

# TÜRKİYE’DE BELEDİYELERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ: “VAR” MI “YOK” MU İŞTE BÜTÜN MESELE BU<sup>1</sup>

Soner YAKAR\*  
İsmail Orçun GÜNDÜZ\*\*

## ÖZET

Belediyelerin öz gelirleri olan vergi, harç ve benzeri mali yükümlülükler, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda belirlenmiştir. İlgili Kanun’da belediyelere kanunla sınırları belirlenmek koşuluyla bazı vergi ve harçlar için aşağı ve yukarı sınırlar içerisinde oran ve/veya tarifeleri belirleme yetkisi verilmiştir. Bir anlamda sınırlı da olsa belediyelere vergilendirme yetkisi verilmiştir. 29.12.2011 tarihli Anayasa Mahkemesi kararı ile belediyelerin vergilendirme yetkisi Anayasa’nın 73. maddesindeki “verginin yasallığı” ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilmiş ve bunun üzerine, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda yapılan değişiklikle bu yetki Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bu gelişmelerden sonra, Anayasa Mahkemesi 10.04.2013 tarihli kararında ise hafta sonu çalışma ruhsat harcına ilişkin tarifeyi belirleme yetkisinin belediye meclislerine verilmesini Anayasa’nın 73. maddesine aykırı bulmamıştır. Bu kararda Anayasa Mahkemesi yerel nitelikli vergiler için belediyelere oran ve/veya tarifeleri yasal sınırlar içerisinde belirleme yetkisinin verilebileceğini belirtmiştir. Bu çalışmanın amacı, belediyelerin vergilendirme yetkisini söz konusu Anayasa Mahkemesi kararları çerçevesinde değerlendirmektir.

**Anahtar Kelimeler:** Belediyeler, Vergilendirme Yetkisi, 1982 Anayasası, Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi, Anayasa Mahkemesi Kararı.

## TAXATION POWER OF THE MUNICIPALITIES IN TURKEY: “TO EXIST” OR “NOT TO EXIST” THAT IS THE QUESTION

### ABSTRACT

Taxes, fees and similar financial liabilities that are the municipalities’ own revenues have been identified in the Municipal Revenue Code of 2464. The municipalities were given the authority to determine the rate and/or table of some taxes and fees within the lower and upper limits under the condition that it is determined by law. In a sense, a limited taxation power has been assigned to the municipalities. The taxation power of the municipalities was annulled by the dated 29.12.2011 decision of the Constitutional Court for being contrary to the “tax legitimacy” principle that is mentioned in the article 73 of the Constitution and then it was reassigned to the Council of Ministers by the amendment in the Municipal Revenue Code of 2464. Following these developments, the Constitutional Court issued a decision on 10.04.2013 in which it has decided that the authority of the municipal councils

\* Yrd. Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü.

\*\* Yrd. Doç. Dr., Trakya Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu Bankacılık Bölümü.

1 (Shakespeare, 2014: 71)

on determining the table of the fees for working licence on vacation days is not contrary to the article 73 of the Constitution. The Constitutional Court has stated in this decision that the municipalities could be given the authority to determine the rate and/or table of local taxes within the legal lower and upper limits. This study aims to evaluate the taxation power of the municipalities in the context of the above-stated Constitutional Court’s decisions.

**Keywords:** Municipalities, Taxation Power, 1982 Constitution, Taxation Power of Municipalities, Constitutional Court’s Judgement.

## GİRİŞ

Mahalli idareler denildiği zaman ilk akla gelen yerel yönetim birimi belediyeler olmaktadır (Ulusoy ve Akdemir, 2010: 215). Belediyeler, yerel yönetimler arasında halka en yakın ve hizmetleri ile belediye sınırları içerisinde yaşayanların hayatını etkileyen yerel yönetim birimidir (Nadaroğlu, 1983-1984: 83). 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun<sup>2</sup> 1. maddesinde belediye: “Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda belirtildiği üzere, belediyeler sınırları içerisinde yaşayanların ortak nitelikteki yerel ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmaktadır. Diğer taraftan Anayasa’nın 127. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen “büyük yerleşim merkezleri için özel yönetim biçimleri getirebilir” hükmü çerçevesinde büyük yerleşim yerleri için büyükşehir belediyeleri kurulmaktadır. Türkiye’de belli büyüklükteki yerel yönetim hizmetlerini sunma sorumluluğunun belediyelerde olması, sunulacak hizmetlerin finansmanı için ne ölçüde kaynak yaratma imkânına sahip oldukları konusundaki sorunu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü yerel yönetimlere verilen hizmet sorumluluklarına karşın gelir kaynaklarının yetersiz olması mali açıdan asimetri yaratarak sunulacak kamu hizmetlerinin nitelik ve niceliğini azaltabilecektir (Lao-Araya, 2002: 5).

Belediyelerin gelir kaynaklarını dört ana başlıkta sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar, öz gelirler, merkezi yönetim yardımları ve borçlanma gelirleridir (Güner, 2004). Belediyelerin öz gelirleri içerisinde ise en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Bu nedenle, belediyelerin vergiler üzerinde yetki sahibi olması ancak vergilendirme yetkisine sahip olmaları ile mümkün olabilecektir. Vergilendirme yetkisi üniter ve federal devlet yapılanmasına göre değişmekle beraber, birçok ülkede vergiler belli bir yönetim seviyesine bırakılmaz ve merkezi yönetim ile alt yönetim birimleri arasında paylaşılır. Vergilendirme yetkisinin ne ölçüde yerel yönetimlere bırakıldığı konusu ise mali özerklikle ilgilidir (Egeli ve Diril, 2012: 29-30; Blöchliger ve Rabesona, 2009: 3).

2 Resmi Gazete, 13.07.2005, Sayı: 25874.

Türkiye’de vergilendirme yetkisi Anayasa’nın 73. maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması şeklinde düzenlenen “yasallık ilkesi” çerçevesinde düzenlenmiştir. Bu anayasal ilkeye göre vergilendirme yetkisi, yasama organı tarafından kullanılabilen yetkilere aittir. Yalnız Anayasa’nın 73. maddesinin son fıkrasında yasama organınca bu yetkinin, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden muaflığa, vergi istisnalarına, vergi indirimlerine ve vergi oranlarına ilişkin olmak üzere ve yukarı ve aşağı sınırları yasada gösterilmek koşuluyla değişiklik yapılması konusunda Bakanlar Kuruluna kısmen devredilebilmesine olanak tanınmıştır. Anayasa’da, yasallık ilkesinin tek istisnasını Bakanlar Kuruluna sınırlı devir imkanı tanıyan bu yetki oluşturmaktadır (Anayasa Mahkemesi, 29.12.2011, E.2010/62, K.2011/175). Bu maddeye göre belediyelere ancak kanun ile vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsili gibi idari işlemler için yetki verilebilir<sup>3</sup>. Dolayısıyla, belediyelerin verginin konusu, matrahı, tarifesi, oranı, istisnaları ve muafiyetleri konusunda değişiklik yapma yetkileri yoktur (Çağan, 1982: 204-205).

Her ne kadar Anayasa’da belediyelere vergilendirme yetkisi verilmesine izin verilmesi de 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 96/B maddesiyle çeşitli vergi ve harçlara ilişkin olarak yasada belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi belediye meclislerine verilmiş ve bu yetki uzun süre uygulanmıştır. Belediye meclislerine vergi ve harçların maktu tarifeleri belirleme yetkisini veren bu yasa hükmü Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından 29.12.2011 tarihli kararı ile iptal edilmiştir (AYM, 29.12.2011, E.2010/62, K.2011/175). Diğer taraftan, Anayasa Mahkemesi 10.04.2013 tarihli kararında ise 2464 sayılı Kanun’un 60. maddesinde Hafta Sonu Çalışma Ruhsat Harcı’na ilişkin tarifeyi belirleme yetkisinin belediye meclislerine verilmesini Anayasanın 73. maddesine aykırı bulmamıştır. AYM bu kararının gerekçesinde ise vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından yerel yönetimlere kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde tarife belirleme yetkisinin verilmesini öngören kuralın Anayasa’ya aykırı olmadığını belirtmiştir (AYM, 10.04.2013, E.2012/158, K.2013/55). Belediyelerin vergilendirme yetkisi üzerine verilen bu iki Anayasa Mahkemesi kararıyla 29.12.2011 tarihli ilk kararında belediyelerin vergilendirme yetkisi “yoktur” derken, 10.04.2013 tarihli ikinci kararında ise belediyelerin vergilendirme yetkisi “vardır” demiştir. Bu nedenle, belediyelerin vergilendirme yetkisi bu iki AYM kararı ışığında ele alınacaktır. Bu çalışmada öncelikle yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi, ardından Türkiye’de belediyelerin vergilendirme yetkisinin gelişim süreci ele alınacak, daha sonra ise belediyelerin vergilendirme yetkisi Anayasa’nın ilgili maddeleri ortaya konulduktan sonra AYM kararları çerçevesinde değerlendirilecektir.

3 Belediyelere vergilerin tarh ve tahsili konusunda yetki veren hükümler 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda yer almaktadır.

## 1. YEREL YÖNETİMLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak verginin alınması konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir (Çağan, 1982: 3). Vergilendirme yetkisinin sahibi her ne kadar devlet olsa da bu yetkisini belli sınırlar içerisinde yerel yönetimlere devredebilir. Yerel yönetimler ancak kendilerine devredilen vergilendirme yetkisi ölçüsünde mali özerkliğe sahip olacaklardır. Yerel yönetimlere belirli vergi alanı bırakılırsa geniş bir mali özerklikten; yerel yönetimlere sadece bir kısım vergilerin tarh, tahakkuk, tahsil yetkisini ve belli sınırlar içerisinde vergi oranlarını belirleme yetkisi verilmiş ise sınırlı bir mali özerklikten bahsedilir. Vergilendirme yetkisi ancak Anayasalarda yapılacak çeşitli düzenlemelerle merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında bölüşümü ile mümkün olabilir (Öncel vd, 2012: 37-38).

Vergilendirme yetkisinin teknik boyutu yönetimler arası mali ilişkilerin düzenlenme süreci ile ilgilidir. Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında gerçekleştirilen bu süreçte öncelikle hizmet bölüşümü, ikinci aşamada ise gelir bölüşümü gelir. Gelir bölüşümünün en önemli safhasını vergi tahsisi oluşturur (Arikboğa, 2004: 20, 31). Vergi tahsisinde başlıca şu üç soruya cevap aranır (Vazquez vd. 2006: 25):

- Yerel yönetimlerin hangi vergiden gelir sağlayacağını hangi yönetim kademesi belirler?

- Vergi oranlarını ve matrahını hangi yönetim kademesi belirler?

- Vergi yönetimini hangi yönetim kademesi üstlenir?

Vergi tahsisi ile ilgili çeşitli yöntemler uygulanmaktadır. Söz konusu yöntemleri genel olarak üç başlık altında ele almak mümkündür:<sup>4</sup>

1. *Vergi matrahlarının yerel yönetimlere devri*: Bu seçenekte tüm vergi matrahları yerel yönetimlere devredilir ve elde edilen vergi gelirlerinin bir kısmı merkezi yönetime verilir. Ancak, ekonomik istikrarın sağlanması ve gelirin yeniden dağıtım fonksiyonlarının merkezi yönetimin sorumluluğunda olması, vergi sisteminin bu doğrultuda bir politika aracı olarak kullanılmasıyla uyumlu değildir. Ayrıca, bu yöntem vergi idaresinde etkinsizliğe yol açacaktır.

2. *Merkezi yönetimin tüm vergi gelirini tahsil edip bir kısmını yerel yönetimlere transfer etmesi*: Vergi gelirlerinin yerel yönetimlere tahsisi ya toplam vergi gelirlerinin paylaşılması ya da belli vergi gelirlerinin paylaşılması yoluyla yapılır. Bu yöntemin başlıca sakıncası yerel yönetimleri mali yönden merkezi yönetime bağımlı hale getirmesi olup hangi kriterlere göre yerel yönetimlere pay verileceği de önemli bir sorunu oluşturmaktadır (Nadaroğlu, 1989: 116).

4 Aksi belirtilmedikçe (Tanzi, 1995: 168-169).

3. *Yerel yönetimlere belli ölçüde vergilendirme yetkisi verilmesi ve gelir yetersizliği durumunda merkezi yönetimin gelir transferinde bulunması:* Bu seçenek en çok uygulanan yöntemdir. Vergilendirme yetkisi yerel yönetimlere başlıca üç yöntemle devredilir: i) bazı vergi matrahlarının yerel yönetime devri, ii) bazı vergi matrahlarının merkezi yönetimle paylaşılması, iii) merkezi yönetim tarafından tahsil edilen bazı vergilere yerel yönetimlerin ek vergi koyma yetkisinin verilmesi. Burada temel husus hangi tür vergilerin yerel yönetimlere devredileceği hangi tür vergilerin merkezi yönetimin sorumluluğunda kalacağıdır. Öncelikle, yönetim birimlerinin sorumluluğu ile vergi matrahlarının paylaşımı uyumlu olmalıdır. Gelirin yeniden dağıtımı ve ekonomik istikrarın sağlanması fonksiyonlarına uyumlu olan vergiler, örneğin gelir vergisi ve kurumlar vergisi; merkezi yönetime bırakılmalıdır. Kaynak dağılımında etkinlik görevini merkezi yönetimin yanı sıra yerel yönetimler de üstlendiği için yönetim alanı içinde sunulan hizmetin faydasının hizmeti alanlar arasında dağıtımının mümkün olduğu durumlarda, hizmetin finansmanı fayda vergilemesi ile karşılanmalıdır (Sakinç, 2001: 123). İkinci husus, vergi matrahının hareketliliğidir. Yerel yönetimler, mümkün olduğunca hareketli olmayan, sabit vergi matrahlarına sahip olmalıdır. Böylece, hem vergilemede fayda ilkesi gerçekleşmiş olur hem de yerel yönetimler öngörülebilir ve istikrarlı bir gelir yapısına sahip olurlar (Güner, 2006: 64). Üçüncü husus, vergi yönetiminde ölçek ekonomisidir. Bu anlamda yönetim maliyetleri yüksek ve tahsilatı ölçek ekonomisine konu olan vergiler, yerel yönetimlerin tasarrufunda olmamalıdır (Ebel ve Yılmaz, 2002: 34). Yerel yönetimler, yönetimi kolay ve maliyetleri düşük olan vergileri üstlenmelidir (Bird, 2000: 16). Son olarak, farklı vergi oranlarının uygulanması nedeniyle ülke çapında kaynak dağılımında sapmalara yol açabilecek vergiler merkezi yönetimin sorumluluğunda olmalıdır.

Vergi tahsisinin teknik çerçevede alt yönetim birimlerine gelir kaynakları sağlamanın yanı sıra mali özerklik boyutu da vardır. Mali özerklik en aşırı tanımıyla, yerel yönetimlerin vergilerinin konu, matrah ve oranını belirlemelerinden, merkezi yönetimin belirlemiş olduğu alt ve üst sınırlar içinde vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisine kadar gitmektedir (Güner, 2006: 62). Bu nedenle vergi paylaşımı genellikle yerel yönetimlere mali özerkliğin sağlanması ile tüm mali sistemin istikrarının sağlanması arasında bir denge kurulması olarak kabul edilir (Blöchliger, 2008: 63).

Bu çerçevede OECD yerel yönetimlerin mali özerkliğini belirlemek için, yerel yönetimlerin vergiler üzerindeki kontrol yetki derecesini sınıflamaya tabi tutmuştur. Tablo 1’deki sınıflandırmaya göre, en yüksek vergilendirme yetkisinden en düşük vergilendirme yetkisini temsil eden ve alfabetik sembollerle ifade edilen beş temel sınıflandırma belirlenmiştir. Bu sınıflandırma içinde “a” yerel yönetimlerin vergi oranı ve matrah üzerindeki tam yetkisini; “b” yerel yönetimlerin vergi oranları üzerindeki yetkisini; “c” yerel yönetimlerin vergi matrahı üzerindeki yetkisini; “d” vergi paylaşım düzenlemelerini, “e” yerel yönetimlerin vergi oran ve matrahı

üzerinde yetkisinin olmadığını temsil etmektedir. Bu beş derecelendirme kapsamı dışında kalan diğer durumlar ise “f” ile sembolleştirilmektedir. Ayrıca, kurumsal sınıflandırmanın detaylarının daha iyi yansıtılması için “a”, “b” ve “c” başlıkları alt sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Vergi paylaşım düzenlemelerine özel bir önem verilerek “d” başlığı dört alt sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bütün sınıflandırma ise OECD ülkelerinde mali özerklikle ilgili çeşitli düzenlemeleri göstermek için tesis edilmiştir (OECD, 2014a).

**Tablo 1:** Vergilendirme Yetkisinin Sınıflandırması

<b>a.1</b>	- Yerel yönetim, bir üst yönetim seviyesinden bağımsız olarak vergi oranları ve indirimlerini düzenler.
<b>a.2</b>	- Yerel yönetim vergi oranları ve indirimlerini bir üst yönetim seviyesinin onayıyla düzenler.
<b>b.1</b>	- Yerel yönetim vergi oranlarını düzenler ve bir üst yönetim seviyesi vergi oranlarında üst veya alt limit koymaz.
<b>b.2</b>	- Yerel yönetim vergi oranlarını düzenler ve bir üst yönetim seviyesi vergi oranlarında üst ve/veya alt limit koymaz.
<b>c.1</b>	- Yerel yönetim sadece vergi muafiyetini düzenler.
<b>c.2</b>	- Yerel yönetim sadece vergi indirimi düzenler.
<b>c.3</b>	- Yerel yönetim hem vergi muafiyetini hem de vergi indirimini düzenler.
<b>d.1</b>	- Yerel yönetimin gelir bölüşümünü belirlediği bir vergi paylaşım düzenlemesi vardır.
<b>d.2</b>	- Sadece yerel yönetim onayıyla değişebilen gelir bölüşümünde bir vergi paylaşım düzenlemesi vardır.
<b>d.3</b>	- Gelir bölüşümünün mevzuta göre belirlendiği ve bir üst yönetim seviyesinin tek taraflı olarak yılda bir kereden az bir sıklıkla değiştirilebildiği bir vergi paylaşım düzenlemesi vardır.
<b>d.4</b>	- Vergi paylaşım düzenlemelerinin her yıl bir üst yönetim seviyesi tarafından belirlendiği bir vergi paylaşım düzenlemesi vardır.
<b>e</b>	- Merkezi yönetim vergi oran ve matrahını belirler.
<b>f</b>	- “a”, “b”, “c”, “d” ve “e” dışında kalan durumu göstermektedir.

**Kaynak:** OECD, 2014a.

OECD ülkelerinde alt yönetim birimlerinin vergilendirme yetkisine, yukarıda yer alan sınıflandırma temelinde toplam vergi gelirleri içindeki payı göz önüne alınarak Tablo 2’de yer verilmiştir. OECD üyesi ülkeler için mali özerklikle ilgili gösterge mahiyetinde olan bu analizin ilki 1995 yılında yapılmış; ardından 2002 yılında ve 2005 yıllarında tekrarlanmıştır (OECD, 2014a). Son olarak ise Tablo 2’de yer aldığı üzere 2008 yılında yapılmıştır.

**Tablo 2:** Toplam Vergiler İçinde Pay Olarak

	(a1)	(a2)	(b1)	(b2)	(c)	(d1)	(d2)	(d3)	(d4)	(e)	(f)	Toplam
<b>Avustralya</b>												
Eyaletler	100,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,0
Yerel Yönetimler	100,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,0
<b>Avusturya</b>												
Eyaletler	39,1	-	-	-	-	-	-	-	-	46,1	14,8	100,0
Yerel Yönetimler	7,4	-	-	15,1	-	-	-	-	-	61,6	16,0	100,0
<b>Belçika</b>												
Eyaletler	101,6	-	-	-2,2	-	-	-	-	-	0,6	-	100,0
Yerel Yönetimler	9,0	-	-	90,6	-	-	-	-	-	0,4	-	100,0
<b>Kanada</b>												
Eyaletler	90,8	-	-	-	-	-	1,0	-	-	-	8,1	100,0
Yerel Yönetimler	1,9	-	96,4	-	-	-	-	-	-	0,1	1,6	100,0
<b>Şile</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	25,0	-	-	-	17,2	57,8	-	-	100,0
<b>Çek Cumhuriyeti</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	99,9	-	-	-	-	-	-	0,1	100,0
<b>Danimarka</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	87,3	10,4	-	-	-	2,3	-	-	0,0	100,0
<b>Estonya</b>												
Yerel Yönetimler	0,6	-	-	6,1	-	-	-	93,3	-	-	-	100,0
<b>Finlandiya</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	86,4	5,2	-	-	-	-	8,2	0,1	0,0	100,0
<b>Fransa</b>												
Yerel Yönetimler	63,8	-	-	2,9	0,3	-	-	-	11,6	20,0	1,3	100,0
<b>Almanya</b>												
Eyaletler	-	-	-	-	-	-	89,4	-	-	-	10,6	100,0
Yerel Yönetimler	-	-	14,1	44,7	-	-	40,4	-	-	-	0,8	100,0
<b>Macaristan</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	80,7	-	-	-	-	19,0	-	0,3	100,0
<b>İzlanda</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	93,7	-	-	-	-	-	-	6,3	100,0
<b>İrlanda</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,0	100,0
<b>İsrail</b>												
Yerel Yönetimler	-	4,9	-	95,1	-	-	-	-	-	-	-	100,0
<b>İtalya</b>												
Bölgeler	0,5	-	-	49,3	-	-	33,2	4,7	-	12,2	-	100,0
Yerel Yönetimler	34,7	-	-	50,3	-	-	-	-	-	15,0	-	100,0
<b>Japonya</b>												
Yerel Yönetimler	-	0,1	55,5	31,4	-	-	-	-	-	13,0	-	100,0
<b>Kore</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	83,2	-	-	-	6,8	-	8,8	1,3	100,0
<b>Lüksemburg</b>												
Yerel Yönetimler	5,0	-	-	91,4	-	-	-	-	-	1,3	2,2	100,0

*Türkiye’de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: “Var” mı “Yok” mu İşte Bütün Mesele Bu*

	(a1)	(a2)	(b1)	(b2)	(c)	(d1)	(d2)	(d3)	(d4)	(e)	(f)	Toplam
<b>Meksika</b>												
Eyaletler	100,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,0
Yerel Yönetimler	100,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,0
<b>Hollanda</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	65,7	31,9	-	-	-	-	-	-	2,4	100,0
<b>Yeni Zelanda</b>												
Yerel Yönetimler	99,2	-	-	-	-	-	-	-	-	0,8	-	100,0
<b>Norveç</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	98,2	-	-	-	-	-	1,8	-	100,0
<b>Polonya</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	33,0	-	-	-	62,1	-	-	5,0	100,0
<b>Portekiz</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	90,0	-	-	-	9,9	-	-	0,0	100,0
<b>Slovak Cumhuriyeti</b>												
Yerel Yönetimler	5,6	-	-	94,1	0,4	-	-	-	-	-	-	100,0
<b>Slovenya</b>												
Yerel Yönetimler	14,6	-	-	-	-	-	-	-	75,4	10,0	-	100,0
<b>İspanya</b>												
Bölgeler	56,8	-	-	3,7	-	-	39,3	-	-	0,1	0,0	100,0
Yerel Yönetimler	31,3	-	-	47,8	-	-	19,9	-	-	1,0	0,0	100,0
<b>İsveç</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	97,7	-	-	-	-	-	-	2,3	-	100,0
<b>İsviçre</b>												
Eyaletler	100,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,0
Yerel Yönetimler	1,5	-	-	97,4	-	-	-	-	-	-	1,1	100,0
<b>Türkiye</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	-	-	-	-	79,1	-	20,9	-	100,0
<b>İngiltere</b>												
Yerel Yönetimler	-	-	-	100,0	-	-	-	-	-	-	-	100,0
<b>Amerika</b>												
Eyaletler	100,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,0
Yerel Yönetimler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	100,0	100,0

**Kaynak:** OECD, 2014b.

Tablo 2’de görüldüğü üzere, Türkiye’de daha çok vergi gelirlerinin merkezi yönetim ile yerel yönetim arasında bölüşümün yapıldığı ve bu gelir paylaşımının yasal mevzuata dayalı olarak yapılmakla beraber değişiklik yapma yetkisinin merkezi yönetime ait olduğu görülmektedir. Bunun dışında yerel yönetimlerin vergi matrahı ve oranı üzerinde bir yetkisinin olmadığı ve merkezi yönetimin tamamen bu alanda yetkisinin olduğu bir yapı söz konusudur. Bütün bu yapı Türkiye’de yerel yönetimlerin mali özerklik skalasında düşük düzeyde olduğunu göstermektedir. Bu durum yerel yönetim birimleri arasında en fazla yerel hizmet üreten belediyelerin kendi öz gelirleri üzerinde yetki sahibi olmamasının bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.



## **2. TÜRKİYE’DE BELEDİYELERİN VERGİLENDİRME YETKİSİNİN GELİŞİM SÜRECİ**

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile bazı vergi ve mali yükümlülükler için oran ve tutar belirleme yetkisi belediyelere verilmiştir. Her ne kadar bu yetki uzun süre belediyeler tarafından kullanılmış olsa da 11.06.2013 tarihinde 28674 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6487 sayılı Kanun ile bu yetkiler Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Dolayısıyla belediyeler çok uzun süre sınırlı da olsa vergilendirme yetkisini kullanmışlardır. Belediyelere verilen oran ve tutarları belirleme yetkisi 1981 yılında çıkarılan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile getirilmiş bir yetki değildir. Aslında bu yasadan önce de belediyelere benzer yetki verilmiştir. Dolayısıyla belediyelerin vergilendirme yetkisinin gelişim süreci; 26.05.1981 tarihli 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu öncesi ve sonrası olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

### **2.1. 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Öncesi Dönem (1981 Öncesi Dönem)**

Osmanlı Devleti zamanında oluşturulan belediye yapısı Türkiye Cumhuriyeti’nin şehir idaresi yapısının temelini oluşturmuştur (Türkoğlu, 2009: 82). 24 Nisan 1921’de Teşkilatı Esasiye Kanunu’nda mahalli idarelerden bahsedilmesine rağmen belediyeden bahsedilmemiştir. Bu dönemde Ankara’nın başkent olması ile 1924 yılında şehrin adı Ankara Şehremanetine çevrilmiştir. Ayrıca bu dönem içerisinde, 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu ile 486 sayılı Belediye Cezalarına İlişkin Kanun çıkarılmıştır. Diğer taraftan da 1924 Teşkilatı Esasiye Kanunu’nun 85. maddesinde de belediyelerden bahsedilmiştir (İBB, 2014). Cumhuriyetin ilk yıllarında belediye gelirleri 1914 yılında uygulanmaya başlanan Rüsüm-u Belediye Kanunu’na dayanmıştır. Bu yasa da 1924 yılında 338 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmıştır (Öz, 2012: 69).

1924 Anayasası’nda yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi konusunda açık bir yetki verilmemiştir. Yalnız 1924 Anayasası’nın 85. maddesinin 1. fıkrasında “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır” denilerek vergilerin yasallığı ilkesi kabul edilmiş yalnız bu maddenin ikinci fıkrasında bu maddeye bir istisna getirilmiştir; “Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir” denilmiştir. Böylece, yerel idarelere kanuna dayalı olmasa da daha önceden topladığı vergileri yeniden toplayabilmesi imkânı getirilmiştir. Bir anlamda yerel idarelere vergileri tahsil yetkisi verilmiştir. Anayasa’nın 85. maddesinin 1. fıkrası ile vergide yasallık ilkesinin kabul edilmiş olmasının bir sonucu olarak yerel yönetimlere vergi koyma yetkisi tanınmamıştır. Yerel idarelerin mali özerkliğine ilişkin 1924 Anayasası’nda başka bir hüküm bulunmamaktadır. 1924 Anayasası’ndan kısa süre önce kabul edilmiş olan 423 sayılı “Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu” ile belediyelere bazı vergi ve resimleri tahsil etme yetkisi verilirken, bazı vergi ve resimlerin de miktarını belirleme yetkisi verilmiştir (Çağan, 1982: 55). Bu Kanun ile belediyelerin gelir açısından güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Fakat bu Kanun da 1914’ten itibaren uygulanmış olan Rüsüm-u Belediye Kanunu’na dayanmıştır. Yalnızca bina vergisinden alınan dörtte bir payın dışında temizlik ve

aydınlatma vergilerini munzam vergi olarak alma yetkisi belediyelere verilmiş, temettü vergisine de belediyelerce yüzde 25’i geçmemek üzere munzam pay konulmasını öngörmüştür (Bulutoğlu, 1976: 591). 03.04.1930 yılında çıkarılan 1530 sayılı Belediye Kanunu ile de bazı vergilerin tahsil yetkisi belediyelere bırakılmıştır (Çağan, 1982: 55; Öz, 2012: 69).

1948 yılında 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 5237 sayılı Kanun ile tahsiline yetki verilen gelirlerin sayısı 44’e kadar ulaşmıştır (Nadaroğlu, 1989: 321). Her ne kadar bu Kanun’un çıktığı tarihte 1924 Anayasası yürürlükte olsa da 5237 sayılı Kanun’un çeşitli maddelerinde belediye meclislerine vergi, resim ve ücretleri belirleme yetkisi verilmiştir. 5237 sayılı Kanun uygulanırken 1961 Anayasası kabul edilmiştir (Öz, 2012: 70). 1961 Anayasası’nda vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler 61. maddede yer almaktadır. 1961 Anayasasının 61. maddesinin 1. fıkrasına göre “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur” denilerek vergide yasallık ilkesinin kabul edildiği anlaşılmaktadır. Yalnız 61. maddeye 1971 yılında yapılan değişik ile 2. fıkra eklenmiş, bu fıkraya göre ise; “Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir” hükmü eklenmiştir. Bu hüküm ile yasallık ilkesinin istisnası getirilmiştir. 1924 Anayasası’nda olağanüstü durumlar dışında yürütme organına vergilendirme alanında düzenleme yetkisi verilmemişken 1971 yılında 1961 Anayasası’nda yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulu’na yasallık ilkesinin istisnası olarak belli konularda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir (Yakar ve Budak, 2013: 402). Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki Türk hukukunda yürütme organının vergilendirme yetkisinin anayasal temelini oluşturmaktadır. Dolayısıyla yürütme organına vergilendirme yetkisi konusunda çok kısıtlı bir yetki verilmiştir (Akgüner, 1982: 11). Her ne kadar 1961 Anayasası’nın Mahalli İdareler kenar başlıklı 116. maddesinde “Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır” hükmü yer alsada belediyelere vergilendirme yetkisi verilmemiştir.

1948 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, belediye meclislerine bazı vergi ve resimlerin miktarını belirleme ve bazılarını toplama yetkisi vermiş olmasına rağmen, bu kanunun resimlerin miktarını belirleme yetkisine ilişkin bazı hükümleri 1961 Anayasası döneminde AYM tarafından iptal edilmiştir (Çağan, 1982: 56). AYM tarafından verilen iptal kararları şunlardır:

AYM 18.08.1968 tarih ve 1968/12 sayılı kararıyla: 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 19. maddesinin (B) fıkrasında yer alan: belediye içindeki limanlarda boş veya yüklü olarak durup denizi veyahut göl ve nehirleri işgal eden veyahut depo vesair surette kullanılan büyük küçük deniz nakil vasıtalarından Belediye Meclisince düzenlenecek tarifeye göre resim alınır» şeklindeki hükmün Anayasa’nın 61 inci

maddesine aykırı olduğunu ileri sürerek iptal etmiştir (AYM, 18.08.1968, E/1967/54, K1968/12). Bu karardan sonra yukarıdaki mahkeme kararındaki aynı gerekçelerle AYM 03.07.1969 tarihli kararında: 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 21. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan «Her ne suretle ve vasıta ile olursa olsun yapılacak diğer ilan ve reklamlardan belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre resim alınır.» yolundaki hükmün ilana ilişkin bölümünün Anayasa’nın 61. maddesine aykırı olduğunu ileri sürerek iptal etmiştir (AYM, 03.07.1969, E.1969/23, K.1969/41). AYM’nin 22.12.1970 tarihli kararında ise, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 21. maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan «her ne suretle ve vasıta ile olursa olsun yapılacak diğer reklamlardan belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre resim alınır.» yolundaki hüküm Anayasa’nın 61. maddesine aykırı görülmüş ve iptal edilmiştir (AYM, 22.12.1970, E.1970/29, K.1970/48). Bu üç AYM kararı da belediyelere verilen oran belirleme yetkisini iptal etmiştir. İptal kararlarına bakıldığı zaman üç karar için de aynı gerekçeye dayanarak iptal kararı verildiği görülmektedir. Öz’e göre AYM bu hükümleri “belediye meclislerinin bu yetkiye sahip olması değil, belediye meclislerine tanınan yetkilerin muğlak ve sınırsız olması” nedeniyle iptal etmiştir (Öz, 2012: 71). Öz’ün bu tespitine katılmakla birlikte bu tespiti şöyle genişletebiliriz; belediye meclislerine tanınan muğlak ve sınırsız yetkinin sonucunda idareye, keyfi uygulamalara yol açabilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olması nedeniyle ilgili yasa hükümleri iptal edilmiştir. Mahkemenin iptal kararları Anayasa’nın 61. maddesine aykırılığı nedeniyle verilmiştir. Hâlbuki iptal gerekçesinde belirtilen nedenlerin Anayasa’nın 61. maddesi ile doğrudan bir ilişkisi olmadığı görülmektedir. 1961 Anayasası’nın 61. maddesinde 1971 yılında yapılan değişiklikten önce sadece vergilerin kanunla konulacağına dair hüküm bulunmaktaydı. Diğer bir ifadeyle idareye sınırlı da olsa vergilendirme yetkisi verilmemişti. Bu duruma rağmen, AYM üç kararında da belediyelerin oran belirleme yetkisinin verginin yasa ile konulması ilkesine aykırı olduğuna ilişkin bir tespit bulunmamıştır. Dolayısıyla, AYM’nin üç kararından ortaya çıkan sonuç; belediyelere oran belirleme yetkisi verilebileceği yalnız bu oran belirleme yetkisinin sınırlarının yasa ile çizilmesi gerektiğidir.

## **2.2. 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Sonrası Dönem (1981 Sonrası Dönem)**

1 Temmuz 1981 yılında yürürlüğe giren 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile 33 yıl süreyle uygulanan 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nu yürürlükten kaldırılmıştır (Nadaroğlu, 1989: 329). 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile belediye vergilerinin ve gelir kaynaklarının sayısı azaltılmıştır. Çok sayıdaki verimsiz gelir kaynağı yerine sayıca az ama daha verimli kaynakların belediyelere bırakılması yoluna gidilmiştir (Keleş, 1987: 75-76). 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, belediye gelirlerinde büyük bir değişiklik yaratmamıştır. Sadece 33 yıl uygulanan ve artık uygulanamaz hale gelen ve dönemin koşullarına uymayan 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ıslah edilmiş ve AYM tarafından verilen iptal kararları sonucu oluşan boşluklar doldurulmuştur. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile eskiden olmayan

ilk kez konulan vergi Meslek Vergisi’dir.<sup>5</sup> Bunun dışında ilgili Kanun ile getirilen diğer bir yenilik ise İlan ve Reklam Vergisi’dir. Eğlence Vergisi, Temizleme ve Aydınlatma Harcı gibi yükümlükleri belediye sınırları içinde yaşayanların dışında mücavir alanlarda yaşayanlardan da alınması öngörülmüştür (Nadaroğlu, 1983-1984: 86). 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu gerekçesinde de belirtildiği gibi, vergi, harçlar ve harcamalara katılma payları olmak üzere üç temel esas üzerine kanunun hazırlandığı belirtilmiştir. Ancak, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu temel olarak 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’ndan farklı şekilde hazırlanmamıştır (Öz, 2012: 74). Bir önceki kanunda olduğu gibi 2464 Sayılı Kanun’da da belediyelere bazı vergiler ve harçlar için tutar ve oranları belirleme yetkisi verilmiştir.

Kanunun genel sistematığına bakıldığı zaman vergi ve harçlar için oran ve tutarların tespitinde üç farklı uygulama olduğu görülmektedir. Bazı vergilerin oranları doğrudan yasa ile belirtilmiş, bazı vergi ve harç tarifelerini yasada belirtilen en az ve en fazla tutarlar arasında Bakanlar Kurulu’na belirleme yetkisi verilmiş, bazı vergi ve harçların maktu tarifeleri için ise yasada belirlenen alt ve üst sınırları aşmamak koşuluyla belediye meclislerine tespit etme yetkisi verilmiştir (Öz, 2012: 75). Belediye meclislerine verilen oran ve tarifeleri belirleme yetkisi bir anlamda sınırlı da olsa bir vergilendirme yetkisi özelliğini taşımaktaydı. Bu yetkinin dayanağı 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanun’un 96/B maddesiydi. İlgili maddeye göre; “Yukarıda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur” denilmekteydi. Bu yasa hükmü, 19.05.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan AYM’nin E:2010/62, K:2011/175 ve 29.12.2011 günlü kararında Anayasa’nın 73. maddesine aykırı bulunarak iptal edildi. AYM; iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete’de yayımlanmasından başlayarak bir yıl sonra yürürlüğe girmesine karar vermiştir (AYM, 29.12.2011, E.2010/62, K.2011/175). AYM’nin vermiş olduğu süre 19.05.2013 tarihinde bitmiş olmasına rağmen bu konuda bir düzenleme yapılmamıştır. 11.06.2013 tarihinde sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6487 sayılı Bazı Kanunlar ile 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>6</sup> ile 19.05.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2464 sayılı Kanun’un 96/A maddesinde yapılan değişiklikle; “Bakanlar Kurulu, bu Kanunda en az ve en çok miktarları gösterilen vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibarıyla tayin ve tespit eder” hükmü getirilmiştir. İlgili Kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere<sup>7</sup> “2464 sayılı Kanunda yer alan bütün vergi ve harçlar için, Kanunda

5 Meslek vergisi, 1981 yılında yürürlüğe giren 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda belediye vergileri kısmında yer alan yerel işletme vergisi niteliğinde bir vergidir. Meslek vergisi beş yıl uygulandıktan sonra 3365 sayılı Kanun ile 01.01.1987 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır (Gündüz ve Agun, 2009: 252, 256).

6 Resmi Gazete, 11.06.2013, Sayı: 28674.

7 <http://www.sayilikanun.com/tag/6487-sayili-kanunun-gerekcesi/>, 12.05.2014.

en az ve en çok miktarları gösterilen vergi ve harç tarifelerinin Bakanlar Kurulunca tespit edilmesi sağlanmaktadır” denilmektedir. Böylece daha önce 2464 sayılı Kanun’un 96/B maddesine istinaden belediye meclislerince belirlenen vergi ve harç tarifelerini belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir<sup>8</sup>.

**Tablo 3:** Vergi, Harç ve Harcamalara Katılma Paylarının Belediye Kanununa Göre Belirlenme Yöntemleri

Türü	Belirlenme Yöntemi
İlan ve reklam vergisi (md. 12-16)	Bakanlar Kurulu Kararı
Eğlence vergisi (md. 17-22)	Bakanlar Kurulu Kararı
Haberleşme vergisi ( md. 29-33)	Yasada %1 olarak belirlenmiştir
Elektrik ve havagazı tüketim vergisi (md. 34-39)	Yasada belirlenmiş (% 1 ile % 5)
Yangın ve sigorta vergisi (md. 40-44)	Yasa (% 10)
Çevre temizlik vergisi (mük. md. 44)	Bakanlar Kurulu Kararı
İşgal harcı ( md. 52-57)	Bakanlar Kurulu Kararı
Tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı (md. 58-62)	Bakanlar Kurulu
Kaynak suları harcı (md. 63-66)	Bakanlar Kurulu Kararı
Tellallık harcı (md. 67-71)	% 2, 100 Yeni Türk Lirasını aşan satışlarda aşan kısım için nispet yüzde 1’dir
Hayvan kesimi ve muayene denetleme harcı (md. 72-75)	Bakanlar Kurulu Kararı
Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı (md. 76- 78)	Bakanlar Kurulu Kararı
Bina inşaat harcı (ek md. 1-6)	Bakanlar Kurulu Kararı
Kayıt ve suret harcı (md. 79)	Bakanlar Kurulu Kararı
İmar ile ilgili harçlar (md. 80)	Bakanlar Kurulu Kararı
İşyeri açma izni harcı (md. 81)	Bakanlar Kurulu Kararı
Muayene, ruhsat ve rapor harcı (md. 82)	Bakanlar Kurulu Kararı
Sağlık belgesi harcı (md. 83)	Bakanlar Kurulu Kararı
Yol harcamalarına katılma payı ( md. 86)	Vergi değerinin % 2’sini geçemez.
Kanalizasyon harcamalarına katılma payı (md. 87)	Vergi değerinin % 2’sini geçemez.
Su tesisleri harcamalarına katılma payı (md. 88)	Vergi değerinin % 2’sini geçemez

**Kaynak:** (Öz, 2012: 76’da yer alan Vergilerin Belediye Gelirleri Kanunu’na Göre Belirlenme Yöntemleri isimli Tablo 1 tarafımızdan güncellenmiştir.

8 Bakanlar Kurulu ise 21.10.2013 tarihli ve 2013/5585 sayılı Kararı ile Belediye Gelirleri Kanunu’nun 96. maddesinde verilen yetkiye istinaden 19.05.2013 tarihinden itibaren; 2464 Sayılı Belediye Geliri Kanunu’nun 15.,20.,60., ve 84. maddelerinde yer alan bazı maktu vergi ve harç tarifeleri, belediye grupları itibarıyla tespit etmiştir ( B.K.K. 2013/5585, Resmi Gazete 18.12.2013, Sayı 28855). Bu Bakanlar Kurulu kararı uzun süre yürürlükte kalmamıştır. Bakanlar Kurulu, 10.02.2014 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile 21.10.2013 tarihli kararını yürürlükten kaldırmıştır. Bir önceki Bakanlar Kurulu kararında 2464 Sayılı Belediye Geliri Kanunu’nun 15.,20.,60., ve 84. maddelerinde yer alan bazı maktu vergi ve harç tarifeleri ilişkin tespit ettiği tarifeleri 2014/5896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yeniden belirlemiştir. Bu kararın yürürlük tarihini de 19.05.2013 olarak tespit etmiştir (B.K.K. 2014/5896, Resmi Gazete, 18.02.2014, Sayı:28917).

Yukarıdaki Tablo’dan, belediyelerin, öz gelirleri içerisinde en önemli yer tutan vergi, harç ve katılma paylarında oran ve tutarları belirleme yetkisi olmadığı görülmektedir.

### **3. BELEDİYELERİN VERGİLENDİRME YETKİSİNİN ANAYASA ve ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

1961 Anayasası’nda olduğu gibi 1982 Anayasası’nda da belediyelere vergilendirme yetkisi veren bir hüküm bulunmamaktadır. 1961 Anayasası’nda her ne kadar belediyelere vergilendirme yetkisi verilmese de AYM ilgili dönemde verdiği kararlar ile bu yetkinin belediyeler tarafından kullanılmasının önünü açmıştır. Yalnız AYM 1982 Anayasası döneminde belediyelerin vergilendirme yetkisi konusunda iki farklı karar vermiştir. Bu kararlarında belediyelerin vergilendirme yetkisini, Anayasa’nın 73. maddesi ve Anayasa’nın 127. maddesi çerçevesinde değerlendirmiştir. Bu yüzden öncelikle, Anayasa’nın bu iki maddesi ele alınarak belediyelerin vergilendirme yetkisinin Anayasal dayanağı olup olmayacağı, ardından ise bu konuda verilmiş AYM kararları detaylı bir şekilde incelenmeye çalışılacaktır.

#### **3.1. Anayasa Madde 73/3 Vergilerin Yasallığı İlkesi: Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi Yoktur**

1982 Anayasa’nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlükler kanunla konulur, kaldırılır” hükmü yer almaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin görev ve yetkilerini düzenleyen Anayasa’nın 87. maddesinde ise, “kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak” ifadesi yer almaktadır. Anayasa’nın “genel esaslar” başlığını taşıyan 7. maddesinde ise “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir. Bu yetki devredilemez” hükmü yer almaktadır. Bu maddeler birlikte değerlendirildiği zaman, vergi, resim, harç ve mali yükümlülüklerin yalnızca Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından konulup, değiştirilip ve kaldırabileceği sonucu çıkmaktadır (Doğrusöz, 2000: 136-137). Dolayısıyla vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak yasa ile konulabileceği kuralı ile Anayasa’nın 73/3. maddesinde verginin yasallığı ilkesi benimsenmiştir (Gerek ve Aydın, 2005: 149). Çağan (1982)’ye göre yasallık ilkesi; “çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olması”dır. Anayasa’nın 73/3. maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının ancak yasa ile mümkün olacağı belirtilmiştir, bu nedenle bu konuda yürütme organı veya idareye yetki verilemesi mümkün olmamaktadır (Gerek ve Aydın, 2005: 131). Zaten AYM de “*Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlemin, kuşkusuz yasallık ilkesi*” olduğunu belirtmiştir (AYM, 17.11.2011, E.2010/11, K. 2011/153).

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin hem maddi hem de şekli anlamda kanun ile yapılmasını gerektirmektedir. Şekli anlamda kanun, Anayasa’da belirlenen usule uygun olarak yasama organı tarafından kabul edilerek yayımlanan hukuki düzenlemelerdir. Maddi anlamda kanun ise genel, soyut, kişisel olmayan hukuki kuralları içeren düzenleyici işlemlerdir. Vergilerin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme yetkisinin hem şekli hem de maddi anlamda kanun ile konulmasını gerektirmektedir. Bu nedenle yasama organı biçimsel anlamda kanun çıkartarak belli kişi ve gruplara vergi yükleyemez. Bir başka deyişle vergilerin yasallığı ilkesi gereği, devlete ait olan vergilendirme yetkisinin, genel, soyut, kişisel olmayan ve vergiye ilişkin esaslı tüm unsurları içermesi gerekmektedir (Doğrusöz, 2000: 137-138). AYM, verginin yasallığı ilkesinin sadece verginin yasa ile konulması değil, vergi kanunlarında vergiye ilişkin temel unsurların açık bir şekilde belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir (Karakoç, 2011: 87). Dolayısıyla AYM yasallık ilkesini daha geniş bir şekilde yorumlayarak: “..vergide, yükümlü, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların yasayla düzenlenmesi..” gerektiğini belirtmiştir (AYM, 21.02.2008, E. 2005/73, K. 2008/59).

Anayasa 73/3. maddesinde, vergilerin ancak yasa ile konulup, kaldırılıp, değiştirilebileceğini açıkça belirterek vergilendirme yetkisini yasama organına vermektedir (Karakoç, 2011: 88). Yasama organı olan TBMM kendisine verilen bu yetkisini yürütme veya yasama organına devredemez. Böyle bir sonucu doğuracak tasarrufta da bulunamaz. Çünkü yasallık ilkesi gereği vergi ve benzeri mali yükümlülükler ancak TBMM tarafından konulur, değiştirilir, kaldırılır. Yasama organı bu üç yetkisinin hiçbirini devredemez. 1982 Anayasası’nda bu kuralın iki istisnası vardır. Bunlardan birincisi 73. maddesinin 4. fıkrasında Bakanlar Kuruluna vergi vb. mali yükümlülükler konusunda verilen yetki, ikincisi ise Anayasa’nın 167/2. maddesinde düzenlenen dış ticaret konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetkidir. Dolayısıyla yasama organının yürütme organına tanıyabileceği yetkilerin konusu Anayasa’nın 73/3. maddesi ve 167/2. maddesinde tahdidi olarak belirlenmiştir. Bu iki madde birlikte değerlendirildiğinde yasama organının vergilendirme ile ilgili olarak yetkilendirebileceği organ sadece Bakanlar Kuruludur (Doğrusöz, 2000: 137).

Vergilendirme yetkisinin sahibi olan TBMM vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, miktarlarını, muaflık, istisnaları ve oranlarını doğrudan kendisi kanunla belirleyebileceği gibi, Anayasa’nın 73/4. maddesine göre; kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini Bakanlar Kuruluna devredebilir. Anayasa 73/4. maddesinde Bakanlar Kurulunun “değiştirme” yetkisi iki yönden sınırlandırılmıştır. Bunlar mali yükümlülüklerin *muaflık, istisnaları, miktar ve oranlar* konusunda olması ve yetki veren kanunun *belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde* olmasıdır (Güneş, 1998: 26). Anayasa’nın 167/2. maddesinde ise “.. *ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanun ile Bakanlar Kuruluna yetki*

*verilebilir*” denilmiştir. Bu yetki Anayasa’nın 73/4. maddesindeki yetkiden farklı bir yetkidir. Çünkü Anayasa’nın 167/2. maddesi kapsamındaki yetki ek mali yükümlülük getirmek, mevcut mali yükümlülükler dışında yeni mali yükümlülük getirme yetkisi verme anlamına gelmektedir (Şenyüz vd, 2012: 20).

1961 Anayasası’nda yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisine ilişkin olarak bir hüküm olmamasına rağmen, 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda belediye meclislerine tarife ve oranları belirleme yetkisi verilmişti. Yalnız AYM, 5237 sayılı Kanun’daki yetkinin ancak belirli alt ve üst sınırlar içerisinde kalmak koşulu ile belediye meclislerinin de Bakanlar Kurulu’na verilen benzer bir yetkiye sahip olabileceğini kabul etmişti<sup>9</sup> (Çağan, 1984: 177). 1961 Anayasası’nda olduğu gibi 1982 Anayasası’nda da belediye meclislerine vergilendirme yetkisi verilmemiştir. Bunun dışında oran ve tarifeleri belirleme yetkisi de istisnai olarak sadece Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Ancak, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda yer alan bazı vergi ve harçlar için belediye meclislerine oran ve tutarları kanunda belirlenen sınırlar içerisinde belirleme yetkisi verilmiş, bu yetkinin dayanağı olan 2464 sayılı Kanunu’nun 96/B maddesi AYM tarafından Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olduğu için iptal edilmiştir (AYM, 29.12.2011, E.2010/62, K.2011/175).

### **3.2. Anayasa Madde 127 Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği İlkesi: Görevleri ile Orantılı Gelir Kaynakları Sağlanır**

Anayasa’nın 127/6.maddesinde “..*Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır*” hükmü bulunmaktadır. Bu maddenin yerel yönetimlerin mali özerkliğinin anayasal dayanağı olduğu söylenebilir. Her ne kadar yerel yönetimlere görevlerine uygun gelir kaynaklarının sağlanması gerektiği açıkça Anayasa’da belirtilmişse de bunun hangi gelir kaynaklarından nasıl sağlanacağı belirtilmemiştir. Bu Anayasal hüküm yerel yönetimlerin yeterli öz gelire sahip olması gerektiği şeklinde de yorumlanabilir. Yerel yönetimlerin öz gelirleri üzerinde söz sahibi olması ancak yerel nitelikli vergilerin oran veya tarifelerini belirleme özgürlüğüne sahip olması ve merkezi idareden sınırlı oranda yardım alması ile mümkün olabilir. Anayasa’nın 127/6. maddesi, yerel yönetimlere yeterli kaynağın sağlanması gerektiğini belirtse de bu pek mümkün olmamıştır. Daha önceden de belirtildiği üzere, yerel yönetimlerin toplam gelirleri içinde öz gelirlerin payı yıllar itibariyle belli bir düzeyde; yaklaşık ortalama olarak yüzde 40 düzeyinde gerçekleşmektedir. Bu da yerel nitelikli gelir kaynakların merkezileşmesini doğurmuş ve Anayasa’nın ilgili maddesi fiilen işlemez hale gelmiştir (Egeli ve Diril, 2012: 35). İlgili Anayasal maddenin uygulanmaması, yerel yönetimlerin yeterli gelir kaynaklarına sahip olmamalarına ve yerel yönetim birimlerinin görevlerini yerine getirmekte zorlanmalarına neden olurken, aynı

9 Anayasa Mahkemesi, 03.07.1969, E.1969/23, K.1969/41, Erişim Adresi: [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com), 18.05.2014, Mahkemesi, 22.12.1970, E.1970/29, K.1970/48, Erişim Adresi: [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com), 18.05.2014.



zamanda merkezi yönetim tarafından aktarılacak kaynaklara bağımlı olmalarına yol açmaktadır. Bu durum yerel yönetimlerin aldıkları kararları uygulayabilme ve merkezi yönetimden bağımsız hareket edebilme yeteneklerini olumsuz yönde etkilemektedir (Ulusoy ve Akdemir, 2009: 264).

AYM’de vermiş olduğu bir kararda 127/6. maddesinin son kısmını mali özerklik çerçevesinde değerlendirmiştir (AYM, 10.04.2013, E.2012/158, K.2013/55);

“Anayasa’nın 127. maddesinde öngörülen “*yerel yönetimlerin özerkliği*” ilkesi, yerinden yönetimin varlık şartlarından olan mali özerkliği de kapsamaktadır. Mali özerklik kavramı ise mahalli idarelerin mali kaynaklarının bir bölümünü yerel vergi ve harçlardan oluşturmalarını, gelirlerini ve varlıklarını kendi amaçlarına uygun bir biçimde kullanabilmelerini ve esnek bir bütçe sistemine sahip olmalarını öngörmektedir. Diğer bir ifade ile mahalli idarelerin mali özerkliği, merkezi yönetimin malvarlığından ayrı malvarlığı, bağımsız gelir kaynakları ve bütçeleri olması esasına dayanır. Nitekim Anayasa’nın 127. maddesinin altıncı fıkrasının son cümlesinde de “*Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.*” hükmüne yer verilmek suretiyle mahalli idarelerin mali özerkliği teminat altına alınmıştır.”

Yukarıdaki AYM kararında belirtildiği üzere, Anayasa’nın 127/6. maddesindeki görevleri ile orantılı gelir kaynağı sağlanır hükmü, yerel yönetimler açısından mali özerkliğin temel dayanak noktası olmaktadır. AYM ilk defa ilgili maddeyi mali özerklik olarak yorumlamıştır. AYM 127/6. maddesini mali özerklik ile okurken üzerinde durduğu önemli bir konu da yerel idarelerin merkezi idareden ayrı bağımsız gelir kaynaklarına sahip olması gerektiğidir. İlgili mahkeme kararı ile: Anayasa’nın 127/6. maddesinin ilk defa mali özerklik açısından yorumlanarak yerel yönetimlere bağımsız gelir kaynakları sağlanmasından bahsedilmesi, yerel yönetimlerin yerel nitelikli vergilerin oran ve tarifeleri belirleme yetkisinin de önünü açacak bir tespittir.

### **3.3. Anayasa Mahkemesi Kararlarının Değerlendirilmesi**

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Milli Güvenlik Konseyi döneminde çıkartıldığı için Anayasa’nın geçici 15. maddesi<sup>10</sup> nedeniyle uzun süre Anayasa’ya aykırılığı nedeniyle AYM’ye başvurulamamıştır (Doğrusöz, 2000: 142). 7 Mayıs 2010 tarih ve 5982 sayılı Anayasa Değişikliği Kanunu, halk oylaması (referandum) sonucu kabul edilmiştir. Bu Kanun’un 24. maddesi ile Anayasa’nın geçici 15. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece 2464 sayılı Kanun için AYM’ye gidilmesinin önü açılmıştır. Geçici 15. maddenin kalkmasından sonra AYM 2464 sayılı Kanun’da

10 1982 Anayasası’nın Geçici 15. maddesi; “...2356 sayılı Kanunla kurulu Milli Güvenlik Konseyinin, bu Konseyin yönetimi döneminde kurulmuş hükümetlerin, 2485 sayılı Kurucu Meclis Hakkında Kanunla görev ifa eden Danışma Meclisinin her türlü karar ve tasarruflarından dolayı haklarında cezai, mali veya hukuki sorumluluk iddiası ileri sürülemez ve bu maksatla herhangi bir yargı merciine başvurulamaz.” Erişim Adresi: <http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/anayasa.maddeler?p3=215>, 30.05.2014.

belediyelerin vergi ve harçlara ilişkin olarak tarife ve oran belirlemesi ile ilgili iki karar vermiştir. Bu iki karar belediyelerin vergilendirme yetkisi açısından analiz edilecektir.

### **3.3.1. Karar: Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi “Yoktur”**

Davacı şirket tarafından broşür şeklinde bastırılıp dağıtımı yapılan el ilanları için davalı Belediye’nin Meclisince belirlenmiş olan oranlar üzerinden hesaplanıp, ihtirazi kayıtla beyan edilip ödenen ilan ve reklam vergisinin tahakkuktan terkin ve iadesi istemiyle açılan davanın temyiz incelemesinde, itiraz konusu kuralın Anayasa’ya aykırı olduğu kanısına varan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da 26.5.1981 günlü, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 96. maddesinin (B) fıkrasının Anayasa’ya aykırı olduğu için AYM’ye başvurmuştur. AYM, 2464 sayılı Kanun’un 96/B fıkrasını Anayasa’nın 73/3. maddesindeki yasallık ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir (AYM, 29.12.2011, E.2010/62, K.2011/175):

“Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, «vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir» denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kuruluna verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Dolayısıyla bu konularda yukarı ve aşağı sınırları belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Bu sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi ise kanunun öngörmesi koşuluyla ancak Bakanlar Kuruluna verilebilir.

Bu nedenle, belediye meclislerine vergi tarifesini belirleme yetkisi veren kural Anayasa’nın 73. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.”

AYM bu kararı ile 1961 Anayasası döneminde vermiş olduğu kararlardan farklı olarak, belediyelere sınırlı da olsa vergilendirme yetkisi verilmesini Anayasa’nın 73/3. maddesindeki yasallık ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir. AYM 1961 Anayasası döneminde, Anayasa’da belediyelere vergilendirme yetkisinin verileceğine dair bir hüküm olmamasına rağmen, kanunla düzenlenmesi koşuluyla sınırlı da olsa yetkinin belediyelere verilebileceğini kabul etmişti. Yukarıdaki AYM kararında ise, vergilendirme yetkisinin sadece Anayasa’nın 73/4. maddesindeki sınırlar çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmiştir. Bu kararda özellikle buna vurgu yapılmasının gerekçesi, 1982 Anayasası’na göre vergilendirme yetkisinin Bakanlar Kuruluna devri Anayasa’nın 73/4. maddesinde belirtilirken, belediyelere yönelik herhangi bir yetki devrine ilişkin hükmün olmamasıdır. Dolayısıyla AYM’nin, 1961 Anayasası’na 1971 yılında eklenen Bakanlar Kuruluna yetki veren hükümden sonra bu konudaki görüşünü değiştirdiği anlaşılmaktadır. Böylece 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda uzun süreden beri uygulanan bazı vergi ve harçlar için oran ve tarifeleri belirleme yetkisi Anayasa’ya aykırı hale gelmiştir.

### 3.3.2. Karar: Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi “Vardır”

İzmir 1. Vergi Mahkemesi tarafından 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun, 30.12.2004 günlü, 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu’nun 20. maddesiyle değiştirilen 60. maddesi uyarınca davalı Belediye Meclisince tatil günlerinde çalışma ruhsat harcı miktarının belirlendiği kararda yer alan “Belediyenin belirlemiş olduğu” biçimindeki ibarenin iptali istemiyle açılan davada AYM, belediyelere harç miktarını belirleme yetkisi veren kanun maddesini 10.04.2013 tarihli kararında Anayasa’ya aykırı bulmamıştır<sup>11</sup>. Bu karar ile AYM belediyelere tatil günlerinde çalışma ruhsat harcını belirleme yetkisi veren kanun hükmünün Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olmadığını belirtmiştir. Hâlbuki AYM, 29.12.2011, E.2010/62, K.2011/175 sayılı kararında 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 96/B maddesinde belediyelere, bazı vergi ve harçlar için oran ve tarifeleri belirleme yetkisi veren hükmü Anayasa’nın 73. maddesine aykırı bularak iptal etmiştir. İlgili AYM kararının gerekçesinde ise (AYM, 10.04.2013, E.2012/158, K.2013/55);

“Anayasa’nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, etki ve sonuçları itibariyle bölünebilir olmayan, merkezi idare tarafından ülke çapında uygulanan vergilere ilişkin bir yetkidir. 2464 sayılı Kanun’da yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler bakımında ise hepsinin mahalli niteliğinin öne çıktığı görülmektedir. Anılan dördüncü fıkrada Bakanlar Kuruluna verilen yetki, mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması amacıyla yerel bazda yerel yönetimlerin yetkilendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Esasen mahalli idarelerin yerel düzeydeki müşterek ihtiyaçlarının karşılanmasında kendilerine bir takım mali yetkiler tanınması Anayasa’nın 127. maddesinde belirtilen idari ve mali özerkliklerinin gereğidir. Bir başka ifadeyle yerel özelliği baskın olan vergi, resim ve harçların, sınırları belli edilmek kaydıyla yerel idarelerin yetki alanları içinde bırakılması demokratik devlet ilkesine uygun düşmektedir.

.....

Vergilendirme yetkisinin sahibi olan Devletin, bu yetkisini uygun göreceği sınırlar içinde ülke çapında uygulanan vergiler yönünden Bakanlar Kurulu eliyle kullanması Anayasa’nın 73. maddesinin gereğidir. Ancak yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından yerel idarelere kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde belirleme yetkisinin verilmesini öngören kuralda, Anayasa’nın 73. ve 127. maddelerine aykırı bir durumun bulunmadığı açıktır.

11 Anayasa Mahkemesi bu kararını oyçokluğuyla almıştır.

Nitekim Türkiye’nin de onaylamış olduğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı’nın 9. maddesinin (3) numaralı fıkrasında da, *“Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır.”* biçiminde bir düzenleme yer almaktadır.”

AYM bu kararı ile 1961 döneminde vermiş olduğu kararlardaki gibi vergilendirme yetkisi devredilmeksizin yerel nitelikli vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlükler için kanunda sınırları belirlenmiş bir vergilendirme yetkisinin verilebileceğini kabul etmiştir. AYM bu kararında, Anayasa’nın 73. maddesindeki vergilendirmeye ilişkin hükümler ile Anayasa’nın 127. maddesinde düzenlenen yerel yönetimler hakkındaki hükümleri birlikte değerlendirmiştir. Dolayısıyla, AYM kararının gerekçesini, Anayasa’nın 73. maddesi ve 127. maddesi olmak üzere iki farklı Anayasal hükme dayandırmıştır. AYM, Anayasa’nın 127. maddesini yerel yönetimlerin mali özerkliği çerçevesinde değerlendirmiştir. Böyle bir tespit, yerel yönetimlerin yaptıkları yerel nitelikli hizmetlerin finansmanı için gerekli gelir kaynakları üzerinde söz sahibi olmasını gerektirmektedir. Zaten AYM’nin mali özerkliğe vurgu yapmasının temel sebebi de belediyelerin yeterli gelir kaynağına sahip olabilmesini diğer bir ifadeyle, sınırlı da olsa vergilendirme yetkisine sahip olmasını sağlamaktır. Yerel yönetimlerin mali özerliğe sahip olmasının sonucu da yerel nitelikli vergi, resim ve harçların vb. mali yükümlüklerin, sınırları yasa ile belli edilmek şartıyla yerel yönetimlerin yetki alanına bırakılabileceği anlamına gelmektedir. Yerel yönetimlerin mali özerkliğe sahip olmasına ilişkin tespit AYM’nin ilk defa yapmış olduğu bir tespittir.

Anayasa’nın 73/4. maddesi, vergi, resim ve harçların oran ve tarifelerinde belirtilen sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin sadece Bakanlar Kuruluna verilebileceğini hükme bağlamıştır. Bu yetki, sadece Bakanlar Kurulu’na verilmiş, bunun dışında belediye meclislerine benzer bir yetki verilmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna rağmen AYM vergileri iki kategoriye ayırmış ve vergilendirme yetkisinin devrini de bu kategoriye göre belirlemiştir. Birinci kategoride; ülke çapında uygulanan vergiler için Bakanlar Kuruluna Anayasa’nın 73/4. maddesi çerçevesinde yetki devrinin mümkün olduğu belirtilmiştir. İkinci kategoride ise, 2464 sayılı Kanun’da yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri yerel nitelikli gelir kategorisine sokarak bunlar içinde yerel yönetimlere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından kanun ile belirlenmiş sınırlar içerisinde vergilendirme yetkisinin verilebileceği tespitini yapmıştır. Mahkeme vergileri iki kategoriye ayırmış olmasına rağmen, Anayasa’nın 73. maddesinde vergilerin ülke çapında toplanan vergiler ile yerel nitelikli vergilere ilişkin herhangi bir ayırım bulunmamaktadır. Böyle bir ayırım sadece Anayasa’nın 73. maddesinde değil, Anayasa’nın hiçbir maddesinde bulunmamaktadır. Dolayısıyla AYM 73. maddeyi geniş bir şekilde yorumlamıştır. Çünkü AYM bir hukuk kuralını lafzi anlamının ötesinde yorumlamıştır (Gözler, 1998: 183). AYM’nin geniş yorum yaparak vergileri iki kategoriye ayırması, belediyeler

açısından yerel nitelikli vergi, harç vb. mali yükümlülükler için vergilendirme yetkisine sahip olması sonucunu doğuracaktır.

AYM kararının gerekçesinde, Anayasa’nın 73. maddesi ve 127. maddesi dışında Türkiye’nin de onaylamış olduğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartına değinmiştir. Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, 15.10.1985 tarihinde imzaya açılmış, Türkiye anlaşmayı 21.11.1988 tarihinde imzalamış, ancak anlaşma 09.12.1992 tarihinde onaylanmıştır. Yürürlük tarihi ise 01.04.1993<sup>12</sup> olarak belirlenmiştir. Bu Şartın amacı, yerel yönetimlerin mali ve idari özerkliğinin sağlanması için gerekli ilkelerin üye ülkeler tarafından benimsenmesi ve uygulamaya konulmasıdır. Metni imzalayan ülkelerin, kendi iç hukuklarında bu ilkeleri uygun hale getirmeleri beklenmektedir. Diğer taraftan bu metnin mümkün olduğunca çok ülke tarafından imzalanmasını sağlamak amacıyla, ülkelere bazı maddeleri (ilkeleri) seçmeleri, bazılarını ise çekince koymaları imkânı verilmiştir<sup>13</sup> (Sertesin, 2013). Şartın 9. maddesi yerel yönetimlerin mali kaynakları ile ilgilidir. Bu maddede; yerel yönetimlere yeterli düzeyde mali kaynağın sağlanması, sağlanacak mali kaynakların yasa ve anayasada yerel yönetimlere verilen görevlerle orantılı olması ve sağlanacak mali kaynakların bir kısmında kanuni sınırlar belirlenerek yerel vergilerden karşılanması esasını içermektedir (Yaltı, 2010). Aslında Şart’ın 9. maddesinin 3. fıkrasında belirtilen sınırlı vergilendirme yetkisi, zaten 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile belediyelere verilen sınırlı vergilendirme yetkisi ile örtüşmekteydi. Fakat AYM’nin 29.12.2011 tarihli kararından sonra 6487 sayılı Kanun ile bu yetki ortadan kaldırılmıştır. Belediyelere vergilendirme yetkisi veren AYM kararının gerekçesinde de görüleceği üzere Şart’ın 9. maddesinin 3. fıkrasına atıf yapılmıştır. Mahkemenin bu hükme özellikle atıf yapmasının altında yatan gerekçe ise; belediyelere verilecek vergilendirme yetkisinin ilgili fıkraya uygun belirlenmiş olmasıdır.

## SONUÇ

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda da belediyelere bazı vergi ve harçlar için kanunda belirlenen sınırlar içerisinde oran ve/veya tarifeleri belirleme yetkisi verilmiş ve yetki uzun süre kullanılmıştır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda belediyelere sınırlı vergilendirme yetkisi veren diğer bir ifadeyle oran ve tarifeleri belirleme olanağı tanıyan 96/B maddesi ve 60. maddesi için AYM’ye başvurulmuştur. AYM, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 96/B maddesini Anayasa’nın 73/3. maddesine aykırı bularak iptal etmiştir. Mahkeme kararın gerekçesinde Anayasa’nın 73/3 maddesinde yasallık

12 Resmi Gazete 03/10/1992 Sayı: 21364.

13 Türkiye Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının, 4, 6, 7, 8, 9, 10 ve 11. maddelerindeki bazı hükümlere çekince koymuştur (Sertesin, 2013).

ilkesinin kabul edildiğini, 73/4. maddesinde ise vergilendirme yetkisinin ancak oran, muafiyet, istisna ve tarifeler konusunda ve kanunla belirlenen sınırlar dâhilinde Bakanlar Kuruluna devredilebileceğinin belirtildiğini ve belediyelere oran ve tarife yetkisini veren bir hükmün Anayasa’da düzenlenmediğini belirtmiş, bu nedenle Anayasa’nın 73. maddesine aykırı bularak 29.12.2011 tarihli kararı ile ilgili kanun maddesini iptal etmiştir. Bu karar sonrası kanun koyucu 6487 sayılı Kanun ile 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda belediyelere verilen yetkiyi Bakanlar Kuruluna vermiştir. Diğer taraftan AYM, 10.04.2013 tarihli bir kararında ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 60. maddesinde Hafta Sonu Çalışma Ruhsat Harcına ilişkin tarifeyi belirleme yetkisinin belediye meclislerine verilmesini Anayasa’ya aykırı bulmamıştır. AYM bu kararının gerekçesini üç temele oturtmuştur. İlk iki temel; Anayasa’nın 73 ve 127. maddeleriyle, üçüncü temel ise Avrupa Yerel Yönetimler Özerlik Şartı’dır. Her ne kadar AYM’nin bu kararı Anayasa’nın 127. maddesi ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı’na uygun olsa da Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olduğunu düşünüyoruz. Çünkü AYM bu kararının gerekçesinde vergileri ülke genelinde toplanan vergiler ve yerel yönetimler tarafından toplanan vergiler olmak üzere iki kategoriye ayırmış, yerel vergiler için oran belirleme yetkisinin belediyelere verilebileceğini belirtmiştir. Hâlbuki Anayasa’nın 73. maddesinde vergiler iki kategoriye ayrılmamıştır. Böyle bir ayırım 1982 Anayasası’nın hiçbir maddesinde de bulunmamaktadır.

AYM, 1982 Anayasası döneminde belediyelerin vergilendirme yetkisi ile ilgili iki karar vermiştir. İlk kararında belediyelerin vergilendirme yetkisi “yoktur” derken, ikinci kararında ise “vardır” demiştir. Biz AYM’nin “vardır” şeklindeki kararına katılmıyoruz. Çünkü Anayasa’nın 73. maddesinde belediyelere vergilendirme yetkisi konusunda yetki devrine ilişkin bir hüküm olmadığını düşünüyoruz. Şu an için AYM “vardır” dese de daha sonra vereceği bir kararda “yoktur” diyebilir. Bu nedenle bu konudaki tartışmaları sonlandırmak için yapılması gereken Anayasa’nın 73. maddesinde belediyelere yalnız yerel nitelikli vergi vb. mali yükümlülükler için kanun ile belirlenen sınırlar içerisinde olmak koşuluyla oran ve tarife belirleme yetkisinin verilmesidir.

## KAYNAKÇA

- Akgüner, Tayfun (1982), “Belediye İşgal Harcı”, İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 1-3.
- Arıkoğuş, Ülkü (2004), Yönetimler Arası Mali İlişkiler, 1. Basım, Yaylacık Matbaası, İstanbul.
- Bird, Richard (2000), “Intergovernmental Fiscal Relations in Latin America: Policy Design and Policy Outcomes”, Inter American Development Bank, Sustainable Development Department Technical Papers Series.
- Blöchliger, Hansjörg (2008), Tax Assignment and Tax Autonomy in OECD Countries, Fiscal Federalism and Political Decentralization, Nuria Bosch ve Jose M. Duran (der.), Edward Elgar, UK.
- Blöchliger, Hansjörg, Josette Rabesona (2009), The Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No. 9.
- Bulutoğuş Kenan (1976), Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Çağın, Nami (1982), Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çağın, Nami (1984), “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı Dergisi, No: 1, Ankara.
- Doğrusöz, Bumin (2000), “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliğı İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12.
- Ebel, Robert D., Serdar Yılmaz (2002), “Concept of Fiscal Decentralization and Worldwide Overview”, World Bank Institute Working Paper, No. 30346.
- Egeli, Haluk, Funda Diril (2012), “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi”, Sayıştay Dergisi, Sayı 84, Ocak-Mart.
- Gerek, Şehnaz, Ali Rıza Aydın (2005), Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Birinci Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Gözler, Kemal (1998), Hukukun Genel Teorisine Giriş: Hukuk Normlarının Geçerliliğı ve Yorumu Sorunu, US-A Yayıncılık, Ankara.
- Gündüz, İsmail Orçun, Bilge Hakan Agun (2009), “Bir Yerel Yönetim Geliri Olarak Yerel İşletme Vergisi: Avrupa Birliğı Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliğı”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları, No.243, Cilt I, Ankara.
- Güner, Ayşe (2004), “Belediyelerin Öz Gelirleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 274, Haziran.
- Güner, Ayşe (2006), “Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü: Temel İlke ve Uygulamalar”, Mali Yerelleşme, Teori ve Uygulamalar Üzerine Yazılar, Ayşe Güner ve Serdar Yılmaz (Der.), Marmara Üniversitesi Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi ve Güncel Yayıncılık Yayınları, İstanbul.

- Güneş, Gülsen (1998), Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- İBB (2014), <http://www.ibb.gov.tr/tr-tr/kurumsal/belediyetarihcesi/Pages/BelediyeTarihcesi.aspx> (Erişim Tarihi: 12.05.2014).
- Karakoç, Yusuf (2011), Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Keleş, Ruşen (1987), “Belediye Gelirleri”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 20, Sayı 4, Aralık.
- Lao-Araya, Kanokpan (2002), “Effect of Decentralization Strategy on Macroeconomic Stability in Thailand”, Asian Development Bank ERD Working Paper Series, No. 17, August.
- Martinez-Vazquez, Jorge, Charles McLure, François Vaillancourt (2006), “Revenues and Expenditures in an Intergovernmental Framework”, Perspectives on Fiscal Federalism, Richard Bird ve François Vaillancourt (der.), World Bank, Washington.
- Nadaroğlu, Halil (1983-1984), “Mahalli İdareler Maliyesindeki Gelişmelerin Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri 29.
- Nadaroğlu, Halil (1989), Mahalli İdareler, 4. Baskı, Beta, İstanbul.
- OECD (2014a), Taxing Power of Sub-Central Governments A Taxonomy of Tax Autonomy, <http://www.oecd.org/media/oecdorg/directorates/centrefortaxpolicyandadministration/A%20taxonomy%20of%20tax%20autonomy.doc> (Erişim Tarihi: 18.05.2014).
- OECD (2014b), Table 1. Taxing Power of Sub-Central Governments, 2008, <http://www.oecd.org/ctp/federalism/50247929.xls> (Erişim Tarihi: 18.05.2014).
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan (2012), Vergi Hukuku, 21. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öz, Semih (2012), “Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi Cilt 67, No: 4.
- Sakınç, Süreyya (2001), Yerel Yönetimler Ekonomisi, Emek Matbaası, Manisa.
- Shakespeare, William (2014), Hamlet, (çev. Sabahattin Eyüpoğlu), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, XI. Basım, İstanbul.
- Sertesin, Selçuk (2013), “Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Reform Açısından Önemli mi?”, Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı, [http://www.tepav.org.tr/upload/files/1383813052-3.Avrupa\\_Yerel\\_Yonetimler\\_Ozerklik\\_Sarti\\_Reform\\_Acisindan\\_Onemli\\_mi.pdf](http://www.tepav.org.tr/upload/files/1383813052-3.Avrupa_Yerel_Yonetimler_Ozerklik_Sarti_Reform_Acisindan_Onemli_mi.pdf), (Erişim Tarihi: 30.05.2014).
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek (2012), Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, 2012.
- Tanzi, Vito (1995), “Basic Issues on Decentralization and Tax Assignment”, Reforming China’s Public Finances, Ethistam Ahmad, Gao Qiang ve Vito Tanzi (der.), IMF, Washington.



- Türkoğlu, İrfan (2009), Yerel Yönetimlerde Mali Reform Arayışları: Türkiye’de Belediyelerde Mali Özerklik ve Belediye Başkanlarının Mali Özerklik Algılamaları, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/389, Ankara.
- Ulusoy, Ahmet, Tekin Akdemir (2009), “Yerel Yönetimler Mali Özerklik, Türkiye ve OECD Ülkelerinin Karşılaştırmalı Analizi”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı: 21.
- Ulusoy, Ahmet, Tekin Akdemir (2010), Mahalli İdareler, 6. Basım, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Yakar, Soner, Tamer Budak (2013), “Bakanlar Kurulunun Vergilendirme Yetkisinin Alt Sınır: “Sıfır Oran”ın Anlamı”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 22, Sayı 1.
- Yaltı, Billur (2010), “Anayasa Mimarisinde Bir Yapıtaşı: Mahalli İdarelerin Tali Vergilendirme Yetkisi Üzerine Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 261, Haziran.
- <http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/anayasa.maddeler?p3=215>, (Erişim Tarihi: 30.05.2014).
- <http://www.sayilikanun.com/tag/6487-sayili-kanunun-gerekcesi/>, (Erişim Tarihi: 12.05.2014).
- [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com),(Erişim Tarihi: 18.05.2014).