri İçerisinde Emlak Vergisi (%).....	81
Şekil 7: Bina Vergisi Tahakkuk ve Tahsili (2002-2018).....	82
Şekil 8: Arsa Vergisi Tahakkuk ve Tahsili (2002-2018).....	84
Şekil 9: Arazi Vergisi Tahakkuk ve Tahsili (2002-2018).....	85

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
TÜRKÇE ÖZET SAYFASI.....	II
İNGİLİZCE ÖZET (ABSTRACT) SAYFASI.....	III
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	IV
TABLolar.....	V
ŞEKİLLER.....	VI
İÇİNDEKİLER.....	VII
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİNİN TANIMI, SERVET KAVRAMI, EMLAK VERGİSİ KAVRAMI VE EMLAK VERGİSİ ÜLKE UYGULAMALARI

1.1. Verginin Tanımı ve Tarihi Gelişimi.....	3
1.1.1. Verginin Tanımı.....	3
1.1.2. Verginin Tarihi Gelişimi.....	3
1.2. Vergilerin Sınıflandırılması.....	5
1.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	5
1.2.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler.....	6
1.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	6
1.3. Servet Kavramı ve Tanımı.....	6
1.4. Servet Vergilerinin Gelişimi.....	7
1.4.1. Servet Vergilerinin Özellikleri.....	8

1.4.2. Servet Vergilerinin Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi.....	9
1.4.3.Servet Vergilerinin Ekonomik Etkileri.....	10
1.4.3.1. Servet Vergilerinin Kaynak Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	11
1.4.3.2. Servet Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	11
1.4.3.3. Servet Vergilerinin Konjonktürel İstikrar Üzerindeki Etkileri.....	11
1.4.4. Servet Vergilerinin Olumlu ve Olumsuz Yanları.....	12
1.4.5. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması.....	13
1.4.5.1. Zaman Bakımından Servet Vergileri.....	14
1.4.5.2. Amaç Bakımından Servet Vergileri.....	14
1.4.5.3. Matrah Bakımından Servet Vergileri.....	14
1.4.5.4. Transfer Bakımından Servet Vergileri.....	15
1.4.6. Servet Vergilerinin Çeşitleri.....	15
1.4.6.1.Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	15
1.4.6.1.1. Emlak Vergisi.....	15
1.4.6.1.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi .....	16
1.4.6.2. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler.....	17
1.4.6.2.1 Taşıtlar Alım Vergisi.....	17
1.4.6.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi.....	17
1.4.6.3. Servetteki Değer Artışı Üzerinden Alınan Vergiler.....	19
1.5. Emlak Kavramı ve Tanımı .....	19
1.6. Emlak Vergisinin Tarihçesi.....	20
1.7. Emlak Vergisinin Özellikleri.....	21
1.7.1. Emlak Vergisinin Objektif Oluşu.....	21
1.7.2. Emlak Vergisinin Mahalli Oluşu.....	22
1.7.3. Emlak Vergisinin Gayri Safi Oluşu.....	23
1.8. Emlak Vergisinin Alınma Nedenleri.....	23

1.9. Emlak Vergisinin Ülke Uygulamaları.....	24
1.9.1. ABD’de Emlak Vergisi.....	25
1.9.2. Kanada’da Emlak Vergisi.....	26
1.9.3. Avusturya’da Emlak Vergisi.....	26
1.9.4. Almanya’da Emlak Vergisi.....	27
1.9.5. İspanya’da Emlak Vergisi.....	29
1.9.6. İtalya’da Emlak Vergisi.....	30
1.9.7. Hollanda’da Emlak Vergisi.....	31

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

2.1. Osmanlı Devleti’nde Emlak Vergisi.....	32
2.1.1. Osmanlı Devleti’nde Tanzimat Öncesi Emlak Vergisi.....	33
2.1.2. Osmanlı Devleti’nde Tanzimat Sonrası Emlak Vergisi.....	33
2.2. Cumhuriyet Dönemi’nde Emlak Vergisi.....	34
2.2.1. 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu.....	34
2.2.2. 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu.....	35
2.3. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu Uygulaması.....	36
2.4. Emlak Vergisinin Konusu .....	38
2.4.1. Bina Vergisinin Konusu.....	38
2.4.2. Arazi Vergisinin Konusu.....	40
2.5. Emlak Vergisinde Mükellef ve Mükellefiyetin Oluşum Süreci.....	41
2.5.1. Bina Vergisi Mükellefi.....	41
2.5.2. Bina Vergisinde Mükellefliğin Ne Zaman Başlayıp, Sona Ereceği...	43
2.5.3. Arazi Vergisi Mükellefi.....	44

2.5.4. Arazi Vergisinde Mükelleflüğün Ne Zaman Başlayıp, Sona Ereceği.	44
2.6. Emlak Vergisi İçerisinde Muaflık ve İstisna.....	45
2.6.1. Bina Vergisinde Muaflık.....	45
2.6.1.1. Bina Vergisinde Daimi Muaflık.....	46
2.6.1.2. Bina Vergisinde Geçici Muaflık.....	50
2.6.1.2.1. Turizm Teşvik Geçici Muafiyeti.....	50
2.6.1.2.2. Konutlarda Geçici Muaflık.....	51
2.6.1.2.3. Doğal Afet Sonrası Yapılan Binalar İçin Geçici Muafiyet.....	52
2.6.1.2.4. Sergi, Fuar ve Panayır Muafiyeti.....	53
2.6.1.2.5. Geri Kalan Bölgeler İçin Yapılan Sınai Tesislerin Muafiyeti.....	54
2.6.1.2.6. Organize Sanayiler İçerisinde Yer Alan Küçük Sanat Siteleri Muafılığı.....	54
2.6.2. Arazi Vergisinde Muaflık ve İstisna.....	55
2.6.2.1. Arazi Vergisinde Daimi Muaflık.....	55
2.6.2.2. Arazi Vergisinde Geçici Muaflık.....	56
2.6.2.3. Arazi Vergisinde İstisna.....	58
2.7. Emlak Vergisinde Oran ve Matrah.....	58
2.7.1. Bina Vergisinde Matrah.....	58
2.7.2. Bina Vergisinde Oran.....	61
2.7.3. Arazi Vergisinde Matrah.....	64
2.7.4. Arazi Vergisinde Oran.....	66
2.8. Emlak Vergisinde Tarh ve Tahakkuk.....	67
2.8.1. Bina Vergisinde Tarh ve Tahakkuk.....	67
2.8.2. Arazi Vergisinde Tarh ve Tahakkuk.....	68
2.9. Emlak Vergisinde Ortak Yargılar.....	68

2.9.1.İstisna ve Muaflık Hükümleri.....	68
2.9.2. Emlak Vergisi Bildirim Verilmesi Esası.....	68
2.9.2.1.Yeni Yapılan Binalar İçin Bildirim Süresi.....	69
2.9.2.2.Vergi Değerini Değiştiren Sebeplerin Olması Halinde Bildirim.....	69
2.9.2.3.Elbirliği İle Paylı Mülkiyette Bildirim.....	70
2.9.3.Emlak Vergisinde Ödeme Süresi.....	70



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KIRIKKALE BELEDİYESİ EMLAK VERGİSİ GELİRLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Yöntemi.....	71
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	71
3.1.2. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	71
3.1.3. Araştırmanın Yaklaşımı.....	72
3.1.4. Araştırmanın Yöntemi.....	72
3.1.5. Araştırmanın Kapsamı.....	73
3.1.6. Verilerin Toplanması.....	74
3.1.7. İçerik Analizi.....	77
3.2. Bulgular ve Değerlendirilmesi.....	78
3.2.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	78
3.2.2. Türkiye Geneli Merkezi Bütçe Gelir Giderleri İçinde Kırıkkale İl ve Belediyesinin Değerlendirilmesi.....	79
3.2.3. Emlak Vergisinin Tahakkuk Tahsil İlişkisi.....	82
3.2.3.1. Emlak Vergisi Tahakkuk Tahsil İlişkisinin Şekillerle Değerlendirilmesi.....	82
3.2.3.2. Emlak Vergisinin Tahakkuk Tahsil İlişkisinin İstatistiksel Yöntemlerle Değerlendirilmesi.....	86
3.3. Kırıkkale Belediyesi Emlak Vergisi Gelirlerinde Yaşanan Problemler ve Çözüm Önerileri.....	93
3.3.1. Kırıkkale Belediyesi Emlak Gelirlerinde Yaşanan Problemler.....	93
3.3.2. Kırıkkale Belediyesi Emlak Gelirlerini Artırmaya Yönelik Çözüm Önerileri.....	95
SONUÇ.....	98
KAYNAKÇA.....	101



## GİRİŞ

Devlet, belirli bir kara parçası üzerinde hâkimiyeti olan ve toplumun veya toplulukların ortak ihtiyaçlarını temin etmek üzere kurulmuş tüzel yapıdır. Bu tüzel yapı ihtiyaçları giderebilmek amacıyla bazı kaynaklara gereksinim duyar. Bu amaç doğrultusunda hâkimiyetinin de verdiği güçle haklarını kullanarak hem gerçek hem de tüzel yapılara mali sorumluluklar yüklemektedir. Bu sorumlulukların başında da vergilendirme gelmektedir.

Vergilendirme ise kaynak yapısına göre; gelir, harcama ve servet vergileri şeklinde sınıflandırılır. Bu sınıflandırma verginin gelirden, giderden ya da servetten mi elde edildiğinin tespiti içindir. Bu sınıflandırma içerisinde bulunan ve inceleme açısından önem arz eden Emlak Vergisi hususu ise mülkiyetten alınmakta olan bir servet vergisidir.

Mal varlığı unsurlarından birisi de taşınmazlardır. Hemen hemen her ülkede servet vergisi içerisinde en önemli yeri taşınmazlar oluşturur. Bunun sebebi ise taşınmazların vergi konusu edinilmesinin taşınırların vergi konusu edinilmesinden uygulamada ve teknik anlamda daha kolay oluşudur. Emlak Vergisinin konusunu gerçek ve tüzel yapıların mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve taşınmazlar oluşturur. Emlak Vergisi arazi, arsa ve taşınmazların ekonomik değeri üzerinden alınmaktadır. Emlak Vergisi servet vergisi içerisinde yer almış olmakla birlikte çok eski ve tarihi de bir uygulama alanı bulmuş olan vergi türümüzdür.

Ülkemizde Emlak Vergisinin uygulanışından tahsiline kadar geçen süre zarfında birçok sorun karşımıza çıkmaktadır. Bu sorunların en önemlisi verginin matrahı hususudur. Bu matrah taşınmazların vergisel değerlerinden meydana gelir ve bu değeri de belirlemek için arsanın metrekaresi ile binaların inşaat maliyetlerinin belirlenmesi gerekir. Arazi veyahut arsaların değerleri belediyelerce oluşturulan komisyonlarla, binaların maliyetleri ise Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bu değerlerin piyasadaki değerlerden farklılık göstermesinde birden fazla neden yatmaktadır. Bunlar uzmanlardan yararlanılmaması, inşaat maliyetlerinin belirlenişindeki sıkıntılar, taşınmazların değerlerinde her dört yıllık sürede güncelleme yapılması vb. sebepler gösterilebilir.

Bu alışmada, Türkiye’de Emlak Vergisinin nemi vurgulanarak Kırıkkale Belediyesi temelinde problemlerin tespiti ile problemleri zözmeye ve vergi gelirlerini artırmaya yönelik zm nerileri çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

*Birinci bölümde* vergi ve verginin tarihsel gelişimi, servet vergisi, servetin sınıflandırılması ve bir servet vergisi olan Emlak Vergisinin tanımına ve ülke uygulamalarına yer verilmiştir.

*İkinci bölümde* Emlak Vergisinin lkemizdeki tarihi gelişim süreci incelenmiş, bu süreçteki kanunlar ve dönemsel olarak Emlak Vergisi temelinde meydana gelen gelişmeler aıklanmiş, günümüzde uygulanan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

*nc bölümde* ise Emlak Vergilerinin nemi zerine Kırıkkale Belediyesi rneği üzerinden gerçekleştirdiğimiz çalışmada birincil veri kaynağı olarak mülakat yönteminden, ikincil veri kaynağı olarak ise Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü resmi web sitesinden ve Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü’nden alınan veriler işığında SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 16 programı kullanılarak istatistiksel analiz yapılmıştır.

Çalışmamız elde edilen veri ve analizler işığında somut öneriler ve sonuç kısmı ile son bulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TANIMI, SERVET KAVRAMI, EMLAK VERGİSİ KAVRAMI VE EMLAK VERGİSİ ÜLKE UYGULAMALARI

#### 1.1.Verginin Tanımı ve Tarihi Gelişimi

Vergi, yüzyıllar boyunca çok eski bir gelir türü olmakla birlikte içerisinde bulunduğu duruma uyum sağlama noktasında etkin bir finansman yöntemidir. Devletler değişmekte olan şartlar doğrultusunda etkin bir kaynak olarak vergiden istifade etmişlerdir (Mutluer, v.d.,2007:83). Bu başlık içerisinde verginin farklı tanımlarına ve verginin tarihi gelişim sürecine yer verilecektir.

##### 1.1.1. Verginin Tanımı

Verginin farklı tanımlarıyla karşılaşmak mümkündür. Bunlardan ilki kamu hizmetlerinde kullanılmak maksadıyla hükümetin ve yerel yönetimlerin doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üzerine koyarak dolaylı olarak herkesten topladığı paradır (Türk Dil Kurumu, 2018).

Başka bir tanıma göre vergi; devletin milli gelirden cebir yoluyla aldığı parasal bir paydır (Ekodialog, 2018).

Jaze'e göre modern devlet yapılanmalarında şahısların toplumdaki menfaatlerine yönelik onların maddi ihtiyaçlarını karşılamak için ve vergi ödeme zorunluluğu bulunan kimselerin örgütlenmiş bir yapının parçası olmaları sebebiyle değişmeyen kurallar için arzulanan parasal kıymetlerdir (Eker ve Tügen, 1995:153).

Devletin iktisadi, ekonomik ve sosyal olarak kamusal ihtiyaçlarını tedarik etmek amacıyla tüzel veya gerçek şahıslardan ekonomik durumlarına göre karşılıksız ama birtakım kurallar dahilinde aldığı zorunlu mali unsurlar olarak da vergiyi tanımlayabiliriz (Devrim, 2002:190).

##### 1.1.2. Verginin Tarihi Gelişimi

İlk çağ devletleri mutlak rejimle idare edilirdi. Bir istisna olan Roma ve Yunan döneminde farklı olarak kısa zamanlı demokratik dönem uygulanmıştır. Fakat genel olarak devlet kişilere karşın mutlak hakim ve üstündür (Ata, 2001:4). Vergi uygulamalarına bakıldığında bu uygulamalar hükümdarlara kabile reislerine veya

derebeylerine farklı nedenlerle verilen hediye mahiyetindeki emtialarla birlikte beden gücüyle yapılmakta olan işlerdir (Turhan, 1987:2).

İlk çağ Mısır döneminden itibaren devlet her şeyin sahibi olmakla beraber devletinde sahibi tanrısal güç olduğu düşünülen Firavun'dur (Gürsoy, 1980:16). Her şekil ekonomik faaliyetin devlete ait olduğu bu dönemde kamusal harcamalar hükümdar tarafından karşılanmış olmakla birlikte başka bir gelir kaynağına gerek duyulmamıştır. Fakat ileriki dönemlerde devletin toprak bütünlüğünün artması neticesinde topraklar takip edilemez ve işlenemez duruma gelmiş olup toprakların belli bir bölümünün ekilip biçilmesi suretiyle özel şahıslara verilmesi ve onlardan da belli bir oranda pay alınması zorunlu hale gelmiştir. Bu durumda aslında verginin ilk örneklerini oluşturur (Turhan, 1987:2).

Ortaçağ döneminde ise mutlakiyetçi anlayışın getirdiği adalete uymayan tutumlar neticesinde halkın krallara yönelik kısıtlama gayesinde olduğu ilk tepki vergilendirme yetkisidir (Gürbüz, 2015:5). Bu bağlamda ilk yaptırım İngiltere'de 1215 yılında yaşanmış olup Magna Carta (Büyük Şart) fermanıyla kral, soylular ve din adamları arasında kabul edilen mutabakata göre kral ve parlamentoda temsil edilen sınıfların yetkileri karşılıklı kısıtlanmış ve parlamento vergi koyma konusunda yetkili tayin edilmiştir (Güneş, 2008:31).

1789 Fransız devrimine kadar feodal beylerin şahsi vergileri sebebiyle ayaklanmalar artmıştır ve aynı yıl Ulusal Meclis ayrıcalıkları kaldıran İnsan ve Vatandaşlık Hakları Beyannamesi'ni ilan etmiştir. Burada vergiyle alakalı maddeler şu şekildedir:

- ✓ Kamunun ve idarenin ihtiyaçları için vergi şarttır. Herkes için imkanları dahilinde eşitçe dağıtılır.
- ✓ Vatandaşların kendileri veya vekilleri ile verginin zorunluluğuna razı olmaya, vergiden elde edilen gelirin kullanımına izin vermeye hakkı vardır (Göze, 1986:564-566).

Osmanlı Devleti dönemine bakıldığında İslami kurallar bulunduğundan mutlak itaat vardı. Bu sebeple İslam dininin vergi ve vergilendirme hususunda bazı kuralları bulunmaktaydı ve bunlara da şer'i vergiler denilirdi (Aydın, 2005:396).

18. yy sonrası dönemde otoritede meydana gelen zayıflık ayanların etkisini artırmıştır. 1808'de ayanlar ve padişah aralarında Sened-i İttifak ismi verilen bir

belge imzalanmış ve bununla padişahın vergi koyma gücü ayanlar lehine kısıtlanmıştır (Çağan, 1982:21).

28 Şubat 1856 senesinde ilan edilen Islahat Fermanı ile vergilerin keyfi olarak konulmaması, insanların ödeme durumlarına bakılması, tarh ve tahsilinde iltizamın olmaması gibi hususlar vurgulanmış ancak durum pratiğe geçirilememiştir (Sevimay, 1995:26).

1876 Anayasası ile kanunda yeri olmadıkça vergi adıyla kimseden para alınmayacağı belirtilmiştir. Günümüzde sosyal devlet ilkesinin egemen olduğu demokrasilerde sorumlulukların yerine getirilebilmesi ve kamunun gereksinimlerini temin edebilmek için kamusal gelir içerisinde verginin payı önemli oranda artmıştır (Gürbüz, 2015:7).

## **1.2. Vergilerin Sınıflandırılması**

Vergilerin sınıflandırılması kaynak yapısına göre üç şekilde olur. Birincisi gelir üzerinden alınan, ikincisi harcamalar üzerinden alınan ve üçüncüsü servet üzerinde alınan vergilerdir.

### **1.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Gelir kavramı iktisadi ve vergileme olmak üzere iki farklı şekilde tanımlanmaktadır.

İktisadi yönden gelir kavramı üretim faktörlerinin üretim kısmında kullanılması sonrası elde edilen bir değerdir (Tosuner ve Arıkan, 2015:10). Vergileme açısından gelir kavramı ise kişilerin belli zamanlarda farklı kaynaklardan sağladığı irat ve kazançların net tutarı olarak ifade edilmektedir (Eker, 2009:217). İkisi arasındaki belirleyici nokta vergileme açısından gelirin geçmiş dönemdeki zararlarını da dahil etmesidir. Farkları ise iktisadi gelir kavramının teoriye dayalı, vergileme açısından gelir kavramının ise uygulamaya dayalı olmasıdır (Tosuner ve Arıkan, 2015:11).

Gelir üzerinden alınan vergiler; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olmak üzere ikiye ayrılır. Gelir vergisi ailevi ve şahsi durumları baz alan sübjektif karakterli vergi iken Kurumlar vergisi kurumların elde ettiği gelirin vergilendirilmesi maksadıyla uygulanan objektif karakterli bir vergidir (Gürbüz, 2015:15).

### **1.2.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler**

Tüketim vergilerinin ana kaynağı gelirin tüketim maksadıyla harcanmasıdır. Verginin matrahını harcamalar meydana getirir. Dolaylı vergilerden oluşan bu vergiler objektif karakterlidir (Turhan, 1987:117).

Nihai tüketiciye kadarki sürede yansıtılabilen bu vergilerde mükellef vergiyi ödemekle yükümlü değildir. Vergi, vergi sorumlusu tarafından beyan edilir ve ödenir. Bu vergilere tüketim maddelerinden alınan vergiler, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisini örnek gösterebiliriz (Gürbüz, 2015:16).

### **1.2.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler**

Servet stok bir değer olmadığı için gerek gelir gerekse de tüketim gibi hareketlilik göstermez. Servet vergilerinden elde edilen gelir kaynağının toplamda vergi gelir kaynakları arasındaki oranın genelde yetersiz seviyede olması sebebiyle ekonomik etkileri açık ve kolay bir şekilde tespit edilememektedir (Heper, 1982:78).

Günümüz içerisinde uygulama alanı bulan servet vergisi çeşitleri yıllık servet vergisi, emlak vergisi ve servet transfer vergisidir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 294).

### **1.3. Servet Kavramı ve Tanımı**

Servet vergilerini araştırmaya geçmeden önce, az da olsa servet kavramının üstünde durmak fayda sağlayacaktır. Servet kavramının ne olduğu bu zamana dek tam anlamıyla netliğe kavuşturulmamıştır. Bu sebeple üstünde tam manasıyla netliğe kavuşturulmuş bir servet tanımı bulunamamıştır (Dilik, 1976:1). Servet kavramında meydana gelen uzlaşılama sorunu mülkiyet, mülkiyet hakkı, servet ve sermaye kavramlarının eş anlamlı olarak ve birbirlerinin yerine kullanılmasına sebep olmuştur. Oysa bu kavramlar anlam olarak birbirlerine benziyor gibi gözükse de farklılıklar içerir. Mesela servet denildiğinde bireylerle ilişkilendirilen ve tüketim için yapılan stok; sermaye denilince de girişimcilerle ilişkilendirilen ileride gerçekleştirilecek bir üretim için yapılan bir stok kavramı akla gelmektedir (Heper, 1982:5).

Hukuksal olarak servetin tanımı ikiye ayrılmaktadır. Birincisi özel hukukta servet; bir bireyin sahip olduğu ve parayla değerlendirilen mallar ve hakların tamamıdır. İkincisi kamu hukukunda servet; bir şahsın tasarrufunda yer alan tüm

haklarından olumsuz değerlerin ayrılmasından sonra kalan miktar olarak ifade edilebilir. Hukuksal bağlamda servet uygulama mantığına dayanan bir ifadedir (Gürbüz, 2015:17).

Araştırmalarda çeşitli servet tanımlamalarına değinilmektedir. Servet köken olarak Arapça bir kelime olmakla birlikte anlamı varlık, zenginlik, mal, mülk anlamlarına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, 2017). Kavram olarak servet, ekonomik bir kesimin belli bir zaman zarfında gerçekleştirmiş olduğu tasarruflar ile başka kimselerce biriktirilen varlıkların ve hakların bu kesime aktarılmasıyla meydana gelen nesnelere olarak tanımlanmaktadır (Heper, 1982:6).

#### **1.4. Servet Vergilerinin Gelişimi**

Devlet otoriteleri tarafından kullanılan çok eski vergi çeşitlerinden birisi servet vergileridir. Ortaçağda İngiltere’de haçlı seferlerinin finansmanı için taşınmazların kiralalarını ve taşınır malları esas almakta olan *genel bir servet vergisi* uygulanmıştır. Eski Roma döneminde servet vergilerinin uygulamasının olduğuna dair bulgular vardır. ABD’de koloniler döneminde de birden fazla koloni devlet servet vergisi uygulanmış ve daha sonra servet farklılıklarının artmasıyla bu vergi kişisel ve reel servetten alınmaya başlanmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:279).

Harcamalar ve gelirlerle beraber vergisel ödeme gücünün etkin bir göstergesi olan servet, günümüzde farklı yönleriyle incelenmeye çalışılan bir kaynak olması nedeniyle önem arz etmektedir (Şafak, 2013:5). Servet vergileri alınmakta olan vergilerin yanı sıra vergi sistemlerinin ayrılmaz bir unsurudur (Gürbüz, 2015:17).

Servet vergileri; kapitalist ve karma ekonomiye sahip, özel mülkiyet hakkının da içinde bulunduğu toplumsal yapılara has bir vergi çeşididir. Eski yıllarda servet vergilerinin önemli gelir kaynaklarından olduğu bilinmektedir. Bunun sebebi ise toplumsal yapının toprakla sıkı bir birliktelik içinde bulunmasıdır (Heper, 1982:21).

Sanayileşmeden önceki toplumlarda servetin bina ve arazi şeklinde alınması ve kaynakların vergilenebilirliğinin sınırlı olması bu vergi türünün vergilerden elde edilen gelirler içerisindeki payının oran olarak artmasına neden olmuştur. Fakat bilhassa sanayileşme gibi sosyo-ekonomik yapıda oluşan değişiklikler vergi kaynaklarının değişmesini sağlamış, yine aynı dönem içerisinde sermayenin parçalanmaması fikrinin etkinlik kazanması servet vergilerinin payını azaltmıştır. 19. yüzyılda bazı yazarlarca da genel bir servet vergisi şiddetle savunulmuştur. Öte

yandan gelir vergisinin yaygınlaşmasına karşın servet vergisine yönelik eleştiriler de artmıştır. Fakat günümüzde servet vergisinin gelir vergisini tamamlaması yerine asıl gelir kaynağı olmasını savunanlarda ağırlıktadır (Bulutoğlu, 1962:162).

Günümüzde servet vergilerinden elde edilen vergi gelirinin yetersiz olmasına karşılık bu vergi türü vergi sistemlerinde bulunmaktadır (Edizdoğan, 2008:285).

Servet vergilerini destekleyenler, servet vergilerinin uygulanışının basit ve gerçek servet üzerinden alınmasından dolayı adaletli olduğunu savunmaktadır. Öte yandan bu vergi türünü eleştirenlere göre, vergi servet kaybına sebebiyet vereceğinden üretimi negatif etkileyecek, servet dayanaklı olmayan unsurların kapsam dışı edilmesinden dolayı da uygulaması eşit ve kolay olmayacaktır (Çelik, 1995:6).

Servet Vergileri, bireylerin farklı iktisadi etkinlikleri nedeniyle değil, birey tarafından farklı servet unsurlarına haiz olunan servet unsurlarının el değişikliği nedeniyle alınmakta olan bir takım vergiden oluşur (Akdoğan, 1999:238). Bu çerçevede servet vergileri, vergiyi meydana getiren olayın servetin mal varlığında yer alması veyahut bir başkasının mal varlığına aktarımı, bir başka deyiş ile malvarlığının el değişmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Kızılot, 2003:67).

Özetlemek gerekirse servet vergileri, bireylerin iktisadi etkinliklerini değil, serveti sorumlu kılar (Turhan, 1987:191).

#### **1.4.1. Servet Vergilerinin Özellikleri**

Servet vergileri, farklı şekillerde uygulanmaktadır. Fakat uygulanan vergilerin genel ve ortak olarak özellikleri söz konusudur. Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Servet vergileri, verginin konusunu oluşturan servetlerin değeri üzerinden veyahut miktarlarına göre alınmakta olan vergilerdir.
- Servet vergileri detaylı olmayan vergiler olduğundan diğer vergi türlerine kıyasla uygulanışı daha basittir.
- Toplam vergi gelirleri içerisinde servet vergileri fazla bir paya sahip değildir (Çelik, 1995:7).
- Vergi türleri içerisinde dolaysız vergiler arasında yer alır.
- Servet vergileri, gerçek ve tüzel şahısların belli bir dönemde sahibi oldukları ekonomik değerlerden alınmaktadır (Şafak, 2013:7).



- Servet vergileri, mali, sosyal ve idari gayelerle vergi toplanmasında, üzerinde fazlaca değişiklik yapılması mümkün olan vergilerdir (Edizdoğan, 2008: 286).
- Servet vergilerinde vergiyi meydana getiren olgu, servetin elde bulundurulması veyahut başka kimseye aktarılmasıdır (Bilici ve Bilici, 2011:181).
- Servet vergileri, özellikleri benzer olmakla birlikte, ülkelerde farklı isim değişiklikleri göstermektedir. Örneğin; Fransa'da ara ara patrimonium vergisi veya nihayet sermaye vergisi olarak isimlendirilmekte, ABD ve İngiltere'de de mülkiyet veyahut mülk vergisi ifadesi kullanılmaktadır (Erginay, 1994:96).
- Servet üzerinden yıllık alınmakta olan servet vergilerinin tüm hallerinde; bir yandan devletin finans eksikliğini karşılama isteği, öte yandan dikey ve yatay vergi adaletliliğini karşılayıcı olması saiki yatmaktadır (Akdoğan, 2011:267).

#### **1.4.2. Servet Vergilerinin Vergi Sistemindeki Yeri ve Önemi**

Eski zamanlardan beri ülkelerin vergi sistemlerinde önem arz etmiş olan servet vergilerinin şimdilerdeki önemi, diğer bir deyişle servet vergilerinin toplamdaki vergi hasılatı içindeki oranı oldukça düşüktür. Günümüz modern vergi anlayışı ise esasında gelir ve gider üzerinden alınmakta olan vergilerden meydana gelmektedir (Pehlivan, 2015: 124).

Servet üzerinden alınmakta olan vergiler günümüz ülkelerinde harcama ve gelirden alınan vergiler gibi bilinir değildir. Bu iki vergi türü dünya ülkelerinin vergisel gelirinin ana unsurudur. Servetten elde edilen vergi geliri iki vergi türünden elde edilen gelirden oldukça azdır (Ömür ve Gerçek, 2017:199).

Bu vergi türünün devlet gelirlerini artırmanın dışında, toplumdaki ekonomik aksaklıkları dengelemek, vergi adaletsizliğini ve eşitsizliğini gidermek, harcama ve gelir vergilerinin eksiklerini gidermek, ekonomide etkinlik yaratmak vb. sosyal yönleri de vardır (Öz, v.d., 2014:2). Servet vergilerinin servet ve gelir dağılımındaki adaletsizliği engelleyeceği düşüncesi bu vergi türünün vergi mekanizmasında daima yer almasına neden teşkil etmektedir. Servetin maddiyat kısmının zenginlik kriterlerinden önemli bir unsur olarak görülmesi vergisel psikolojiye de uygun olmaktadır (Erdem, v.d., 2012:195).

Servet vergisi amaçlarından birisi de denetim işlevidir. Örneğin, yükümlüler vergiye tabi gelirlerini eksik beyan ederler ve gelir vergisine dahil ettirilmemiş olan vergi matrahı servetin meydana gelmesinde yer almışsa yükümlü kişiler servet vergisindeki beyannamelerinde bildirecekleri servet miktarlarıyla önceden beyanda buldukları gelirleriyle ilişki kurulup gelir vergisinde ki beyanları dolaylı yoldan incelenebilir. Bu yolla beyanda belirtilmeyen gelirler servet vergisi beyanı ile tespit edilip ilaveten gelir vergisi içine dahil edilebilir (Turhan, 1998:175).

Harcama ve gelir vergilerine bakarak servet vergilerinin uygulamadaki yetersizliği beklenmedik bir durum değildir. Bu durumu servet vergilerinin ekonomideki büyüme ve girişimsel teşebbüsler üstünde negatif etkiye yol açmasıyla açıklayabiliriz. İlaveten bu vergilerin en önemli sorunsalı idari boyuttaki değerlendirme ve bilgilendirme eksiliğidir. Bu sebepten ötürü bu vergi türü belirgin genel geçer bir vergi politika elemanı olamamaktadır (Ömür ve Gerçek, 2017:200).

Sonuç olarak vergi adaletsizliğini ve eşitsizliğini gidermek amacıyla, harcama ve gelir üzerinden alınmakta olan vergilere ilave olarak serveti de vergilendirme kapsamına dahil etmek gerekir. Bu vergi türü devletin mali ve ekonomik gayelerini yerine getirmek dışında, toplumda yer alan kişilerin aşırı belirgin servet ayrımlarını yok etme düşüncesinin yanı sıra sosyal gayede bulunması nedeniyle de ayrı bir yere sahiptir.

#### **1.4.3. Servet Vergilerinin Ekonomik Etkileri**

Servet vergileri, gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek ve kamu geliri oluşturmak için idari bakımdan da uygulanabilirliği kolay vergiler olarak değerlendirilebilir. Bilhassa gelişmekte olan ülkeler içerisinde şehirleşme ve artan nüfus artışı vb. sebeplerle arazi, bina ve arsa gibi servet kaynaklarındaki artışların vergilendirilmesi, kamuya finans sağlamak bakımından da önemlidir. Bu açıdan uygun ve etkili şekilde gerçekleştirilecek servet vergileri sayesinde ekonomideki gelir dağılımı eşitsizliği giderilerek kaynakların da ekonomiye kazanımı sağlanıp yatırımlar artırabilecektir (Şener, 1998:290).

Servet vergileri ekonomik istikrar ve büyüme konusunda ülke içerisinde servet çeşitlerine ve vergide izlenen politikalara göre farklı etkiler gösterir ve beraberinde bir takım sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Bu sonuçlar kaynak ve gelir dağılımı ile konjonktürel istikrardır (Esener, 2005:18).

#### **1.4.3.1. Servet Vergilerinin Kaynak Dağılımı Üzerindeki Etkileri**

Servetler üzerinden alınan servet vergileri kaynak dağılımını negatif şekilde etkiler. Vergi sebebiyle tasarruflar ve sonucunda da büyüme hızı düşecektir. Bu durumun geçerliliği de tasarruf arz esnekliğinin sıfır olmamasına bağlıdır. Yani tasarruf arzı vergiden kaynaklı olarak değişme göstermelidir. Esnekliğin sıfır olması halinde vatandaş tasarrufuyla tüketimi arasında tercih yapamaz. Böyle olunca bütün servetlerden alınacak verginin tasarruf ve tüketim arası seçimlerde etkisi olmaz (Batirel,1990:170).

#### **1.4.3.2. Servet Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri**

Servet vergileri tasarrufa yönlendirme amaçlı olarak yapılmaktadır. Vergiye konu olan unsurun servet ve servetten nispi şekilde ve yüksek oranda vergi talep edilmesi halinde tüketimi tetikleyeceği ve tasarruflarda azalma sağlayacağı düşünülebilir. Servet üzerinden alınan gelirin vergilendirilmesi de servete sahip kişilerin ekonomide üretken olan servetlerini kullanmalarını sağlayabilir (Esener, 2005:19).

Çalışma azmi bakımından değerlendirdiğimizde servet vergileri tasarruf olanağı kısıtlı ve çalışma ile dinlenme yönünden bir seçim yapma halinde bulunmayan kimseler için servet vergilerinin gelirselle etki oluşturabileceği düşünülebilir (Tekir,1990:159). Böyle kimseler içinde bu vergiler daha fazla çalışma ile daha kısıtlı dinlenme şeklinde sonuç ortaya çıkarabilecektir.

Tüm bunlara karşı genel bir servet vergisi bireylerin dinlenme ve çalışma arası seçimleri hususunda etkisizdir. Gelir vergisindeki gibi çalışma azmi konusunda negatif etkisi bulunmaz. Genel servet vergilerinin mükellefleri sermaye faktörünün sahibi olan kişilerdir (Esener, 2005:20). Kişilerin tüm varlıkları vergilendirildiği için vergi mükelleflerinin vergiden uzaklaşarak tasarruflarını diğer servet unsurlarına ayırmasına olanak bulunmaz. Tek istisna hal servet sahibi kişilerin yatırım kararlarını ülke dışarısına çıkarabilmesi olanağının olması halinde geçerlidir. Bu halin olması durumunda sermayenin ve servetin sahibi kimseler vergiyi tüketicilere yansıtabilir hale gelirler (Batirel, 1990:171).

#### **1.4.3.3.Servet Vergilerinin Konjonktürel İstikrar Üzerindeki Etkileri**

Konjonktürel esneklik hususunda servet vergilerine değinmeden önce, ekonomi içerisinde servetin kaynak yönünden birleşimi ve dağıtımının önem arz

ettiği bilinmelidir. Menkul kıymetlerin oranının yüksek olması bu vergilerin konjonktürel istikrarı temin etmesini bir o kadar artıracaktır. Yine aynı şekilde genel servetlerin toplam yapısında büyük kalem servetlerin bulunması ve vergi yükünün önemli oranda servetlere yüklenmesi konjonktürel esnekliği destekleyici etki eder. Ülkelerin bazılarında servet vergilerinin içeriğinde gayrimenkullerin ağırlıklı olması veya servetlerin genel toplamında bulunan büyük servetlerin ülke ekonomilerinde çok az yer işgali veya vergi yükünün bir takım sebeplerden dolayı bu vb. servetlere yoğunlaştırılması nedeniyle uygulamada servet vergilerinin konjonktürel dalgalanmalara etkisi nötrdür denilebilir (Turhan, 1982:411-412).

#### **1.4.4. Servet Vergilerinin Olumlu ve Olumsuz Yanları**

Servet vergilerinin olumlu ve olumsuz yanlarını şu şekilde sıralamak mümkündür.

##### *Servet vergilerinin olumlu yanları;*

- Olağanüstü servet vergileri savaş giderlerinin ve devletin borçlarının finanse edilmesinde önemli bir araçtır. Örneğin Türkiye’de uygulanan varlık vergisi gibi.
- Daimi olan servet vergilerinden elde edilen hasılat gelir vergisinden elde edilen hasılatla göre konjonktürel değişimlerden ani olarak etkilenme göstermez (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:292).
- Mali olmayan amaçların gerçekleştirilmesi için en uygun vergilerdir. Servet vergilerinde eşitsizlikler ve toplumsal adaletin tesisinde de servet vergisine başvurulabilmektedir. Örneğin bazı sanayi dallarında millileştirilme için gereken yükün servet sahiplerince karşılanması gibi
- Servet vergileri kolayca tanımlanabilir ve matrahı kolayca değişmez. Anlaşılması kolay, uygulaması basittir (Tuncer, 1966:197).

##### *Servet vergilerinin olumsuz yanları;*

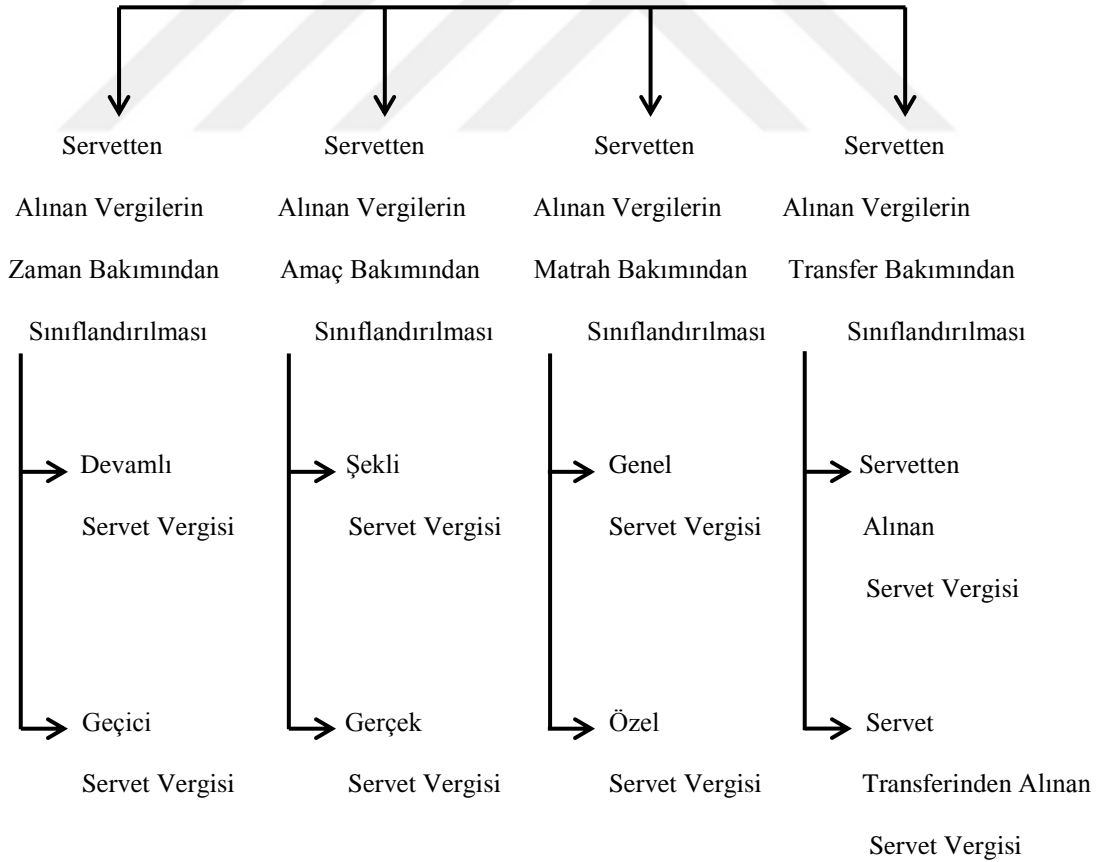
- Servet vergileri bünyevi ve idari olarak olumsuzluklara sahiptir. Tarh, tahakkuk ve tahsili oldukça zordur. Örneğin İngiltere’de olduğu gibi mükellefin evinde araştırma yapmak hoşnutsuzluk yaratır.
- Servet vergisi gelir getirmeyen servet unsurlarını etkilemez ve düşük gelirli fakat ev sahibi olan orta sınıfın aksine artan oranda etki gösterir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:293).

- Servet vergilerinde matrah tespiti oldukça zordur.
- Otomatik şekilde değer ortaya koyan bir piyasa mübadelesi olmadığından servet vergilerinin değerlendirilmesi gelirden alınmakta olan bir vergiye nazaran daha güçtür.
- Servet vergileri modern vergilemede mali önlemini geniş ölçüde yitirmiştir ve bu sebepten dolayı devlet vergisi olmaktan çıkmış daha çok mahalli idare vergisine dönüşmüştür. Halen yaşamlarıysa tarihsel sosyal ve bir takım teknik gerekçelerle açıklanmaktadır. Ayrıca geleceğin vergisi olma durumundan çok geçmişe ait olan bir vergi durumundadır (Tuncer, 1966:197).

#### 1.4.5. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması

Servet vergileri zamana, amaca, matraha ve transfere göre olmak üzere dört sınıfa ayrılır.

**Şekil 1: Servet Vergilerinin Sınıflandırılması**



**Kaynak:** Gürbüz, 2015:19.

#### **1.4.5.1. Zaman Bakımından Servet Vergileri**

Zaman bakımından servet vergileri devamlı (periyodik) servet vergileri ve geçici (arızı) servet vergileri olmak üzere ikiye ayrılır.

*Devamlı (periyodik) servet vergileri*, herhangi bir olay, durum veyahut zamana bağlı olmadan devamlı olarak alınan vergi türüdür (Çelik, 1995:7). Örneğin; bir kısım gayrimenkuller ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi.

*Geçici (arızı) servet vergileri*, genelde mülkiyetin el değiştirmesi, sosyal, iktisadi veyahut mali gayelerle alınmakta olan vergi türüdür (Erginay, 1994:99). Örneğin, ölüm nedeniyle belli olmayan dönemlerde alınan Veraset ve İntikal Vergisi ve II. Dünya Savaşı olağanüstü şartlarınca 1942 yılında ülkemizde konulan Varlık Vergisi gibi (Nadaroğlu, 2000:352).

#### **1.4.5.2. Amaç Bakımından Servet Vergileri**

Amaç bakımından servet vergileri şekli servet vergileri ve gerçek servet vergileri olarak ikiye ayrılır.

Servetlerin gelir getiren mülklerini amaç edinen ve düşük oranda uygulanmakta olan vergi türüne *şekli servet vergileri* denir. Verginin belirlenmesi servetin değerine bağlıdır ve bu servetin geliri vergilendirilir (Gürbüz, 2015:18). Örneğin, Emlak Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi gibi.

Servetlerin belli bir kısımlarını amaç edinen ve yüksek oranda uygulanmakta olan vergi türüne *gerçek servet vergileri* denir (Çelik, 1995:8). Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanmakta olan Genel Servet Vergisi ve Türkiye'de uygulanmış olan Varlık Vergisi gibi.

#### **1.4.5.3. Matrah Bakımından Servet Vergileri**

Servet vergileri, mükelleflerin tüm servetleri üzerinden alınabileceği gibi, yalnızca servete dahil olan malların bir bölümünden de alınabilir (Turhan, 1987:200). Bu bağlamda matrah bakımından servet vergilerini genel servet vergileri ve özel servet vergileri olarak ikiye ayrılabilir.

*Genel servet vergileri*, gerçek ve tüzel şahısların sahibi oldukları servetlerinin üzerinden şahsi olarak alınmakta olan dolaysız vergi türüdür (Tırpan, 2001:52). Ülkelerin bir kısmında menkul değerlerin vergilendirilmesinin güç oluşu veya stopaj usulü ile vergilendirilmeleri, vergi toplamının çifte vergilendirmeye neden

olmasından dolayı, verginin konusuna yalnızca gayrimenkullerin değerleri dahil edilir (Mutluer, v.d.,2007:318). Almanya, ABD ve İsveç vb. ülkelerde bu vergi türü uygulanmaktadır. Örneğin Veraset ve İntikal Vergisi gibi.

*Özel servet vergileri*, bazı servet unsurlarından sürekli alınan bir vergi türüdür. Bazı servetlerden alınması sebebiyle kısmi servet vergileri olarak da bilinirler (Şafak, 2013:9). Örneğin, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi gibi.

#### **1.4.5.4. Transfer Bakımından Servet Vergileri**

Transfer bakımından servet vergileri servetten alınan vergiler ve servet transferinden alınan vergiler olarak ikiye ayrılır.

*Servetten alınan vergiler*, kişilerin patrimuanları (miras, kalıt) üzerinden alınan vergi türüdür. *Servet transferinden alınan vergiler* ise patrimuanların başka kimselere devredilmelerinden dolayı alınmakta olan vergi türüdür (Gürbüz, 2015:20). Örneğin, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi servetten alınan vergilerdir. Veraset ve İntikal Vergisi ise servet transferinden alınan bir vergidir.

#### **1.4.6. Servet Vergilerinin Çeşitleri**

Servet vergilerinin çeşitlerini farklı kaynaklarda farklı başlıklar altında görebilmemiz mümkündür. Ancak biz anlaşılabilirliği daha etkin hale getirmek için servet vergilerinin çeşitlerini servet üzerinden alınan vergiler, servet transferi üzerinden alınan vergiler ve servetteki değer artışı üzerinden alınan vergiler olmak üzere 3 ana başlıkta inceleyeceğiz.

Servet vergilerinin çeşitleri olarak göreceğimiz bu başlıklar; servet vergilerinin sınıflandırılması başlığındaki her bir modelde yer bulmakta, bu modellerin örneklerinde yer almakta ve hemen hemen birçok ülke uygulamalarında kullanılmaktadır.

##### **1.4.6.1. Servet Üzerinden Alınan Vergiler**

Servet üzerinden alınan vergileri emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi olmak üzere iki ana başlıkta incelememiz mümkündür.

###### **1.4.6.1.1. Emlak Vergisi**

Emlak Vergisi tarihte geçmişi Roma'ya kadar uzanan en eski vergi türlerinden birisidir (Nadaroğlu, 2000:354). Bu verginin kapsamı, gerçek veyahut

tüzel kişilerin mülkiyetlerinde yer alan bina, arsa ve arazilerden oluşmaktadır (Organ ve Çiftçi, 2015:128). Servetin göstergeleri olarak görülen bina, arsa ve araziler mali güç ilkesi doğrultusunda incelendiğinde, mali gücün bir tezahürü olarak kabul edilir (Şafak, 2013:10).

Servet vergileri bakıldığında sübjektif özellikli vergilerdir. Fakat Emlak Vergisi neredeyse tüm ülkelerde gelir vergisine ilave olarak uygulanmakta olan objektif özellikli bir vergidir. Bu kısmı ile Emlak Vergisinin servet vergileri içerisinde yer bulup bulmaması tartışma hususudur (Turhan, 1987:192-206). Bu husus dışında dikkat çeken bir diğer ayrıntı ise servet vergilerinden elde edilen gelirin büyük bir kısmı Emlak Vergisi'nden elde edilen gelirlerden meydana gelmektedir (Hacıköylü, 2009:9).

Emlak Vergisi, matrahının belirlenmesinin kolaylığı, vergiden kaçma anlayışının zor olduğu, yönetimi basit bir vergi görünümü sunmaktadır (Gönül, 2008:15).

#### **1.4.6.1.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi**

Servet üzerinden doğrudan alınan vergilerden birisi de Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir. Emlak Vergisi ile arasındaki fark, menkuller içerisinde yer alan taşıtlardan olması ve bunların mülkiyeti sebebiyle alınmasıdır (Erginay, 1994:102).

Günümüzde taşınır servetlerden bazılarının ekonomik güç göstergesi olarak ayrı bir önem kazanması ve bunun vergilendirmeye bir kaynak olması sebebiyle vergi birimlerini bu kaynaklara yöneltmiştir (Tırpan, 2001:59). Ülkelerin ekonomik düzeylerine, vergilendirmedeki bakış açılarına, devletlerin kaynak ihtiyaçlarına ve motorlu taşıtların vergilendirilmesinde belirlenen yöntemlere göre ülkeler arasında bu vergi türü farklılık arz etmektedir (Akdoğan, 2011:271).

Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde Motorlu Taşıtlar Vergisi; 19.YY ve koloni dönemi süresince yolların ve caddelerin yapılması, onarım ve bakım hizmetlerinin yükleniciliği hemen hemen kasabalar ve şehirlerdeki yönetimlerce bu vergiden elde edilen gelirle gerçekleştirilmiştir. Ancak 21.YY sonrasında otomobilin öneminin artmasıyla seyahat talepleri artmış ve bunların karşılanabilmesi için de ana yol ile bağlantı yolları inşa edilmeye başlanmıştır. Gereken finansman başlarda eyaletlerden kaynak aktarılması, daha sonraları da 1919 yılında federal hükümet



tarafından Oregon ismiyle otoyolların finansmanı için akaryakıt fonu oluşturularak sağlandı (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:369).

Ülkemizde ise bu vergi 1957 senesinde ‘‘Hususi Otomobil Vergisi’’ olarak alınmaya başlanmış olup 1963 senesinde de 197 sayılı kanun ile değiştirilerek ‘‘Motorlu Kara Taşıtları Vergisi’’ adıyla tekrar düzenlenmiştir. Vergi konusu 1980 senesinde yapılan değişiklikle genişletilmiş, kara taşıtlarına ilave olarak motorlu deniz ve hava taşıtları da verginin konusuna eklenmiştir. Yapılan son değişiklikle de verginin adı ‘‘Motorlu Taşıtlar Vergisi’’ olmuştur (Şafak, 2013:12).

Motorlu Taşıtlar Vergisi caddelerin ve karayollarının genelinde gereken finansmanın tedarikinde kullanılıp yetmemesine rağmen yine de bir bölümünün karşılanması noktasında yararlıdır. Günümüze baktığımızda bu verginin mevcut genel bütçenin gelirleri içerisinde bulunup, ana yol ve bağlantı yolu ile otoyol finansmanında kullanılması dışında da farklı amaçlar için kullanıldığını görebilmemiz mümkündür (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:369).

#### **1.4.6.2. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler**

Servet transferi üzerinden alınan vergileri taşıt alım vergisi, veraset ve intikal vergisi olarak inceleyeceğiz.

##### **1.4.6.2.1. Taşıtlar Alım Vergisi**

Herhangi bir kişinin sahip olduğu motorlu taşıtlar veya taşıtların bir diğer kişinin servetine dahil olması nedeniyle yeni sahibince ödenmesi gereken vergiye taşıtlar alım vergisi denir (Gönül, 2008:21).

1318 Sayılı Finansman Kanununda yapılan değişiklikle 1970 yılında bu vergi türünün konusu insan veya eşya taşınmasında yararlanılan otomobil, motosiklet, uçak, kamyonet, yat ve otobüs gibi taşıtlar olarak güncellenmiştir (Eroğlu, 2010:179). Daha sonra Taşıtlar Alım Vergisi 2002 yılında yapılan değişiklikle Özel Tüketim Vergisi’ne dahil edilmiştir.

##### **1.4.6.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi**

Veraset ve İntikal Vergisi’nin M.Ö.’ 7. yüzyıla kadar dayandığı ve ayrıca Mısırlıların kullandığı epeyce karmaşık ve bir o kadar da gelişmiş bir sistem olduğu bilinmektedir (Gönül, 2008:24). Roma, Arap medeniyetleri ve Osmanlı

İmparatorluğu zamanında da tanınmış olan bu vergi türü esasında bir harç olarak alınmaktaydı (Tırpan, 2001:62).

Günümüz vergi sistemleri içerisinde servet dağılımındaki eksikliği gidermede bir unsur olarak işlev gören Veraset ve İntikal Vergisi, veraset şeklinde veyahut başka bir şekilde karşılığı olmaksızın elde edilmiş olan servetleri vergilendiren ve neredeyse tüm ülkelerde benzer kanunla düzenlenmiş olmasına karşın, ilkesel olarak iki farklı vergiden meydana gelen vergi tipidir (Turhan, 1998:184).

Bu vergiler yaşayanlar arasında servetin el değiştirmesi şeklinde intikal vergisi, servet sahibinin vefat etmesi sonrası servet vergisi şeklinde olayların kesinlik kazanması sonrası periyodik olmayan şekilde alınan bir vergidir. Fakat bunlar için vergi borcu doğabilmesinin şartı, varisin veyahut bağış yapılan kimsenin mirası kabul etmiş olması gerekir. Aksi halde vergi borcu doğmayacaktır (Aksoy, 1991:392).

Veraset ve İntikal Vergileri esas itibariyle ivazsız, bedelsiz (karşılıksız) olarak elde edilmiş olan servetleri vergilendirir. Bir kimse veraset yoluyla bir takım servetlere sahip olmuş olursa veraset vergisi, bağışlama veyahut başka bazı imkânlarla servetlere sahip olmuşsa intikal vergisi ödemesi gerekecektir (Nadaroğlu, 1998:309).

Veraset Vergisi tereke vergisi ve miras payları vergisi olmak üzere iki türlü uygulanmaktadır. Tereke vergisinde bırakılan servetin tamamı, mirasçı kimselerin paylarına bakılmaksızın vergilendirilmekte, miras payları vergisinde de vergi terekenin tamamı yerine miras paylarını vergilendirmektedir (Uluatam, 1978:365).

İntikal Vergisi, mevcuttaki bireylerin her şekilde gerçekleşen ivazsız, bedelsiz servet transferlerinin vergi konusundan ayrı kalmasını önlemek amacıyla getirilmiş olan servet vergilerinin bir çeşididir (Muter, v.d.,2006:254). Bu vergi türü gerçek veyahut tüzel şahısların birbirleriyle olan her çeşit karşılıksız transferlerini vergilendirir. Bu yolla veraset vergisinde oluşacak boşluklardan istifade edilerek vergi kaçırılmasına engel olunur ve veraset dışında oluşan her çeşit karşılıksız transferler vergilendirilir (Karakoç, 1990:6).

Ülkemizde bu vergi 1926 senesinde, 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun adı altında vergi mekanizmasına dahil olmuştur. 1931 ile 1941 seneleri arasında bir takım değişikliklere uğratılmış olan vergi sonuç olarak 1952

senesinde de 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile beraber günümüzdeki haline getirilmiştir. 1980 ve 1990 seneleri arasında da istisnalar ve oranlar üzerinde güncellemeler yapılmıştır (Şafak, 2013:15).

Hükümetin vergilerden elde ettiği gelirler arasında fazla yer bulmamaları sebebiyle, modern vergi mekanizmaları içinde etkisini zamanla kaybeden veraset vergisinden uzaklaşılmasının sebebi bu vergi türünün toplumdaki etkilerinin fazlalığından kaynaklıdır (Mumcu, 1992:9).

#### **1.4.6.3. Servetteki Değer Artışı Üzerinden Alınan Vergiler**

Servetin değerinde belli bir dönemde meydana gelen artışın vergilendirilmesidir. Ülkemiz içerisinde uygulanmamaktadır. Fakat servetin satılması sırasında ortaya çıkan değer artışı meydana gelmişse gelir vergisi içerisinde diğer kazanç ve iratlara ait hususlar çerçevesinde vergilendirilir (Çetinkol, 2013:16),

#### **1.5. Emlak Kavramı ve Tanımı**

Emlak, binalı veyahut binasız bütün gayrimenkullerden meydana gelen servettir (Milli Eğitim Bakanlığı, 2011:35). Başka bir tanıma göre, ev, arsa, bahçe gibi taşınması mümkün olmayan mal ve yahut mülkler olarak ifade edilir (Türk Dil Kurumu, 2017). Emlak, halk dilinde mülkün çoğulu olarak bina, arsa ve arazi özelliğindeki gayrimenkullerden oluşan serveti ifade etmek için kullanılır (Aksoy, 1998:365).

Emlak dediğimizde içerisinde yer alan bina, arsa ve arazi kavramlarını da incelersek;

Bina, barınma veyahut bunun dışında bir gaye ile kullanmak üzere yapılmış olan her çeşit ev barınak gibi yapıları ifade eder (Türk Dil Kurumu, 2017). Ayrıca bünyesinde barındırdığı malzemelerin neyden meydana geldiği çok fazla önem ifade etmez.

Arsa, üzerinde yapı inşa edilebilmesi amacıyla yer bırakılmış alanı ifade ederken arazi ise yer parçası veyahut toprak parçasına verilen addır. Fakat arazi dediğimizde konumuzu alakadar eden kısmı ekilmeye biçilmeye uygun veyahut parsel olmuş arsa görünümü verilmiş mülkiyete ait toprak parçasıdır (Gürbüz, 2015:24).

## 1.6. Emlak Vergisinin Tarihçesi

Emlak Vergisinin tarihsel gelişimine baktığımızda çok eski bir vergi türü olmakla birlikte bu verginin varlığı M.Ö. 2000 ve öncesine kadar gitmektedir (Turhan, 1987:191). Bu verginin ilki, günümüz arazi vergisine benzeyen bir şekliyle Çin’de ve Mısır’da görülmektedir (Görgün, 1964:161).

İnsanların göçebe yaşam tarzından yerleşik yaşam tarzına geçmeleriyle en önemli işleri çiftçilik ve gelir elde ettikleri ana kaynak toprakları olmuş, en önemli vergi kalemini ise arazi vergileri oluşturmuştur (Hacıköylü, 2009:8). Önceleri önemli bir getiriye sahip olan bu vergi zaman içinde etkinliğini yitirmiş ve vergiler içindeki payı azalmıştır. Bunun sebeplerini ise bilhassa Sanayi İnkılabı ve sonrası vergi getirileri içindeki en büyük payı harcama ve gelir üzerinden alınmakta olan vergilerin oluşturmuş olması, ülkeleri etkileyen I. ve II. Dünya Savaşları ile devamında meydana gelen ekonomik bunalımın meydana getirdiği servetteki azalmayı gösterebiliriz (Gürbüz, 2015:25).

Emlak Vergisinin gerekliliğini iddia eden bir takım teorik görüşler söz konusu olmakla birlikte zaman içerisinde farklı görüşlerde söz konusu olmuştur.

Emlak Vergisinin gerekliliğini iddia eden görüşleri geçmişten bu yana araştırdığımızda üç farklı görüşün olduğunu görebiliriz (Mutluer, 1996:10-13). Bunlar;

- ↳ Ödeme gücü teorisi düşüncesi
- ↳ Fayda teorisi düşüncesi
- ↳ Gelir sağlama ve alışılmış vergi olması düşüncesidir.

Emlak Vergisinin gerekliliğinin sebebi, ödeme gücü düşüncesi veya fayda teorisi düşüncesine bağlanmasıdır. 19. Yüzyıl başına değin taşınmaz bir servete sahip olunması vergide bir ödeme gücü olarak değerlendirilmiş ve servetlerin vergilendirilmesi iktidar ilkesiyle ilişkilendirilerek savunulmuştur (Hacıköylü, 2009:10-11). Fakat 19. Yüzyıl’ın ortalarından sonra finansal piyasa yapısındaki gelişme, servet unsurları içerisinde arazi ve binaların etkilerini yitirmeleri, elde edilen gelire taşınmaz servetin değeri arasında sıkı bir ilişki olmaması ve vergi ödeme gücünün ölçüsünün gelir olduğunun anlaşılması gibi sebeplerle Emlak Vergisinin iktidar ilkesiyle ilişkilendirilmesi düşüncesi yerini fayda teorisi düşüncesine bırakmıştır (Tuncer, 1971:3).

Günümüzde Emlak Vergisinin ana varlık sebebini, gelir sağlama ve alışılmış vergi olma düşüncesiyle ilişkilendirmek daha doğrudur. Sebep olarak ise arazi ve binaların şuan ödeme gücünün göstergesi olmaktan çıkması ve faydalanma prensibinin etkisini yitirmesi olarak gösterebiliriz (Mutluer, v.d., 2007:321).

Emlak Vergisi, tüzel veya gerçek kişilerin sahipliğinde olan arazi ve binalardan alınmakta olan spesifik karakterli objektif bir servet vergisi olmanın yanı sıra neredeyse bütün ülkelerde gelirden alınan verginin yanında uygulanmakta olan bir vergidir (Turhan, 1987:191). Objektif olma sebebi ise kişilerin kişisel durumları yerine bina ve arazilerin servet veyahut kira değerlerini dikkate almasındandır.

Emlakın vergilendirilmesi ile ilgili uygulamalara baktığımızda günümüzde bunun ülkeler arasında farklılık arz ettiğini görürüz. Bu farklılık servet vergilerindeki matrahtan kaynaklanmakta ve özel ve genel servet vergileri olarak da karşımıza çıkmaktadır (Gürbüz, 2015:26 ). Ülkelerde emlakın vergilendirilmesi genel servet vergilerindeki gibi servetin unsurlarından görülerek değerlendirilir ya da özel servet vergilerindeki gibi emlak vergisi adıyla ama arazi ve bina vergisi şeklinde toplanır. Emlakın konusu ülkelerin bazısında yalnızca arazi kimisinde bina fakat genelde hem bina hem de arazidir (Hacıköylü, 2009:16). İsveç ve ABD vb. ülkelerde emlak servetin unsuru şeklinde genel servet vergisi olarak vergilendirilirler. Türkiye’de özel servet vergisi içerisinde olup uygulandığı 29.07.1970 tarihindeki 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile olmuştur (Gürbüz, 2015:26).

### **1.7. Emlak Vergisinin Özellikleri**

Emlak Vergisinin en belirgin özellikleri; objektif bir vergi olması, mahalli bir vergi olması, gayri safi bir vergi olması ve mülklik ilkesinin uygulanmasıdır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:308). Bu özellikleri detaylarıyla inceleyeceğiz.

#### **1.7.1.Emlak Vergisinin Objektif Oluşu**

Vergileri objektif ve sübjektif olarak ayırabiliriz. Objektif vergiler doğrudan ekonomik unsurları dikkate alıp kişilerin durumlarını dikkate almamakla birlikte emlak vergisi de bu vergiler içerisinde yer alır. Fakat objektif karakterli bir vergi de olsa, bir takım kişisel durumları dikkate alarak sübjektif özellikler gösterebilmektedir (Organ ve Çiftçi, 2015:129).

Kimi vergiler şahısların ödeme güçlerine göre ve iktisadi kaynakların tümü üzerinden alınmasına rağmen objektif vergi türünde vergi konusu aynı olarak bilinir

ve mükellefin şahsi ve ailesel durumu diğer bir ifadeyle subjektif özelliklerine dikkat edilmez. Veraset ve intikal vergisi ile gelir vergisi subjektif özellikli iken taşınmazların sahiplerinden onların şahsi özelliklerine bakmaksızın vergilendirme yapan bina ve arazi vergileri de objektif özellikli vergidir (Turhan, 1998:93).

Emlak Vergisi objektif nitelikli olmakla birlikte ona bu özelliği kazandıran bazı unsurlar bulunmaktadır. Bunlar (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:310):

- Bulunduğu yer vergi matrahı ve oranı açısından önem arz eder.
- Vergi tahsilinde asıl olan emlakın kendisidir.
- Emlaklar parsellere göre tanımlanıp listelenmektedir.
- Yükümlü olan emlak sahibidir ancak yararlandırma varsa emlak üzerinde tasarrufta bulunan kimse yükümlüdür.
- Artan olmaktan çok nispi bir vergi türüdür.

Emlak Vergisinin objektif olması nedeniyle aynı durumda bulunan bütün taşınmazların benzer şekilde vergilendirilmesi söz konusu olur. Ancak uygulamada yükümlüye göre değişiklik göstermeyen tek oranlı tarifedir (Hacıköylü, 2009:16).

### **1.7.2. Emlak Vergisinin Mahalli Olması**

Emlak Vergisi taşınmaz sahibi olanlardan ve bu taşınmazların değerleri ölçüsünde yerel yönetimlerce tahsil edilen yerel karakterli bir vergidir. Ülkelerin bir çoğunda da arsa, bina ve arazi üzerinden alınmakta olan bu vergi yerel yönetimlerce yapılacak hizmetlere karşın mükelleflerden tahsil edilen önemli bir finans kaynağıdır. (Organ ve Çiftçi, 2015:130).

Mükellefe olan yakınlık aynı zamanda kayıp ve kaçığın önlenmesinde bir avantaj sağlayacaktır. Duran varlıkların denetiminin başka gelir kaynaklarına göre kolay oluşu emlak vergisinde yerelliğin gerekliliğini de göstermektedir. Ancak ülkelerce arazi ve bina vergilerinde verimin, hasılatın son yarım yüzyılda düşüş göstermesi ve akabinde de yeni gelir kaynakları için vergi alanlarının genişletilmesi emlak verginin yerel yöneticilerce yapılmasını gerekçe haline getirmiştir (Akdoğan, 2011:260).

Ülkemizde de 01.01.1986 tarihinden sonra olmak üzere 2339 Sayılı Kanun ile emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsili yerel yönetimlere devredilmiştir.

### 1.7.3. Emlak Vergisinin Gayri Safi Olması

Taşınmaza karşın borçların verginin matrahından düşülemeyişi bu verginin gayri safi bir vergi olduğunu ifade eder.

Emlak Vergisinin bu özelliği de adalet açısından noksanlık meydana getirebilmekte, borçlu olarak gayrimenkul almış olan kişiyle borcu olmayan kişi arasında vergi yükü ortaya çıkabilmektedir. Bu şekilde vergi, servetini gayrimenkul olarak değerlendiren düşük gelirli kimseler üzerinde daha çok kalabilmektedir. (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:310). Bu ise sosyal adalet bakımından olumsuzluk oluşturmaktadır.

Kanunların ülke sınırları içerisinde yabancı ve yerli olan herkese uygulanması *Mülklik İlkesi'* dir. Bu ilke genelde gayrimenkullerden alınmakta olan vergilerde, harç ve resimler ile gayri şahsi özellikte olan vergilerde uygulanır. Bu bağlamda mükellef ister yabancı ister yerli olsun bulunduğu ülkenin sınırları içerisinde taşınmaza sahipse yada tasarruf sahibi ise bulunduğu ülkeye vergilendirilir (Şenyüz, v.d.,2013:43).

### 1.8. Emlak Vergisinin Alınma Gereççeleri

Emlak Vergisine dahil olan gayrimenkuller birer mülkiyeti gösterdiğinden servet vergilerinden ayrı değerlendirilir ve bu nedenle tüm karma ve kapitalist toplumlarda gelirden alınan vergiden ayrı şekilde taşınmaz mülkiyeti vergisi alınmaktadır. Bu verginin payı zaman içerisinde sanayi ve ticaret sektörlerinin gelişme göstermesiyle azalmış bilhassa da arazinin üretim faktörleri içerisindeki etkisi yok olmuştur (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:312).

Özellikle 19. Yüzyıl başına kadar iktidar teorisine göre tahsil edilmekte olan arazi vergileri bu yüzyıldan sonra fayda teorisine göre tahsil edilmiştir. Fakat günümüzde her iki teoride etkisini yitirmiştir. Öyle ki Emlak Vergisi bu teorik sebeplerden daha çok en eski vergi türlerinden olması ve uygulanmasının diğerlerine göre daha kolay olması nedeniyle tercih edilmektedir (Akgüç, 1971:184).

Faydalanma teorisi, vergi yükünün kişiler arasında kabul edilen adalet, bir başka deyişle reel gelir bölüşümü ölçütlerine uygun şekilde dağıtılması hususundaki genel yaklaşımların başında gelir. İktidar teorisi ise vergi yükünün kişiler arasında adalete uygun şekilde dağıtılmasını esas alan bir başka yaklaşımdır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:316).

## 1.9. Emlak Vergisinin Ülke Uygulamaları

The International Monetary Fund (IMF) ile The Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) ve Avrupa Birliği (AB) benzeri kurumlar servet üzerinden alınmakta olan vergileri dört gruba ayırırlar. Bunlar; sahibi oldukları net servet üzerinden senelik olarak alınmakta olan vergiler, veraset ve intikal vergisi, finans ve sermaye işlemlerinden ( gayrimenkul transferleri de dahil) alınmakta olan vergiler ile makine, araç ve ekipmanlar gibi taşınır mallardan yıllık alınan vergilerdir (Ömür ve Gerçek, 2017:200).

Servet vergileri, Avrupa Birliği ülkelerinde senelik olarak alınmakta olup servete ait malların değeriyle ilgili olarak hesaplanan servet vergilerini ve taşınmaz malların transfer veyahut devir hususları üzerinden bir kez alınmakta olan servet vergilerini içermektedir. Avrupa Birliği ülkelerinde, her sene periyodik olarak alınmakta olan emlak vergisinden elde edilen gelirler başka servet vergisinden elde edilen gelirlerden epeyce yüksektir. Taşınmaz mallardan alınan arazi ile emlak vergileri, Avrupa Birliği üye ülkelerinde vergi gelirlerini yükseltmek isteyen politikacıların yükselen ilgisiyle karşılaşmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014:31).

Üye ülkelerde servet üzerinden alınan vergiler ile servetin transferi üzerinden alınan vergiler temelde 3 kategoriye ayrılır. Bu vergiler, emlak ve arazi vergisi, veraset ve intikal vergisi ile net servet vergisidir. Veraset ve intikal vergisi, servete ait varlığın kişiler arası transfer işleminden dolayı vergilendirilmesidir. 20 Avrupa Birliği ülkesinde veraset vergisi, 21 üye ülkede de intikal vergisi kullanılmakta olup bu vergi türünde geniş çaplı muafiyet, yüksek tarife ve vergi tabanı genişliği gibi sebeplerden dolayı elde edilen gelir epeyce düşüktür (Ömür ve Gerçek, 2017:201).

Avrupa Birliğine üye ülkelerde emlak vergisi alınmaktadır. Emlak Vergisi genellikle gayrimenkul sahiplerinden senelik ve her gayrimenkul transfer işleminden vergi tahsil edilmektedir. Bu vergide muafiyet ve istisna yok denecek kadar az olmakla birlikte vergi oranları da düşüktür. Burada temel sorunsal gayrimenkuldeki değer belirlenmesi hususudur (European Commission, 2014:1).

Avrupa Birliği ülkelerinde net servet üzerinden alınan vergi nadir rastlanılan bir durumdur. Net servet üzerinden alınan vergi de matrah üst sınırdaki serveti içerdiği için bu vergiye has mükellef sayısı oldukça azdır. Bundan dolayı da vergiden



az bir gelir elde edilir. Fransa, Norveç, İsviçre ve Lüksemburg (yalnızca şirketler) bu vergiyi kullanmakta olup İzlanda, Danimarka, Hollanda, Finlandiya, İspanya, Lüksemburg (yalnızca şahıslar) ve İsveç ülkelerde kullanıp sonradan kullanmayı bırakmışlardır (Ömür ve Gerçek, 2017:202).

Emlak vergisinin ülke uygulamalarını Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Avrupa Birliği üyesi ülkeler olan Avusturya, Almanya, İspanya, İtalya ve Hollanda ülkelerinde üzerinde emlak vergisini inceleyeceğiz.

### **1.9.1. ABD’de Emlak Vergisi**

Dünyanın en büyük ülkelerinden biri olan Amerika Birleşik Devletleri (ABD) elli eyaletten meydana gelen Federal Anayasal Cumhuriyettir (Türkçe Bilgi, 2017).

Anayasalarda eyaletlerin yönetimi yerel yönetim yapılanması şeklinde öngörülmüştür. Yerel yönetim yapılanmasına bakıldığında içerisinde “county” ve “municipality” isimleriyle bilinen yönetimler bulunmaktadır. Countyler, temel yönetim birimi olmakla beraber yüzölçümü 100.000-200.000 kilometrekare içerisinde olan en büyük mahalli idare birimidir. Mahalli idareler ait olduğu eyaletin kanunlarını uygulayıp eyaletlerin vergilerini ve mahalli olan vergilerini tahsil ederler (Gürbüz, 2015:27).

Municipality ise türkçe karşılığı belediye olan, kasaba, şehir veyahut köylerde yönetim birimi olmakla beraber county içerisinde veya countyden ayrı bulunabilir. Nüfusu 100’den aşağı olan küçük kasabalar ve birkaç countryden oluşan eyaletleri kapsayan yerleşim bölgeleridir (About America, 2005).

Municipalitylerin, güvenlik, sağlık, vergilendirme, borçlanma, kamu kurumlarını işletmek ve kanunları uygulamak gibi yetkileri bulunur (Nadaroğlu, 1998:127). Amerika Birleşik Devletleri’nde yerel yönetimlerin en belirgin finansman kaynağı olan servet vergileri, emlak vergisi ve menkul servet vergisi olarak iki farklı gruba ayrılır (Demir, 2008:284).

Eyaletler içerisinde yer alan mahalli birimlere kendi sınırları içerisinde gayrimenkuller üzerinde vergi toplama yetkisi verilmiştir (Gürbüz, 2015:28). Yerel yönetimler içerisindeki vergilerden elde edilen gelirler %80 oranında emlak vergisinden elde edilmiş olan gelirden meydana gelir (Demir, 2008:284).

ABD’de bu vergi türü bina ve arazilerden alınmaktadır. Gayrimenkulün ticari amaçla kullanılıp kullanılmadığı Emlak Vergisi açısından büyük önem arz etmektedir (Gürbüz, 2015:28). Genelde halk sağlığı, ibadethane, zirai araziler, eğitim ve kütüphane olarak kullanılan gayrimenkuller emlak vergisinden istisna sayılmıştır (About America, 2005).

Emlak vergisi oranının tespiti bağlı olunan mahalli yönetime bırakılmış olup, bu belirleme yapılırken menkulün el değiştirirken ortaya çıkan fiyatları ve değerine etki eden başka hususlarda etkili olmaktadır (Hacıköylü, 2009:50).

### **1.9.2. Kanada’da Emlak Vergisi**

Gelişmiş ülkeler arasında yer alan Kanada, Amerika Kıtası’nın kuzeyinde üç bölge ve on eyaletten oluşmuş federal yapıda bir ülkedir. Kanada da eyaletler bölgelerden daha özerktir.

Kanada’da özellikle Emlak Vergisi servet vergileri içerisinde bulunmakla birlikte vergi gelirleri içerisinde %9 oranında bir yer tutar. Toplanma yetkisi ve oranların belirlenmesi şehir meclisine aittir. Belirlenme kriterleri Kanada Kânunlarına uygun olmak zorundadır (Gürbüz, 2015:32).

Emlak Vergisi kapsamına bazı vergi türleri girmektedir. Bu vergi türleri eyaletler içerisinde iki kısma ayrılır; İlk olarak arazi ve binaların dâhil edildiği Emlak Vergisi, ikinci olarak arazi ve bina transfer vergisidir. Fakat bu vergilere ek vergilerde dahil edilerek Emlak Vergisi kapsamına alınabilmektedir. Ek olarak dahil edilebilen vergilerin sorumluluğu eyaletlerdedir. Örnek verecek olursak Toronto’da emlak vergisinin kapsamında arazi ve bina transfer vergisi ile arazi ve bina vb. değerleri üzerinden eğitim vergisi, şehir vergisi gibi farklı farklı oranlar uygulanmaktadır (Toronto Emlak, 2017).

### **1.9.3. Avusturya’ da Emlak Vergisi**

Federal Anayasa’ya göre belediyeler (komünler), eyalet ve devlet arasında gelirlerin dağılımı federal kanunlara göre belirlenir. Belediyeler (komünler) yerel kuruluşlar olarak değerlendirilir ve eyaletlere bakarak gelir bakımından daha güçlüdürler. Vergi toplama yetkileri eyaletlere göre daha fazladır. Belediyelerin doğrudan gelir elde ettikleri unsurlardan birisi de Emlak Vergileridir (Tortop, 1999:58-59).

Avusturya’da uygulanan Emlak Vergisinin yasal mevzuatına bakacak olursak;

- *Düzenlendiği Kanun:* Avusturya Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlendi. (BGB1. No: 149/1955 ve BGB1. No: 28/1991).
- *Vergi Gelirini Elde Eden:* Yerel Yönetimler
- *Verginin İçeriği:* Emlak Vergisi A; orman ve tarımsal alınan Emlak Vergisi B; bütün arazi, arsa, bina kiralrı ve işyeri alanlarını ifade eder.
- *Matrahı:* Hesaplama için değerlendirme için baz alınan “Valuation Law” kanunu.
- *Mükellef:* Kanunda belirtilmiş olan bina, arazi ve arsaların sahibi olan kimselerdir.
- *İstisna ve Muafiyetler:* Kamunun bina, arazi ve arsaları, Avusturya Federal Demiryolları, kar elde edilmeyen dini kuruluş ve kurumlar, dernek, spor kulüpleri, hastane ve anlaşma dahilinde olan konsolosluk ve diplomatik bina, arazi ve arsaları emlak vergisinden istisnadır.
- *Tahsili:* Gayrimenkullerin değerini belirleyen yerel yönetimlerce toplanır.
- *Vergi Oranı:* % 2.7 temel olarak belirlenmiş orandır fakat çarpanları yönetimlere göre değişmekte olup çoğunlukla standart olan değer % 0.8’ i şeklinde yetkili olan idareye ödenir (European Commission Austria, 2018).

#### **1.9.4. Almanya’da Emlak Vergisi**

Almanya içerisinde yer alan yerel yönetimler, anayasaya göre eyalet yasama organı ve yasalar ile belirlenmiş alan dahilinde yetkileri olan birimlerdir. Kanunda belediyeler kendi bütçelerini serbest olarak yaparken uygulamada ekonomik yapı eyaletlerce belirlenir (Gülöksüz ve Yıldırım, 1994:53).

Belediyelerin 1960 yılı ortalarına kadar temel gelirleri emlak ve o bölgede bulunan işyerleri üzerinde alınmakta olan yerel vergilerdi. Daha sonra siyasi hükümetin kamuya ait konutları emlak vergisi istinası kapsamına alması sonucunda vergiden elde edilen gelirlere azalma meydana gelmiştir (Esener, 2005:35).

Almanya’da uygulanan Emlak Vergisinin yasal mevzuatına bakacak olursak;

- *Düzenlendiği Kanun:* Grundsteuer olarak Almanya’da bilinen emlak vergisi 7 Ağustos 1973 BGB1 I, s.965 tarihli Emlak Vergisi Kanunu ve son olarak 19 Aralık 2000 BGB1 I, s.1790 tarihli Emlak Vergisi Kanunu’nun 21. Maddesi.
- *Vergi Gelirini Elde Eden:* Belediyeler
- *Verginin İçeriği:* Gayrimenkulün bulunmuş olduğu belediyeler vergi konusunu da belirler ve bunlar arazi, arsa ve binalar ile belediyelerin ihtiyaçları dahilinde belirlediği sınırlar.
- *Matrahı:* Gayrimenkulün standart değeri (Einheitswert) baz alınır. Bu değer, değer tespit kanunu ile belirlenir. Belirlenemediği durumlar için ortalama değer (Gemeiner Wert) dikkate alınır. Tüm bunlar dışında farklı bir ekonomik gayeye yönelik olarak gayrimenkulün kullanımını söz konusu ise matrah için kısmi değer (Teilwert) kullanılır.
- *Mükellef:* Gerçek ve tüzel kişiler gayrimenkulün vergi mükellefidir.
- *İstisna ve Muafiyetler:* Yerel ve merkezi yönetime ait bina, arazi ve arsaları, dini kuruluş ve kurumlara ait taşınmazlar emlak vergisinden istisnadır.
- *Tahsili:* Gayrimenkullerin vergiye ait değerini belirleyen belediyelerce toplanır.
- *Vergi Oranı:* % 0.26 ve % 0.6 arasında olan vergi oranı belirlenmiş sabit çarpanla çarpılıp ilgili belediyece uygulanır (European Commission Germany, 2018).

### 1.9.5. İspanya'da Emlak Vergisi

1978 yılına kadar İspanya'da merkeziyetçi anlayışa sahip kamu ile buna bağlı olan merkezi otoritenin bütün harcamalarını yapabilmeleri mümkün iken bu tarih sonrası günümüzde de geçerliliğini koruyan İspanya Anayasası ile ülkede yerel yönetimlerin güçlü kılınması anlayışı hızlandı. İspanya'da uygulanan emlak vergisi yereldeki yönetimlerin temel finans kaynaklarından bir tanesidir. Öyle ki 1997 yılında vergi gelirleri içerisinde %20'lik bir oranla en fazla gelir elde edilen kaynak olmuştur (Esener, 2005:43).

İspanya'da uygulanan Emlak Vergisinin yasal mevzuatına bakacak olursak;

- *Düzenlendiği Kanun:* Impuesto sobre bienes inmuebles olarak İspanya'da bilinen emlak vergisi 28 Aralık 1988 yılındaki 39 Sayılı Yasa ile belirlenmiştir. 1 Ocak 1990 yılında yürürlüğe girmesiyle mevcutta uygulanmakta olan kırsal ve kentsel emlak vergisi (contribuciones territoriales urbana y rustica y pecuaria) ile arazi, arsa ve binalardan alınmakta olan vergi (impuesto sobre solares) ile yer değişikliği yapmıştır.
- *Vergi Gelirini Elde Eden:* İspanya yerel yönetimleri.
- *Verginin İçeriği:* Belediyeye ait alan içerisinde olan kırsal ve kentsel gayrimenkullere sahip olmak, yetkili idareler tarafından kamu hizmetine ait kullanımda bulunulan bir takım gayrimenkuller ile bina, arazi ve arsaların tamamı vergi içeriğini oluşturur.
- *Matrahı:* Kadastro değeri gayrimenkulün matrahını oluşturur. Başka ifadeyle gayrimenkulün bulunmuş olduğu yerdeki vergilendirmeye haiz olan değeridir.
- *Mükellef:* Taşınmaz sahibi kimseler, kullanım hakkı olup gayrimenkulden fayda elde eden kimseler, kiracı ve kanunla belirlenmiş ayrıcalık sahibi kimselerdir.
- *İstisna ve Muafiyetler:* Gelir getirmeyen taşınmazlar, Katolik Kilisesi, İspanyol Kızılhaç'ı ile yabancı ülkelerin konsolosluk ve elçilikleridir.
- *Tahsili:* Toplanması yerel yönetimlere bırakılan emlak vergisinin tahsili de yerel yönetimlere verilmiştir.

- *Vergi Oranı:* Kentsel gayrimenkullerde % 0.4 ve kırsal taşınmazlarda ise %0.3 olarak uygulanır ve bu oranlar belediyeler azaltmaya ve yükseltmeye yetkilidir (European Commission Spain, 2018).

### 1.9.6. İtalya’da Emlak Vergisi

İtalya’da belediyeler tarafından toplanan bu vergi çevre temizliği ve çöp toplanması amacıyla yürürlüğe konulmuş özel bir vergidir (Esener, 2005:59).

İtalya’da uygulanan Emlak Vergisinin yasal mevzuatına bakacak olursak;

- *Düzenlendiği Kanun:* 23 Ekim 1992 tarihli 421 sayılı kanun ve 30 Aralık 1992 tarihli ve 504 sayılı kanun ile oluşturulmuştur.
- *Vergi Gelirini Elde Eden:* Gayrimenkulün olduğu yerde bulunan belediye tarafından elde edilir.
- *Verginin İçeriği:* İtalya’da bulunan bütün bina, arazi ve arsaların tamamı verginin konusunu oluşturur. Her yıl orantılı şekilde aylara bölünmek suretiyle alınır.
- *Matrahı:* Verginin matrahını gayrimenkulün değeri belirler.
- *Mükellef:* Taşınmaz sahibi kimseler, kullanım hakkı olup gayrimenkulden fayda elde eden kimseler, kiracı olan kimselerdir.
- *İstisna ve Muafiyetler:*
  - \*Tepelik yerlerde olan tarım arazileri,
  - \*İbadet amaçlı kullanılan dini yerleşimler, Vatikan ile diğer yabancı devletlerin gayrimenkulleri, muaf tutulmuş uluslararası bölgesel organizasyonlar,
  - \*Sağlık hizmetlerini yapmak amacıyla kullanılmakta olan gayrimenkuller.
- *Tahsili:* Toplanması yerel yönetimlere bırakılmıştır.
- *Vergi Oranı:* Belediyelerce belirlenmekte olup % 0.4 ve % 0.7 arasında değişmektedir (European Commission Italy, 2018).

### 1.9.7. Hollanda'da Emlak Vergisi

Emlak Vergisi Belediyelerin en büyük gelir elde ettikleri alanlardan birisidir. Normal vergilerin % 60'ından daha fazla bir alanına karşılık gelmektedir. Ülkede emlak vergisinin işleyişi içerisinde yer alan vergilendirilen alanların planlamadan yoksun olması ve fiziksel planlamanın olmayıp bunu destekleyecek bir iktisadi anlayışın olmaması da Hollanda' da eleştiriye maruz kalmaktadır (Esener, 2005:62).

Hollanda'da uygulanan Emlak Vergisinin yasal mevzuatına bakacak olursak;

- *Düzenlendiği Kanun:* Hukuksal altyapısı belediyeleri kapsayan kanunun 220. maddesiyle düzenlenmiştir.
- *Vergi Gelirini Elde Eden:* Belediye tarafından elde edilir.
- *Verginin İçeriği:* Hollanda'da bulunan bütün bina, arazi ve arsaların tamamı muafiyet ve istisnalar hariç vergi konusunu oluşturur.
- *Matrahı:* Verginin matrahını gayrimenkulün piyasadaki değeri belirler. Değeri belirlenemiyor ise emsal değer dikkate alınır.
- *Mükellef:* Gayrimenkul sahibi kimseler, kullanım hakkı olup gayrimenkulden fayda elde eden kimseler.
- *İstisna ve Muafiyetler:*
  - \*Doğayı Koruma Kanunu içindeki araziler,
  - \*İbadet amaçlı kullanılan dini yerleşimler,
  - \*Karayolları, demiryolları ve suyolları,
  - \*Su savunma ve su kontrol merkezi noktaları,
  - \*Tarımsal araziler,
  - \*Sera, limonluk vb. alanlar,
  - \*Endüstriyel maksatlı kullanılan araçlar
- *Tahsili:* Tahakkuk ve tahsil işleri belediyelere aittir.
- *Vergi Oranı:* Belediyeler arası farklılık arz eder. Ancak sabitlenen vergi oranı gayrimenkulün her 1500 dolarlık bölümü için 5-10 dolar uygulanır (European Commission Netherlands, 2018).

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Türkiye'de Emlak Vergisinin tarihsel gelişimini iki başlıkta incelemek mümkündür. Bunlar Osmanlı Devleti'nde ve Cumhuriyet Dönemi'nde Emlak Vergisidir.

#### 2.1. Osmanlı Devleti'nde Emlak Vergisi

Osmanlı Devleti döneminde uygulanan Emlak Vergisi uygulamaları için dönemin toprak politikasını incelemek gerekir. Osmanlı Devleti döneminde toprak bir başka ifadeyle arazi üzerinde üç farklı mülkiyet kurulmuştur. Bunlar; mülk arazi, vakıf arazi ve miri arazidir (Gürbüz, 2015:45).

**a) Mülk Arazisi:** Osmanlı Devleti'nde mülkiyeti tamamen halka ait olan topraklara verilen isimdir. Mülki arazi iki gruba ayrılır (Cin, 1966:5).

**1) Aşar (Öşür) Topraklar :** Fetih sonucu Müslümanların ele geçirdiği toprakların mülkiyetinin Müslüman tebaaya verilmesidir. Topraklar üzerinde vakfetme, satma, bağışlama veya miras bırakma gibi haklar tamamen mülkiyet sahibindedir. Kişilerin vefatı halinde topraklar varislerine devrolunurdu. Devlet ise toprak sahiplerinden toprak üretim vergisi yada Aşar (Öşür) vergisi alırdı ve bu oran üretilen mahsulün onda biri kadardı (Palamut, 1987:69).

**2) Haraci Topraklar:** Yapılan fetih sonrası gayrimüslim halkın elinde bırakılan, mülkiyeti onlara bırakılan topraklardır. Bu toprakları diledikleri şekilde vakfedebilme, satabilme veya çocuklarına miras bırakabilme hakkına sahiptiler. Bu hak sahipleri iki çeşit vergi öderlerdi (Ateş, 1969:210). Bunlar;

*Harac-ı Muvazzaf:* Arazi yüz ölçümüne göre belirlenen vergidir.

*Harac-ı Mukassem:* Toprak verim durumuna göre alınan vergidir.

**b) Vakıf Arazileri:** gelirleri cami, medrese, hastane, imarethane, han ve hamam gibi topluma hizmet veren kuruluşlar ve onların harcamaları için ayrılmış arazilerdir. Vakıf arazilerinin alınıp satılması kesinlikle yasak olup vergiden muaftır (Cin, 1966:7).



**c) Miri Arazi:** Devlet himayesinde bulunan bu arazi türü için iki vergi çeşidi bulunur. Birincisi toprağı işleyen çiftçiden dönüm başına yıllık maktu şekilde çift akçesi, ikincisinde ise üretilen zirai ürünlerden nispi şekilde aşar alınır (Gürbüz, 2015:46).

Önemli değişimler yaşıyan Osmanlı Devleti'nde Emlak Vergileri Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası Emlak Vergisi uygulaması olarak sınıflandırılır.

### **2.1.1. Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Öncesi Emlak Vergisi**

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat öncesi dönemde Emlak Vergisiyle benzerlik gösteren ve gayrimenkullerden alınmakta olan bir vergi bulunmamaktadır. Binalardan bir vergi alınmadığı gibi araziden toplanmakta olan vergi ise araziden elde edilen iradı amaçlar içindir. Sadece bir istisna olarak haracı muvazzaf vergisi bu kapsamda nitelendirilebilir (Erdoğan, 2006:22).

### **2.1.2. Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Sonrası Emlak Vergisi**

Osmanlı Devleti'nde Tanzimat öncesi uygulanamayan Emlak Vergisi ve buna benzer vergi uygulamaları Tanzimat Fermanı'nın ilan edilmesiyle beraber uygulama alanı bulmuş ve şuan ülkemizde uygulanan emlak vergisi sistemimize yol göstermiştir (Eroğlu, 2012:63).

Tanzimat Fermanı sonrası uygulamaya konulan “Ancemaatin Vergisi” tam olarak emlak vergisini nitelemese de Osmanlı Devleti içerisinde arazi ve emlağı içerisinde barındıran ilk vergi olma özelliğine sahip olmuş ve bir nevi dağıtma vergisinden de öteye gidememiştir (Bulutoğlu, 1976:394).

Bu Tanzimat Fermanı ile birlikte Emlak Vergisi ve Müsakkafat Vergisi hayata geçmiştir. Tanzimat dönemi içinde başta 1858'de Arazi Kanunnamesi çıkarılarak arazinin kayıt altına alınmasına başlanmıştır. 1863'de Emlak Vergisi Kanunu uygulamaya geçirilmiştir ( Beşer, 2018).

1863 yılında uygulanan Emlak Vergisi günümüzde uygulanan emlak vergi sistemine benzemekle birlikte arazi ve bina beraber vergilendirmeye tabi tutulmuştur (Bulutoğlu,1976:394). Bu vergi içerisinde arazi ve binaların değerinden hareketle verginin ödeme esası kabul edilmiştir (Mutluer, 1973:14).

Batı da uygulanan arazi ve bina vergilerindeki farklılık bu dönemin reform hareketlerini de etkilemiştir. Bununla beraber Emlak Vergisi'nde bulunan binaların

vergilendirilmesi ayrılmış ve 1910 yılında Musakkafat Vergisi Kanunu'na bağlanmıştır (Demirkan, 2006:29). Bir başka önemli değişiklik gösteren husus ise değer esas anlayışının terki ve gayrisafi irad esasının kabul edilışıdır (Bulutoğlu, 1976:394).

## **2.2. Cumhuriyet Dönemi'nde Emlak Vergisi**

Tanzimat'tan sonraki dönemde beraber uygulamaya konulan Emlak Vergisi ve bununla birlikte Musakkafat Vergisi Cumhuriyet'in ilanıyla başlamış ve 1931 yılına kadar geçerliliğini korumuştur (Bulutoğlu, 1976:394).

1931 yılında kabul edilmiş olan 1833 sayılı Arazi Vergisi, 1837 sayılı Bina Vergisi ve 1970 yılı içerisinde kabul edilmiş olan 1319 sayılı Emlak Vergisi bu dönem emlak vergileri içinde yer alan en önemli vergilerdir.

### **2.2.1. 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu**

Devletin gelir kaynakları arasında önemli bir yer tutan Aşar, 1925 yılında "Mahsulat-ı Arziye Vergisi Hakkındaki Kanun" ile yürürlükten kaldırıldı. Buradan meydana gelen boşluğu gidermek için 1931 yılında 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır (Bulutoğlu, 1976:394).

1863'de başlatılan Tanzimat sonrası ve Cumhuriyet döneminde uygulanan Emlak Vergisi, bağımsız bir kanunla arazinin ilk kez vergilendirilmesi ile ortadan kaldırılmıştır (Demirkan, 2006:29). 1931'de yürürlüğe konulan 1833 sayılı Arazi Vergisi'nin konusu; 1.madde, "Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde bulunan bütün araziler" ifadesiyle üstünde bina olmayan ve bina mütemmimi bulunmayan arsalar arazi şeklinde kabul görmüştür (Gürbüz, 2015:49). 7.madde ise kanunda vergi mükellefini şöyle tanımlar; "arazinin maliki, intifa hakkı varsa intifa hakkı sahibi, bunlar mevcut değilse araziyi maliki gibi kullanan şahıstır" (1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu, 2018).

Arazi Vergisi'nde geçici muafiyetler ve sürekli istisnalar olmak üzere iki farklı durum söz konusudur. Sürekli istisnalar arazi vergisinin 2.maddesinde düzenlenmiş, mesela kanunda 2/1 maddesinde "Devlete ve mülhak veya hususi bütçelerle idare edilen teşekküllere ve belediyelere ve kamu yararına hizmet eden derneklere ait olan numune fidanlıkları, meyvelikler, numune tarla ve çiftlikleri, spor sahaları, halka açık olan parasız olan parklar, çocuk bahçe ve oynama yerleri" istisna tutulmuştur. Kanunun bu maddesiyle muafiyetten arazilerin yararlanmasının koşulu

kazanç gayesi bulunmaması, tarımın geliştirilmesine has olması ve kiraya verilmemesidir (Mutluer, 1973:44).

Geçici muafiyetler ise arazi vergisi kanununun 3.maddesinde düzenlenmiştir. Örnek verecek olursak kanunda yer alan 3/2. madde de “yeniden vücuda getirilecek meyvelikler ve incir bahçeleri, sekiz yıl süreyle vergiden muaf tutulmuşlardır” ibaresi yer almıştır (1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu, 2018).

Arazi değerinde matrah arazilerin alım satım bedelleri, eğer bu bedeli belirlemeye olanak bulunmuyorsa kiraya verilmesi durumundaki kira tutarının 10 katı arazi değerini oluşturur (Gürbüz, 2015:50). Bu değerler için arazide %o 10, aralarda %o 15 oran uygulanarak kanunda 10/1. maddesinde iki taksit ile arazinin bağlı olduğu yer il özel idareleri yetkilendirilmiştir (Mutluer, 1973:50)

### **2.2.2. 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu**

1931 de yapılan önemli değişikliklerden bir tanesi de 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu'nun kabulüdür. Binaların vergilendirilmesini emlak vergisinden ayrı kılan hem Cumhuriyet hem de Tanzimat döneminde uygulanan Musakkafat Vergisi bu kanunun kabul edilişi ile ortadan kalkmıştır (Hacıköylü, 2009:29).

Bu kanununun 1 ve 2. maddeleri; Türkiye sınırları içerisinde bulunan yapıldığı nesne ne olursa olsun hem kara hem su üstünde bulunan sabit inşaatların hepsinin ikamet için ayrılın ayrılmasın vergilendirilmeye tabii olacağını ve karada hareket edebilme özelliğinde bulunan binaların sabit bir inşaat kabul edileceğini belirtir (1837 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018).

Arazi vergisinde bulunduğu gibi bina vergisinde de geçici sürelerde muafiyet ve devamlılık arz eden istisnalar uygulanmıştır. Kanunda 3. madde de sürekli istisnalar düzenlenmiştir. Bu durum kanunda 3/4. madde de düzenlenmiştir. Örnek verecek olursak parasız olmak koşuluyla hastane, hamam, yetimhane, darülaceze vb. kiraya verilir ise sürekli istisnadır (Mutluer, 1973:53).

Kanununun 4. maddesi geçici muafiyetleri düzenlemektedir. Örneğin; 6086 sayılı Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu. Bu kanun ile Turizm Müessesesi Belgesi olan işletmeler 5 yıl süreyle bu vergiden muaf kılınmıştır (Toker, 2007:82).

Safi irat bina vergisininin matrahı olarak ele alınmış, amortismanı olarak komisyonlara tespit ettirilen gayrisafi irattan %20 oranında götürü indirim

benimsenmiş, gayrisafi irat ise binaların kiraya verilmeleri durumundaki yıllık kira tutarını ifade etmektedir (Bulutoğlu, 1976:395).

Arazi vergisinin tahsil edildiği şekilde bina vergisi de tahsil edilir. Bu vergide uygulanan oran 9. maddede yer alan safi iradın %12'si olup bu verginin oranı kanununun 10. maddesinde düzenlenmiştir (Mutluer, 1973:57).

### 2.3. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

1931 yılında uygulanmaya başlanan 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu 1970 yılına kadar uygulamada kalmıştır. Daha sonra binanın ve arazinin ayrı ayrı vergilendirilmesi hususu tek bir çatı altında toplanarak 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na dönüştürülmüştür (Mutluer, 1996:12).

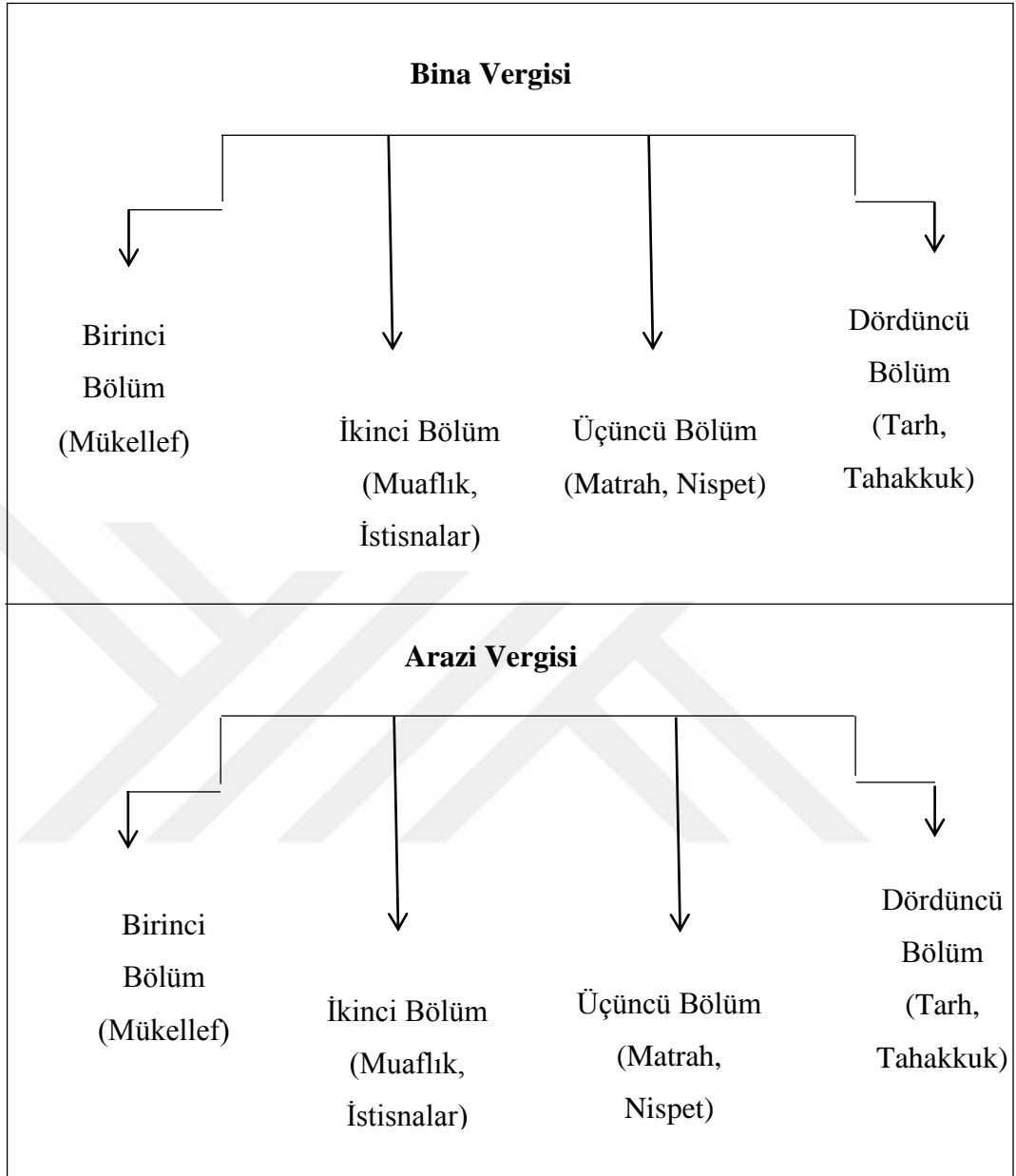
#### Şekil 2: Türkiye'de Emlak Vergisi Kanunu Kısımları



**Kaynak:** 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018.

Uygulanmaya başlanılan 1319 Sayılı Emlak Vergisi üç bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde bina vergisi, ikinci bölümde arazi vergisi, üçüncü bölümde bina ve arazi vergisinin kısımlarını içeren ortak hükümler yer almıştır.

**Şekil 3: Türkiye’de Emlak Vergisi Kanunu Bölümleri**



**Kaynak:** 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun ilk kısmı olan bina vergisi ve ikinci kısım olan arazi vergisi dört bölümden oluşur. Bu bölümler ise mükellef, muaflık ve istisnalar, matrah ve nispet, tarh ve tahakkuktan meydana gelmektedir. Üçüncü kısımda yer alan bölümdeyse Muaflık ve istisna hükümlerinin bu kanunda yer bulmasıyla ilgili hükümleri içerir.

1970 yılında uygulanmaya başlanan 1319 sayılı Emlak Vergisi kanununda günümüze gelene kadar bir çok değişiklikler yapılmıştır. Fakat yapılan değişiklikler

içerisinde en önemli olanları; 1985 yılında kabul edilen 3239 sayılı kanun ile merkezi idarece toplanması yetkisinin 01.01.1986'dan sonra belediyelere devredilmesi ve 09.04.2002'de ise 4751 sayılı kanun kabul edilen değişiklik sonucu n beyan esasının kaldırılmasıdır (Arslan, 2012:305)

#### **2.4. Emlak Vergisinin Konusu**

Emlak Vergisinin konusu, üzerine vergi ilave edilen, dolaylı yada doğrudan olmak üzere verginin kaynağını oluşturan ekonomik değer yada servet özelliğindeki unsurlardır.

Özetle üzerinde vergi alınmakta olunan her tür şey verginin konusunu oluşturur. Böylece verginin konusu mal, hizmet, gider, gelir, sermaye, tüketim, tasarruf, muamele, gayri maddi ve maddi varlıklar, servet, fiil vb. olabilir (Ekodialog, 2018).

Vergi Usul Kanununa baktığımızda verginin konusu, genel bütçe içerisinde bulan vergi, resim ve harçlar, il özel idarelerine ve belediyelere ait olan vergi, resim ve harçlar oluşturur. Emlak Vergisinin konusu içerisinde bina, arazi, arsa vb. gayrimenkuller bulunur (Gürbüz, 2015:54).

Emlak Vergisi konusu içinde yer alan arazi ve bina vergilerini iki farklı başlık içerisinde görmek mümkün olabilir.

##### **2.4.1.Bina Vergisinin Konusu**

Emlak Vergisi Kanunu içerisinde üç bölümden meydana gelir. Birinci bölümde bina vergisinin konusu mükellef başlığıdır ilk bölümde ele alınmıştır.

Yine Emlak Vergisi Kanunu'nun içerisinde yer alan 1. maddeye göre bu verginin konusu; Türkiye sınırları içinde bulunan binalardır. 3194 sayılı imar kanununun ilgilendiği konular arasında yer alan bina kavramı bu kanunda ilk olarak “yapı” kavramının açıklanması ve akabinde bina kavramının tanımlanmasıyla başlar (Arslan, 2012:305).

İmar Kanunu 5. maddesinde yer bulan yapı; “karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yer altı ve yer üstü inşaat ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir”. Aynı kanunda bina; “kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan,

hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılar olarak tanımlanmıştır (3194 sayılı İmar Kanunu, 2018).

Kanunda yer alan bu tanımlara bakarak binayı ifade etmek gerekirse bina, birbiri ile bağlantı halinde olan yapıların inşa edilmesiyle oluşmaktadır diyebiliriz.

Bina için Emlak Vergisinde kullanılan genel bir tanım bulunur. Bu tanım 2. madde de şu şekilde yer alır; yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Bu maddenin içerisinde yer alan hangi binaların vergiye tabi olacağını; binanın betonarme, çelik, ahşap vb. gibi malzemelerden oluşmuş olması önem arz etmemektedir. Asıl olan burada binanın sabit bir inşaat şeklinde yapılmışlığıdır.

Bu sabit inşaattan kasıt ise yapılan inşaatın devamlı bir gaye uğruna kullanılması demektir (Arslan, 2012:305). Örnek verecek olursak Emlak Vergisi kanunu 2/3 maddesinde yer alan yüzer vaziyetteki havuzlar, çadırlar ve nakil araçlarına takılan ve sürüklenebilen seyyar evler bina olarak kabul edilmezken, su ve kara üstünde sabit vaziyet halindeki rıhtım, iskele ve tünel nakil hat araçları vb. alt yapı unsurları da bina olarak kabul görmektedir (Bulutoglu,1962:398).

Emlak Vergisi kanunu 2/2 maddesinde bina müteimmimlerini vergi usul kanunundaki gibi binayla birlikte değerlendirir (Gurbüz, 2015:55). Buradan yola çıkarak yapı tek başına imar kanundaki şekliyle değerlendirilmeyerek binanın müteimmimlerini bir araya getirdiği zaman vergi konusunun parçası olur. Mesela; tamamlanmamış bir bina temel vaziyetinde ise sayılmamakta, bir başka yerde temel, binadan kopuk tutulamayarak binanın parçası sayılır. Evlerde bulunan her bir oda binanın parçası kabul edilirken farklı bir amaç taşısın veya taşımazın tek başına sabit şekilde inşa edilen yapılar bina olarak kabul edilmektedir (6 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Tebliği, 2018).

Emlak Vergisi kanununda geçen bir başka husus ise binanın yer aldığı arsa binanın tamamlayıcısı sayılmaktadır (Kaynak, 1995:10) Buna benzer arsalar binadan ayrı şekilde görülerek arazi vergisine göre işlem yapılamaz. Bazı durumlar dahilinde de inşa noktasında binanın direk olarak arazi üstünde yapılmadığı hallerde de araziler binanın tamamlayıcısı da sayılabilir. Örnek vermek gerekirse binayı kullanım açısından çevreleyerek binalara eşlik eden bahçe avlu gibi unsurlarda arazi kabul edilir (6 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Tebliği, 2018).

Arazilerin üzerlerine izin alınmadan kaçak olarak inşa edilen binaların durumları hakkında Danıştay 9. Dairesi'nin 1976 ve 1991 yıllarında bina vergisine tabiliği hakkında vermiş olduğu iki farklı karar bulunmaktadır (Danıştay 9.Dairesi Kararları, 2018).

Birinci kararda mülkiyeti başkasına ait araziye inşa edilen gecekondular için arazi sahibinin Emlak Vergisi ödemesi gerektiği, ikinci kararda ise hazine arazisi üzerine bina yaparak ecrimisil (kira) ödeyenler için ise arazi üzerine yapı inşa eden kimselerin sanki malikmiş gibi bina tasarrufunda bulunduğundan Emlak Vergisi ödemesi gerektiğine karar verilmiştir (Kızılot, 2003:80).

#### **2.4.2. Arazi Vergisinin Konusu**

Arazi vergisinin konusu Emlak Vergisi Kanunu 12. Maddesinde düzenlenmiş olup mükellef başlığı içerisinde arazi vergisinin birinci bölümünde yer alır. Bu verginin konusu; Türkiye sınırları içerisinde yer alan arsa ve arazilerdir (Gürbüz, 2015:58).

Vergi hukukuna baktığımızda genel haliyle arazi sınırı patika, dağ vb. doğal yolla oluşmuş ağaç, duvar ,çit, yol, ağaç gibi yapay olarak işaretlenmiş yeryüzü parçası şeklinde ifade edilir. İçerisinde yer alan gölcükler, kaynaklar ve dikilmiş olan nesnelere arazi içerisinde sayılır (6 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Tebliği, 2018).

Arsa arazinin bir tamamlayıcısı sayılır (Arslan, 2012:313). Fakat arazi ve arsanın aralarında bulunan farklar Emlak Vergisi Kanunu içerisinde 12. Maddede yer alan 2. fıkrada belirtilmiştir. Bu fıkrada arsanın tanımı arazinin yer aldığı belediyeleri sınırlarında bulunan ilgili belediyeler tarafından paylaşılmasıdır. Kısaca arsa alt yapısı ve imarı bulunan aynı zamanda inşaata uygun arazi parçasıdır. Arazi ise herhangi bir yapılaşmaya uygun olmayan bir toprak parçasını ifade eder (Milliyet Emlak, 2018).

Bir başka husus da belediyelerinin sınırı içerisinde yada sınırları dışarısında bulunup parsellenmesi yapılmamış arazilerin arsa olarak kabul edilip edilmemesidir. Bu husus da Emlak Vergisi Kanunu yetki merci olarak Bakanlar Kurulu'nu göstermiş ve bunu 12. madde 3. fıkrada açıklamıştır. Bakanlar Kurulu 83/6122 sayılı "Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında" kararında bu durumu açıklamıştır. Filen uygulamada meskun vaziyette olan ve belediyelerin hizmetinde



istifade eden yerler içerisinde bulunan parsellenmemiş arazi ve parçalarının arsa sayıldığını fakat bu yerlerin tarımsal uğraşlar için kullanılması durumunda arsa sayılmayacağını bildirmiştir (Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar, 2018).

Örnek verecek olursak Yargıtay 2013 yılında Kamulaştırma Bedel Tespiti için açılan davada itiraz eden davacıya vermiş olduğu karar içerisinde ne zaman parsellenmemiş arazilerin arsa olarak tanınacağını Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan 2. Madde ile açıklamıştır. Sonuç olarak ise Yargıtay Asliye Hukuk Mahkemesinin tarım arazilerinin arsa olarak değerlendirilmemesi şeklindeki kararını doğru bulmuştur (Avcı, 2014:4).

## **2.5. Emlak Vergisinde Mükellef ve Mükellefiyetin Oluşum Süreci**

Vergi Usul Kanunu'nun 8. Maddesi'nin 1. Fıkrası vergi mükellefini geniş bir çerçevede açıklamaktadır. Bu 8. Madde de vergi mükellefi, kendi payına düşmüş olan vergi borcunu ödemek sorumluluğunda bulunan tüzel veya gerçek kişilerdir (Vergi Usul Kanunu, 2018).

Emlak Vergisi Kanunu'nda ise vergi mükellefi 3. ve 13. Maddelerinde açıklanmış olup burada mükellef; arsa, bina ve arazi vb. gayrimenkullerin sahibi ve var ise intifa hakkı sahibi, bunlardan hiçbiri yoksa sahibi gibi tasarrufta bulunan kimselerdir (1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018).

Emlak Vergisinde mükellef ve mükellefiyetin oluşum süreci arazi ve bina vergileri için ayrı ayrı başlıklar içerisinde açıklanacaktır.

### **2.5.1. Bina Vergisi Mükellefi**

Bina Vergisi Mükellefi Emlak Vergisi Kanunu'nun birinci kısmında mükellef başlığı içerisinde düzenlenmiştir.

Bu vergiyi Emlak Vergisi Kanunu 3.maddesine göre bina malikleri eğer varsa intifa hakkı sahipleri her ikisi de bulunmuyorsa bina sahibi gibi bina üzerinde tasarrufta bulunanların ödemesi kararlaştırılmıştır (Gürbüz, 2015:59).

**Bina Maliki:** Bir şey üzerinde sahiplik hakkı bulunan kimselere **malik** denir. Arapça kökene sahip olup, mülk kökünden, mülke sahip olan anlamına gelmek demektir. Bina maliki ise binanın sahibi olan kimsedir (Milliyet Emlak, 2018).

Emlak Vergisi Kanunu içerisinde yer alan malik ifadesi ise Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenmiş fakat yürürlükten kalkan 1837 sayılı Bina Vergisi'nde bulunan mutasarrıf deyimine karşılık kullanılır (Mutluer, 1973:65).

İntifa Hakkı: Yararlanma hakkı; başka birisine ait olan malın kullanılması ve ürünlerden faydalanma haklarına sahip olmayı kapsayan irtifak hakları çeşitlerinden birisidir (Yılmaz, 1996:363). Herhangi birisinin malın mülkiyet hakkına sahip olması başka bir kimsenin ise malın kullanım hakkına (intifa) sahip olması örnek verilebilir (Süzan, 2018).

Malik Gibi Tasarrufta Bulunan: Binanın sahibi veya intifa hakkı sahibi bulunmayan zamanlarda binayı bina sahibi gibi kullanarak tasarrufta bulunmasıdır. Bu şekilde tasarrufta bulunan hükmü bir bakıma emniyet hükmüdür. Bu durumda kimseler vergi ödemek zorundadırlar yani kanunen herhangi bir sorumlulukları bulunmadıklarını ifade ederek vergi ödememezlik yapamayacaklardır (6 Seri No'lu Emlak Vergisi Tebliği, 2018).

Eğer bir bina üzerinde hem malik hem de intifa hakkı sahibi varsa bu durumda bina vergisi mükellefi intifa hakkı sahibidir. Şayet intifa hakkı sahibi bulunmuyorsa bu durumda malik olan kimse mükellef olur. Fakat her ikisinin de bulunmadığı durumlarda bina üzerinde malik gibi tasarrufta bulunan kimse bina sahibi mükellefi olur (Kızılot, v.d., 2014:330).

Maliye Bakanlığı'nın 11.04.2011 tarihli Özelgesi ve Danıştay 9. Dairenin 2006 yılında aldığı kararında intifa hakkı sahibinin malikten önce geldiğini görebiliriz.

Maliye Bakanlığı'nın Özelgesi'nde binanın intifa hakkı sahibi bulunuyorsa maliki yerine intifa hakkı sahibi olan kimsenin Emlak Vergisi mükellefi olacağını ve bu kimsenin Emlak Vergisi ödemekle yükümlü bulunacağını belirtir (İstanbul Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 2018).

Emlak Vergisi Kanunu 3. maddesi 2. fıkrada elbirliği mülkiyeti ve paylı mülkiyet bulunması halinde bina vergisinin nasıl olacağı belirtilmiştir. Paylı Mülkiyet; birden fazla kişinin maddi anlamda bölünmemiş bir şeyin tamamına belli paylar ile maliklik durumudur. Paydaşlar paylarını rehnedebilir veya devredebilirler. (Emlak Kulisi, 2018). Bu durumdaki mülkiyet halinde malik bulunan kimseler hisseleri nispetinde (paylı mülkiyette hisseler belirtildiği için) mükellef sayılırlar

(Kızılot, v.d., 2014:330). Bu kimseler binada kendilerine ait olan paylarını bildirerek ayrı şekilde vergilerini ödemekle yükümlüdürler (Gürbüz, 2015:61).

Şayet elbirliği mülkiyeti durumunda ise malik bulunan kimseler zincirleme olarak vergi vermekle yükümlüdürler. Elbirliği Mülkiyeti; Kanunda yer alan sözleşmelere göre meydana gelen topluluk sebebiyle mallara beraber maliki olunması durumudur (Emlak Kulisi, 2018). Malik olan kimselerden hiçbir kimse bina üzerinde kısmen veya tamamen tasarrufta tek başına bulunmaz fakat birlikte tasarruf edebilirler. Mirasçıların durumu örnek gösterilebilir (Kızılot, 2018).

### **2.5.2. Bina Vergisinde Mükelleflüğün Ne Zaman Başlayıp, Sona Ereceği**

Bina vergisinde mükelleflüğün başlaması ve sona ermesi hususu Emlak Vergisi Kanunu içerisinde üçüncü bölümde matrah ve nispet başlığı altında açıklanmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu 9. Maddesinde bina vergisinde mükellefiyetin ne zaman başlayıp ne zaman sona ereceği durumu karara bağlanmıştır. Bina vergisinde mükelleflik;

\*Vergi değerinin değişimine neden olan sebepler;

-Yeni bina yapılması (Mevcudatı yapılan ilave veya asansör, kalorifer tesisatları yapılması da yeni inşaat sayılır),

-Hisselere bölünmüş vaziyette olan binaların tüm hisselerinin toplanması durumu,

-Herhangi bir neden ile sürekli olarak şehir, köy ve kasabalarda arazi ve bina değerlerinde %25 üzerinde artış ve azalış olması durumunda bu duruma bağlı takdir işlem tarihi (Tosuner ve Arıkan, 2014:483).

\*Dört yılda bir gerçekleştirilen takdir işlemleri ve bunun yapıldığı gün,

\*Muaflığın sona erdiği günü izleyen takvim yılı itibariyle başlar (Erişti, 2003:132).

Mükelleflüğün sona ermesi hali ise binanın bütünüyle ortadan kalkması veyahut muaflık özelliklerine sahip olması durumunda oluşur (Gürbüz, 2015:63).

Örnek verecek olursak; 27.11.2011 tarihli Maliye Bakanlığı Özelgesi'nde devletin herhangi bir üniversitesine devir olunan gayrimenkullerin emlak vergisi ilk

taksitleri yatırılmış fakat son taksitlerinin ne olacağına araştırılması durumu üzerine gerçekleştirilen açıklamaya göre 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56. maddesinin (b) fıkrasında, “Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar.” hükmü bulunduğu, 4 ve 14. Emlak Vergisi Kanunu maddelerinde tanınmış olan daim muafıktan faydalanabileceği söylenmiştir. Ayrıca 9 ve 19. Emlak Vergisi Kanunu maddelerinde vergiden sorumluyken muafık özelliğine sahip olmuş olan arazi ve binalardan ötürü mükellefliğin, bu hususların oluştuğu günü izleyen taksitten itibaren sona ereceği açıklanmıştır (1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018).

### **2.5.3. Arazi Vergisi Mükellefi**

Arazi Vergisi mükellefi Emlak Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmının birinci bölümünde mükellef başlığı içerisinde anlatılmıştır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde; binanın maliki, arazi vergisi bulunuyorsa intifa hakkı sahibi, şayet ikisi beraber yoksa malik gibi tasarrufta bulunanların ödemesi kararlaştırılmıştır. Bu kavramların ise ne anlama geldikleri bina vergisi mükellefi başlığı içerisinde açıklanmıştır (1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018).

### **2.5.4. Arazi Vergisinde Mükellefliğin Ne Zaman Başlayıp, Sona Ereceği**

Arazi vergisinde mükellefliğin başlaması ve sona ermesi hususu Emlak Vergisi Kanunu içerisinde üçüncü bölümde matrah ve nispet başlığı altında açıklanmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu 19. maddesinde arazi vergisinde mükellefiyetin ne zaman başlayıp ne zaman sona ereceği durumu karara bağlanmıştır. Bu kararlar bina vergisinde yapılan açıklamalar arazi vergisi mükellefliğinin ne zaman başlayıp sona ereceği içinde aynen geçerlidir (1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018).

Arazi vergisi için dikkat edilmesi gereken bir husus ise üzerine bina inşa edilen arsaların mükellefliğidir. Üzerine bina inşa edilmiş olan arazide arazi vergisi mükellefliği inşaatın bitirildiği yılı izleyen takvim yılından sonra sona erer. Yine benzer şekilde de yapının bitirildiği yılı izleyen takvim yılından başlayarak bina vergisi mükellefliği başlar. Bunun nedeni ise binanın yapıldığı arsaların değeri,

binanın vergi değeri içinde bulunmasıdır (Erişti, 2003:136). Fakat gecekondularda bu durum farklılık gösterir. Danıştay 9. Dairesi'nin 1976 senesinde aldığı karara baktığımızda gecekonduların olduğu arazilerde arazi vergisi mükellefliği sürmekte olup bina vergisi alınmamaktadır (Danıştay 9.Dairesi Kararları, 2018).

Bir başka husus ise binaların su baskını, deprem, yangın ve benzeri doğal afetler nedeniyle yıkılması ya da yanması neticesinde mevcuttaki arsa üstünden bina vergisinin mi ya da arazi vergisinin mi alınacağıdır. Böyle bir vaziyette Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. Maddesine göre arazi üzerinde arazi vergisi mükellefliği olacağı fakat verginin iki yıllık süre boyunca alınmaması gerektiğine karar verilmiştir (Gürbüz, 2015:65).

11.04.2011 tarihli Maliye Bakanlığı Özelgesi'nde arsa üzerinde yer alan binanın yıkılmış olduğu yıl içerisinde, bina yılının son üç ayı içerisinde yıkılmışsa üç ay içerisinde belediyeye gidilerek arsa vergisi bildirimini yapılmalı ve binanın yıkıldığı günü izleyen yıldan itibaren de arsa vergisi ödenmesi gerekliliği ifade edilmiştir (İstanbul Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 2018).

## **2.6. Emlak Vergisi İçerisinde Muaflık ve İstisna**

Emlak Vergisinde muafiyet, vergi vermekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişinin kanun içerisindeki açık hükmü yerine getirmesiyle vergi dışında kalmasıdır (Kırbaş, 2012: 93). İstisna; vergi konusu içerisinde bulunan bir takım unsurların tamamının ya da teknik birimler ile belirtilmiş olan bir bölümünün vergi dışı kalmasıdır (Bulutoluğlu, 1976:21).

Emlak Vergisi Kanunu'nda sürekli ve geçici muafliklarla birlikte yalnızca arazi vergisine özel istisna da mevcuttur. Emlak vergisinde muafiyet ve istisna konusunu hem bina hem de arazi vergileri için farklı başlıklar içinde anlatacağız.

### **2.6.1. Bina Vergisinde Muaflık**

Bina vergisinde muaflık Emlak Vergisi Kanunu birinci kısmının birinci bölümünde açıklanmıştır.

Emlak Vergisi Kanunu içerisinde süreklilik arz eden muafiyetler 4. Madde içinde, geçici muafiyetler ise 5. ve 6. Maddelerde ifade edilmiştir. Fakat 6. Madde 3239 Sayılı Kanunun 141. Maddesi ile yürürlükten kaldırıldı. (3239 Sayılı Kanun, 2018).

### 2.6.1.1.Bina Vergisinde Daimi Muaflık

Belli bir zaman diliminde veya zamana bağı olunmadan Emlak Vergisi Kanunu 4.maddesinin 23 fıkrasından birisinde düzenlenmiş binaların, bina vergisi kapsamı dışında kalması daimi muaflıktır. Bu bağlamda ibadethaneler, kamudaki kurum ve kuruluşlar, konsolosluk binaları, askeri yapılar, elçilikler, kamu çıkarına yönelerek kazanç elde etmeyen kurumlar ve özel mülkiyetli olup bir takım şartları taşıyan gayrimenkuller, uluslararası antlaşmalarla karşılıklı şekilde azınlık kabul edilmiş olan cemaatlere özgü olan okulların yapıları bina vergisinden daim olarak muaf kabul edilmiştir (Tarin, 2013:80).

Yukarıda bahsedilenler;

- Kamudaki kurum ve kuruluşlarda daimi muaflığın geçerli olduğu gayrimenkuller; özel bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri, üniversiteler, amatör spor kulüpleri gibi binalar, D.H.M.İ Genel Müdürlüğü bünyesindeki hava limanları ve terminalleri, demiryolları, köprüler, yeraltı ve yerüstü geçitleri, iskele ve istasyonlar, T.M.S.F 'ye ait ve onlarca takibi yapılmakta olan banka iflas daireleri, kira sertifikası ihraç işlemlerinde yer alan binalar,

Emlak Vergisi Kanunu 4/A maddesinde malları devlet malı sayılan ve genelinde bina muafiyeti hükmü uygulanmayan kamudaki kurumların muafiyetlerden istifade edip edemeyeceği önemlidir (Gözübüyük ve Tan, 2006:1035). Örnek verecek olursak, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tüzel kişiliğe sahip olmasına rağmen daimi muaflıktan yararlanan tüzel kişilikler arasında yer almamaktadır. Genel bütçe bünyesinden bulunmayan Sermaye Piyasası Kurulu'nun malları bağı bulunduğu bütçe çeşidi bakımından devlet malı değildir. Fakat kendi içerisindeki özel kanunda bulunan her nevi malın devlet malı sayıldığı ibaresinin bulunmasına karşın Sermaye Piyasası Kurulu'na ait olan binalarda daimi muaflıktan istifade edip edemeyeceği kesin değildir (Kızılot, 2011:200).

-Askeriyeye ait gayrimenkuller; askeri gazino, kantin işletmeleri, ordu evleri, Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirme maksadıyla yapılmış vakıf binaları,

-Müştemilatlar ve ibadethaneler,

-Konsolosluklar, elçilikler ve uluslararası kurum binaları. Örnek; Almanya Büyükelçilik binası ve Büyükelçinin evi ve müştemilatı,

-Gelir amacı olmayan kuruluşların gayrimenkulleri; rehabilitasyon, hastane, teşhis ve tedavi merkezleri, dispanseri sanatoryumlar, sağlık, öğrenci yurdu, yetimhaneler, Bakanlar Kurulu tarafından vergiden muaf kılınan vakıfların binaları, kamu yararına olan derneklerin binaları ve kooperatif binaları,

-Özel mülkiyetli bazı şartları sağlayan gayrimenkuller; zahire ambarı, zirai üretimde kullanılan makine ve aletlerin olduğu depolar, samanlık yerleri, ağıllar, kümesler, böcekhaneler, işçi ve bekçi binaları, su ürünlerine ait olan kayıkhaneler, tersaneler ve belediyelerin mücavir alan yerleri dışında yer alan binaları sıralamak mümkündür (Gürbüz, 2015:68).

Daimi muaflıkta binaların kiralanması konusu da önemlidir. Emlak Vergisi Kanunu'nda kiralanma durumunda muaflikten faydalanılmayacaklar ve kiralanıp kiralanmaması durumunun önemli olmadığı binaların durumları düzenlenmiştir.

Kiralaya sunulması durumunda muaflikten istifade edemeyecekler; ordu evleri, askeriye gazinoları ve kantin işletmeleri ile kamu yararına olan faydalı dernek binalarıdır.

Kiralansın ya da kiralanmasın muaflikten her halde yararlanacaklar ise il özel idare binaları belediye binaları, üniversite binaları, TSK için kurulmuş vakıflara ait binalardır (Öztürk, 2011:218).

Yukarıda sıralananlar içerisinde bilhassa kamuda yer alan kurum ya da kuruluşların, il özel idare vb. kurumların personellerine vermiş oldukları konutların daimi muaflikten istifade edip edemeyeceği problem teşkil eder. Bu durum için hem Maliye Bakanlığı hem de Danıştay farklı beyanatlarda bulunmaktadır

1997 yılında belediye bünyesinde çalışan personel lojmanlarının muaflikten faydalanmayacağını Danıştay 9. Dairesi ifade etmiştir. Sebebini ise sürekli olarak muaflikten ne tür binaların faydalanacağı teker teker belirtilmiş olduğu için genelde yapılmakta olan hizmet ve işlerin gereğince çalışana verilmesinin önemli olmadığı şeklinde açıklamıştır (Danıştay 9. Daire Kararları, 2018).

22.03.2013 tarihindeki Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Özelgesi'nde "Vakfa ait lojman olarak tahsis edilen taşınmazların emlak vergisinden muaf tutulup tutulmadığı hakkında"; vergi muaflığını Bakanlar Kurulu'ndan almış olan vakfa has lojman şeklinde kullanıma sunulan binalar olması halinde, kiralama yapılmaması şartı karşılığında muaf sayılacağı, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafında yönetilmekte olunan vakıfların lojman olarak kullanılması halinde ise, kiralama yapılsın ya da yapılmamasın emlak vergisinden muaf tutulacağı ifade edilmiştir (Balıkesir Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 2018).

Emlak Vergisi Kanunu 4/u maddesinde, belediyeler ve belediyelerin sorumluluğu dışında yer alan binalar emlak vergisinden muaf tutulur. Fakat turistik faaliyetler, ticari ve sınai alanda faaliyet gösteren binalar ve bazı zamanlarda dinlenmek maksadıyla kullanımda olan binalar devamlı muafiyetten faydalanamaz. Bunun yanı sıra, basit usulde gelir vergisi içerisinde bulunan mükellef ve gelir vergisi muafiyeti bulunan esnafın kullanımında olan binalar muafıktan istifade ederler. Örnek verirsek; 01.04.2008 tarihli Maliye Bakanlığı'nın Özelgesi'nde "Taşınmazların köy sınırları içerisinde yer almasına ilişkin muafiyet hakkında", emlak vergisinde köyde bulunan binaların muaf kılınması için köy sınırları içerisinde bulunması yetmeyip bunun yanı sıra belediye ve belediye sorumluluğu dışında bulunması gerekliliğini ve köyün belediye sorumluluğu içerisinde yer bulmasından ötürü sürekli olarak muafıktan faydalanamayacağını ifade etmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

Fakat büyükşehir belediyelerinde belediyelerin sorumluluğu dışında yer alan alanların durumları farklılık göstermektedir. 2012 senesinde 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Büyükşehirlerin sınırları il mülki sınırları içerisine alınmıştır, köylerin ve belde belediyelerin tüzel kişilikleri kaldırılmış olup köyler mahalle, belediyeler de belde adıyla tek bir mahalle şeklinde bağlı oldukları ilçelerin belediyelerine dahil olmuş, bu durumla birlikte büyükşehirlerde belediyelerin sorumlulukları dışında kalan alanlar bütünüyle mülki sınırlara dahil edilmiştir (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, 2018).



Yapılan bu değişiklik 30.03.2014 tarihinde yapılan yerel seçimlerde faaliyete geçirilmiştir. Yeni kurulan büyükşehir belediyelerinde belediyelerin sorumluluğu dışında yer alan şekilde diğer bir ifade ile mücavir alan durumu artık ortadan kalkmıştır (Çetin, 2014:70).

Emlak Vergisi Kanunu içerisinde henüz düzenlenmesi yapılmamış muafliklar bulunmaktadır. Bu muafliklar 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile düzenlenir. Bu Kanun'un 21. maddesinde “ korunmaları gerekli taşınmaz kültür varlığıdır” şeklinde tapu kütüğüne kaydedilen taşınmaz kültür varlıkları ve arkeolojik sit alanları ile doğal sit alanları olmaları sebebiyle üstünde net olarak yapılanma yasaklaması konulmuş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller bütün vergi, harç ve resimden muaf sayılmıştır. Fakat Maliye Bakanlığı kısıtlı vergi uygulanması gerekliliğini vurgularken Danıştay ise muaf tutulması gerekliliğini ifade etmiştir.

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. Maddesi içerisinde yer alan taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf sayılmasının mecburi olduğunu ve bahsi geçen taşınmazlara kısıtlı verginin uygulanmasının mümkün olmayacağını 15.11.1988 tarihli kararında Danıştay bildirmiştir (Danıştay 9. Daire Kararları, 2018).

Bu kararın yanı sıra aynı kanunun 21. maddesinin 1. fıkrasında büyükşehir belediyelerinin sınırında bulunan ve bahsi geçen yukarıdaki karar içindeki taşınmazlardan basit usul olarak vergilendirilmesi yapılanlar haricinde ticari işlemler için kullanımda bulunulanlar hakkında emlak verginin yarısı ve çevre vergisinde ise tamamına ait muaflik hükmünün gerçekleştirilmeyeceği belirtilmiştir (2863 Sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, 2018).

Emlak Vergisi Kanunu içerisinde bahsi geçen muafliklar düzenlenmemiş olmasına rağmen uygulamada yer almaktadır. Genel manada değerlendirilme yapıldığında bina vergisine karşın daimi muaflikların daimi olabilmesi bir takım koşullara bağlanmasının yanı sıra kar gayesi beslemeyen organizasyonlar, kamusal yarar sağlamakta olan kurum ve kuruluşlara ait gayrimenkuller öne çıkar.

### **2.6.1.2. Bina Vergisinde Geçici Muaflık**

Emlak Vergisi Kanunu'nda 6 fıkra halinde 5. madde de geçici olarak belli bir zaman dilimi için binaların vergi dışı sayılması hususu ele alınmıştır. Bu fıkra içerisinde yer alanları turizm teşvik geçici muafiyeti, konutlarda geçici muaflık, doğal afet sonrası yapılan binanlar için geçici muafiyet, sergi, fuar ve panayır muafiyeti, geri kalan bölgeler için yapılan sınai tesislerin muafiyeti, organize sanayi içerisinde yer alan tesisler ve küçük sanat yapılarının muafılığı başlıklarıyla ele alınacaktır (Gürbüz, 2015:71).

#### **2.6.1.2.1. Turizm Teşvik Geçici Muafiyeti**

2634 Sayılı Turizm Teşvik Kanununa göre turizm işletme yetki belgesine sahip olan Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi olan mükelleflerin işletmelerinin yapımının bittiği yada mevcut yapılarının bu gaye ile kullanımı durumunda turizm işletme yetki belgesine sahip olunan yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl boyunca muaflıktan yararlanırlar (Arslan, 2012:371).

Turizm işletme yetki belgesini alan mükellef belgeye sahip olduğu yıl içerisinde belediyeye bildirimde bulunmalıdır. Bu bildirim izleyen takvim yılından başlayarak mükellef geçici muaflıktan istifade edebilir. Fakat belgeye ekim, kasım ve aralık aylarından birisinde sahip olunmuş ise bildirim bitimin olduğu günü izleyen üç ay içinde gerçekleştirilir. Geç kalınması halinde takvim yılının bitimine değin geçen yıllara ait muaflık hakkı kaybolur (Gürbüz, 2015:74).

Maliye Bakanlığı koşulları taşıyan işletmelerin hangi yıllar içerisinde muaflıktan faydalanacağını 30.01.2013 tarihli “Turizm İşletme Belgesine İstinaden Yararlandırılacak Geçici Emlak Vergisi Muafiyetinin Hangi Yıllar Arasında Uygulanacağı Hakkında Özelgesi” ’nde açıklamıştır. Buna göre; Turizm İşletme Belgesi alındığı yıl içerisinde belediyeye bildirilmesi durumunda izleyen takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muaflıktan yararlanılacağı ve muafiyetin bina vergi değerinin tamamına uygulanacağı, fakat süresinde bildirimde bulunulmaz ise bildirim yapıldığı yıl ve önceki yıllarda sahip olunan muaflık hakları düşeceği ve muaflığın kalan süre içerisinde geçerli olacağı vurgulanmıştır (İstanbul Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 2018).

### 2.6.1.2.2. Konutlarda Geçici Muaflık

2.500 TL'den az olmaması kaydıyla konut şeklinde kullanımı süren apartman ve bina dairelerinde vergi değerinin  $\frac{1}{4}$  'ü, yapımlarının bitirildiği yılı izleyen takvim yılından sonra 5 yıl süreyle geçici muaflıktan faydalanılabilir.

Örnek verecek olursak vergi değeri 200.000 TL olan bir konut şeklinde kullanılan bina 2015 yılında bitirilirse geçici muaflık 2016 yılında başlayıp 2019 yılında sona erer. Muaflıktan elde edilecek miktar vergi değerinin  $\frac{1}{4}$ ü olacağı için,  $200.000 / 4 = 50.000$  TL'dir.  $50.000$  TL  $>$   $2.500$  TL olduğu için vergi kapsamı dışında kalacak ödenecek olan vergi,  $150.000$  TL üzerinden hesaplanacaktır (Arslan, 2012:370).

Muaflık süresi olan 5 yılı doldurmuş ve muaflık hakkını takvim yılı itibariyle doldurmuş bulunan binalarda ilave olması durumunda, vergi değerini değiştiren nedenlere bağlı olarak (Emlak Vergisi Kanunu 33/1 Maddesi) bildirilmiş olan değerden bu bölüme tekabül eden değer için, geçici muaflık aynı süre ve şart ile uygulanır. Örneğin 2001 yılında konut amaçlı kullanılan bir daireye 2005 yılında kömürden doğalgaza geçiş için doğalgaz tesisatı yapılmış ve Emlak Vergisi Kanunu'na göre evin vergi değeri artmıştır. Bu artışa sebep olan doğalgaz tesisatı için tekabül eden vergi değeri  $2.500$  TL'den az olmamak kaydı ile artış olan vergi değerinin  $\frac{1}{4}$  ü, tesisatın bitirildiği 2005 yılını izleyen takvim 2006 yılından itibaren 5 yıl süre boyunca geçici muaflıktan faydalanabilecektir (Tosuner ve Arıkan, 2015:481).

Binanın işyeri maksatlı kullanımı ya da hem işyeri hem konut maksatlı kullanımı durumu geçici muaflık için engel oluşturur. Fakat bina, konutlar için muaflıktan faydalandığı süre içinde konut şeklinde kısmen bile kullanılmaması durumunda muaflık kullanım şeklinin değiştirildiği takvim yılını takip eden yıldan başlayarak düşer (Arslan, 2012:371).

Konut eğer satılacak olursa, satın alan kimselerinde konut amaçlı kullanmaya devam etmeleri şartıyla muaflık yapımın tamamlandığı yılından itibaren 5 yıl sürenin kalan kısmına uygulanır (Bulutoğlu, 1976:401). Örneğin, 2013 yılında başlamış 2017 yılında da tamamlanacak olan bir konutun 2015 yılında satılması ve yeni sahibinin konut amaçlı olarak kullanımı sürdürmesi halinde, muaflık kalan sürede devam ederek tekrar 2017 yılı bitiminde sona erer (Emlak Kulisi, 2018).

Konut amaçlı kullanım yapılacak binanın yapımının tamamlandığı sene belediyeye bildirimini gerekir. Bildirim gerçekleştirildiği yılı izleyen takvim yılından başlayarak geçici muaflıktan faydalanılır. Fakat yapımın tamamlandığı senenin son üç ayında bildirilirse (ekim, kasım ve aralık) bildirim bitimin olduğu günü izleyen üç ay içinde gerçekleştirilir. Geç kalınması halinde takvim yılının bitimine değin geçen yıllara ait muaflık hakkı kaybolur ve o yıllara ait vergi muaflığı olmaksızın vergi değerinden hesaplama yapılır (Kızılot, v.d., 2014:372).

13.10.2011 tarihli Maliye Bakanlığı'nın "Emlak Vergisi Kanunu'nun 5/a Maddesindeki Geçici Muafiyetten Faydalanılabilmesi İçin İskan Alınıp Alınmayacağı Hakkında Konulu Özelgesi" 'ne göre; inşaatı bitirilmeden konut şeklinde kullanılan taşınmazların bina vasfında olduğu ifade edilmiştir. Bu vaziyette bulunan binaların geçici muaflıktan istifade edebileceği fakat beş yıllık sürenin uygulanabilmesi için bina iskan belgesinin alınış tarihi yerine kullanıma başlanan tarihi izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle muaflıktan faydalanması imkanı tanınmıştır (1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018).

Bir kimsenin birden fazla konuta sahip olması halinde geçici muaflık şahsa değil de konutlardan alındığı için konutlar teker teker yararlanacaktır (Bulutoğlu, 1976:401). Mülkiyet paylı ve elbirliği şeklinde ise geçici muaflık binalara verildiği için vergi mükellefi bulunan bina sahipleri binanın vergisel değerinden hareketle üzerlerine isabet eden oranda faydalanırlar (Kızılot, v.d., 2014:372).

Başka birisinin arazisine yapılan gecekonduların konut amaçlı kullanımı ve diğer şartlara uyması durumunda geçici muaflıktan faydalanabilir (Bulutoğlu, 1976:402).

### **2.6.1.2.3.Doğal Afet Sonrası Yapılan Binalar İçin Geçici Muafiyet**

Doğal afetler (su basması, deprem, yangın vb.) sebebiyle binaları yıkılan, yanan ve kullanım dışı kalan yada yer kayması, çığ, kaya düşmesi vb. afetler nedeniyle zarar görmesi yüksek olan yapıların yerine yenisi inşa edilmesi halinde binaların inşaatının sona erdiği yıl, kamunun ilgili kanunlarına göre yapılmış olan binaların ise hak sahiplerine binayı devrettikleri yılı izleyen takvim yılından başlayarak on yıl süreyle muaflıktan faydalanırlar. Bu muaflık afet olmadan olması ihtimaline karşıda yapılan binaları da kapsamaktadır (Gürbüz, 2015:76).

Fakat mükelleflere muaflıktan faydalanabilmesi için afetin olduğu yada afetin yaşanıldığı yetkili kurumlarca tebliği gerekir, tebliğ tarihinden başlayarak 5 yıl içerisinde binaların inşa edilmesi gerekir.

Bahsi geçen doğal afetler sonucu tekrar yapılan binaların yapımının tamamlandığı sene belediyeye bildirimini gerekir. Fakat binanın tamamlandığı senenin son üç ayında bildirilirse (ekim, kasım ve aralık) bildirim bitimin olduğu günü izleyen üç ay içinde gerçekleştirilir. Geç kalınması halinde takvim yılının bitimine değin geçen yıllara ait muaflık hakkı kaybolur (Kızılot, v.d., 2014:372)

Muaflıktan 10 yıl süre zarfında istifade edecek olan mükellefin, bu muaflığının dışında inşaatı bitirilen binasını konut amaçlı kullanması halinde ilave olarak konutlara verilen geçici muaflıktan faydalanamaz.

2006 yılında Danıştay 11. Daire'nin aldığı karara göre, afete uğramış gayrimenkullerin emlak vergisinden muaf olabilmesi için, afetin “toplumun genelini etkileyecek derecede” olması gerekliliğini, davacıya da gayrimenkulünün meydana gelen yangında kullanılmayacak derecede zarar görmesinin bu bağlamda değerlendirilmeyeceği, bahsi geçen gayrimenkule muaflık verilmemesinin uygun olduğu ifade edilmiştir (Danıştay 11. Dairesi Kararları, 2018).

#### **2.6.1.2.4. Sergi, Fuar ve Panayır Muafiyeti**

Sergi, fuar ve panayırların bulunduğu alanlarda inşası yapılan binaların ve bu organizasyonların yapıldığı yerlerin kapalı bulunduğu vakitlerde kullanılmaması koşuluyla bu amaçla tahsis edildikleri zaman boyunca vergi muaflığı tanınmıştır (Arslan, 2012:371). Bu muaflığın geçerli olabilmesi için binaların amacı dışında kullanılmaması gerekir (Bulutoğlu, 1976:403).

“Fuar Alanındaki Binaların Ve Arazilerin Emlak Vergisi Muafiyeti Hakkında” başlıklı 11.10.2011 tarihli Maliye Bakanlığı'nın Özelgesi'nde; sergi, fuar ve panayırların yapıldığı yerlerdeki binaların bu yerlerin kapalı olduğu dönemlerde kullanım yapılmaması koşuluyla muaflıktan faydalanacağı belirtilmiştir (Konya Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü, 2018).

Muaflığa özgü durumların yaşanması durumunda binaların yapımının tamamlandığı sene belediyeye bildirimini gerekir. Fakat binanın tamamlandığı senenin son üç ayında bildirilirse (ekim, kasım ve aralık) bildirim bitimin olduğu günü

izleyen üç ay içinde gerçekleştirilir. Geç kalınması halinde takvim yılının bitimine değin geçen yıllara ait muaflık hakkı kaybolur (Kızılot, v.d., 2014:372).

#### **2.6.1.2.5. Geri Kalan Bölgeler İçin Yapılan Sınai Tesislerin Muafiyeti**

Geri kalmış bölge olarak belirlenmiş ve ataması Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından bu şekilde gerçekleştirilmiş sınai tesislerde, tesis inşaatının yapımının tamamlandığı seneyi izleyen takvim yılından itibaren 5 yıl boyunca muafiyet uygulanır (Arslan, 2012:372)

Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı 1960 yılında kurulmasına karşın 2011 yılında Kalkınma Bakanlığı olarak revize edilmiştir. Bu durumda olan bölgelerimiz 2014-2018 arası onuncu kalkınma planı içerisinde bakanlığın belirlemiş olduğu kalkınma planlarınınca sanayide teşvik gayesi ile 5 yıl geçici muafiyet sağlanmıştır (10.Kalkınma Planı, 2018).

Sanayi ham maddesinin işlenerek üretime geçişini sağlayan sınai faaliyet 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nun 1. Maddesi'nde belirtilmiştir. Yukarıda bahsedilen muafiyet için sınai tesisin ne boyutta olması gerektiği ifade edilmemiştir. Ancak anlaşılıyor ki sınai faaliyetin yürütülmesi basit aletler yardımıyla ya da gelişen teknolojik vasıtalarla olabilir. Bu husus muaflıkta önemli olamamakla birlikte önemli olan sınai tesisin yapımının tamamlandığı yılı izleyen takvim yılından başlamak koşuluyla 5 yıl boyunca muaflığın geçerli olacağıdır (Tosuner ve Arıkan, 2015:41).

#### **2.6.1.2.6. Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanat Sitelerinde Yer Alanların Muafiyeti**

Önceki başlığımızda yer alan muafiyette sınai tesislerde geri kalan bölgeler önemli iken bu konumuzda ise gelişmişlik ve bölge ayrımı olmaksızın organize sanayiler ve sanat sitelerindeki yapılarda, yapımlarının tamamlandığı günü izleyen takvim yılından itibaren 5 yıl süreyle muaflık uygulanır (Gürbüz, 2015:78).

4562 Sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanunu'nun 21. Maddesinde yer alan “Organize Sanayi Bölgesi tüzel kişiliği, bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.” hükmü bu bölge içerisinde yer alan yapıların emlak vergisinden daimi muaf olup olmayacağı hususunda karışıklığa yol açmaktadır. Bu durumla alakalı olarak Maliye Bakanlığı'nın 12/04/2011 tarihindeki Özelgesi'nde; 4562 Sayılı Kanunu'nda ki muaflığın organize sanayi bölgesi tüzel

kişiliğine has olan vergi ve harçlara uygulanan bir muaflık olduğunu, bu kurumunda bahsi geçen kanunla uygulanmasıyla alakalı işlemleriyle kısıtlı olduğunu, yani bu muaflığın organize sanayilerin tüzel kişiliklerine ait yapı, arazi ve arsa sebebiyle ödenmesi şart olan emlak vergisi için uygulanmayacağı kararı alınmıştır (Kocaeli Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 2018).

### **2.6.2. Arazi Vergisinde Muaflık ve İstisna**

Arazi Vergisi muaflığı Emlak Vergisi Kanunu içerisinde ikinci kısımda mükellef başlığı içerisinde birinci bölümde açıklanmıştır. Kanunda Daimi muaflıklar 14. maddede, geçici muaflıklar 15. maddede ve arazi vergisi istisnaları ise 16. maddede ifade edilmiştir.

#### **2.6.2.1. Arazi Vergisinde Daimi Muaflık**

Arazi vergisinden daimi muaf sayılanlar; askeri kuruluşlar, kamu kurum ve kuruluşları, kamu yararına yönelik kazanç elde etmeyen kurumlar, elçilik ve konsolosluklar, mezarlıklar ve özel mülk statüsünde bulunan bazı şartlara haiz olan gayrimenkullerdir

Yukarıda bahsedilenler;

- Kamudaki kurum ve kuruluşlarda daimi muaflığın geçerli olduğu gayrimenkuller; özel bütçeli idareler, belediyeler, il özel idareleri, üniversiteler, köy tüzel kişilikleri, T.M.S.F'ye ait ve onlarca takibi yapılmakta olan banka iflas dairelerinin arazi ve arsaları, 4749 Sayılı Kanun'un 7/A maddesini içeren kira sertifikası ihracına konu olmuş arazi ve arsalar (Gürbüz, 2015:81).

Örnek verecek olursak, Maliye Bakanlığı'nın 24.05.2012 tarihli Özelgesi'nde "Milli Piyango İdaresi'ne ait bina, arsa ve arazilerin emlak vergisinden muaf olup olmadığı" hakkında bakanlık, Milli Piyango İdaresine ait olan arazi ve arsa, binaların emlak vergisinde muaf tutulacağı belirtilmiştir (Ankara Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, 2018).

Bir başka durum ise vakıfların arazi vergisi içerisinde daimi muaflıktan istifade edip edemeyeceği durumudur. Bu konuda Danıştay 9. Dairesi'nin 1977 senesinde kendisine yapılan temyiz talebine vermiş olduğu karar şu şekildedir. Emlak Vergisi Kanunu 4/A maddesi içerisinde vakıf binaları bina vergisinden muaf

sayıldığından, yine aynı yasada Arazi Vergisinde muaflığı açıklayan 14. Madde de vakıfların muaflığı konusunda açıklamanın net olmaması vakıf arazilerinin emlak vergisinden muaf sayılmayacağı şeklinde açıklanamaz. Keza Yasama gereği vakıf binaları muaflıktan yararlandırılırken araziye muaflık dışı tutması kanun özü ve yorumuna aykırı düştüğünü ifade ederek temyizi reddetmiştir (Danıştay 9.Dairesi Kararları, 2018).

Özel mülk statüsünde bulunan bazı şartlara haiz olan gayrimenkuller; belediyeler ve belediye sınırları dışında yer alan araziler,

25.05.2008 tarihli Danıştay 9. Dairenin kararına göre, dava sahibine ait belediye ve belediyenin sınırları dışında olduğu kesin olarak belirlenmiş malum arsanın kiralandığı yada ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde yer aldığı hususunda herhangi bir delilin olmaması durumu, mevcut durumyla Emlak Vergisi Kanunu'nda daimi muaflık için gerekli koşullara sahip olduğundan tahakkuk ettirilmiş olan emlak vergisi yasallık kazanmamış ve emlak vergisinden daimi muaf olması sonucuna varılmıştır (Danıştay 9.Dairesi Kararları, 2018).

3998 Sayılı Mezarlıkların Korunması Kanunu'nun 1.maddesinde mezarlıklara verilen daimi muaflık mülkiyet başlığının içinde açıklanmaktadır. 1.Maddeye göre “Devlet mezarlığı, Vakıflar Genel Müdürlüğü yönetimindeki tarihi mezarlıklar ile şehitlikler ve cemaatlara ait özel statüsü bulunan mezarlıklar hariç, umumi mezarlıkların mülkiyeti belediye bulunan yerlerde belediyelere, köylerde köy tüzelkişiliklerine aittir. Bu yerler satılamaz ve kazandırıcı zamanaşımı zilyetliği yolu ile iktisap edilemez.” Bu kanuna bakıldığında mülkiyete sahip olan kuruluşlar sahip oldukları gayrimenkuller için Emlak Vergisi Kanunu içerisinde daimi muaflıktan faydalanmaktadırlar (3998 Sayılı Mezarlıkların Korunması Hakkında Kanun, 2019).

#### **2.6.2.2. Arazi Vergisinde Geçici Muaflık**

Arazi ve arsaların belirli zamanlarla kısıtlanmış muaflıkları Emlak Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde yer alan 4 fıkra içerisinde tekrardan tarıma uygun hale getirilen veya organize sanayi bölgeleri için kazanılmış olan arazi ve ağaçlandırılan araziye kapsar.

- Devlete ait ormanlar haricinde el emeği ile yeniden orman haline dönüştürülen araziler özel kanunlarla 50 yıl boyunca,



- Erozyon ve toprak yapısı gibi hususlardan dolayı kısıtlı etkenler nedeniyle kültür bitkiciliğini kısıtlayan arazilerin taşlık, çalılık, bataklık vb. sebeplerden ötürü tarım yapılanmayan alanların ıslahı anlayışıyla tekrardan tarıma kazandırılmasında 10 yıl boyunca,
- Ekolojik, teknik ve ekonomik durumu uygun bulunan arazilerde tekrardan yetiştirme, aşılama ya da dikim gayesiyle bağ, bahçe, meyvelik ve ağaçlık oluşturulmasında en az 2 yıl en fazla 15 yıl boyunca,

Yukarıda bahsedilen koşulların ve muaflıkların süreleri Gıda Tarım ve Hayvancılık ve Orman ve Su İşleri Bakanlıkları ve Türkiye Ziraat Odaları Birliğinin kanaatlerine başvurularak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir ve Resmi Gazete’de yayınlanmasıyla yürürlüğe girer (Bulutoğlu, 1976:418).

- Organize Sanayi içerisinde olan ve bu bölgelere ayrılan araziler, sanayi esnafı lehine tapudaki kaydın gerçekleşeceği tarihe kadar, arazi vergisinden muafır.

Fakat geçici muafiyetin gerçekleşebilmesi için organize sanayi bölgelerinde koşulu bulunmaktadır. Bu koşul; bu arazinin organize sanayi bölgesinde bu bölgelere ayrıldığına Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından kabul edildiğine dair belgenin ilgili vergi dairesine bildirim gerekir (6 Seri No’lu Emlak Vergisi Genel Tebliği, 2018).

Son çıkarılan Büyükşehir Kanunu’nda köy statüsünü kaybederek mahalle olan yerlerde bina vergisi içerisinde değinildiği gibi 30.03.2014 tarihinden sonra 5 yıl süreyle geçerli olacak olan emlak vergisi muafılığı arsa ve arazileri de kapsar (Çetin, 2014:2).

Muafıktan geçici olarak istifade edebilmek için arazinin kanunda belirtildiği gibi kullanım tahsisinin yapıldığına dair belgenin bağlı olunan belediyeye takvim yılı içerisinde sunulması gerekmektedir. Muafıklar arazilerin belirlenmiş olan kullanım şekillerine göre tahsisin yapıldığı takvim yılını takip eden takvim yılından itibaren başlar. Zamanında bildirimde bulunulmaz ise muafık bildirim gerçekleştiği yılı takip eden takvim yılından geçerli olacak şekilde uygulanır. Bu durumda bildirim olduğu takvim yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafık hakkı kaybolur (Bulutoğlu,1976:418).

### **2.6.2.3. Arazi Vergisinde İstisna**

Emlak Vergisi Kanunu içerisinde 16. madde de üç fıkra şeklinde açıklanmıştır. Buna göre, belediye ve belediye sınırlarında arazisi olan mükellef için arazisinin değerinin 10.000 TL si vergiden muaf sayılır. Bu muaflik arsalarda söz konusu değildir. İstisna hesaplaması yapılırken mükellefin kendisi ile eşi ve velayetlerinde bulunan çocukların sahip oldukları arazilerin değerleri topluca hesaplanmaktadır. Hisseli arazilerde mükellefler için sahip oldukları hisse oranlarınca uygulanır (Gürbüz, 2015:87).

### **2.7. Emlak Vergisinde Oran ve Matrah**

Vergi matrahı, vergi mükellefi olan bir kimsenin ödeyeceği vergi tutarının hesaplanmasındaki unsurun değeri ve ölçüsüdür (Eker, 2009:171).

Vergi oranı, vergi borcunun belirlenebilmesi için vergi matrahında kullanılan rakamdır. Vergi oranı matrahın durumuna göre artan oranlı vergiler, azalan oranlı vergiler ve düz oranlı vergiler şeklinde açıklanır (Ekodialog, 2019).

Emlak Vergisi Kanunu'nda 7 ve 17. maddelerinde matrah ve 8 ve 18. maddelerinde ise nispet başlığıyla düzenlenmiş olan vergi oranları arazi ve bina vergileri için ayrı ayrı anlatılacaktır.

#### **2.7.1. Bina Vergisinde Matrah**

Bina vergisi matrahı Emlak Vergisi Kanunu içerisinde 7. maddede tespit olunan vergi değeri olarak belirtilmiştir. Vergi değeri ise; Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıkları tarafından ilan ve tespit edilecek olan bina metrekare normal inşaat maliyeti ve arazi ve arsalar için belirtilen koşullara göre olacak olan arsa ya da arsa payı değeridir (Emlak Kulisi, 2019).

Binalar için Emlak Vergisi hesaplamasındaki önem arz eden hususlar şunlardır;

- Arsanın metrekaresi ve inşa edilen arsani metrekare birim değeri,
- Betonarme, yığma, karkas veya ahşap gibi inşaat sınıflandırma durumuna göre belirlenmiş olan metrekare maliyeti,
- Dıştan dışa binanın yüz ölçümü,
- Aşınma payı indirimi,

- Asansör ve Kalorifer farkıdır.

**Tablo 1: Türkiye’de 2018 Yılı Binaların Aşınma Payları Oranları**

İNŞAATIN CİNSİ	İNŞAATIN YAŞI									
	0-3 YAŞ ARASI %	4-5 YAŞ ARASI %	6-10 YAŞ ARASI %	11-15 YAŞ ARASI %	16-20 YAŞ ARASI %	21-30 YAŞ ARASI %	31-40 YAŞ ARASI %	41-50 YAŞ ARASI %	51-75 YAŞ ARASI %	76 VE DAHA YUKARI YAŞ
Çelik Karkas-Betonarme Karkas Binalar	4	6	10	15	20	25	32	40	50	60
Yığma Kagir, Yığma Yarı Kagir Binalar	6	8	12	18	25	32	40	50	60	70
Ahşap, Taş Duvarlı (Çamur Harç) Gecekond u Tarz ve Vasfında Binalar	8	12	18	25	32	40	50	60	70	80

**Kaynak:** İnteraktif Vergi Dairesi, 2018.

Önem arz eden bu hususlar için işlem sıralaması şu şekilde olacaktır.

Tablo bizlere binaların yapılarına göre metrekare maliyetlerini 2018 yılı rakamlarıyla gösterir. Verilmiş olan metrekare maliyetine binanın dıştan dışa yüz ölçümü çarpılıp bina toplam maliyeti tespit edilir. Buna varsa asansör farkı için %6, klima farkı içinde %8 eklenir. Daha sonra tespit edilmiş olan değere Emlak Vergisi Kanunu’nda 31. madde için çıkarılan Tüzük’ün 23. maddesine göre aşınma payı düşülür (Kızılot,v.d., 2014:354). Bu oranlar yukarıda tabloda belirtilmiştir. Emlak vergisinde vergiye matrah olacak vergi değerinde son aşama ise arsa ya da arsa payının asgari olarak belirlenen değerinin eklenmesidir (Hürriyet, 2019).

Vergi değeri için mükellefiyetin oluşmasından itibaren izleyen takvim yılından başlayarak bir önceki yılın vergi değerinin vergi usul kanununa göre aynı sene için belirlenen yeniden değerleme oranının yarısı kadar artırılması şartıyla bulunması gerekir. Emlak Vergisi Kanunu 29. maddesinde vergi değeri hesaplamasının bu şekilde olacağı ve bu değerlemeyi sifira kadar indirip yeniden değerleme kadar artırılması hususunda Bakanlar Kurulu yetkilendirilmiştir (Arslan, 2012:372).

**Örnek:** 2000 yılında Kırıkkale’de mükellef Ahmet’e ait betonarme karkas lüks inşaat olarak apartman dairesi yapılmıştır. Apartmanın arsa payı oranı 1/20, arsa alanı 800 m2, hisseye göre arsa ise 80 m2’dir. Binanın dıştan dışa yüz ölçümü 150 m2’dir ve daire kaloriferlidir. Cadde üzerinde olan binanın arsa m2 birim değeri 600 Türk Lirası olarak belirlenmiştir. Yapılan inşaatın ortalama birim m2 maliyeti ise 251, 987 Türk lirasıdır.

Bu bilgilere göre, binanın vergi değeri aşağıdaki gibi hesaplanacak:

1- **İnşaatın türü, sınıfı ve kullanım şekline göre metrekare maliyet bedeli:**  
251,987TL

2- **Binanın dıştan dışa yüz ölçümü:** 150m2

3- **Binanın inşaat maliyet bedeli (1 x 2):** 37,798,050 TL

4- **Kalorifer farkı (3 x %8):** 3,023,844 TL (37,798,050x%8)

5- **Binanın kalorifer dahil inşaat maliyet bedeli (3+4):** 40,821,894 TL  
(3,798,050+3,023,844)

6- **Aşınma payı indirimi (5x %20):** 8,164,378.8 TL (40,821,894x%20)

7- **Bina inşaat maliyet bedeli (5-6):** 32,657,515.2 TL (40,821,894-8,164,378.8)

8- **Asgari ölçülere göre bulunan arsa değeri:** 48,000 TL (600x80)

9- **Binanın vergi değeri (7+8):** 32,705,515.2 TL (32,657.516+48,000)

Bina vergisi böyle hesaplandığında 32,705,515.2 Türk Lirası vergi değeri üzerinden hesaplanacak. Bina, arsa ve arazilere ait vergi değerinin hesabında on bin Türk Lirasına kadar olan tutarlar dikkate alınmayacaktır.

Vergi oranları konutlar için binde 1, diğer binalar için ise binde 2'dir. Bu oran, büyükşehir belediyesi ve mücavir alanları içindeki konutlarda binde 2, diğer binalar da binde 4'dür.

Yukarıdaki konutun Emlak Vergisi buna göre; 32 milyon 705 bin 515 lira 2 kuruş x Binde 2 = 65 milyon 411 bin 030 kuruş' dur. Daha önce ödenen birinci taksit hesaplanan vergiden mahsup edilecek kalan tutar ise ikinci taksit olarak ödenecektir (Hürriyet, 2019).

### 2.7.2. Bina Vergisinde Oran

Bina vergisinde oran uygulaması Emlak Vergisi Kanunu'nun birinci kısmının matrah ve nispet başlığı içerisinde üçüncü bölümünde bulunur. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8/1 maddesinde bina vergisi oranları nispet başlığı içerisinde açıklanmıştır fakat bina vergisinde oranı düzenleyen bu madde 1970 yılında uygulamaya girmiş olduğu haliyle devam etmemiştir.

**Tablo 2: Türkiye'de Bina Vergisi Oranları (1970-1972)**

Matrah (Vergi Değeri)	Oran (%)
50 bin liraya kadar	7
100 bin liraya kadar	8
150 bin liraya kadar	9
150 bin liradan yüksek olan	10

**Kaynak:** Mutluer, 1973:71.

Yukarıdaki tabloda bina vergisi oranındaki ilk uygulamalar gösterilmiştir. Artan oranlı tarife şeklinde düzenlenen ilk uygulama toplamaya olanak vermemesi, vergi dairelerinin yapacağı matrah toplama işleminde mülkleri dağınık şekilde bulunan kişilerin mülkleri toplu bulunan kişilere göre daha fazla avantaj elde etmesi ve toplamada yaşanan sıkıntılar nedeniyle 1970 yılında başlanan bu uygulama 1972 yılında tek oranlı tarifeye geçilmesine neden olmuştur (Bulutoğlu, 1976:411).

Günümüze gelindiğinde bina vergisi için artan oranlı tarife uygulaması yapılmamakta olup konut (mesken) ve işyeri ayrımı yapılır. Bunun yanı sıra belediyeler ve büyükşehir belediyeleri de farklı oranlar uygulayabilmektedir.

**Tablo 3: Türkiye’de Bina Vergisi Oranları (1972 Sonrası)**

<b>Kullanış Amacı</b>	<b>Vergi Matrahı</b>	<b>Belediye Sınırları ve Mücavir Alanlar(%)</b>	<b>Büyükşehir Belediye Sınırları ve Mücavir Alanlar(%)</b>
Konut (Mesken)	Vergi Değeri	1	2
İşyeri	Vergi Değeri	2	4

**Kaynak:** Gürbüz, 2015:93.

Tabloda bina vergisinde 1972 sonrası uygulanan oranlar verilmiştir. Oranların yarısına kadar indirilmesi ve üç katına kadar artırılmasında Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Bakanlar Kurulu’nun belirlediği bina vergisinde indirimli vergi oranlarından, Türkiye’de brüt yüzölçümü 200 m2 geçmeyen tek mesken sahibi veya tek mesken üzerinde intifa sahibi olan; bakmakla mükellef kimsesi olan ve 18 yaşını aşmamış olanlar haricinde herhangi bir geliri olmadığını belgelendirenler yararlanabilir. Bunun için herhangi bir geliri olmaması, zirai, ticari, serbest meslek kazancı, banka faizi vb. gelirlere sahip olunmaması ve bir yerde ücret karşılığı da çalışmayan, 200 m2 altında ve tek bir meskene sahip olanlar vergi ödemeyeceklerdir (Güçlü, 2007:135). Ev hanımları da aynı şartları taşımaları halinde aynı statüde değerlendirilebilmektedir (Kızılot, 2014:120).

Herhangi bir geliri bulunmayan mükellefler, belediyelerden alacakları “Hiçbir Geliri Olmadığını Belgeleyenlerin Tek Meskenlerine Ait Form” ekiyle, ikametgâhlarının olduğu vergi dairesinden gelir vergisi ödemediklerine dair belge, Sosyal Güvenlik Kurumu veya Emekli Sandığı gibi kurumlardan sigortalı bulunmadığını gösteren belgelerle beraber ilgili belediyeye başvurarak indirimli vergi oranı uygulamasından istifade edebilirler (38 Seri No’lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 2019). Fakat mükelleflerin indirimli orandan daha kolay faydalanması için değişikliğe gidilmiştir. Herhangi bir geliri bulunmayan mükelleflerin bağlı oldukları belediyeye taahhüt belgesi vermesi halinde indirimden yararlanması kararı alınmıştır (44 Seri No’lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 2019).

Herhangi bir geliri bulunmayan mükelleflerin eğer gelir elde etmeleri durumu meydana gelirse veya ikinci bir meskeni olması durumunda bağlı oldukları belediyeye bu durumu bildirmeleri gerekecek aksi halde ise alınması gereken vergi miktarı mükelleften cezasıyla alınacaktır (Güçlü, 2007:19).

Herhangi bir geliri bulunmayan dul ve yetimlerin indirimli vergi oranlarından yararlanabilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Sadece Sosyal Güvenlik Kurumu ve Emekli Sandığı gibi kurumlardan emekli aylığı geliri elde eden ve diğer koşulları sağlamaları halinde indirimli orandan yararlanabileceklerdir. Fakat karı koca her iki kişinin de bu kurumlardan emekli aylığı alıyor olması durumunda 200 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen tek meskenleri için indirimli orandan yararlanabilirler. Fakat emekli olan kimseleri emeklilik sonrası çalışması halinde durum değişmektedir. Kişi emekli aylığı dışında bir başka gelir elde edeceği için indirimli orandan yararlanamaz (Yıldız, 2002:92).

Türkiye Cumhuriyeti dışındaki herhangi bir ülkenin sosyal güvenlik kurumlarından aylık geliri elde edilmesi halinde emekli kişi için indirimli oran uygulanması söz konusu değildir (Güreş, 2005:38). Örneğin Almanya kanunlarına göre kurulan sosyal güvenlik kurumlarında emekli olan kimsenin binası için bu durum geçerlidir (Kızılıot v.d., 2014:380).

Bulduğu takvim yılı içerisinde emekli olan kimseler için indirimli orandan yararlanılması şu şekildedir. Emlak Vergisinin tarh ve tahakkuku takvim yılının başında hesaplanmasından dolayı emekli olan kimselerin diğer hususlara da sahip olmaları halinde, emekli oldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak yararlanabilirler (Güreş, 2005:19).

Şehitlerin dul ve yetimleri, Gaziler indirimli vergi oranlarından faydalanabilmesi için herhangi bir koşul ya da gelir koşulu bulunmamaktadır (Yıldız, 2002:95).

Engelli vatandaşların gerekli koşulları taşımaları sonrasında indirimli oran uygulamasından faydalanabilmesi için devlet hastanesinden tam teşekküllü sağlık kurulu raporu ibrazı gerekir (Güçlü, 2007:20)

İndirimli vergi oranlarından yararlanma koşullarına sahip olanlar tek ev için yalnız intifa hakkının bulunması durumunda bu indirimden istifade edebilirler (Kızılot v.d., 2014:379).

İndirimli vergi oranından faydalananların, faydalanılan takvim yılından önceki takvim yılından başlayan Gelir Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yazılı olan tarifinin 2. gelir diliminde bulunan miktarı aşmayan her tür menkul sermaye iradı gelirinin olması bu indirimden yararlanılmasına engel olmamaktadır (Güreş, 2008:120)

Bizzat oturulma durumu olmayıp tek meskeni kiraya verip kişinin kendisinin başka bir konutta kirada olması durumunda da koşulların sağlanması halinde indirim geçerli olur (Güreş, 2003:276).

Dinlenme maksadıyla bazı dönemlerde kullanılan yazlık mülkler bütün koşullar sağlanmış olsa dahi indirimden faydalanamaz (Kızılot v.d., 2014:379).

İndirimli vergi oranlarından yararlanan kimselerin eşlerinin özel işyeri sahibi olmaları halinde de bu durum indirime mani değildir (Yıldız, 2002:95).

### **2.7.3. Arazi Vergisinde Matrah**

Arazi Vergisi'nde matraha ait yasal düzenleme Emlak Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmının matrah ve nispet başlıklı üçüncü bölümünde bulunur. Arazi Vergisi matrahi, Emlak Vergisi Kanunu 17. maddesi içerisinde arazi ilgili kanuna göre belirlenen vergi değeri şeklinde ifade edilir (Gürbüz, 2015:96).

Vergi değeri; Emlak Vergi Kanunu 29. maddesinin (a) fıkrasında “Vergi Usul Kanunu'nun 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 edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir” şeklinde açıklanmaktadır.



Arazi ve arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerinin belirlenmesi Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen takdir komisyonları tarafından yapılır. Bu komisyonlar;

Arsalar için takdir komisyonu, Vergi Usul Kanunu 72. maddesi ikinci fıkrasına göre; belediye başkanı ya da vekil tayin edeceği memurun başkanlığı önderliğinde belediye içerisinde yetkili bir memur ve defterdarın, vergi dairesi başkanı olan yerler içinse vergi dairesi başkanı tarafından vekil kılınan iki memur, tapu sicil müdürü ya da vekil kılacağı bir memur ile ticaret odası tarafından seçilen bir üye ile ilgili köy ya da mahalle muhtarından oluşur (Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi, 2019).

Araziler için takdir komisyonu, aynı kanunun 3. fıkrasına göre; valinin başkanlığında, bir defterdar, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü ile İl Ziraat Odalarının görevlendirilmiş üyeden, Vergi Usul Kanunu'nun 49. Maddesinin b fıkrasına göre Büyükşehir Belediyesi olan illerde arsaların takdir komisyonu vali veya vekil tayin edeceği memurun başkanlığında, bir defterdar, vergi dairesi başkanı olan yerlerde başkanı veya vekil tayin edeceği memur, tapu sicil müdürü, ticaret odası, serbest muhasebeci ve mali müşavirler odası ile esnaf ve sanatkarlar odalarının görevli kılacağı bir üyeden meydana gelir (Ermin, 2002:59).

5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile takdir komisyonlarına ilaveten defterdarın, vergi dairesi başkanı olan yerlerde ise vergi dairesi başkanının vekil tayin edeceği iki memur eklenmiştir. İlaveten organize sanayi bölgelerinde oluşturulacak takdir komisyonlarına bu bölgeleri temsil eden bir üyenin de katılması kararı alınmıştır (Tarin, 2013:96).

Büyükşehir Belediyesi olan yerlerde arazi ve arsalara ilişkin takdir komisyonu kararlarının tebliğ tarihinden başlayarak 15 gün içerisinde merkez komisyonunca incelenerek belirlenen sonuç komisyona geri gönderilir. Merkez komisyonu tarafından farklı bir değer tespit edilmesi durumunda tespit edilen değerle alakalı takdir komisyonları tarafından tekrardan takdir yapılması haliyle dikkate alınır (Kızılot v.d., 2014:394).

Dört yılda bir takdir komisyonları bu görevlerini yerine getirmekte ve bu yapılan takdirin yapıldığı tarihi izleyen takvim yılından başlayarak mükelleflik tekrar başlar. Vergi değeri ise mükellefliğin başladığı yılı takip eden yıldan başlayarak her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin vergi usul kanunlarınca o yıl için belirlenen

yeniden değerleme oranının yarısı kadar artırılmasıyla bulunur (Can ve Bülbül, 2013:876).

#### 2.7.4. Arazi Vergisinde Oran

Arazi vergisinde oran düzenlemesi Emlak Vergisi Kanunu ikinci kısmında matrah ve nispet başlığı içerisinde yer almaktadır. Bina vergisinde oran kanunda 18. madde içerisinde nispet başlığı içerisinde açıklanmıştır.

Bina vergisinde olduğu gibi arazi vergisinde de oran ilk dönemlerde uygulandığı gibi kalmamış aksine önem arz eden değişiklikler olmuştur. Tablo 4’ de belirtilmiş olduğu gibi aynı bina vergisi oranlarında olduğu gibi arazilerde de oran artan oranlı, arsalar için ise tek oranlı uygulanmaktaydı. Vergi değeri bakımından normal alım bedeline ilaveten arazinin verimliliğinin de hesaba dahil edileceği kararlaştırılmış, kademeli olarak artan oranlı tarife uygulanmıştır (Mutluer, 1973:76).

**Tablo 4: 1970-1972 Yılları Arası Türkiye’de Arazi Vergisi Oranları**

<b>MATRAH</b> (Vergi Değeri:Piyasa+ Arazinin Verim Gücü)	<b>ORAN</b> (%)
İlk Gelen 50 BİN TL İçin	2
Sonraki Gelen 75 BİN TL İçin	3
Sonraki Gelen 100 BİN TL İçin	4
Sonraki Gelen 100 BİN TL İçin	6
Sonraki Gelen 100 BİN TL İçin	8
425 BİN TL Matrahlar İçin	10
Arsalar İçin (Tek Oran Geçerlidir)	15

**Kaynak:** 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018.

**Tablo 5: 1972 Sonrası Türkiye’de Arazi Vergisi Oranları**

<b>Emlak Cinsi</b>	<b>Vergi Matrahı</b>	<b>Şehir Belediye Sınırları Ve Mücavir Alanlar (%)</b>	<b>Büyükşehir Belediye Sınırları Ve Mücavir Alanlar (%)</b>
Arazi	Vergi Değeri	1	2
Arsa	Vergi Değeri	3	6

**Kaynak:** 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2018.

1972 sonrası uygulanan arazi vergisi oranları tabloda belirtildiği gibi arazilerde binde 1, arsalarda binde 3’tür. Bu oranların büyükşehir belediyelerinin sınırları ve mücavir alanlarında binde 2, arsalar için binde 6’dır.

## **2.8. Emlak Vergisinde Tarh ve Tahakkuk**

Tarh mana olarak, mükellef kimsenin vergi borcunu yerine getirebilmesi için ödemesi gereken vergi miktarının hesaplanmasıdır. Kanunun 20.maddesinde bu işlem vergi kanunu içerisinde belirtilen matrah ve nispetlerden hareketle vergi dairesince ödenmesi gereken vergi miktarının hesaplanmasıdır (Gürbüz, 2015:101)

Kanunun 22. Maddesinde tahakkuk; tarhı yapılan verginin ödeme aşamasına getirilmesidir. Diğer bir ifadeyle vergi borcunun ortaya çıkmasıdır. Tahakkuk işlemi tahsil işleminden önce olan ve alacağı bulunan kamu birimlerinin alacaklarını ispat için kullandıkları bir işlemdir. Tahakkuk işlemi tahsile hazırlıktır ve kesinlik kazanması mükellefin borcuna itiraz etmemesi gerekir (Ekodialog, 2019).

Emlak Vergisinde tarh ve tahakkuk işlemleri bina ve arazi vergileri için ayrı başlıklarda anlatılacaktır.

### **2.8.1. Bina Vergisinde Tarh ve Tahakkuk**

Bina Vergisi tarh ve tahakkuk düzenlemeleri emlak vergisi kanunu içerisinde verginin tarh ve tahakkuku başlığı içerisinde dördüncü bölümde açıklanmaktadır.

Kanun 11.maddesinde ‘‘bina vergisi, normal şekilde ilgili belediyece dört yılda bir kez olmak üzere takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden takvim yılının

Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh olunur” ifadesiyle açıklanmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2015:405).

### **2.8.2 Arazi Vergisinde Tarh ve Tahakkuk**

Tarh ve tahakkuk düzenlemeleri emlak vergisi kanunu içerisinde verginin tarh ve tahakkuku başlığı içerisinde dördüncü bölümde açıklanmaktadır.

Bina vergisi için uygulanan ilke ve esaslar burada da aynen geçerlidir.

### **2.9. Emlak Vergisinde Ortak Yargılar**

Emlak Vergisi Kanunu’nda üçüncü kısımda ortak yargılara yer verilmiştir. Bu ortak yargılardan istisna ve muaflık hükümleri esası, bildirimlerin verilmesi, ödeme süreci ve zamanaşımı hususlarına değinilecektir.

#### **2.9.1. İstisna ve Muaflık Hükümleri**

Kanunun 22. maddesinde istisna ve muafliklar düzenlenmiştir. Burada yer alan hükümler kanuna eklenmek ya da kanunda değişiklik yapılması suretiyle gerçekleştirilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın “Bina Vergisi Ve Arazi Vergisiyle İlgili Daimi Ve Geçici Muafiyetler Hakkında Özelgesi” ’nde 4 ve 5. maddelerinde bina vergisi, 14 ve 15. maddelerde ise arazi vergisiyle alakalı sürekli ve geçici muaflikların düzenlediği belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019).

#### **2.9.2. Emlak Vergisi Bildirim Verilmesi Esası**

4751 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklik neticesinde “Beyanname Verme Süresi” olarak geçen 23. madde “Bildirim Verme Süresi” olarak değiştirilmiştir. Bu yapılan değişiklik olmadan önce beyan esaslı olarak her dört yılda bir beyanname verilmekteydi. 2002 yılını izleyen yıldan başlayarak bildirim verilmesi uygulaması devreye alınmıştır (Güreş, 2002:228).

Yeni yapılan binalar için bildirim süresi, vergi değerini değiştiren sebeplerin bulunması durumunda bildirim ve elbirliği ile paylı mülkiyette bildirim başlıklarıyla anlatılacaktır.

### **2.9.2.1. Yeni Yapılan Binalar İçin Bildirim Süresi**

Emlak Vergisi Kanunu 23. maddesinde yeni yapılan binalar için bildirim inşaatın bitirildiği veya bitirilmesinden önce kısmi olarak kullanılması durumunda ise her kullanılan kısmın kullanılmaya başlandığı takvim yılında, ait olunan belediyeye bildirim verilmelidir. Eğer inşaatın bitirilmesi ya da kısmen kullanımı takvim yılının son üç aylık döneminde ise bildirim kullanımın olduğu tarihten başlayarak üç ay içinde belediyeye verilir. Örneğin 25.04.2016 da bitirilen inşaat ve fiili olarak kullanılan bina için bildirim 31.12.2016 tarihine kadar verilmelidir. Verilen bildirim baz alınarak gerçekleştiren tahakkuk ödemesine 2017 yılından başlanacaktır. Fakat inşaat 20.12.2016 bitirilmişse bildirim süresi 20.03.2017' ye kadar olacaktır ve 2016 yılında ödeme yapılmayacak 2017 yılından başlanarak ödeme yapılacaktır (Güreş, 2002:228).

### **2.9.2.2. Vergi Değerini Değiştiren Sebeplerin Olması Halinde Bildirim**

Vergi değerini değiştiren sebeplerin olması halinde Emlak Vergisi Kanunu 33.maddeye göre bildirimde bulunulması gerekir. Bu sebepler;

- Binaların mevcutlarına ek yapılması ya da kalorifer ve asansör sistemlerinin yapılması
- Binanın yıkım, yangın vb. sebeplerden zarar görmesi ya da kalorifer yada asansör sistemlerinin kaldırılması
- Kullanımı tamamen ya da kısmen mağaza, depo gibi amaçlarla kullanılan binalar
- Tarım yapılmakta olan arazinin doğal afet ya da sair nedenlerden ötürü tarıma elverişsiz hale gelmesi, arazilerin parsellenerek arsaya dönüştürülmesi
- Tamamlayıcısı sayılan arazinin binadan ayrılması ya da arsa ve arazinin binanın tamamlayıcısı durumuna gelmesi
- Arazinin belli bir bölümünün kamulaştırılması
- Birden çok arsa ve arazilerin bir çatı altında arsa ve arazi durumuna getirilmesi gibi durumlardır.

Yukarıdaki hususların oluşması halinde bildirim takvim yılında ait olunan belediyeye verilir. Eğer yılın son üç ayında oluşması durumunda ise bildirim olayın oluştuğu tarihten başlayarak üç ay içinde ait olunan belediyeye bildirilir (Kızılot v.d., 2014:350).

### **2.9.2.3. Elbirliği İle Paylı Mülkiyette Bildirim**

Türk Medeni Kanunu'nda elbirliği ile paylı mülkiyet açıklanmıştır. 701. madde kanunda belirtilen sözleşmeler ve kanun uyarınca meydana gelen topluluk neticesinde mallara beraber malik bulunanların mülkiyetini elbirliği mülkiyeti olarak açıklar. Burada ortak olan kimselerin belli payları olmamakla beraber kişilerin hakları bu ortaklıkta yer alan malların bütününe yaygındır (Keskin, 2019).

Burada mükellefler ortak imzalı bildirim ya da tek tek bildirim verebilirler. Bu şekilde tarh ve tahakkuk paydaşlara göre ayrı ayrı hesaplanacaktır. Türk Medeni Kanunu 688. madde birden çok kişinin bir eşyanın bütününe paylı olarak, malı maddi paylaşımında bulunmadan malik olmalarını paylı mülkiyet olarak tanımlar (Koç, 2019).

Paylı mülkiyette ayrı ayrı bildirim verilir. Kendi paylı mülkiyetlerini kapsayan emlakın tümüyle alakalı bilgileri malikler bildirilir fakat kendi oranlarına isabet eden vergi değerini de bu şekilde ortaya çıkarmış olurlar (Gürbüz, 2015:106).

### **2.9.3. Emlak Vergisinde Ödeme Süresi**

Emlak vergisi iki taksit halinde ödenebilmektedir. İlk taksit Mart, Nisan ve Mayıs aylarıdır. İkinci taksit süresi Kasım ayıdır. Tasarrufları kısıtlanmış olan arsa, arazi ve binaların bu durumlarının devam ettikleri süreleri boyunca 1/10 oranında tahsil olunacaktır. Kısıtlama durumunun kalkması halinde kaldırılmayı izleyen takvim yılından başlayarak emlak vergisi tüm vergi değeri üzerinden ödenir (Kızılot v.d., 2014:398).

Kısıtlamalar hakkında hükümler Maliye Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik, Milli Eğitim ve İçişleri Bakanlıklarının tasarruflarına başvurularak gerçekleştirilir. Öte yandan teknolojinin gelişmesi neticesinde e-belediye sistemine geçmiş olan belediyelerde bildirimler internetten de alınabilmekte ayrıca ödemeler de kredi kartıyla yapılabilmektedir (Gürbüz, 2015:107).

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **KIRIKKALE BELEDİYESİ EMLAK VERGİSİ GELİRLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Kırıkkale Belediyesi Emlak Vergisi gelirleri üzerine yaptığımız araştırmada; öncelikli olarak araştırmanın amacı ve önemi, sınırlılıkları, araştırma yaklaşımı, yöntemi, kapsamı, veri toplama yöntemi ve içerik analizi açıklanmıştır. Takip eden aşamada, ikincil veri kaynaklarından elde edilen veriler mülakata dayalı olarak elde edilen bulgularla birlikte değerlendirilmiştir. Son olarak ise sonuç bölümü ile birlikte öneriler sunulmuştur.

#### **3.1. Araştırmanın Yöntemi**

##### **3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Bu araştırmanın amacı; Emlak Vergisinin öneminin incelenmesi, Kırıkkale Belediyesi temelinde incelenerek Emlak Vergisi gelirlerinin belediye gelirleri içerisinde ne kadar bir yer tuttuğunun ortaya çıkarılması, Emlak Vergisi ile ilgili varsa eksikliklerinin tespiti ve ilgili olarak çözüm önerilerinin sunulmasıdır.

##### **3.1.2. Araştırmanın Sınırlılıkları**

Araştırmacının karşısına mülakat aşamasında güçlükler ve sınırlılıklar çıkmaktadır. Çünkü Kırıkkale Belediyesi gelirlerinin kapsamı ve çeşitleri çok geniştir. Çok farklı gelir kalemleri bulunmaktadır. Bu bahsedilen gelir kalemleri incelendiğinde net olarak görülebilir. Bu durumda ekonomi alanında sosyal bilimlerin alanına giren bir konuda araştırma yapılmaya çalışıldığında araştırmacının zorlandığı ve sınırlandığı durumlar bulunmaktadır.

Sosyal bilimlerde konu insan olduğu için doğa bilimleri gibi kesinlikten söz edilmesi söz konusu değildir. Bu sebeple sosyal bilimlerde ihtimaller söz konusu olabilir. Teknik anlamda insan ve onunla alakalı olarak araştırma yapılmaya çalışıldığında laboratuvarlarda değişkenleri istenildiği şekilde oynatarak pozitif bilimlerdeki geçerlilik ve kolaylık derecesinde deneyler yapmak söz konusu değildir. Bu bağlamda deneysel araştırmanın olmaması sosyal bilimler içerisinde araştırma yapılmasını diğer bilimlere kıyasla güç hale getirmektedir (Böke, 2011: 56).

Araştırmada öne çıkan kısıtlardan bir tanesi araştırmının konusu üzerinde çok fazla çalışmanın olmamasıdır. Çalışmanın Kırıkkale Belediyesi özelinde yapıyor olması ve bu nedenle görüşme yapılacak katılımcı sayısının azlığı çıkacak sonuçların genelleştirilmesinde bir eksiklik olarak düşünülebilir.

### **3.1.3.Araştırmının Yaklaşımı**

Bütün bilimsel araştırmaların dayanağında bazı varsayımlar bulunur. Bu varsayımlar içeriği yapılması planlanan araştırmayı geçerli kılacak unsurları ve sağlam bir araştırma için, ne tür araştırma yöntemlerinden yararlanılması gerektiği üzerinedir (Böke, 2011: 18). Bilimsel faaliyetin gayesi; üzerinde durduğu konunun olgularını belirlemek, olgular içerisinde nedensellik ilişkisi sağlamak ve tüm bunları genelleştirerek, analizleştirerek kanunlara ulaşmaktır. Bilimsel düşüncenin temel özellikleri bu düşüncenin olaylara dayanması, tarafsız oluşu, eleştirilere açık oluşu ve yanılma ihtimalinin olduğunun kabul edilmesidir. Bilim insanın gayesi ise sadece bilgi elde etmek ve toplamak değildir. Yaptığı araştırmalar neticesinde sorunların ne olduğu ve nasıl çözüme kavuşturulabileceğini bulmak ve araştırmak temel gayesi içerisinde olmalıdır. Bu gayelerle beraber bilim insana bir takım sınırlar dâhilinde yaşamı ve doğayı denetleme olanağı sağlar (Altunışık, v.d., 2010: 5).

Bu yapılan araştırmada benimsenen yöntem açısından mülakattan yararlanılması ve araştırma konusunun derinlemesine sorgulanması gibi sebeplerden kaynaklı örnek olay çalışması şeklinde adlandırılabilir. Ayrıca araştırmının amacına göre ulaşılan verilerin bir kanıya varmaya yönelik yorumlanması sebebiyle yorumlayıcı yaklaşım; araştırmaya konu olan değişkenler içerisindeki ilişkileri göz önüne serme amaçlı varsayımlar geliştirme gayretinden ötürü de açıklayıcı bir araştırmadır.

### **3.1.4.Araştırmının Yöntemi**

Sosyal olaylarda, doğa bilimlerindeki gibi değişkenlerin kontrol altında tutulması ve sınırlandırılması neredeyse olanaksızdır. Çünkü insan değişime meyillidir ve içerisinde olduğu sosyal çevreden etkilenmektedir. (Böke, 2011: 275). Araştırma içerisinde nitel analiz yöntemlerinin kullanılmasının ana sebebi araştırmının konusunun sosyal bilimlerin kapsamında olması ve insanların içinde oldukları durumdan etkilenişleri; zamanla yer aldıkları ortamda değişme meyilleri



sergilemeleridir. Bu çalışma veri toplama tekniklerinden olan mülakattan yararlanılması nedeniyle betimsel özellik taşır.

Araştırmanın uygulama aşaması Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğünde yapılmıştır. Görüşmeler, görüşmecilerin istekleri doğrultusunda istedikleri yer ve zamanda yapılmıştır.

Araştırmanın uygulama süreci kapsamında ilk aşamada ilgili kişilerle mülakat yapılmıştır. Önceden oluşturulan mülakat soruları sırayla değil mülakatın akışına göre sorulmuştur. Mülakat yapılan kişilerden ses kaydı için izin istenildiğinde, görüşmeciler buna gerek olmadığını belirtmişlerdir. Sıcakkanlı ve yardımsever kişilerden oluşan görüşmeciler cep telefonu, e-mail vb. iletişim araçları yoluyla her zaman yardımcı olabileceklerini belirtmişlerdir. Bu yüzden mülakatlar sohbet havasında yapılmıştır. Araştırmacı bir taraftan mülakat yaparken bir taraftan da kısa kısa not alma imkânı bulmuştur. Ayrıca not alırken yanlış bilgi almamak için alınan notlar görüşmecilerin görebileceği şekilde açık tutulmuş ve bu notların görüşmeciler tarafından teyit edilmesi sağlanmıştır.

Mülakat tamamlandıktan sonra alınan notlar her bir soru için her bir katılımcının görüşleri ayrı ayrı not edildikten sonra harmanlanarak tam metin haline dönüştürülmüş ve analize uygun hale getirilmiştir.

### **3.1.5. Araştırmanın Kapsamı**

Kırıkkale Belediyesi 2002-2018 yılları arasında emlak gelirlerinin değerlendirilmesi, belediye emlak gelirlerinin istenilen düzeyde olup olmadığının ve emlak gelirlerinin belediye gelirleri içerisinde beklenildiği kadar yüksek olup olmadığının incelenmesi vaka çalışmalarıyla cevaplandırılmaktadır. Araştırmada uygulama alanı olan bu iki durumun ele alınma sebebi; araştırma konusunun ender işlenen bir konu olma özelliğine sahip olmasıdır.

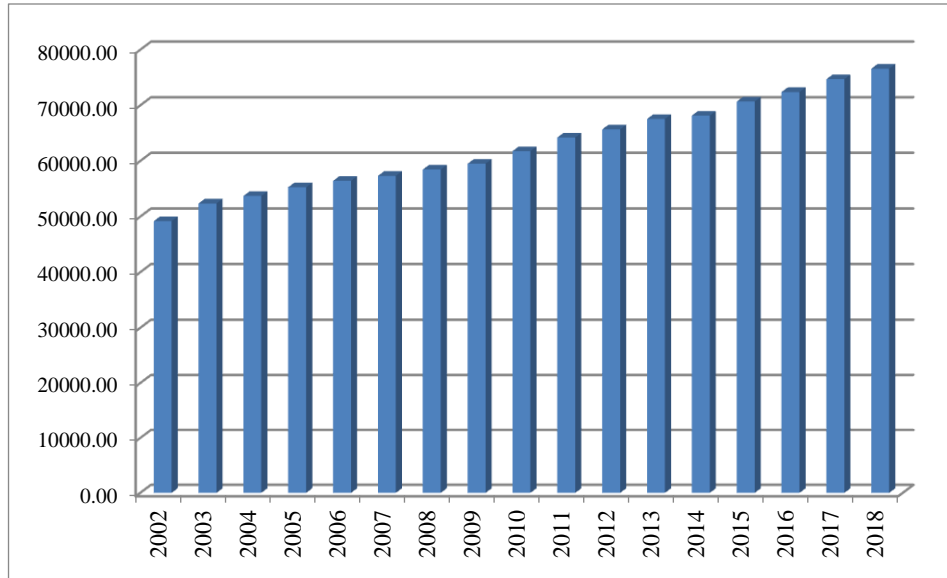
Araştırmanın kapsamının daha anlaşılabilir olması açısından Kırıkkale ili hakkında kısa bir açıklamanın yerinde olacağı kanaatindeyiz. Kırıkkale ili İç Anadolu Bölgesi'nde yer alan 8 ilçe, 171 Köy ve 18 kasabadan oluşmaktadır. 1925 yılında T.S.K.'nın silah imalatında burasının seçilmesi şehrin temelleri atılmıştır. Daha sonra 12 haneli Kırık köyü ile 1929 yılında üç bin nüfusa ulaşmış olup nahiye statüsüne ulaşmıştır. 1941 yılına gelindiğinde belediye olan Kırıkkale 1944 yılında da

ilçe statüsüne gelerek Ankara'ya bağlanmıştır. 21 Haziran 1989 tarihinde 3578 sayılı yasa ile dönemin Başbakan'ı Turgut ÖZAL tarafından gerçekleştirilen törenle il olmuştur. Şehrin İlk valisi Fikret GÜVEN' dir (Kırıkkale Belediyesi, 2019).

Kırıkkale sanayi şehri olmakla birlikte M.K.E. fabrikası, TÜPRAŞ rafinerisi, ÇELBOR A.Ş gibi il ekonomisine canlılık katan kuruluşlara sahiptir. Kalkınmada öncelikli yöreler kapsamında olan ilde yapılacak yatırımlarda %100 oranında yatırım indirimi uygulanmakta olup özellikle Organize Sanayi Bölgesi'nde yatırımda bulunacak kimselere süper teşvik imkânı tanınmıştır (Kırıkkale Valiliği, 2019).

Öte yandan ekonomik yapı içerisinde tarım da önemli bir geçim kaynağıdır. Tarıma elverişli arazi 306.506 hektar olmakla beraber il yüz ölçümünün %66,2'sini oluşturmaktadır. Tarım arazilerinin %96'sı tarla olarak kullanılmaktadır (Kırıkkale Belediyesi, 2019).

**Şekil 4: Kırıkkale Nüfusu (2002-2018)**



**Kaynak:** Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü, 2019.

Şekil 4'e bakıldığında 2002-2018 yılları arasında Kırıkkale ili nüfusu düzenli olarak artış göstermiştir. 2002 yılında 49171 olan il nüfusu 2010 yılına gelindiğinde 61762'ye yükselmiş ve 2018 yılına gelindiğinde ise 76596 ya ulaşmıştır

### 3.1.6. Verilerin Toplanması

Yapılmak istenen araştırma çeşidi ne olursa olsun, araştırmacı kimse nitel ya da nicel araştırmada bulunmak isterse birincil kaynak kullanımında tercih edeceği üç

çeşit veri toplanılmasında kullanılan yöntem bulunmaktadır. Bunlar; anket, gözlem, mülakat (Altunışık, v.d., 2010: 77-78).

Türkiye’de Emlak Vergisinin önemi ve bu bağlamda Kırıkkale Belediyesi Örneği araştırma konumuzu oluşturmaktadır. Bu önemin vurgulanması ve belediye temelinde incelenmesi ve bunun sonuçlarının araştırılması için veri toplama yöntemlerinden mülakat kullanılmıştır. Mülakat yöntemlerinden yarı biçimsel mülakat yöntemi kullanılmıştır.

### ***Görüşme (Mülakat)***

Görüşme, kısaca sözlü iletişim yoluyla veri toplama tekniği şeklinde anlatılabilir. Görüşme genelde yüz yüze gerçekleştirilmekle birlikte televizyon ve telefon vb. anlık ses ve resim ileticileri kullanılarak da gerçekleştirilebilmektedir. Görüşmenin insan hayatında etkin yeri vardır. Çok eskiden bu tarafa kişilerin bir takım konular hakkındaki duygu, düşünce, bilgilerinin ortaya çıkarılmasında kullanılan en kısa yol olmuştur (Karasar, 2009: 166-167).

Görüşme yöntemleri ile ilgili üç yöntem bulunmaktadır. Bunlar biçimsel, yarı biçimsel ve biçimsel olmayan mülakatlardır (Altunışık, v.d., 2010: 90)

Yapılan bu çalışmada yarı biçimsel görüşme türünden yararlanılmıştır. Yarı biçimsel görüşme yönteminde, görüşmeyi gerçekleştirecek kişi genel olarak bir plan dâhilindedir. Fakat araştırmacı kimse, görüşmecinin bilgi ve ilgisine göre araştırmayla alakalı farklı sorular da sorarak konunun bilinmeyen yönleriyle ilgili olarak en iyi bilgiye ulaşmaya çalışır. Araştırmacı hazırladığı sorulardan görüşme sırasında gereksiz olduğunu düşündüğü soruları sormaktan vazgeçebilir ve bu şekilde görüşme farklı yönlere de kayabilir (Altunışık, v.d., 2010: 92).

Araştırma kapsamında Kırıkkale Belediyesi’nde belediye yetkilileri ve çalışanları olmak üzere 5 kişi ile derinlemesine mülakat yapılmıştır.

**Tablo 6 : Görüşmeler Hakkında Bilgiler**

<b>Katılımcı</b>	<b>Görüşme Yeri</b>	<b>Görüşme Süresi</b>	<b>Görüşme Tarihi</b>
Katılımcı-A	Kırıkkale Belediyesi	25 dk.	06.05.2019
Katılımcı-B	Kırıkkale Belediyesi	30 dk.	12.05.2019
Katılımcı-C	Kırıkkale Belediyesi	45 dk.	19.05.2019
Katılımcı-D	Kırıkkale Belediyesi	35 dk.	25.05.2019
Katılımcı-E	Kırıkkale Belediyesi	40 dk.	30.05.2019

**Kaynak:** Tarafımızca oluşturulmuştur.

Görüşmeler hakkında bilgi verilen Tablo 6’da görülen tarih ve sürelerde gerçekleştirilen görüşmelerin hepsi yüz yüze yapılmıştır. Araştırmacı görüşme başlamadan önce katılımcılara öncelikle kendisini tanıtmış ve yaptığı araştırma hakkında bilgiler vererek hangi amaçla bu araştırmanın yapılacağını belirtmiştir. Katılımcı kişilerin tüm kişisel bilgileri ve verilerinin gizli kalacağı ve bu araştırmanın tamamıyla bilimsel amaçlar için kullanılacağı bilgisi söylemiştir. Görüşme sırasında ses kayıt cihazı için izin istenildiğinde buna gerek olmadığı ve her zaman iletişime geçip kendilerinin araştırmacıya yardımcı olabileceklerini ifade etmişlerdir. Bunun üzerine görüşmelere katılımcıları tanımak gayesiyle kısa sorular yöneltilmiş ve ardından da araştırma konusunun sorularına geçilmiştir.

Araştırmacı kişi, görüşme esnasında objektif bir bakış açısıyla görüşmenin içinde kalmaya hassasiyet göstermiştir. Araştırmacı soruların tam anlaşılmadığını ya da cevabın eksik olduğunu hissettiği zamanlarda soruları daha açıklayıcı hale getirerek yanlış anlaşılmaların önüne geçmeye çalışmıştır. Görüşmeler yaklaşık bir aylık sürede tamamlanmıştır. Yapılan görüşmelerin süresi hakkında daha detaylı

bilgiler tablo 6'da gösterilmiştir. Yapılan araştırma esnasında görüşme sorularına yöneltilen cevapların tekrar etmeye başladığı anda görüşmeler sonlandırılmış ve daha fazla katılımcıyla görüşme yapılmamıştır.

### **3.1.7. İçerik Analizi**

İçerik analizi dokümanların, mülakat dokümanlarının ya da kayıtlarının karakterize edilmesi, karşılaştırılması ve analiz edilmesi amacıyla yapılan bir tekniktir. İçerik analizinde temel gaye görüşmeci kimselerin görüşlerinin bir düzen içinde ayrıştırılarak, sıralanıp tanımlanmasını gerçekleştirmektir (Altunışık, v.d., 2010: 322)

İçerik analizi ile sosyal bilimci kişiler dokümanlardan, arşivlerden ve kitle iletişim araçlarından ulaştıkları ham olan bilgi ya da verileri sistematik olarak analiz edebilme imkânına sahip olur. Bu şekilde ulaşılan verilere mana kazandırılması sağlanabilir. Ayrıca genellik, sistematiklik ve tarafsızlık, içerik analizi kavramının temelini meydana getirmektedir. (Böke, 2011: 332).

İçerik analizi ayrıca araştırmacıya farklı bir bakış açıları elde etme, bir takım olay ve olguları daha iyi kavrayabilme gibi farklı açılardan yardımcı olurken; bu yöntemle uygulamalar hakkında daha çok bilgi edinme olanağı sağlar. Bunun yanı sıra araştırmacı kişiye olay ve olgulara farklı yönlerden bakma imkânı sağlayarak, araştırmacının kendi kişisel gelişimine de katkıda bulunur.

Araştırmada gerçekleştirilen mülakatlar sonunda elde edilen veriler ilk aşamada titizce birkaç defa okunmuştur. Görüşme metinlerinin titiz bir şekilde incelenmesinin akabinde katılımcı kişilerin her bir soru için vermiş olduğu cevaplar bir araya getirilerek kendi içinde ayrıştırılmıştır. Bu işlemlerle beraber içerik analizi yapılarak bunların araştırmada metin haline dönüştürülmesi için hazır hale getirilmiştir.

### **3.2. Bulgular ve Değerlendirilmesi**

Emlak vergilerinin Kırıkkale Belediyesi örneği üzerinden gerçekleştirdiğimiz bu çalışmada birincil veri kaynağı olarak mülakat yönteminden yararlanılmıştır. İkincil veri kaynağı olarak ise Kırıkkale ili ve belediyesi hakkında çeşitli verilere Muhasebat Genel Müdürlüğü resmi web sitesinden ve Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü'nden alınan verilerden yararlanılmıştır. Yazar çalışmada genel verilere de yer vererek daha sağlıklı sonuçlara ulaşılabilmesi amacıyla ilgili web sitelerinden Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü'nden elde ettiği veri sonuçlarını olumlu ya da olumsuz olarak katılımcılardan elde edilen verilerle desteklemiş ya da kıyaslamıştır.

Çalışmada ayrıca, istatistiksel analizler için SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 16 programı kullanılmıştır. Ölçülebilen verilerde tanımlayıcı istatistik olarak aritmetik ortalama  $\pm SS$  (Standart Sapma= SS ) ve niteliksel verilerde sayı ve yüzde olarak değerlendirilmiştir. Kırıkkale nüfusunun emlak vergisi çeşitleriyle olan ilişkisi ve bu emlak vergisi çeşitlerinin birbiriyle arasındaki ilişkilerin varlığını tespit etmek için Pearson Korelasyon analizi ile test edilmiştir. Tüm istatistikler için anlamlılık sınırı  $p < 0,05$  olarak seçilmiştir.

#### **3.2.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri**

Araştırma, Kırıkkale Belediyesi ve Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü'nde yapılmıştır. Araştırmanın bulgular ve değerlendirme bölümünde ilk olarak araştırmaya dâhil olan görüşmecilerin kişisel özelliklerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Araştırmanın görüşme aşaması 5 görüşmeci ile gerçekleştirilmiştir ve daha çok, bulgular ve değerlendirmeler bölümü ile sonuç ve öneriler bölümü için bilgi elde edilmiştir.

Araştırmanın Kırıkkale Belediyesi ve Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü alanında 5 görüşmeci üzerinde araştırma yapılması daha çok konunun doğrudan muhataplarının bu kimseler olmasından kaynaklıdır. Görüşmecilerin en genç olanı 40, en yaşlı olanı ise 55 yaşındadır. Emlak birimi çok geniş bir alana sahip olmakla birlikte bu işin alanında uzmanı olabilmek için bu mesleğin içerisinde uzun yıllar çalışarak mesleki deneyim kazanılması ve eğitim düzeyinde yetkinlik gerekmektedir. Bu yüzden görüşmeciler lise, ön lisans ve lisans mezunları olmakla birlikte

mesleklerinde en az 15 en çok 20 yıllık bir deneyime sahip kimselerden oluşmaktadır.

### 3.2.2. Türkiye Geneli Merkezi Bütçe Gelir Giderleri İçinde Kırıkkale İli ve Belediyesinin Değerlendirilmesi

*Bütçe*, belirli bir zaman dilimi içerisindeki gelir ve gider tahminleriyle bunların uygulanmasına yönelik hususları içeren bir belge iken *merkezi yönetim bütçesi*; devletin adalet, sağlık, savunma ile düzenleyici ve denetleyici hizmetler gibi ana fonksiyonlarını yerine getirebilmek için kullandığı bütçeyi ifade etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise merkezi yönetim bütçesiyle alakalı olarak yıllara göre iller için bütçe gelir gider dengelerini yayımlamaktadır. Biz de buradan hareketle Kırıkkale İli için merkezi yönetim bütçe gelir gider durumunu, gelirin gideri karşılama durumunu, karşılamanın oransal olarak ne olduğunu detaylı olarak inceleyeceğiz.

**Tablo 7: Türkiye Geneli Merkezi Bütçe Gelir Giderleri İçinde Kırıkkale İli**

	BİN TL	KIRIKKALE	%'LİK PAY	TOPLAM GELİR
2002	Gelir	113.096	0,015	75.592.324
	Gider	169.834	0,015	115.682.350
	Karşılama Oranı (%)	66,66	-	65,3
2005	Gelir	317.492	0,023	137.980.944
	Gider	242.743	0,017	146.094.573
	Karşılama Oranı (%)	130,8	-	94,4
2010	Gelir	441.169	0,017	254.277.435
	Gider	536.926	0,018	294.358.724
	Karşılama Oranı (%)	82,2	-	86,4
2015	Gelir	264.677	0,055	482.779.900
	Gider	958.164	0,019	506.305.093
	Karşılama Oranı (%)	27,6	-	95,4
2017	Gelir	348.923	0,055	630.349.066
	Gider	1.236.494	0,018	677.722.317
	Karşılama Oranı (%)	28,2	-	93,0

**Kaynak:** Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2019.

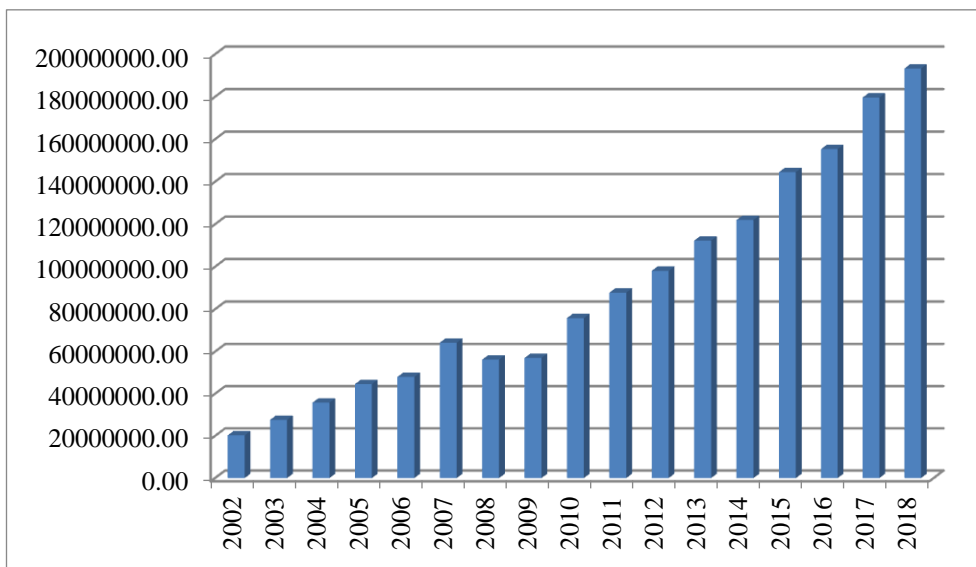
Yukarıdaki tabloda Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından tutulmakta olan iller bazında bütçe gelir ve gider kalemlerinden Kırıkkale

ili geliri gider ve karşılama oranı ile Türkiye geneli toplam gelir gider rakamları verilmiştir.

Buna göre bakıldığında Kırıkkale ilinden 2002 yılında 113 milyon 096 bin TL gelir elde edilmesine karşın 169 milyon 834 bin TL kamu harcaması yapılmıştır. Bu yılda Kırıkkale’de gelirlerin giderleri karşılama oranı %66.66’dır. 2010 yılında da Kırıkkale’den elde edilen gelir 441 milyon 169 bin TL iken 536 milyon 926 bin TL kamu harcaması yapılmıştır. 2010 yılında gelirlerin giderleri karşılama oranı %82,2’dir. Tabloda dikkat çeken husus gelirlerin giderleri karşılama oranının 2015 yılında %27,6 ya 2017 yılında da %28,2 ye kadar düşmesidir.

Kırıkkale ilinin toplam gelir ve gider içerisindeki %o lik payına baktığımızda 2002 yılında gelir ve gider %o 0,015, 2005 yılında gelir %o 0,023 ve gider %o 0,017 ve 2015 yılında gelir %o 0,055 ve gider %o 0,019 ‘dur. Buradan çıkarılacak sonuç Türkiye geneli gelir ve gider içerisinde Kırıkkale’nin payı %1’in altındadır. Öte yandan yıllara göre toplam gelir giderlere bakıldığında 2002 yılında 75 milyar 592 milyon 324 bin TL gelir edilmişken 115 milyar 682 milyon 350 bin TL kamu harcaması yapılmıştır. 2010 yılın da ise 254 milyar 277 milyon 435 bin TL gelir elde edilmiş bu karşılık 294 milyar 358 milyon 724 bin TL kamu harcaması yapılmıştır. Toplam gelirinde gideri karşılama oranı yıllar itibariyle artış göstermekte olup 2017 yılında %93 seviyesindedir.

**Şekil 5: 2002-2018 Yılları Arası Kırıkkale Belediyesi Gelirleri**

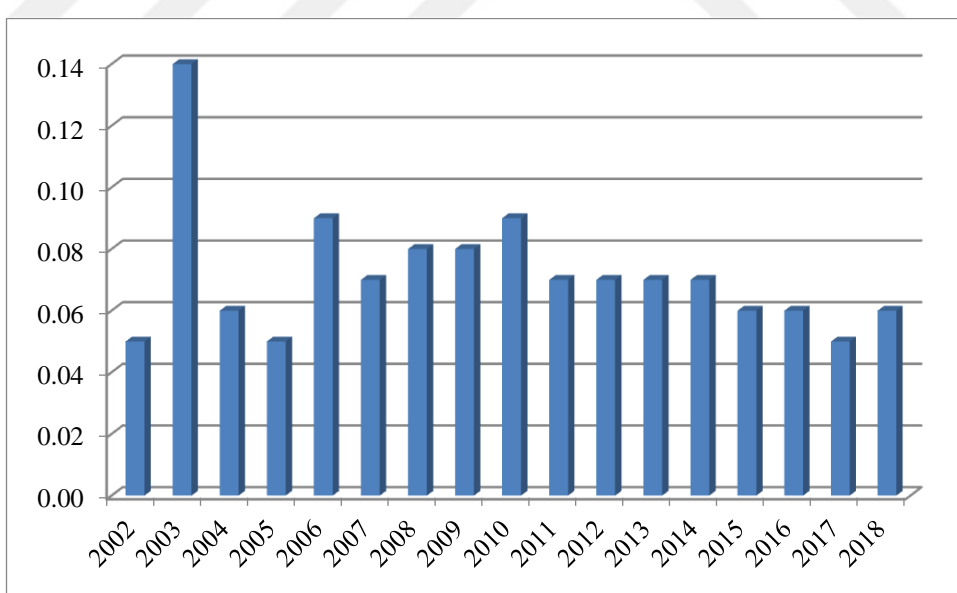


**Kaynak:** Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü, 2019.



2002-2018 yılları arası Kırıkkale Belediyesi gelirleri incelendiğinde gelirler düzenli olarak her yıl artmıştır. 2002 yılında 20.258.456,31TL olan belediye geliri 2010 yılında 75.805.436,72 TL olmuş ve 2018 yılına gelindiğinde 193.255.040,79 TL gibi bir rakama ulaşarak ciddi bir artış kaydetmiştir. Bu konuda Katılımcı D: “...Belediyemizin gelirleri düzenli olarak artmaktadır. Bu artışın olması belediye olarak gerçekleştirmemiz gereken tahakkukların tahsilinde göstermiş olduğumuz özverili gayretimizden kaynaklıdır...” şeklinde ve Katılımcı A: “...Eski dönemlerden kalan belediye alacaklarımızın üzerinde hassasiyet gösterilerek bunların tahsiline gidilmesi ve diğer gelir kalemlerimizde aksama yaşanmamasından kaynaklıdır...” şeklinde ve Katılımcı C: “... Belediyemizin emlak vergisi, su gelirleri gibi gelir kalemleri dışında İller Bankası, Merkezi Yönetim Bütçesi gibi birden fazla gelir kalemleri bulunmaktadır. Ancak asıl olan yöneticiler olarak halkımızdan topladığımız paranın ve halkımız için kullanımımıza sunulan her bir kuruşun kıymetini bilmemizdir. Bu bağlamda inanıyorum gelirlerimiz her yıl artacak ve bizlerde bu gelirin kıymetini bilerek halkımıza hizmet için kullanacağız...” şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir.

**Şekil 6: Kırıkkale Belediyesi Gelirleri İçerisinde Emlak Vergisi (%)**



**Kaynak:** Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü, 2019.

Şekiller içerisinde en önemli yere sahip olan bu şekil 6’da emlak vergisinin yıllara göre Kırıkkale Belediyesi gelirleri içerisinde ne oranda olduğu gösterilmiştir. 17 yıllık süre içerisinde 2003 yılında emlak vergisi %14 lük oranla en yüksek oranda yer bulmuşken 2002 yılında da %5 lük bir oranla en düşük oranda yer bulmuştur. Bu

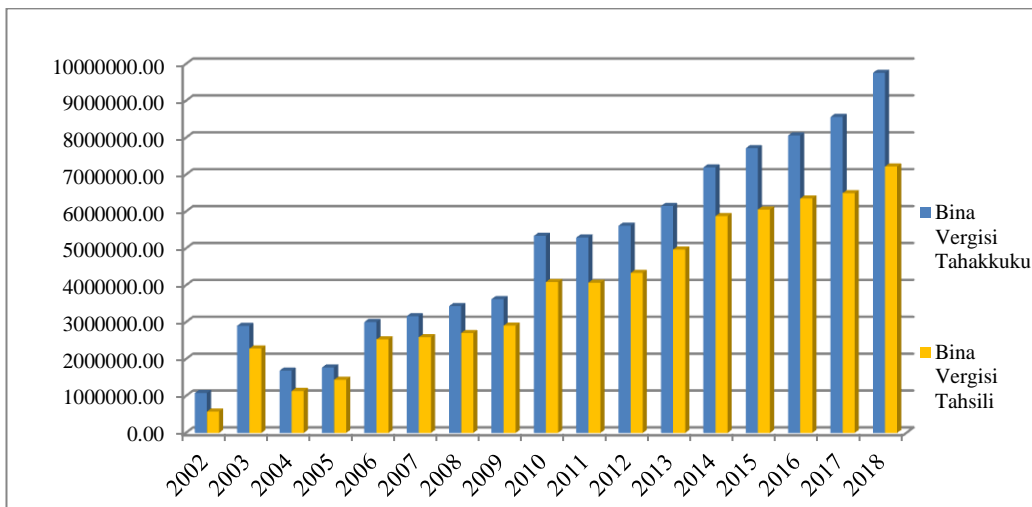
konuda Katılımcı A: “...Yıllar itibarıyla değişkenlik göstermiş olan emlak vergisi tahsilat oranları %5 ile %14 arasında bir dalgalanma göstermiştir. Bu aralık aslında bizlere emlak vergisi gelirlerinin belediye gelirleri içerisinde çok fazla bir payının olmadığını göstermektedir...” şeklinde ve Katılımcı B: “...İlgili dönem aralığında emlak vergisi tahsilat oranlarının %5 ile %14 arasında bir dalgalanma göstermiş olması görece düşük bir seviyededir. Fakat biz yöneticiler için halkımızdan toplanan her bir kuruş verginin ve bu verginin nasıl harcandığının çok büyük önemi vardır. Bu anlamda benim şahsi bakışım elde edilen verginin en verimli nasıl toplandığı ve harcandığıdır...” şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir.

### 3.2.3. Emlak Vergisinin Tahakkuk Tahsil İlişkisi

Verginin alınabilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir. Bunun için vatandaşın almış olduğu gayrimenkulün ardından en geç bir ay içerisinde emlak beyanını vermesi gerekir. Verginin meydana gelmesi için beyan sonrası bir yıl geçmesi gerekmekte olup ardından mükellefe verginin tahakkuk ettirilmesi ardından da tahsilinin yapılması gerekir. Belediyelerde bu tahakkuk ve tahsil durumu her zaman aynı oranda olmayabilir. Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü’nden almış olduğumuz 17 yıllık tahakkuk ve tahsil verileri ışığında belediyenin tahakkuk tahsil ilişkisini ortaya koymaya çalışacağız.

#### 3.2.3.1. Emlak Vergisinin Tahakkuk Tahsil İlişkisinin Şekillerle Değerlendirilmesi

**Şekil 7:** Bina Vergisi Tahakkuk ve Tahsili (2002-2018)



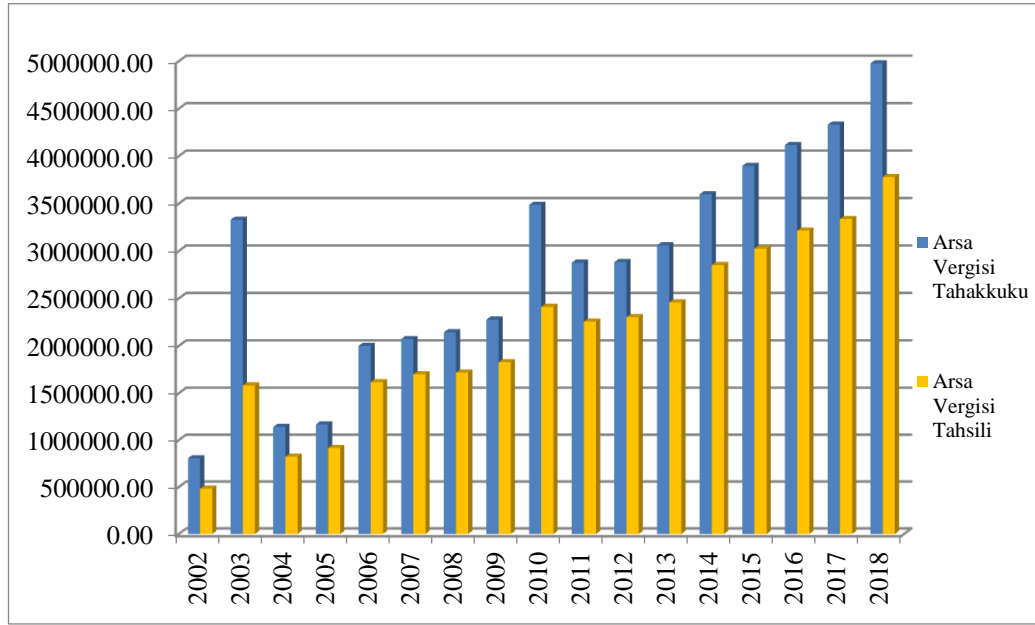
**Kaynak:** Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü, 2019.

Belediyenin 2002-20018 yılları arasında bina vergisi tahakkuku ve tahsili grafikte verilmiştir. 2002-2018 yılları arasındaki 17 yıl boyunca bina vergisi tahakkukunun bazı dönemler dışında sürekli olarak artış eğilimi göstermiştir.

Şekil 7'ye bakıldığında Kırıkkale Belediyesi bina vergisi tahsilinde yukarıda tahakkuk şeklinde de belirtildiği gibi 2003 yılında 2002 yılında başlamış olan ve o yıl ilde yaşanan yoğun yapılaşmanın getirdiği tahakkuktan kaynaklı olarak tahsilde bir o kadar artış göstererek 2.286.023,88 TL gelir elde etmiş ve 2002-2003 arası dönemde %100 e yakın bir tahsil gerçekleştirmiştir. Bu konuda Katılımcı E: “...Türkiye’de inşaat sektörünün 2002 yılında yaptığı sıçramanın etkisi belediyemizde yapılaşma sayısında artış olarak karşımıza çıkmaktadır. İlimiz bazında baktığımız da bu dönemler hızlı bir yapılaşma yaşadığımız dönemlere denk gelmekte olup bu durumu görmemiz normaldir...” şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir. Belediye tahsilleri izleyen yıllarda da artış göstermiş 2017 yılında 6.499.430,53 TL, 2018 yılında da 7.218.791,07 TL tahsil gerçekleştirmiştir.

Bakıldığında 2002-2018 yılları arasında tahakkuk oranının %78’i tahsil edilebilmiştir. Bu tahsil için hedeflenen orana yaklaşıldığını ancak yine de tahsil için belirlenen miktarın tamamının ödenmediğini göstermektedir. Tahsilin tahakkuka en yaklaştığı yıl 2005 olmuştur. Bu dönemde 1.772.572,51 TL hedeflenen tahakkukun 1.440.451,38 TL’si tahsil edilmiştir. Bu konuda Katılımcı D: “...Belediyemiz hedef olarak %100 tahsil ilkesiyle çalışmalarını sürdürmektedir. Belediyemizin en büyük tahsilat elde ettiği vergi kalemi olan bina vergisinde %78 tahsil gayreti hedeflediğimiz oran olmasa da bu durumda belediye olarak tahsil çalışmalarımız bir başarısıdır...” şeklinde ve Katılımcı B: “...Burada %100 tahsil gerçekleştirilememesinin sebebi benim şahsi fikrime göre bazı mükelleflerin vergisini ödeme düzensizlikleri ve bilinçsizlikleridir. Ancak biz bir kuruluş bir kuruştur diyerek görevimiz gereği belediye olarak alacaklarımızın takibini sürdürmeye devam edeceğiz...” şeklinde ve Katılımcı C: “...Belediyemizde hedef %100 tahsil elde etmektir. Bu amaçla belediyemiz imar müdürlüğü ile yaptığımız ortak çalışmanın ürünü olan numarataj çalışmasıdır. Bu çalışma neticesinde kayıtlara giren numarataj bizim kayıp kaçağımızı azaltarak tahsilat oranımızı yükselmiştir...” şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir. Sonuç olarak bakıldığında belediyenin tahakkuk ve tahsilde belirlenen miktarlarında düzenli olarak artış eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır.

**Şekil 8: Arsa Vergisi Tahakkuk ve Tahsili (2002-2018)**



**Kaynak:** Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü, 2019.

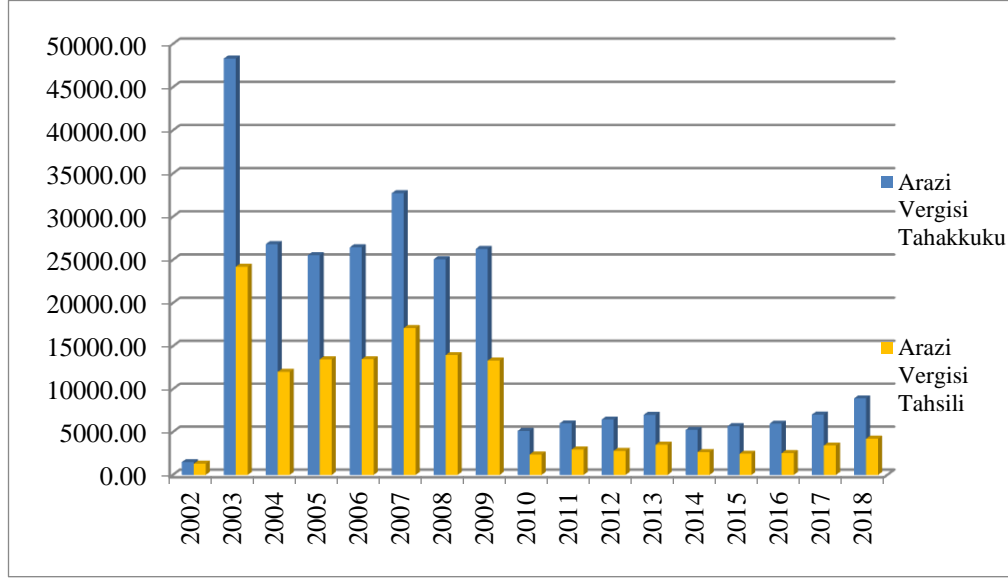
Belediyenin 2002-2018 yılları arasında arsa vergisi tahakkuku ve tahsili Şekil 8’de verilmiştir. Arsa vergisi tahakkuku şekilden de anlaşılacağı üzere 2003 ve 2010 yıllarında bir önceki yıla göre yüksek düzeyde artış göstermiş, kalan 17 yıl boyunca da ortalama artışlar söz konusu olmuştur. 2003 yılında tahakkuk miktarı 3.329.882,00 TL ve 2010 yılında 3.485.468,16 TL olmuştur. Diğer yıllarda bu yıllara göre arsa satışları azalış gösterse de tahakkuk oranı 2.000.000 TL üzerinde olmuştur.

2002 yılında arazi vergisi tahsili 482.791,16 TL iken sonrasında 2003 yılında arazi vergisi tahsili 1.582.994,87 TL ye yükselerek hızlı bir ivme göstermiştir. İzleyen iki yıl boyunca azalma gösterse de daha sonra artışına devam etmiştir. Bu konuda Katılımcı A: “...Bu yıllara bakıldığında yapılaşmaya zemin hazırlayan arsa satışlarının yoğun olarak artmasıyla birlikte tahakkuk ve buna bağlı tahsilatların yükselmesi karşımıza çıkmaktadır...” şeklinde ve Katılımcı D: “...Bu gelişmeler neticesinde tahsilde yaşanan artış hedeflenen tahakkuk kadar olmasa da yine de kabul edilebilir düzeydedir...” şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir.

İncelendiğinde 2002-2018 yılları arasında tahakkuk tahsil oranının %75 olduğu görülmektedir. Buda tahsil için hedeflenen orana yaklaşıldığını ancak yine de tahsilin tamamen gerçekleşmediğini göstermektedir. Tahsilin tahakkuka en çok

yaklaştığı yıl 2005 olmuştur. 2005 yılında 1.167.153,30 TL olan tahakkukun 915.558,78 TL si tahsil edilmiştir.

**Şekil 9: Arazi Vergisi Tahakkuk ve Tahsili (2002-2018)**



**Kaynak:** Kırıkkale Belediyesi Emlak Müdürlüğü, 2019.

Belediyenin 2002-2018 yılları arasında arazi vergisi tahakkuku ve tahsili Şekil 9'da verilmiştir. Kırıkkale Belediyesi 17 yıllık süre zarfında arazi vergisi tahakkuku 2002 yılında 1.493,03 TL gibi bir rakamla yok denecek kadar az olmasına karşın 2003 yılında 17 yıl boyunca en yüksek tahakkuk düzeyi olan 48.313,25 TL ye ulaşmıştır. İzleyen altı yıl boyunca 26.829,10 TL ile 32.723,10 TL arasında değişiklik gösterse de 2010 sonrası ciddi bir düşüşle 5.131,76 TL olmuş ve 2018 yılına gelindiğinde ise 8.917,70 TL olmuştur.

2002-2012 yılları arasında arazi vergisi tahsili 2002 yılında 1.301,65 TL gibi bir rakamla yok denecek kadar az olmasına karşın 2003 yılında 17 yıl boyunca en yüksek tahsil düzeyi olan 24.207,42 TL ye ulaşmıştır. İzleyen altı yıl boyunca 12.010,41 TL ile 17.100,98 TL arasında değişiklik gösterse de 2010 sonrası ciddi bir düşüşle 2.383,35 TL olmuş ve 2018 yılına gelindiğinde ise 4.211,50 TL olmuştur. Bu konular için Katılımcı C: "...2010 sonrası imar alanında gerçekleştirilen yapılaşmaya yönelik çalışmalarımız neticesinde imarsız alanlarda hızlı bir imar uygulamasının olduğunu belirtebilirim..." şeklinde ve Katılımcı E: "...Kırıkkale Belediyemizde mücavir alan dışında yerimizin çok olması da bizim arazilerden elde

*edeceğimiz bu yıllar arasındaki tahakkuk ve tahsili olumsuz etkilemektedir...”* şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir.

İncelendiğinde 2002-2018 yılları arasında tahakkuk oranının %50'sini tahsil edilebilmiştir. Bu durum ise tahakkuk için belirlenmiş olan miktar beklenin altında tahsil edilmiştir. Tahsilin tahakkuka en yaklaştığı yıl 2002 yılı olmuştur. 2002 yılında 1.493,03 TL olan tahakkukun 1.301,65 TL si tahsil edilmiştir. İzlenen yedi yıl boyunca yüksek tahakkuk oranları görülse de tahsil beklenenin yarısı kadar olmuştur. 2010-2018 yılları arasında tahakkuk ve beraberinde tahsilde ciddi düşüşler gözlenmektedir.

### **3.2.3.2. Emlak Vergisinin Tahakkuk Tahsil İlişkisinin İstatistiksel Yöntemlerle Değerlendirilmesi**

Çalışmanın bu bölümünde Kırıkkale Belediyesinden alınan veriler doğrultusunda emlak vergisi çeşitleri, emlak vergisi gelirleri ve Kırıkkale Belediyesi gelirleri incelenerek analiz edilecektir.

Çalışmada elde edilen bulgular değerlendirilirken, istatistiksel analizler için SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 16 programı kullanılmıştır. Ölçülebilen verilerde tanımlayıcı istatistik olarak aritmetik ortalama  $\pm SS$  (Standart Sapma= SS ) ve niteliksel verilerde sayı ve yüzde olarak değerlendirilmiştir. Kırıkkale nüfusunun emlak vergisi çeşitleriyle olan ilişkisi ve bu emlak vergisi çeşitlerinin bir birleri arasındaki ilişkilerin varlığını tespit etmek için Pearson Korelasyon analizi ile test edilmiştir. Tüm istatistikler için anlamlılık sınırı  $p < 0,05$  olarak seçilmiştir.

**Tablo 8: Kırıkkale Belediyesi Tanımlayıcı İstatistikleri**

<b>Tanımlayıcı İstatistikler</b>				
	<b>İncelenen Yıl Sayısı</b>	<b>En Düşük</b>	<b>En Yüksek</b>	<b>Ortalama ± SS</b>
<b>Nüfus</b>	17	49171.00	76596.00	62585.53 ± 8226.70
<b>Bina Vergisi Tahakkuku</b>	17	1083356.16	9759660.96	4963843.64 ± 2641274.82
<b>Bina Vergisi Tahsili</b>	17	578716.37	7218791.07	3862225.23 ± 2046586.67
<b>Arazi Vergisi Tahakkuku</b>	17	1493.03	48313.25	15890.62 ± 13423.25
<b>Arazi Vergisi Tahsili</b>	17	1301.65	24207.42	7990.72 ± 6884.73
<b>Arsa Vergisi Tahakkuku</b>	17	805773.57	4976423.70	2832900.35 ± 1192166.96
<b>Arsa Vergisi Tahsili</b>	17	482791.16	3778958.83	2135585.79 ± 928970.81
<b>Belediye Geliri</b>	17	20258456.31	193255040.79	89555009.71±53703885.97

**Kaynak:** Tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablo 8’de Kırıkkale Belediyesinden alınan veriler ışığında Kırıkkale’nin 2002-2018 yılları arası 17 yıllık Nüfus, Bina Vergisi Tahakkuku, Bina Vergisi Tahsili, Arazi Vergisi Tahakkuku, Arazi Vergisi Tahsili, Arsa Vergisi Tahakkuku, Arazi Vergisi Tahsili ile Belediye Gelirlerinin Türk Lirası olarak en düşük, en yüksek, ortalama ve standart sapma değerleri verilmiştir.

Tablo 8’e baktığımızda nüfusun 17 yıllık ortalaması 62585.53, standart sapması 8226.70, 17 yıllık süre içerisinde en düşük nüfus 49171 ve en yüksek nüfus ise 76596’dır.

İncelenen yıl içerisinde bina vergisi tahakkukunun ortalaması 4963843.64 iken bina vergisi tahsilinin ortalaması 3862225.23 olmuştur. Bu süre içerisinde tahakkuk olarak belirlediği vergi miktarının yaklaşık olarak % 78 ini tahsil edebilmiştir. Bu oran hedeflere yaklaşıldığını göstermektedir. Kırıkkale de arsaların

yerini bina ve yapılaşmaya bıraktığını ve yapılaşmanın da giderek arttığının bir göstergesidir.

Yine Tablo 8'e bakıldığında arazi vergisinin tahakkukunun ortalaması 15890,6153 iken arazi vergisi tahsilinin ortalaması 7990.7159 dur. İncelenen yıllar içerisinde belediye hedeflediği arazi vergisi tahakkukunda % 50 sini tahsil edebilmiştir. Bu konuda Katılımcı A: “...*Bu durum beklediğimiz ve hedeflediğimiz oran değil bunun için bizde tahsilde eksik olduğumuz alanlarımızı belirleyerek gerekli adımları atıyoruz ...*” şeklinde, Katılımcı B: “...*Burada bence gözden kaçırılmaması gereken bir nokta var ki oda vatandaşlarımızın ödeme konusunda duyarlı davranmadıklarıdır...*” şeklinde ve Katılımcı E: “...*Vatandaşımız belediyemizin tüm emlak vergisi ödeme uyarılarını yapmasına rağmen mükelleflerin ödemesi gereken tutarın çok önemli olmadığını düşünerek hatta ve hatta nasılsa satılana kadar karşına çıkmaz gibi bir yanılğı içerisinde olmasından kaynaklanıyor...*” şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir.

Arsa vergisinin 17 yıllık tahakkuk ortalaması ise 2832900,3547 iken arsa vergisinin tahsil ortalaması 2135585,7941 dir. Bu 17 yıllık arsa vergisinde tahakkuk olarak tespit edilen miktarın yaklaşık olarak %75 ini tahsil edebilmiştir. Burada tabloda bahsedilen ortalama tahakkuk rakamına yaklaşıldığını ancak yine de %100 e yakın bir tahsilin olmadığını görmek mümkündür. Arsa alım ve satımlarının da il içerisinde artış gösterdiği sonucuna da ulaşabiliriz.

2002-2018 yılları arasında Kırıkkale Belediyesi'nin Emlak Vergisini oluşturduğu düşünülen bina, arsa ve arazi vergilerinden tahakkuk olarak hedeflediği vergi çeşitleri içerisinde %78 ile en yüksek tahsil payına sahip olan bina vergisi olup bunu en yakın %75 ile takip eden arazi vergisi olmuştur. Arsa vergisinde hedeflediği tahakkuk oranının ancak %50 sini tahsil ederek en düşük Emlak Vergisi çeşidi olmuştur. Bu durumun analiz ve mülakatlardan elde ettiğimiz sonuçlara göre birkaç sebebi vardır. Vatandaşların ödeme bilincinin oluşmaması, genelde vatandaşların arazilerinin çok önemli bir mal varlığı olmadığı düşüncesine sahip olması ve belediye gelirinde fazla bir yer işgal etmediklerini düşünmesidir.



Kırıkkale Belediyesi'nin 2002-2018 yılları arasındaki toplam gelirleri en düşük 202584656.31, en yüksek 193255040.79 dir. Bu 17 yıllık süre içerisindeki ortalama geliri 89555009.7088 iken standart sapması 53703885.96875 dir. Yıllara göre gelirden bu kadar değişkenlik olması konusunda Katılımcı A: "...Belediye gelirleri arasında yıllara göre bu kadar değişkenlik olması nominal bir artıştır..." şeklinde ve Katılımcı C: "...Belediyemiz gelir kalemlerinin artmasından kaynaklıdır diye düşünüyorum..." şeklinde ve Katılımcı E: "...Eski dönemlerde gelir artırıcı kalemlerde takibin sağlanamaması ve belediye yetkililerinin bu kalemleri yakından takip etmesi ile açıklayabilirim..." şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir.

Bu yıllar içerisinde belediye geliri hızla artarken bu artan belediye gelirleri içerisinde Emlak Vergisinin payı ise %5 - %14 arasında değişmektedir.

Bu gelişmeler göstermektedir ki Kırıkkale Belediyesi Emlak Vergisi gelirlerinin belediye gelir çeşitleri içerisinde ki payının toplum da beklenildiği kadar yüksek bir paya sahip olmadığıdır.

**Tablo 9: Pearson Korelasyon Analizi**

		Nüfus	Bina Vergisi Tahakkuku	Bina Vergisi Tahsili	Arsa Vergisi Tahakkuku	Arsa Vergisi Tahsili	Arazi Vergisi Tahakkuku	Arazi Vergisi Tahsili	Kırkkale Belediyesi Geliri
<b>Nüfus</b>	Pearson Korelasyon	1	,983**	,981**	,876**	,965**	-,597*	-,610**	,985**
	Sig. (2-tailed)		0	0	0	0	0,011	0,009	0
	N	17	17	17	17	17	17	17	17
<b>Bina Vergisi Tahakkuku</b>	Pearson Korelasyon	,983**	1	,997**	-,740**	-,789**	-,579*	-,593*	,975**
	Sig. (2-tailed)	0		0	0	0	0,015	0,012	0
	N	17	17	17	17	17	17	17	17
<b>Bina Vergisi Tahsili</b>	Pearson Korelasyon	,981**	,997**	1	-,637**	-,691**	-,562*	-,575*	,966**
	Sig. (2-tailed)	0	0		0	0	0,019	0,016	0
	N	17	17	17	17	17	17	17	17
<b>Arsa Vergisi Tahakkuku</b>	Pearson Korelasyon	,876**	-,740**	-,637**	1	,960**	-0,363	-0,38	,871**
	Sig. (2-tailed)	0	0	0		0	0,152	0,132	0
	N	17	17	17	17	17	17	17	17
<b>Arsa Vergisi Tahsili</b>	Pearson Korelasyon	,965**	-,789**	-,691**	,960**	1	-,492	-,504	,948**
	Sig. (2-tailed)	0	0	0	0		0,055	0,059	0
	N	17	17	17	17	17	17	17	17
<b>Arazi Vergisi Tahakkuku</b>	Pearson Korelasyon	-,597*	-,579*	-,562*	-0,363	-,492*	1	,996**	,584*
	Sig. (2-tailed)	0,011	0,015	0,019	0,152	0,045		0	0,014
	N	17	17	17	17	17	17	17	17
<b>Arazi Vergisi Tahsili</b>	Pearson Korelasyon	-,610**	-,593*	-,575*	-0,38	-,504*	,996**	1	,597*
	Sig. (2-tailed)	0,009	0,012	0,016	0,132	0,039	0		0,011
	N	17	17	17	17	17	17	17	17
<b>Kırkkale Belediyesi Geliri</b>	Pearson Korelasyon	,985**	,975**	,966**	,871**	,948**	,584*	,597*	1
	Sig. (2-tailed)	0	0	0	0	0	0,014	0,011	
	N	17	17	17	17	17	17	17	17

\*\*  $\alpha=0,01$

\*  $\alpha =0,05$

Yukarıdaki tablo 9’da nüfus, bina vergisi tahakkuku, bina vergisi tahsili, arazi vergisi tahakkuku, arazi vergisi tahsili, arsa vergisi tahakkuku, arsa vergisi tahsili ve Kırıkkale Belediyesi geliri değişkenleri arasındaki ilişki Pearson Korelasyon Analizi ile test edilmiştir. *Pozitif ilişki*; değişkenlerden birisi arttığında diğer değişkenin de artmasıdır, *Negatif ilişki*; değişkenlerden birisi artarken diğerinin azalmasıdır.

Tablo 9’u detaylı olarak incelediğimizde *nüfus* ile; bina vergisi tahakkuku, bina vergisi tahsili, arsa vergisi tahakkuku, arsa vergisi tahsili ve belediye geliri arasında *güçlü ve pozitif bir ilişki* bulunmaktadır. Öyle ki nüfus sayısı arttığında buna bağlı olarak nüfustan elde edilecek ve elde edilmesi gereken olan bina vergisi tahakkuku ve bina vergisi tahsili de artma eğilimi gösterecektir. Bu durum beklenen doğal bir sonuçtur. Benzer şekilde arsa vergisi tahakkuku ve arsa vergisi tahsili de aynı eğilimi gösterecektir. Nüfusta yaşanacak artışın neticesinde de doğal olarak belediye gelirleri de artacaktır. Ancak nüfus ile arazi vergisi tahakkuku ve arazi vergisi tahsili arasında *negatif bir ilişki* vardır. Bu konuda Katılımcı D: “... Kırıkkale nüfusunun artarak sürdürdüğü ivmenin getirdiği yaşam alanlarındaki artış talebi belediyemiz içerisinde imar geçmemiş arazilerin imar ile beraber arsaya ardından da bina dönüşmelerinin hızlanması şeklinde karşılık bulmuştur...” şeklinde ve Katılımcı C: “...Artan nüfusun yaşam alanlarında kaçınılmaz bir artış meydana getirmesinden kaynaklı olarak araziler üzerinde olumsuz etkisi olmuştur...” şeklinde görüşlerini belirtmişlerdir. Dolayısı ile nüfus arttıkça arazi tahakkuku ve tahsilinden elde edilecek vergi miktarı da azalma eğilimi gösterecektir.

Bir başka değişken olan *bina vergisi tahakkuku* ile; arsa vergisi tahakkuku, arsa vergisi tahsili, arazi vergisi tahsili ve arazi vergisi tahakkuku arasında *negatif ilişki* olup ve bina vergisi tahakkukunun; belediye gelirleri ile *güçlü ve pozitif bir ilişkisi* vardır. Bina vergisi tahakkukunun artması neticesinde arsa vergisi tahakkuku, arsa vergisi tahsili, arazi vergisi tahakkuku ve arazi vergisi tahsili gelirlerinde azalış söz konusu olacaktır. Yapılaşmanın arttığını da buradan anlamak mümkün olmaktadır. Ayrıca bina vergisi tahakkukunda yaşanacak artış belediye gelirlerini de artırmış olacaktır.

*Bina vergisi tahsili* içinde bina vergisi tahakkukunda olduğu gibi; arsa vergisi tahakkuku, arsa vergisi tahsili, arazi vergisi tahsili ve arazi vergisi tahakkuku arasında *negatif ilişki* olup ve bina tahsilinin; belediye gelirleri ile *güçlü ve pozitif bir ilişkisi* vardır. Bina vergisi tahsilinin artması neticesinde arsa vergisi tahakkuku, arsa

vergisi tahsili, arazi vergisi tahakkuku ve arazi vergisi tahsili gelirlerinde azalış söz konusu olacaktır. Yapılaşmanın arttığını da buradan anlamak mümkün olmaktadır. Ayrıca bina vergisi tahsilinde yaşanacak artış belediye gelirlerini de artırmış olacaktır.

*Arsa vergisi tahakkuku ile;* arsa vergisi tahsili ve belediye gelirleri arasında *güçlü ve pozitif bir ilişki* bulunurken bu analizde en dikkat çeken arsa vergisi tahakkuku ile arazi vergisi tahakkuku ve arazi vergisi tahsili arasında *ilişkinin bulunmadığı* ortaya konulmuştur. Bunun sebebi ise arazi halinde toplanılan tahakkuk ve tahsilin daha sonra bu alanların imar geçmesiyle arsaya dönüşmesinden elde edilen tahakkuk ve tahsile dönüşmesinden kaynaklıdır. Bu durumda elde edilen veya elde edilmesi planlanan gelirlerin bir birlerini etkilemeleri söz konusu olamaz.

*Arsa vergisi tahsili ile;* arazi vergisi tahakkuku ve arazi vergisi tahsili arasında *ilişki yoktur*, ancak belediye geliri ile *güçlü ve pozitif yönde bir ilişki* vardır. Yukarıda açıklanan sebepler burada ortaya çıkan durum içinde geçerlidir.

*Arazi vergisi tahakkuku ile;* arazi vergisi tahsili ve belediye geliri değişkeni arasında *pozitif yönde ilişki* olduğu ortaya çıkmıştır. Doğal olarak tahakkuk neticesinde tahsil geliri artış gösterecek buna bağlı olarak da belediye gelirleri artış gösterecektir.

Tabloya genel olarak bakıldığında Emlak Vergisi değişkenlerinden arsa vergisi dışında tüm değişkenler arasında bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur. Ancak araştırma içerisinde ortaya çıkan önemli diğer bir sonuç arsa vergisi tahakkuku ile arazi vergisi tahakkuku ve arazi vergisi tahsili değişkenleri arasında ilişki bulunmamasıdır.

### **3.3. Kırıkkale Belediyesi Emlak Vergisi Gelirlerinde Yaşanan Problemler ve Çözüm Önerileri**

Yapılan çalışmalar ve analizler neticesinde aşağıdaki bölümlerde ilk olarak Kırıkkale Belediyesi Emlak Vergisi gelirlerinde yaşanan problemler ortaya konulacak ardından da Emlak Vergisi gelirlerini artırmaya yönelik çözüm önerileri sunulacaktır.

#### **3.3.1. Kırıkkale Belediyesi Emlak Vergisi Gelirlerinde Yaşanan Problemler**

Yaptığımız bu çalışmalarda aldığımız cevaplardan hareketle ve sayısal verilerinde ışığında yaşanan *problemleri* şu şekilde sıralamak mümkündür;

##### **✓ Taşınmaz Değerlerinin Doğru Tespit Edilememesi**

Taşınmazların değerlerinin tespitini mümkün kılacak bir sistemin hali hazırda olmayışından dolayı vergi matrahını meydana getiren unsurlar bilimsellikten uzak bir şekilde tahminler üzerinden yapılmaktadır. Bundan kaynaklı olarak da farklı değerler meydana gelmekte ve gerek sosyal değişimler gerekse de ekonomik değişimler üzerinde olumsuzluk oluşturmaktadır.

##### **✓ Taşınmaz Gayrimenkullerin Kayıt ve Kontrolündeki Sorunlar**

Belediyeler Emlak Vergisi'ni alabilmek için mükellefin kendisinin gelmesini beklemekte ve vergi ödemesini istemektedirler. Ancak yerel yönetimler kendilerinin kontrolünde bulunan yerlerde mükellefleri beklemeksizin kendilerinin mükellefleri tespit etmeleri daha isabetli olacaktır. Sadece alım ve satım yapılırken borcu yoktur yazısı talebi istenilmesi dışında emlak vergisi denetimi noktasında bir başka iş ve işlem yoktur.

##### **✓ Takdir Komisyonlarından Kaynaklı Sorunlar**

Takdir komisyonları değerlemelerini yaparken konuya ilişkin taşınmazın vergi tarhiyatında değerlemeye ait öznel yaklaşımlarını öne çıkartmaktadırlar. Objektif niteliklere gereken önem verilmemekte olup bazı bölgelerde yer alan gayrimenkullere yönelik önceden belirlenmiş asgari birim değeri baz almaktadırlar.

### ✓ **Belediyeden Kaynaklı Sorunlar**

Belediyeden kaynaklı sorunları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Belediye başkanlarının yeniden seçilebilme kaygısıyla emlak vergisine gereken önemin verilmemesi,
- Komisyonların değer tespit sürecinde yer alan personelin alanında uzman kişilerden oluşmaması,
- Vergi otomasyon sistemlerinde belediyelerin çağın gereksinimlerini karşılayacak donanıma sahip olmayarak kurumlarla entegre vaziyette çalışmaması,
- Her seçim döneminde siyasi nedenlerle personel değişikliklerine gidilmesi,
- Vatandaşlara yönelik emlak vergisi bilgilendirmelerinde, ödeme sistemleri çeşitlerinde eksiklikler,
- Belediyelerde olması gereken meslek personelinin (tekniker, gayrimenkul değerlendirme uzmanı, harita kadastrocu v.b.) eksik yada hiç bulunmamasıdır.

### ✓ **Tapu Kadastro Sistemlerinden Kaynaklı Sorunlar**

Bu sorunları etkinlik verimlilik yönünden incelediğimizde veri akışından kaynaklı sorunlar, veri özelliklerinde kaynaklı sorunlar ve kurumların veri paylaşımından kaynaklı sorunlar olarak özetleyebiliriz. Taşınmazların karışıklık olmaması için cins tanımlamaları eksiksiz, bilgi değişiklikleri güncel ve kurumlar arasında her tür kayıt ve değişiklik zamanında aktarılarak paylaşılmalıdır.

### ✓ **Mükelleften Kaynaklanan Sorunlar**

Emlak Vergisinde mükellef, ödemesi gereken vergiyi vergi matrahında matrahı belirleyen idareye bu vergi oranlarını yüksek bularak ödeme yapmama konusunda direnmesidir. Vatandaşın ödeme kültürüne sahip olmaması da bir başka mükellef kaynaklı sorundur.

### ✓ **Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı Kaynaklı Sorunlar**

İlgili bakanlıklar tarafından belirlenen m2 bina normal inşaat maliyetlerinin hesaplanmasındaki yöntemlerin ne olduğunun tam bilinmemesinin yanı sıra bu değerlerin güncel piyasa şartlarını taşıması ve

bundan kaynaklı olarak vergiye konu taşınmazın değerinin de gerçeği yansıtmamasıdır.

### **3.3.2. Kırıkkale Belediyesi Emlak Vergisi Gelirlerini Artırmaya Yönelik Çözüm Önerileri**

Yukarıda sayılan bu problemlerin giderilerek Emlak Vergisinde istenen düzeyde etkinlik ve verimlilik sağlanması için şu *öneriler* hayata geçirilebilir;

#### **✓ Coğrafi Bilgi Sistemlerinin Kullanılması**

Taşınmazlara ait tüm bilgiler için erişim kolay kılınabilir ve bu sayede belediye görevlisi yetkililerin ulaşacakları bilgi akışında hızlilik sağlanmış olur. Alınacak verilerden hareketle de vergi kaçak ve kayıplarının bir noktada önüne geçilebilir.

#### **✓ Takdir Komisyonlarının Oluşumunda Değişiklik Yapılması**

Ana görevi büyükşehir belediye sınırlarında oluşturulan takdir komisyonlarına önerilerde bulunmak olan Hazine ve Maliye Bakanlığı temsilcilerinin Emlak Vergisinde vergiyi doğuran ve vergi amaçlı değerlemelerde arsa değerine ait olan komisyonlarda bulunması ve bunun ait olunan vergi dairesince onaylanması belediyelerimize katkı sağlayacaktır.

#### **✓ Belediyelere Vergi İncelemesi Yapabilecek Personel Alınması**

Belediye içerisinde ilgili alanda ilgili personelin istihdamı, ülkemizde devam ederek gelen belediye tahsilat oranlarını azaltma ya da artırma yetkisi kazandırılması hususuna da dayanak olacaktır. Ayrıca vergi uyumsuzluk ve vergi yönetimine de katkı sağlayacaktır.

#### **✓ Değerleme İçin Uzman Kişilerin İstihdam Edilmesi**

Toplumda huzursuzluk ve adaletsizlik yarattığı düşünülen alanlardan birisi de değerlendirme sorunudur. Bu sorunu azaltmak ve adil bir vergileme sunmak için belediyeler yeterli düzeyde uzman kişilere sahip değildir. Bunun için SPK tarafından değerlendirme uzmanı lisanslı kişilerin istihdam edilmesi bu alandaki eksikliği ortadan kaldıracaktır.

#### **✓ Tapu ve Kadastro Müdürlükleri İle Entegre Veri Paylaşımında Bulunulması**

Tapu sicil ve kadastro sistemlerinin uygulama, değerlendirme ve planlama vb. hususlarla bütünleşmiş bir vaziyette olması zorunlu bir gereksinimdir. Avrupa ülkelerinin birçoğunda tapu ve kadastro ile bahsedilen hususlar

entegre vaziyette yürütülmektedir. Bilgisayara dayalı olarak kurulacak bu sistem ile istenen bilgiler kamu kurum ve kuruluşlarınca (vergi idareleri, banka ve belediyeler gibi) kısa sürede süratle elde temin edilebilecektir.

✓ **Çevre ve Şehircilik Bakanlığı İle Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Belirlenen Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerinin Belirlenmesindeki Ölçüt**

İki bakanlık arasında her yıl belirlenen metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa şartlarını yansıtmaması da önemli sorunlardan birisidir. Bu bağlamda metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin belirlenmesinde ölçüt olarak bölgesel farklılıklar dikkate alınması ve Zorunlu Deprem Sigortası'ndan (DASK) yararlanılabilir. Maliyet bedelleri her bölgede farklılık göstermektedir. Bu durum bilhassa büyükşehirlerde tespitin gerçek değerine ulaşılmasını kolay kılacaktır. Öte yandan DASK azami olarak teminat olarak belirleyeceği tutar için binalarda arsa değerleri hariç olmak üzere inşa bedellerini dikkate alır. Burada maliyet bedelleri ve sigorta arasında bağlantı kurularak bir maliyet bedeli ortaya konulabilir.

✓ **Mükelleflerin Vergiye Katılımlarının Özendirilmesi**

Mükelleflerin vergiler konusunda bilinçlendirilmesi ve topluma vergilerin yararlanılmakta olunan kamu hizmetlerinin bir bedeli olduğu hatırlatılmalıdır. Burada durumu cazip kılmak için; Emlak Vergisi oranları düşürülebilir ve tespiti yapılmış değer için vatandaşlara itiraz hakkı tanınabilir.

✓ **Tapu Harçlarının Kaldırılması veya Düşürülmesi**

Vatandaşların taşınmazlarını devir ve intikallerinde tapu harcını daha az ödemek gayesi ile alt limit olan Emlak Vergisi esas değeri üzerinden ödenmesi ve tapuda mükellefin beyanı ile alınan ve aynı zamanda da ilerisi için matrah olabilecek esas değer gerçek değer olmaması vergi açısından çok önemlidir. Bu bağlamda mükellefin bu işlemler sırasında ödediği harç kaldırılırsa ya da düşürülürse tapuda kayıtlı değer için beyan edilen değer gerçek alım satım değerine yaklaşabilir.



### ✓ **Gayrimenkul Değerleme Şirketlerinden Yararlanılması**

Ülkemizde taşınmazların değerlemelerinde düzenleyici ve denetleyici rolünde Takdir Komisyonları bulunmaktadır. Bu komisyonlarda yer alacak kişilerin teknik donanımlarına ve yeterliliklerine dair ise herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu alanda SPK tarafından 2001 yılında başlatılmış olan çalışmalar kısıtlı ve yeterli değildir.

Öte yandan gelişmiş ülkelere baktığımızda taşınmaz sermaye piyasasının ana kaynağını oluşturan taşınmaz değerlendirme tespitinde gayrimenkul değerlendirme şirketleri ve değerlendirme uzmanı kişiler bulunur. Örneğin ABD, Almanya, Fransa vb. bizlerde bu ülkelerdeki gayrimenkul değerlendirme şirketlerinin yapısını inceleyerek ülkemize özgü bir model oluşturabiliriz.

Yapılacak olan bu düzenlemeler ile vergiye konu olan taşınmazların değerinde gerçek tespit yapılmış olacak, beraberinde vergide adaletsizlik ve verimsizlik azalacaktır. Tüm bunlar için ülkemizde yasal düzenlemeler yapılana değin gayrimenkul değerlendirme şirketlerinden ve şirket uzmanlarından yararlanılabiliriz.

### ✓ **Vergi Aflarından Kaçınılması**

Vergi ahlakının artırılması ve vergisini düzenli ödeyenler için ve onların isteklerinin kırılmaması adına vergi kaçırarak ödül mahiyetinde devamlılık arz eden bir vergi affından kaçınılmalıdır.

## SONUÇ

Gerçek ve tüzel kişiliğe sahip olan vergi mükellefi kimselere ait taşınmaz varlıklarını ifade eden servet, kendisi üzerinde detaylı bir incelemeyi gerekli kılmaktadır. Bilhassa servetin vergilendirmesinde mevzuatta geçmişten günümüze birçok değişiklikler olmuştur. Servet vergileri içerisinde olan ve dünyada neredeyse her ülkede uygulama alanı bulan Emlak Vergisi en önemli vergi konumundadır.

Esasında yerel yönetimler için gelir getirici bir unsur olan vergiler içerisinde emlak vergisinden sağlanan vergi geliri görece daha azdır. Fakat Emlak Vergisinin diğer vergilere nazaran daha fazla mükellefi vardır. Burada vergi gelirindeki azlıktan daha çok vergi konusunu meydana getiren taşınmaz malların değerleri ve değerlerin doğru ve gerçek bir şekilde belirlenememesi toplumda olumsuz bir hava yaratmaktadır.

Her ülkede o ülkenin yerel yönetimi tarafından, yerel yönetim kurallarına göre uygulanan Emlak Vergisinde Emlak Vergisi oranı, muaflık ve istisnai durumlarda farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklarda ülkelerde farklı gelir elde edilmesine neden olmaktadır.

Emlak Vergisi yüzyıllardır farklı ülkelerde uygulanan bir vergi olmakla beraber Türkiye’de de uygulamakta olan önemli bir vergidir. Türkiye’de günümüzde uygulanan Emlak Vergisinin temeli olan 1972 yürürlük tarihli ve 1319 sayılı Emlak vergisi kanunu olan bina ve arazi vergileri, Emlak Vergisi şeklinde düzenlenerek merkezi yönetime devredilmiş, 1985 tarihli ve 3239 sayılı kanun ile de 1986 yılından itibaren olmak üzere tahsili ve gelirleri ile tamimiyle yerel yönetimlere devredilerek yerel bir vergi haline getirilmiştir.

Bütün bu yapılan değişiklikler, özellikle verginin konusunu meydana getiren taşınmazların değerleri; yani vergi matrahına yöneliktir. Burada da amaç vergi gelirlerinde artış olması ve adaletsizliklerin ortadan kaldırılmasıdır. Günümüzde şehirleşmede yaşanan hızlı değişimle birlikte araziler azalırken binaların hızla artmasıyla birlikte sanayi ve ticaretteki gelişmeler gayrimenkullerin değerini devamlı artırmıştır. Bu yükseliş vergi gelirleriyle aynı oranda olmamıştır. Burada esas Emlak Vergisi değerine yansıma olmadığından Emlak Vergisinin önemi de bu süre zarfında azalma göstermiştir.

Ülkemizde halen sağlıklı bir yapıda olmayan vergi getirisi amacıyla yapılan taşınmazların değerlerinin tespiti, adaletsiz gerçekleştirildiği düşünülen Emlak Vergisi ve bilhassa bu verginin yerel yönetimlerce kaynak arayışı olarak kullanılması, serbest piyasa şartlarına göre olması gerekenden farklı tespit edilen taşınmaz değerleri gündemi meşgul etmektedir.

Tüm bu gündem oluşturan vergi amacıyla taşınmazların değerlemelerinin doğru, adil ve gerçekçi bir zemine oturtulması gerekliliğini ve aynı zamanda ülke ekonomisinde yarattığı ekonomik kaybın giderilmesini zorunlu hale getirmektedir.

Bahse konu ülkemizde alınmakta olan Emlak Vergisinin değerlemesi ve hesaplanmasında bir takım problemler olmakta ve bu problemlerin temelinde yatan saiklerin tespiti için yerel bazda Kırıkkale Belediye'si Emlak Müdürlüğü yetkilileri ile yapılan mülakat (görüşme) ve Kırıkkale Belediyesi'nden alınan sayısal veri analizi bize yol göstermektedir.

Kırıkkale Belediye'si Emlak Müdürlüğü yetkilileriyle yapılan mülakat görüşmelerinde 2002-2018 yıllarına yönelik emlak vergisi gelirlerine yönelik olarak elde edilen sonuçlar şu şekildedir. Özellikle 2002-2003 yıllarında yapılaşmaya zemin hazırlayan arsa satışlarının yoğun olarak artmasıyla birlikte tahakkuk ve buna bağlı tahsilatların yükselmesi karşımıza çıkmaktadır. 2010 sonrası imar alanında gerçekleştirilen yapılaşmaya yönelik çalışmaları neticesinde imarsız alanlarda hızlı bir imar uygulaması olmuştur. Belediye gelirleri yıllar içerisinde değişiklik göstermiş, bunda da belediye gelir getirici kalemlerin artması, gelir kalemlerinin yakından takip edilmesi etkili olmuştur.

Öte yandan belediye gelirleri hızla artış gösterirken bu artan belediye gelirleri içerisinde Emlak Vergisinin payı ise %5 - %14 arasında değişim sergilemiştir. Belediye yetkilileri, vatandaşların belediyenin tüm Emlak Vergisi ödeme uyarılarını yapmasına rağmen mükelleflerin ödemesi gereken tutarın çok önemli olmadığını düşünerek hatta ve hatta nasılsa satılana kadar karşına çıkmaz gibi bir yanılğı içerisinde olduğunu ifade etmişlerdir. 2002-2018 dönem aralığında Emlak Vergisi tahsilat oranlarının %5 ile %14 arasında bir dalgalanma göstermiş olmasını görece düşük bir seviye olarak değerlendirmişler fakat biz yöneticiler için halkımızdan toplanan her bir kuruş verginin ve bu verginin nasıl harcandığının çok büyük önemi olduğunu ifade etmişlerdir.

Kırıkkale nüfusunun Emlak Vergisi çeşitleriyle olan ilişkisi ve bu Emlak Vergisi çeşitlerinin birbiriyle arasındaki ilişkilerin varlığını sayısal veriler ışığında tespit ederek ortaya koymak için Pearson Korelasyon analizi ile test edilmiştir. 2002-2018 yılları arasında elde edilen verilerden hareketle yapılan sayısal veri analizleri de en çok vergi gelirin %78 tahsilat oranı ile bina vergisinden, ikinci olarak %75 tahsilat oranıyla arsa vergisinden ve son olarak da %50 tahsilat getirisiyle arazilerden elde edildiğini göstermiştir. Bu üç vergiden yıllara göre toplam belediyeye sağlanan gelirin belediye geliri içerisinde ne kadar bir yer tuttuğuna dair yaptığımız istatistiksel araştırmada ise sonuç %5-%14 arasında olduğu şeklindedir.

Türkiye’de Emlak Vergisinin Önemi: Kırıkkale Belediyesi Örneği temelinde yerelde yaptığımız çalışmalar bize gösteriyor ki mükellef yönünden zengin bir alana sahip vergi olan Emlak Vergisi yerelde bir takım problemlerden kaynaklı olarak istenildiği ve beklenildiği düzeyde olmayıp, belediye gelirleri içerisinde de yeterli düzeyde yer almamaktadır. Bunlar Türkiye genelinde de Emlak Vergisi gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Burada yerelden hareketle yöneticilerimize ve idarecilerimize düşen görev, yapılan çalışmalarda da görüldüğü üzere, istenilen ve beklenen düzeyde olmayan Emlak Vergisi gelirlerini artırmak için gerekli önlemleri alarak vergi kayıp kaçığı olmadan, tam, eksiksiz, adil vergilemenin olduğu ve herkesi kapsayan bir vergi toplama gayreti içerisinde olmalarıdır.

## KAYNAKÇA

- ABOUT America, *Amerika Hakkında ABD Yönetim Şekli*, Ekim, 2005.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- AKGÜÇ, Öztin, “ ‘ Türkiye’de Emlak Vergileri’”, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferansı, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul, 1971.
- AKSOY, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- AKSOY, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, Üçüncü Baskı, İstanbul, 1998.
- ANKARA MÜKELLEFLER HİZMETLERİ USUL GRUPLAR MÜDÜRLÜĞÜ, <<http://www.gib.gov.tr/node/97145/pdf>>, Erişim Tarihi, (26.12.2018).
- ALTUNIŞIK, Remzi, COŞKUN, Recai, BAYRAKTAROĞLU, Serkan ve YILDIRIM, Engin, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, Sakarya Yayıncılık, 2010.
- ARSA SAYILACAK PARSELLENMEMİŞ ARAZİ HAKKINDA KARAR, <[https://www.verginet.net/dtt/2/836122ARSASAYILACAKPARSELLENMEMISA RAZIHAKKINDAKARAR\\_2071.aspx](https://www.verginet.net/dtt/2/836122ARSASAYILACAKPARSELLENMEMISARAZIHAKKINDAKARAR_2071.aspx)>, Erişim Tarihi: (19.10.2018)
- ARSLAN, Mehmet, *Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2012.
- ATA , A. Yılmaz, *Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2001.
- ATEŞ, Süleyman, “Toprak ve İslam”, *Ankara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, Cilt-Sayı: 17(1), 1969.
- AVCI Mustafa, “*Türk Hukukunda Kamulaştırmaz El Atma Sorunu Üzerine Bir İnceleme*”, International Conference On Eurasian Economies 2014.
- AYDIN, M. Akif, *Türk Hukuk Tarihi*, 5.Baskı, Hars Yayınları, İstanbul, 2005.
- BALIKESİR MÜKELLEFLER HİZMETLERİ GRUPLAR MÜDÜRLÜĞÜ, <<https://www.gib.gov.tr/node/94437>>, Erişim Tarihi, (05.12.2018).

BATIREL, Ö. Faruk, *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*, Marmara Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No: 388, 3. Baskı, İstanbul, 1990.

BEŞER, Göktuğ, <<https://goktugbeser.com/gecmisten-gunumuze-emlak-vergisi/>>, Erişim Tarihi: (15.10.2018).

BİLİCİ, Nurettin ve BİLİCİ, Adem, *Kamu Maliyesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

BÖKE, Kaan, *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, İstanbul: Alfa Yayınları, 2011.

BULUTOĞLU, Kenan, *Vergi Politikası*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1962.

BULUTOĞLU, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

CAN, Bilal ve BÜLBÜL, Zübeyir, “Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları ve Bunlara Karşı Dava Açılması”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Cilt-Sayı:4 (14), 2013.

CİN, Halil, “Osmanlı Toprak Hukukunda Miri Arazinin Hukuk Rejimi ve Bu Arazinin Türk Medeni Kanunu Karşısındaki Durumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt-Sayı: 22 (1), 1966.

ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇELİK, Galip, *Servet ve Harcama Vergileri*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.

ÇETİN, Rızkullah, “Mahalli İdareler Genel Seçimlerinden Sonra Yeni Büyükşehir Belediye Olan İllerde Emlak Vergisi ve ÇTV Ne Kadar Artacak”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:256, 2014.

ÇETİNKOL, Göksel, *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2013.

ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI, <<https://csb.gov.tr/sss/mucavir-alan>>, Erişim Tarihi, (07.12.2018).

DANIŞTAY 9. DAİRESİ KARARLARI, <<http://www.kazancri.com/kho2/ibb/giris.htm>>, Erişim Tarihi, (01.11.2018).

DANIŞTAY 9. DAİRE KARARLARI,  
<<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay-kararlari/9-daire?pg=70>>, Erişim Tarihi, (05.12.2018).

DANIŞTAY 9.DAİRESİ KARARLARI,  
<[https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/login.jsp?destination=%2Fmevzuat%2Fmevbank%2Fvergi%2Femlak-vergisi-mevzuati\\_ev\\_%2Fyuksek-mahkeme-kararlari\\_ev\\_1319h-000\\_%2Fdanistay-karari-k.-no.-1977-930.html](https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/login.jsp?destination=%2Fmevzuat%2Fmevbank%2Fvergi%2Femlak-vergisi-mevzuati_ev_%2Fyuksek-mahkeme-kararlari_ev_1319h-000_%2Fdanistay-karari-k.-no.-1977-930.html)>, Erişim Tarihi, (26.12.2018).

DANIŞTAY 9.DAİRESİ KARARLARI,  
<<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/09/20080917-14.htm>>, Erişim Tarihi, (02.01.2019).

DANIŞTAY 11. DAİRESİ KARARLARI  
<[http://www.imarhukukcusu.com/danistay\\_kararlari\\_114.htm](http://www.imarhukukcusu.com/danistay_kararlari_114.htm)>, Erişim Tarihi, (17.12.2018).

DEMİR, İ. Cemil, ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt-Sayı:10 (1), 2008.

DEMİRKAN, Uçar, Osmanlı ve Emlak Vergisi, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:27, 2006.

DEVİRİM, Fevzi, *Kamu Maliyesine Giriş*, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

DİLİK, Sait, *Servetin Geniş Kitlelere Yayılması*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1976.

EDİZDOĞAN, *Nihat, Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008.

EDİZDOĞAN, Nihat ve ÇELİKKAYA, Ali, *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Yayınları, Bursa, 2012,

EKER, Aytaç, *Kamu Maliyesi*, Birleşik Matbaa Ltd. Şti. , İzmir, 2009.

EKER, Aytaç ve TÜĞEN, Kamil, *Kamu Maliyesine Giriş*, Tolga Matbaası, 6. Baskı, Ankara, 1995.

EKODİALOG, < [http://www.ekodialog.com/Konular/vergi\\_iadesi\\_istisnasi.html](http://www.ekodialog.com/Konular/vergi_iadesi_istisnasi.html)>, Erişim Tarihi: (24.03.2018).

- EKODIALOG, <[http://www.ekodialog.com/kamu\\_maliyesi/verginin\\_konusu\\_vergi\\_sorumlusu\\_vergi\\_mukellefi.html](http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html)>, Erişim Tarihi: (24.10.2018).
- EKODIALOG, <[http://www.ekodialog.com/kamu\\_maliyesi/vergi\\_tebliği\\_vergi\\_tarhi\\_tahakkuku\\_tahsili.html](http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_tebliği_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html)>, Erişim Tarihi, (29.01.2019).
- EMLAK KULİSİ, <<https://emlakkulisi.com/guncel/payli-mulkiyet-dava/463613>>, Erişim Tarihi, (13.11.2018).
- EMLAK KULİSİ, <<https://emlakkulisi.com/elbirliği-mulkiyeti-nedemektir/158194>>, Erişim Tarihi, (13.11.2018).
- EMLAK KULİSİ, <<https://emlakkulisi.com/ilk-5-yil-emlak-vergisi-muafiyeti-nedir/310902>>, Erişim Tarihi, (10.12.2018).
- EMLAK KULİSİ, <<https://emlakkulisi.com/vergi-degeri-nedir/157456>>, Erişim Tarihi, (07.01.2019).
- EMLAK VERGİSİ KANUNU İÇ GENELGESİ SERİ NO : 2013/1, <<http://www.gib.gov.tr/node/89259>>, Erişim Tarihi, (28.01.2019).
- ERDEM, Metin, ŞENYÜZ, Doğan ve TATLIOğLU, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayın, Bursa, 2012.
- ERDOğAN, Öner, **Emlak Vergisinde Matrah Tespit Usullerindeki Gelişmeler, Kamu Maliyesindeki Yeni Yaklaşımlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.
- ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1994.
- ERİŞTİ, Murat, Emlak Vergisi ve Mütessesil Sorumluluk, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık, 2003.
- ERMİN, İrfan, “ Emlak Vergisi Kanunu’nda Yapılan Yeni Düzenlemeler-3”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:369, 2002.
- EROğLU, Onur, **Servetin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, İzmir, 2010.
- EROğLU, Onur, Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi, **Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı:2010, (Basım Yılı:2012).



ESENER, S. Çağrı, *Emlak Vergilerinin Türkiye ve Bazı Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Master Tezi, Ankara, 2005.

EUROPEAN COMİSSİON, Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Specific Contract No:8, 2014.

EUROPEAN COMİSSİON, Inventory of Taxes in the EU – Austria, <[http://elibrary.lt/resursai/ES/muitine/tax\\_inventory\\_18\\_at.pdf](http://elibrary.lt/resursai/ES/muitine/tax_inventory_18_at.pdf)>, Erişim Tarihi: (02.04.2018).

EUROPEAN COMİSSİON, Inventory of Taxes in the EU – Germany, <[http://elibrary.lt/resursai/ES/Leidiniai/taxes/18/tax\\_inventory\\_18\\_de.pdf](http://elibrary.lt/resursai/ES/Leidiniai/taxes/18/tax_inventory_18_de.pdf)>, Erişim Tarihi: (02.04.2018).

EUROPEAN COMİSSİON, Inventory of Taxes in the EU – Italy, <[http://www.pedz.uni-mannheim.de/daten/edz-h/gdz/00/tax\\_inventory\\_it.pdf](http://www.pedz.uni-mannheim.de/daten/edz-h/gdz/00/tax_inventory_it.pdf)>, Erişim Tarihi: (03.04.2018).

EUROPEAN COMİSSİON, Inventory of Taxes in the EU – Netherlands, <[http://elibrary.lt/resursai/ES/muitine/tax\\_inventory\\_18\\_nl.pdf](http://elibrary.lt/resursai/ES/muitine/tax_inventory_18_nl.pdf)>, Erişim Tarihi: (03.04.2018).

EUROPEAN COMİSSİON, Inventory of Taxes in the EU – Spain, <[http://elibrary.lt/resursai/ES/muitine/tax\\_inventory\\_18\\_es.pdf](http://elibrary.lt/resursai/ES/muitine/tax_inventory_18_es.pdf)>, Erişim Tarihi: (02.04.2018).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, *Vergilendirme/Taxation Bülteni*, Sayı:8, Ağustos 2014.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, <<http://www.gib.gov.tr/49-seri-nolu-motorlu-tasitlar-vergisi-genel-tebliği>>, Erişim Tarihi: (16.01.2018).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, <<http://www.gib.gov.tr/node/96530>>, Erişim Tarihi, (31.01.2019)

GÖNÜL, Murat, *Veraset Ve İntikal Vergisinde İstisnalar İle Tarifinin Oransal Yapı Açısından Değerlendirilmesi Ve Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Ankara, 2008.

GÖRGÜN, Sevim, *Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi ve Arazi Vergileri*, Selamet Matbaası, İstanbul, 1964.

GÖZE, Ayferi, *Siyasal Düşünceler ve Yönetimleri*, Beta Yayınları, İstanbul, 1986.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve TAN, Turgut, *İdare Hukuku*, Tuhan Kitabevi, Ankara, 2006.

GÜÇLÜ, F. Coşkun, “Emekli ve Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Emlak Vergisi Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:42, 2007.

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

GÜNEŞ, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

GÜRBÜZ, Salih, *Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2015.

GÜREŞ, Saim, “ Emlak Vergisinde Beyan Esasının Kaldırılması ve Bildirim Verilmesi Usulüne Geçilmesi İle Bu Konudaki Uygulama Sonuçları” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:116, 2002.

GÜREŞ, Saim, “Bazı Mükelleflerin Tek Meskenleri İçin Emlak Vergisi İndirimi Uygulanması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:125, 2003.

GÜREŞ, Saim, “Tek Meskeni Bulunan Emeklilerin, Hiçbir Geliri Olmayanların, Şehitlerin Dul ve Yetimleri İle Gazilerin Emlak Vergisi İndirimi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:149, 2005.

GÜREŞ, Saim, “Hiçbir Geliri Olmayanlar İle Özürlülerin Emlak Vergisinde Tek Mesken İndirimi Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:58, 2008.

GÜRSOY, Bedri, *Kamu Maliyesi*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1980.

HACIKÖYLÜ, Canatay, *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2009.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ,  
<<https://muhasebat.hmb.gov.tr/>>, Erişim Tarihi: (09.04.2019).

HEPER, Fethi, *Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi*, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1982.

HÜRRİYET, <<http://www.hurriyet.com.tr/emlak-vergisi-nasil-hesaplanacak-96861>>,Erişim Tarihi, (08.01.2019)

İNTERAKTİF VERGİ DAİRESİ,  
<[https://intvd.gib.gov.tr/2014 Emlak Arsa/pdf/AsinmaPaylarinalliskinCetvel.pdf](https://intvd.gib.gov.tr/2014_Emlak_Arsa/pdf/AsinmaPaylarinalliskinCetvel.pdf)>,  
Erişim Tarihi, (08.01.2019).

İSTANBUL MÜKELLEF HİZMETLERİ DİĞER VERGİLER GRUP MÜDÜRLÜĞÜ, <<http://www.gib.gov.tr/node/91698>>, Erişim Tarihi, (13.11.2018).

İSTANBUL MÜKELLEF HİZMETLERİ DİĞER VERGİLER GRUP MÜDÜRLÜĞÜ,, <<http://www.gib.gov.tr/node/97953>>, Erişim Tarihi, (26.11.2018).

İSTANBUL MÜKELLEF HİZMETLERİ DİĞER VERGİLER GRUP MÜDÜRLÜĞÜ, <<http://www.gib.gov.tr/node/90360>>, Erişim Tarihi, (16.12.2018).

KARAKOÇ, Yusuf, *Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi*, Ankara Üniversitesi Basım Evi, Ankara, 1990.

KARASAR, Niyazi, *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, Nobel Kitabevi, Ankara, 2009.

KAYNAK, Harun, “Gayrimenkullerin Mütemmim Cüz ve Teferruatlarının Gayrimenkulden Ayrı Olarak Değerlenip Değerlenemeyeceği Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:169, 1995.

KESKİN, Işıl Seren, <<https://emlakkulisi.com/elbirligi-mulkiyeti-nedemektir/158194>>, Erişim Tarihi, (31.01.2019).

KIRIKKALE BELEDİYESİ, <<http://www.kirikkale-bld.gov.tr/>>, Erişim Tarihi: (06.04.2019).

KIRIKKALE VALİLİĞİ, <<http://www.kirikkale.gov.tr/sehrimiz>>, Erişim Tarihi: (06.04.2019).

KIZILOT, Şükrü, Devlet Malı Hükümündeki Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:218. 2011.

KIZILOT, Şükrü, *Maliye Seçme Yazılar*, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2003.

KIZILIOT, Şükrü, “Emekliler, Ev Hanımları, İşsizler ve Engelliler Ödedikleri Emlak Vergisini Nasıl Geri Alabilirler?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:259, 2014.

KIZILOT, Şükrü, SARISU, Ekrem, ÖZCAN, Sezgin ve KIZILOT, Zuhul, *Gayrimenkul Rehberi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014.

KIZILOT, Şükrü, <<http://www.hurriyet.com.tr/2013-emlak-vergisi-ni-kim-nasil-odeyecek-22939066>>, Erişim Tarihi, (01.11.2018),

KIZILOT, Zuhul, <[http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=1191](http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1191)>, Erişim Tarihi, (13.11.2018).

KOCAELİ MÜKELLEF HİZMETLERİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜ, <<http://www.gib.gov.tr/node/98756>>, Erişim Tarihi, (24.12.2018).

KOÇ, Türkövün, <<http://turkovunkoc.av.tr/yayindetay.aspx?yayinID=26>>, Erişim Tarihi, (31.01.2019).

KONYA MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR GRUP MÜDÜRLÜĞÜ, <<https://www.gib.gov.tr/node/101218>>, Erişim Tarihi, (17.12.2018).

MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI, Muhasebe ve Finansman, *Vergi*, Ankara, 2011.

MİLLİYET EMLAK, <<https://www.milliyetemlak.com/dergi/arsa-nedir/>>, Erişim Tarihi, (05.11.2018).

MİLLİYET EMLAK, <<https://www.milliyetemlak.com/dergi/malik-ne-demek/>>, Erişim Tarihi, (12.11.2018).

MUMCU, Y. Turgut, *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (Alfabetik Açıklamalarla)*, İşletme ve Finans Dergisi Yayını, Yayın No:2, Ankara, 1992.

MUTER, B. Naci, ÇELEBİ, Kemal ve SAKINÇ, Süreyya, *Kamu Maliyesi*, Emek Matbaası, Manisa, 2006.

MUTLUER, M. Kamil, KESİK, Ahmet ve ÖNER, Erdoğan, *Kamu Maliyesine Giriş*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

MUTLUER, Kamil, *Türkiye’de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara, 1973.

MUTLUER, Kamil, Emlak Vergisi Üzerine Düşünceler, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:44, 1996.

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş On birinci Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998.

NADAROĞLU, Halil, **Mahalli İdareler Teorisi Ekonomisi Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.

ORGAN, İbrahim ve ÇİFTÇİ, T. Emre, “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt-Sayı:8 (4), Ekim 2015.

ÖMÜR, M. Özgür ve GERÇEK, Adnan, “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması”, **Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt-Sayı: 15 (2), Haziran 2017.

ÖZ, Ersan, KUTBAY, Hüseyin ve BUZKIRAN, Davut, “Türk Vergi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, Cilt-Sayı:2 (4), 2014.

ÖZTÜRK, İlhami, “Devlet Malı Hükmündeki Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:218, 2011.

PALAMUT, Mehmet E. , “Aşar ve Düşündürdükleri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi**, Cilt : 43, İstanbul, 1987.

PEHLİVAN, Osman, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2015.

RIZKULLAH, Çetin, “Mahalli İdareler Genel Seçimlerinde Sonra Yeni Büyükşehir Belediye Olan İllerde Emlak Vergisi Ve ÇTV Ne Kadar Artacak”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:256, 2014.

SEVİMAY, R. Hayri, **Cumhuriyete Girerken Ekonomi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995.

SÜZAN, Ata, <<https://www.projepedia.com/emlak-haberleri/intifa-hakki-nedir-intifa-hakki-devredilebilir-mi-intifa-hakki-mirascilara-miras-seklinde-devredilebilir-mi,573.html>>, Erişim Tarihi, (12.11.2018).

ŞAFAK, Havva, *Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2013.

ŞENER, Orhan, *Kamu Maliyesi*, Alkım Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 1998.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet ve GERÇEK, Adnan, “*Vergi Hukuk (Genel Esaslar)*” Ekin Yayınevi, 4. Baskı, 2013

TARİN, Emine, *Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

TEKİR, Sabri, *Vergi Teorisi*, Aklıselim Ofset, İzmir, 1990.

TIRPAN, Erdal, *Adil Bir Gelir ve Servet Dağılımında Servet Vergilerinin Rolü ve Türkiye Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2001.

TOKER, Boran, “Türkiye’de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi”, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt-Sayı:14 (2), 2007.

TORONTO EMLAK, < <https://torontolu.ca/tag/toronto-emlak/> >, Erişim Tarihi: (26.12.2017).

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

TOSUNER, Mehmet ve ARIKAN, Zeynep, *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2015.

TOSUNER, Mehmet ve ARIKAN, Zeynep, *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2014.

TUNCER, Selahattin, *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul, 1966.

TUNCER, Selahattin, *Emlak Vergisi*, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, İstanbul, 1971.

TURHAN Salih, *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları İstanbul, 1982.

TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Der Yayınları, İstanbul, 1987.

TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜRK DİL KURUMU, Türkçe Sözlük, < <http://www.tdk.gov.tr/>>, Erişim Tarihi: (31.10.2017).

TÜRK DİL KURUMU, Türkçe Sözlük, < <http://www.tdk.gov.tr/>>, Erişim Tarihi: (08.11.2018).

TÜRKÇE BİLGİ,  
<[https://www.turkcebilgi.com/amerika\\_birle%C5%9Fik\\_devletleri](https://www.turkcebilgi.com/amerika_birle%C5%9Fik_devletleri)>, Erişim Tarihi: (18.12.2017).

ULUATAM, Özhan ve MATHİBAY, Yaşar, *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

ULUATAM. Özhan, *Kamu Maliyesi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1978.

VERGİ USUL KANUNU, <<https://www.verginet.net/dtt/1/213-sayili-vergi-usul-kanunu.aspx>>, Erişim Tarihi, (07.11.2018).

YILDIZ, Murat, “Emeklilere Sağlanan Sıfır Oranlı Emekli Vergisi Avantajı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:118, 2002.

6 SERİ NO’LU EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ, <<http://www.gib.gov.tr/node/87701>>, Erişim Tarihi, (05.11.2018).

10. KALKINMA PLANI, <<https://kcp.tarim.gov.tr/OKP20142018.pdf>>, Erişim Tarihi, (24.12.2018).

38 SERİ NO’LU EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ, <<http://www.gib.gov.tr/node/88956>>, Erişim Tarihi, (20.01.2019).

44 SERİ NO’LU EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ, <<http://www.gib.gov.tr/node/87242>>, Erişim Tarihi, (20.01.2019).

1319 SAYILI EMLAK VERGİSİ KANUNU, <<http://www.basarmevzuat.com/dustur/kanun/5/1319/a/1319sk.htm>>, Erişim Tarihi, (07.11.2018).

1833 SAYILI ARAZİ VERGİSİ KANUNU, <<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/1841.pdf>>, Erişim Tarihi: (18.10.2018).

1837 SAYILI EMLAK VERGİSİ KANUNU,  
<<http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/1848.pdf>>, Erişim Tarihi: (18.10.2018).

2863 SAYILI KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARINI KORUMA KANUNU,  
<<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2863.doc>> , Erişim Tarihi,  
(08.12.2018).

3194 SAYILI İMAR KANUNU,  
<<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3194.pdf>>, Erişim Tarihi,  
(24.10.2018).

3239 SAYILI KANUN, < <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf>>, Erişim  
Tarihi, (26.11.2018).

3998 SAYILI MEZARLIKLARIN KORUNMASI HAKKINDA KANUN,  
<<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3998.pdf>>, Erişim Tarihi,  
(02.01.2019).