

TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDE DEĞERLİ KONUT VERGİSİ

Nur Sena Oğuz¹, Seyfi Yıldız²

Öz

Devletlerin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Türkiye’de vergiler harcama vergileri, gelir vergileri ve servet vergileri olarak üç grupta yer almaktadır. Servet vergileri kapsamında motorlu taşıt vergisi, veraset ve intikal vergileri yer almakta iken yeni bir vergi türü olan değerli konut vergisi de bu kapsam içinde yer almaktadır. Değerli konut vergisi 5/12/2019 tarihli 7194 sayılı kanunun 30. maddesiyle hali hazırda var olan Emlak Vergisi Kanunu’na dördüncü kısım olarak eklenmiştir. Emlak vergisi yerel yönetimler tarafından toplanan ve yerel yönetim bütçesinde yer alan bir vergidir ancak emlak vergisine eklenmek suretiyle yürürlükte yerini alan değerli konut vergisi gelirleri genel bütçe gelirleri içinde yer almaktadır. Yürürlüğe girmeden önce ve uygulanmaya başladıktan sonra oldukça büyük tepkilerle karşılanan değerli konut vergisi pek çok açıdan eleştirilmektedir. Bu çalışmada değerli konut vergisi çeşitli yönlerden incelenerek Türk vergi sistemine olan katkısının ortaya konulması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Servet, Konut.

Jel Kodu: H20, H30

Valuable Housing Tax in The Turkish Tax System

Abstract

The most important sources of income for states are taxes. Taxes in Turkey are divided into three groups: Expenditure Taxes, Income Taxes and Wealth Taxes. The scope of wealth taxes includes motor vehicle tax, inheritance and transfer taxes, and valuable residence tax, which is a new tax type, is also included in this scope. Valuable residence tax was added as the fourth part to the existing property tax law with Article 30 of Law No. 7194 dated 5/12/2019. Property tax revenues are a tax collected by local governments and included in the local government budget, but valuable housing tax revenues, which are added to the property tax and are in effect, are included in the general budget revenues. The valuable housing tax, which was met with great reactions before and after it came into force, has been criticized in many ways. In this study, it is aimed to examine the valuable residence tax from various aspects and reveal its contribution to the Turkish tax system.

Keywords: Tax, Wealth, Housing.

Jel Codes: H20, H30

1. Giriş

Devletlerin en önemli geçim kaynağı vergilerdir ve Türkiye Cumhuriyeti Devletinde de kamu gelirlerinin büyük çoğunluğunu oluşturmaktadır. Vergiler gelir vergisi, harcama vergisi ve servet vergisi olarak üç sınıfa ayrılmaktadır. Servet vergileri motorlu taşıt vergisi, veraset ve

¹ Doktorant, Kırıkkale Üniversitesi İİBF/Maliye Bölümü, sena.oguzz@gmail.com, Orcid: 0000-0002-0292-5336

² Prof. Dr., Kırıkkale Üniversitesi İİBF/ Maliye Bölümü, sefiiyildiz@gmail.com, Orcid: 0000-0002-2382-4454

intikal vergisi, emlak vergisi iken bir yeni bir servet vergisi olarak değerli konut vergisi (DKV) yürürlüğe girmiştir.

2020 yılında yaşanan Covid-19 pandemisinin de etkisiyle kamu harcamalarında artış meydana gelmiştir ve bu harcamaları finanse edebilmek için yeni gelir kaynakları ihtiyacı oluşmuştur. Bu noktada değerli konut vergisi, konaklama vergisi ve dijital hizmet vergisi olmak üzere yeni vergiler yürürlüğe girmiştir. Değerli konut vergisi merkezi yönetim tarafından toplanan ve genel bütçe gelirleri içinde yer alan bir vergi olarak yürürlükte yerini almıştır ancak yerel yönetimler tarafından toplanan ve yerel yönetim bütçesinde yer alan emlak vergisine dördüncü kısıım olarak eklenmiştir.

Değerli konut vergisi yürürlüğe girdiği günden bu yana gerek en başından kurgulanma şekli, gerek elde edilen hasılatın yetersizliği gerekse vergileme ilkeleri yönünden tartışmaya açık noktaları tepkilere yol açmıştır. Bu çalışmada yürürlüğe girdiği günden bu yana değerli konut vergisindeki gelişmeler açıklanmıştır. Değerli konut vergisinin Türk vergi sistemi içindeki yeri ele alınmış olup elde edilen hasılat yönünden ve vergilemede adalet ilkesi yönünden incelenmiştir. Son olarak anayasa mahkemesine konu olan davaları ortaya konmuştur.

2. Değerli Konut Vergisinin İncelenmesi

Değerli konut vergisi 5/12/2019 tarihli 7194 sayılı Kanunun 30 uncu maddesine göre Emlak Vergisi Kanunu'nda 41. maddeden sonra gelmek üzere dördüncü kısıım olarak eklenmiştir. Emlak Vergisi Kanunu'nda "Dördüncü Kısıım" başlığı altında düzenlenen DKV mükellefiyeti 2021 yılından itibaren başlamaktadır. 2020 yılına ait olan ve 2020 yılında verilmesi gereken beyanname verilmemektedir ve vergi tahakkuk ettirilmemektedir. DKV uygulamasında bu kanuna bu maddeyi ekleyen kanunun yayımlanmasından nceki Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenmiş ölçüler dikkate alınmamaktadır ve bu maddede yer alan süreleri ise bir yıla kadar uzatmaya yetkili kişi Cumhurbaşkanı'dır (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK)).

Türk vergi sisteminde verginin konusunu verginin üzerinden alındığı ekonomik değer oluşturmaktadır. Burada bahsedilen ekonomik değer tüketim, gelir, servet, hukuki bir işlem ya da fiziki bir varlık olabilmektedir. Vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek kişi, tüzel kişi ya da tüzel kişiliğe haiz olmayan topluluklar vergi mükellefidir. zerine vergi borcu düşen kişi ya da topluluk kanuni mükellefi oluştururken verginin ödenmesi konusunda vergi dairesine karşı sorumluluk taşıyan kişi vergi sorumlusudur. Vergide muafiyet,

vergilendirilmesi gereken kişi ya da toplulukların vergi kanunları ile vergi mükellefiyeti dışında bırakılması şeklinde açıklanmaktadır. Vergi matrahı ise verginin üzerinden hesaplandığı değer ya da tutardır (Demir, 2017: 137-138).

2.1.Değerli Konut Vergisinin Konusu

Türkiye sınırları içerisinde yer alan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri 5 milyon Türk lirasının üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabii tutulmuştur ancak bu madde de **“bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değeri 5 milyon TL ve” ibaresi “29 uncu maddeye göre belirlenen bina vergi değeri 5 milyon TL’nin”** şeklinde değiştirilmiştir (1319 sayılı EVK). Miktar ise 01/01/2024 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 12.880.000 TL olarak belirlenmiştir (Resmi Gazete, sayı: 32415). Bahsedilen mesken nitelikli taşınmaz kavramı, birden fazla bağımsız bölümden meydana gelen binaların her bir bağımsız bölümünü temsil etmektedir. Vergilendirme açısından burada her bir bölüm ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Taşınmazın mesken olup olmadığı konusunda ise taşınmazın kayıtlarda yer alan fiilen kullanım durumu göz önüne alınmaktadır (Resmi Gazete, sayı: 31365).

2.2.Değerli Konut Vergisi Mükellefi

DKV mükellefi Emlak Vergisi Kanun’un 45 inci maddesinde düzenlenmiştir. Mesken nitelikli taşınmazların maliki ya da varsa intifa hakkı sahipleri DKV mükellefleridir ancak eğer her ikisi de yoksa bu mesken nitelikli taşınmaza maliki gibi tasarruf edenler DKV mükellefidir. Paylı mülkiyet halinde malik olma durumu söz konusu ise burada malikler sahip oldukları hisseleri oranında mükelleflerdir. Emlak Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde belirtilen tutarın aşılması durumunda DKV mükellefiyeti başlamaktadır. Emlak Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklik ile eskiden mükellefiyetin başlaması için bu tutar dahil iken günümüzde belirlenen tutarın aşılması halinde mükellefiyet başlamaktadır.

DKV mükellefiyetini sona erdiren haller, yanmış, yıkılmış, tamamen kullanılmaz hale gelmiş ya da vergiye tabii iken muaflik şartlarını sağlamış mesken nitelikli taşınmazlardır. Bu olayların gerçekleştiği tarihi takip eden taksitten itibaren mükellefiyet sona ermektedir. Yine DKV’ye tabii olan mesken nitelikli taşınmazların Emlak Vergisi Kanun’un 42. maddesinde yer alan sınırın altında kalmasıyla, mükellefin bu durumu vergi dairesine bildirmesi durumunda mükellefiyet yine son bulmaktadır ve ilgili yıla ait DKV beyannamesi verilmemektedir (Resmi Gazete, sayı: 31365).

2.3. Değerli Konut Vergisi Muafiyeti

Değerli konut vergisinden muaf olan mesken nitelikli taşınmazlar Emlak Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır:

- “Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin, üniversitelerin, toplu konut idaresi başkanlığının intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar
- Yabancı devletlere ait ve elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan, elçilerin ikameti için kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müstemilatı
- Merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar.
- Esas faaliyet konusu bina inşası olarak faaliyet gösterenlerin işletmelerinde kayıtlı olarak yer alan, ilk satışta ise devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar “ DKV’den muaftır.

Yapılan değişiklik ile; Türkiye sınırları içerisinde malikin, mesken nitelikli taşınmazı birden fazla ise, bu durumda değerli konut vergisine tabii olan mesken nitelikli taşınmazlardan, değeri en düşük olan mesken nitelikli taşınmazdan vergi alınmaktadır. Ancak ortada tek bir meskenden söz ediliyorsa ve bu meskene sahiplik durumu hisse ile sağlanmışsa bu hüküm hisselerine ait kısım için uygulanmaktadır.

2.4. Değeri Konut Vergisinde Ödeme

DKV nasıl ödeneceği Emlak Vergisi Kanunu'nun 47 ve 48. maddelerinde açıklanmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 47. maddesine göre mükellef DKV beyannamesini, mesken nitelikli taşınmazının değeri Emlak Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde yer alan sınırı aştığı zaman, aştığı yıldan bir sonraki yılın şubat ayının 20.gününün sonuna kadar, mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu alandaki gelir idaresi başkanlığına bağlı bulunan vergi dairesine beyan etmesi gerekmektedir. Tahakkuk eden DKV'nin ödeme zamanı iki taksit şeklinde ilgili yılın şubat ve ağustos aylarının sonuna kadardır ve ilgili vergi dairesine ödemesi gerçekleştirilmektedir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 48.maddesine göre emlak vergisinden elde edilen gelirler yerel yönetim gelirleri içerisinde yer almaktayken DKV'den elde edilen gelir genel bütçe geliri olarak kaydedilmektedir.

2.5. Değerli Konut Vergisi Matrahı

Verginin matrahı, verginin üzerinden hesaplandığı değer ya tutardır. Emlak Vergisi Kanunu'na göre DKV, vergi değeri 5 milyon TL olan Türkiye sınırları içerisinde yer alan mesken nitelikli taşınmazlar üzerinden hesaplanmaktadır.

Tablo 1: Değerli Konut Vergisi Matrahı

2021 Yılı DKV Matrahı
5 milyon TL ile 7 milyon 500 bin TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 5 milyon TL'yi aşan kısmı için; Binde 3
10 milyon TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 7 milyon 500bin TL'si için 7.500 TL, fazlası için; Binde 6
10 milyon TL'den fazla olanlar 10 milyon TL'si için 22.500 TL, fazlası için; Binde 10
2022 Yılı DKV Matrahı
6.173.000 TL ile 9.260.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 6.173.000 TL'yi aşan kısmı için; Binde 3
12.347.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 9.260.000 TL'si için 9.261 TL, fazlası için; Binde 6
12.347.000 TL'den fazla olanlar 12.347.000 TL'si için 27.783 TL, fazlası için; Binde 10
2023 Yılı DKV Matrahı
9.967.000 TL ile 14.951.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 9.967.000 TL'yi aşan kısmı için; Binde 3
19.936.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 14.951.000 TL'si için 14.952 TL, fazlası için; Binde 6
19.936.000 TL'den fazla olanlar 19.936.000 TL'si için 44.862 TL fazlası için; Binde 10

Kaynak: Resmi Gazete, sayı: 31365; TÜRMOB, 2022 ve TÜRMOB, 2023'den elde verilen bilgiler bir araya getirilmiştir.

DKV, yoğun tepkilere rağmen uygulamaya giren ve iyi bir temele dayandırılmamış bir vergidir. DKV'nin Emlak Vergisi Kanunu'nun bir bölümü olarak yürürlüğe girmesi tepkilere neden olmuştur ve DKV'yi tartışmaya açık hale getirmiştir.

3. Değerli Konut Vergisinin Bütçe Gelirleri Açısından İncelenmesi

Türk vergi sisteminde toplanan vergiler üç başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bunlar gelir vergileri (gelir vergisi, kurumlar vergisi), harcama vergileri (KDV, ÖTV, BSMV vs) ve servet vergileridir (Motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, değerli konut vergisi).

Servet vergileri, bireylerin iktisadi eylemleri yerine sahip oldukları iktisadi varlıklar üzerinden alınan bir vergi türüdür. Eski zamanlarda vergi gelirleri içindeki payı oldukça önemli olan bu vergi, günümüzde vergi gelirleri içindeki payının giderek azalmasıyla eski önemini yitirmiştir. Ancak vergilemede adaletin sağlanması açısından servet vergilerinin toplanması hala büyük önem arz etmektedir (Öz vd., 2014: 88).

DKV; 2020 yılında yürürlüğe girmiş olduğu için, 2021 yılından itibaren elde edilen hasılat incelenmiştir. Toplam vergi gelirleri servet üzerinden alınan vergiler ile birlikte incelendiğinde, daha önce bahsettiğimiz hususları desteklemektedir. Servet üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının oldukça düşük olduğu göze çarpmaktadır. DKV hasılatında artış oranı toplam vergi gelirlerinin artış hızından daha düşük şekilde gerçekleşmiştir. DKV matrahında her sene artış meydana gelmiş ve bu artış DKV gelirlerinde de kendini göstermiştir. DKV'den elde edilen hasılat 2021'den bu yana artış göstermiştir ancak 2021 yılında elde edilecek hasılat beklentisi 350.000.000 iken gerçekleşen hasılat beklentilerin oldukça altında olup 23.000.000 TL gerçekleşmesi DKV'den bekleneni vermediğini göstermektedir. İlerleyen yıllarda beklentiler ile gerçekleşen hasılat arasındaki yanılma payı da giderek azalmıştır ancak 2021 yılındaki gerçekleşme tahmini göstermektedir ki DKV uygulamaya konulurken büyük beklentiler ile yola çıkılmış ancak sonuç isteneni maalesef vermemiştir. Servet üzerinden alınan vergiler içinde DKV ile birlikte Motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi yer almakta olup servet üzerinden alınan vergilerden elde edilen hasılatın büyük çoğunluğu motorlu taşıtlar vergisinden elde edilmektedir (<https://www.sbb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-kanunlari/>).

Tablo 2: 2021-2023 Yılları Arasında Elde Edilen Vergi Hasılatı (Milyon TL)

	2021	2022	2023
Toplam Vergi Geliri	1.164.988	2.353.438	4.500.866
Servet Üzerinden Alınan Toplam Vergi Geliri	21.115	26.553	74.562
Değerli Konut Vergisi Geliri	23	40	75
DKV/TVG (Yüzde)	0.0019	0.0016	0.0016
DKV/TSVG (Yüzde)	0.11	0.15	0.10

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), Aylık Bütçe Bülteni <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-bulteni>.

Türkiye'de vergi gelirleri içindeki en büyük pay dolaylı vergilere aittir. DKV dolaysız ve beyana dayalı bir vergi türüdür. Bu durumda vergiden kaçınma/kaçırma gibi durumların söz konusu olma durumu da elde edilen hasılat açısından dikkat edilmesi gereken bir husus olmaktadır.

4. Değerli Konut Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi

Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne (TBMM) 24 Ekim 2019 sunulan "2/2312 sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde

Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi” ile vergisel alanlarda birtakım değişiklikler yapılmış ve yapılan değişiklikler ile Türkiye sınırları içerisinde yer alan ve emlak vergisine tabii bina vergi değeri 5 milyon TL’yi aşan mesken nitelikli taşınmazlardan “Değerli Konut Vergisi“ alınması kararlaştırılmıştır. Meclise sunulan yasa teklifinde DKV’nin uygulanmasına gerekçe olarak; vergilerin büyüme, kalkınma ve kamu harcamalarının sürdürülebilirliğinin kaynağı olduğu, bu vergilendirmenin mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun bir şekilde gerçekleşmesi gerektiği ifade edilmiştir. Refah düzeyi genel düzeyde olan vatandaşlar için, sahip olunması zor olan yüksek değerli bir veya daha fazla mesken nitelikli taşınmaza sahip olunmasının bir mali gücün ölçütü olduğuna karar verilmiştir ve mali güce göre vergilendirme ilkesi çatısında Emlak Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenleme ile “Değerli Konut Vergisi” alınması kararlaştırılmıştır. Bu yasa teklifi Plan ve Bütçe Komisyonu’nda görüşülmüş ve teklif Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurul gündeminde yerini almıştır (Akarca, 2019).

Anayasa’nın 73. maddesine göre herkes mali gücüne göre vergi vermelidir. Bu madde ile, vergilemede adalet kavramı üzerinde durulmuştur. Devletlerin gelir kaynağının büyük çoğunluğunu oluşturan vergiler birden çok ilkeler ışığında toplanmaktadır. Nitekim burada da; Değerli Konut Vergisi’nin amacının, vergilemede adalet ilkesini sağlamak olduğu ifade edilebilir.

4.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Vergileme ilkeleri, vergileme kuralları ya da vergileme prensipleri isimleriyle de literatürde yer almakta olup sıkça karşımıza çıkmaktadır. Maliye biliminin doğuşuna kadar uzanan vergileme ilkeleriyle ilgili çalışmalar sonucunda vergileme ilkeleri zaman içerisinde değişikliklere uğramıştır. Vergileme ilkeleri; iktisadi, ahlaki ve sosyal açıdan etkin olmayan vergileme türlerini ortadan kaldırarak daha etkili vergilemeyi amaçlamaktadır. (Genç & Yaşar, 2009:34).

Vergilemenin klasik ilkeleri adalet, uygunluk, belirlilik, iktisadilik şeklindedir (Buyrukoğlu & Buzkıran, 2016: 2082). Adam Smith, devletin devamlılığının sağlanabilmesi için her bir bireyin elde ettiği gelir ile orantılı biçimde vergi vermesi gerektiğini savunmuştur. Adolf Wagner ise vergilemede adaletin sağlanması için önce eşitliğin ve genelliğin sağlanması gerektiğini ifade etmiştir. Genellik ile anlatılmak istenen her bir bireyin vergi mükellefi olmasıdır ve istisna ve muafiyetlerin olmamasıdır. Eşitlik ile de mükelleflerin gelirleri ile oranlı bir şekilde vergi vermeleri kastedilmiştir (Güran, 2004:245).

Vergilemede adalet ilkesini yerine getirebilmek için vergileme esnasında mükelleflerin gelir, servet ve harcama düzeylerindeki farklılıklara dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu farklılıklara göre herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Benzer mali güce sahip mükelleflerden eşit vergi alınarak yatay adalet sağlanması, farklı mali güce sahip mükelleflerden farklı vergi alınarak dikey adaletin sağlanması gerekmektedir (Kılıç, 2018: 398).

4.2. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Değerli Konut Vergisine Yönelik Eleştiriler

DKV büyük tepkilere ve eleştirilere maruz kalmıştır. Bu tepkiler sonucunda uygulamaya giriş tarihini ertelenmiştir ve birtakım değişikliklere gidilmiştir ve bu gelişmeler sonucunda mecliste tekrar görüşülen DKV hakkında “7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile birtakım değişiklikler yapılmıştır (Bozan Gözdoğan, 2023: 70).

DKV’ye vergilemede adalet ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle pek çok eleştiri yapılmıştır; DKV; her nevi binadan değil yalnızca ikamet olarak kullanılan mesken niteliğindeki binaları kapsadığı, iki farklı mükellefin aynı değerde binaya sahip olması durumunda binanın kullanım durumuna göre yani mükelleflerin biri mesken olarak kullanırken diğersinin işyeri olarak kullanması sebebiyle vergiden muaf tutulmasının adalet ilkesine zarar verdiği ifade edilmiştir. Yine mükellefin sahip olduğu meskenlerin DKV matrahına ayrı ayrı dahil edilmesi sonucunda vergiden muaf olması ancak bu meskenlerin değeri birleştğinde o şartı sağlayabilmesi adalet ilkesi açısından tartışmalı bir duruma yol açmaktadır (Çivilidağ & Bozdoğan,2023: 35). Birden fazla mesken nitelikli taşınmaza sahip olan ve hiçbirinin değeri 5 Milyon TL’nin üzerinde olmayan, ancak değerleri toplandığında 5 milyon TL’yi aşan mükellef burada vergiden muaf iken değeri 5 milyon TL’yi aşan yalnızca bir adet mesken nitelikli taşınmaza sahip mükellefin vergi ödemesi burada tartışmalara yol açmaktadır.

DKV kapsamında olan meskenlere, mükellefler aynı zamanda emlak vergisi de ödemektedirler. Aynı vergi konusu üzerinden hem yerel yönetimler hem de merkezi idarenin vergi tahsilatı yapması çifte vergileme sorununu oluşturmaktadır. Bu durumda, adalet ilkesi açısından tartışmalı bir durum oluşturmaktadır. (İşler & Tümer, 2020: 275).

Daha önce bahsedildiği üzere, mali güce göre vergi alınması gerekçesi ile mali gücü yüksek olan bireylerden alınarak vergilemede adaletin sağlanmasına katkı sağlayacağı düşünülen değerli konut vergisi, çifte vergileme sorununu ortaya çıkarmaktadır ve DKV

mükellefiyetinde uygulanan muafiyetlerin geniş yer tutması mükellefler üzerinde adaletsiz bir DKV yükü oluşturmaktadır.

5. Anayasa Mahkemesi Kararları (AYM) Açısından Değerli Konut Vergisi

İptal davası (Soyut norm denetimi), belirli kişilerin, mercilerin ya da kamu güçlerinin bir kanunu aleyhine anayasaya aykırı olduğu gerekçesi ile dava açması sonucu, yetkiye sahip mahkeme tarafından anayasaya uygunluk denetimi yapılmasıdır. İptal davası, anayasaya aykırı bulunan normların iptalini sağlayarak hukuk düzenini bu kurallardan arındırmak suretiyle anayasanın üstünlüğünü sağlamayı hedefleyen kamusal bir amaca hizmet etmektedir (Atar, 2000: 161).

Değerli Konut Vergisinin yasalaşması itibariyle Anayasa Mahkemesine (AYM) iki adet iptal davası açılmış bulunmaktadır.

18/05/2023 tarihinde AYM tarafından karar verilen iptal davasında; Emlak Vergisi Kanunu'nun değiştirilen 44 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının anayasaya aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istenmiştir. Bahsi geçen maddede, DKV hesaplanırken vergi matrahının paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette mesken nitelikli taşınmazın toplam değerinin esas alınacağına yer verilmiş olup bunun vergilemede adalet ilkesini zedelediği, mükelleflerin hisseleri oranında sorumlu olması gerektiği gerekçesi ile anayasanın 10 uncu ve 73 üncü maddelerine aykırı olduğu iddia edilmiştir. Ancak 44 üncü maddede yer alan 3 üncü fıkranın yalnızca vergi matrahının hesaplanmasına yönelik bir düzenleme içerdiğini, Emlak Vergisi Kanunu'nun 45 inci maddesinde paylı ve elbirliği mülkiyette mükelleflerin hisseleri oranında sorumlu olacağı düzenlemesinin yer aldığı belirtilerek, AYM tarafından iptal talebi reddedilmiştir.

18/05/2023 tarihinde karar verilen iptal davasında Emlak Vergisi Kanunu'nun 42, 43, 44, 47 ve 48 inci maddelerinin anayasaya aykırılığı gerekçesi ile iptal davası açılmıştır. İptali istenen hükümler şu şekildedir:

- 1)Emlak Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddenin *5 milyon Türk lirası ve ibaresinin 5 milyon Türk lirasının* şeklinde değiştirilmesinin incelenmesi
- 2) Emlak Vergisi Kanunu'nun 43 üncü maddenin birinci cümle birinci fıkrada yer alan *yaptırılan* ibaresi ve dördüncü cümlede yer alan *Bu değer, değerli konut vergisi uygulamasında Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değer olarak kabul edilir* ibaresi incelenmesi

4) Emlak Vergisi Kanunu'nun 47 nci maddenin birinci fıkrasının birinci cümlesinde yer alan *Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı* ibaresi ile beşinci fıkrasının incelenmesi

5) Emlak Vergisi Kanunu'nun 48 inci maddenin incelenmesi, *Tahsil edilen değerli konut vergisi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 2/7/2008 tarihli ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz.*” ibaresi

42 nci madde de 5 milyon Türk lirasının şeklinde kanunda değişiklik yapıldığı için karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiştir. 43 üncü madde de yer alan kural yürürlükten kaldırılması sebebiyle karar verilmesine yer olmadığı kararı verilmiştir. Mükelleflerin; hem Emlak vergisi mükellefi hem DKV mükellefi olarak hem belediyeye hem de vergi dairesine karşı yükümlülüğünün olmasının, uluslararası sözleşmelerle bağdaşmadığı ifade edilebilir. DKV, merkezi hükümet tarafından toplanılmasına karar verilmiş ve merkezi yönetim geliri olarak kabul edilmiştir. Bu durumun mahalli idarelerin mali özerkliğine zarar vermediği ifade edilmiştir. DKV gelirlerinin genel bütçe geliri olarak kaydedilmesine karar verilmesi ile mahalli idarelere verilecek paylara dikkat edilmediği öne sürülmüştür. Belediyelerin emlak vergisi başta olmak üzere başka kalemlerden gelirler elde ettiği ifade edilerek DKV gelirlerinin genel bütçede toplanmasının yerel yönetimlerin özerkliği için bir zarar teşkil etmediği sonucunda iptal talebi reddedilmiştir.

Bu kararlar ışığında; DKV'nin anayasaya aykırılığının söz konusu olmadığını söylemek mümkündür. Bahsi geçen kararlara göre; DKV, vergilemede adalet açısından bir sorun teşkil etmemektedir, paylı mülkiyet ve elbirliği mülkiyette mükellefler hisseleri oranında vergi ödemektedir. Genel bütçe gelirleri içerisinde yer alan ve merkezi hükümet tarafından tahsil edilen DKV'nin yerel yönetimlerin özerkliğini etkilemeyeceği ve çifte vergileme sorunu teşkil etmediğini de ifade etmek mümkündür.

6. Sonuç

5/12/2019 tarihli 7194 sayılı kanunun 30 maddesiyle değerli konut vergisi, Emlak Vergisi Kanunu'na dördüncü kısım olarak eklenmiştir. 2020 yılında uygulanmaya başlanan değerli konut vergisinden 3 yıldır vergi geliri elde edilmektedir. Çalışmanın neticesinde değerli konut vergisi ile ilgili eleştiriler; Emlak vergisi yerel yönetim bütçesinde yer almakta iken genel bütçede yer alacak olan değerli konut vergisinin emlak vergisinin bir bölümü olarak uygulamaya getirilmesi, beklentilerin oldukça altında vergi geliri getirmesi, bütçe payları içinde servet vergilerinin diğer vergi payları içindeki yerine artırıcı bir etkisinin olmaması, bireylerin

yalnızca değeri 5 milyonu aşan mesken nitelikli taşınmazlar üzerinden vergilendirilmesi ancak birden fazla mesken niteliğinde taşınmazı olup değerleri ayrı ayrı iken 5 milyonu geçmemesi ancak toplayınca 5 milyonu aşan değerde mesken nitelikli taşınmazların vergiden muaf olması ve yalnızca mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri 5 milyon Türk lirasının üzerinde olanların DKV kapsamında olması şeklinde tartışmalara yol açmıştır.

Bu eleştiriler ışığında; DKV'nin sağlam temeller üzerine kurulamamış bir vergi olduğunu söylemek mümkündür. AYM kararları neticesinde yerel yönetimler açısından mali özerkliğe zarar verdiği düşüncesi ile anayasa mahkemesine açılan iptal davası ile değerli konut vergisinin, yerel yönetimlerin mali özerkliğine bir müdahalede bulunmadığı ortaya konmuş ve vergi adaleti açısından, bazı kanunların iptali için açılan davalarda, iptal talepleri reddedilmiş ve vergi adaleti açısından sorun yaratacağı düşünülen maddelerde de çalışmada yer verildiği üzere, değişiklikler yapıldığı açıkça ifade edilmiştir. Değerli konut vergisinin Emlak Vergisi Kanunu'ndan ayrı bir kanun ile hayatımızda yer alması, uygulama açısından daha sağlıklı sonuçlar doğuracağı açıktır. AYM kararlarına göre; çifte vergilemenin önüne geçmek için, emlak vergisinin yerel yönetim bütçesi ve DKV'nin de genel bütçede toplanması öne sürülse de, aynı konu üzerinden iki farklı vergi alınması yine de bir çifte vergileme sorunudur. Emlak vergisi ödenen mesken niteliğindeki taşınmazlar değerli konut vergisinden, değerli konut vergisi kapsamındaki mesken niteliğindeki taşınmazlar ise emlak vergisinden muaf olmalıdır. Elde edilen vergi gelirini arttırmak açısından muafiyet yelpazesi daraltılmalı ve taşınmazların değerleri ayrı ayrı değil toplam değerleri üzerinden bir vergilendirmelidir.

Kaynakça

- Akarca, A. (2019). Değerli Konut Vergisi, TÜRMÖB, <https://www.turmob.org.tr/BasinOdasi/BasinArsiv/Detay/abb5e6d9-abb6-48cb-8041-f855a59cd79c/degerli-konut-vergisi%20%20%20%20akarca%202019>, (Erişim 22.01.2024).
- Atar, S. (2000). "Anayasa Mahkemesinde İptal Davası Açma Usulü", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Milenyum Armağanı, 8(1-2), 161.
- Buyrukoğlu, S. & Buzkıran, D. (2016). "Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi", İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5(7), 2082.
- Çivilidağ, E. & Bozdoğan, D. (2023). "Emlak Vergisinin Bir Tamamlayıcısı Olarak Değerli Konut Vergisi" Journal of Academic Opinion Araştırma Makalesi, 3(1), 35.
- Demir, İ. C. (2017). "Kamu Maliyesi", Limit Yayınları, Afyonkarahisar.
- Emlak Vergisi Kanunu (1970), Kanun No: 1319.

- Genç, Y. & Yaşar, R. (2009). “ Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi”, Vergi Dünyası, (338), 34.
- Gözen Bozdoğan, K. (2023). “Değerli Konut Vergisinde Yer Alan Eksiklikler ve Çözüm Önerileri”, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, Yaz Sayısı, 70.
- Güran, M. C. (2004). “Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması”, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22(2), 245.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB), Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri, Aylık Bütçe Bülteni, <https://www.hmb.gov.tr/bumko-aylik-butce-bulteni>, (Erişim: 20.03.2024).
- İşler, İ. & Tümer, Ö. (2020). “Vergi Gelirleri Perspektifinden Değerli Konut Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, Vergi Raporu Araştırma Makalesi, 275.
- Kılıç, Ö. (2018). “Türkiye’de Vergi Adaleti”, Akademik Bakış Dergisi, (66), 398.
- Öz, E., Kutbay, H. & Buzkıran, D. (2014). “Türk Servet Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, Gümrük ve Ticaret Dergisi, (4), 88.
- SBB, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunları, Genel Bütçeli Kamu İdarelerinin 2021 yılı Gelirleri ile 2022-2023 Dönemi Gelir Tahminleri, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2021/01/3a-Genel-Butceli-Kamu-idarelerinin-2021-Yili-Gelirleri-ile-2022-2023-Donemi-Gelir-Tahminleri.pdf>, (Erişim: 26.01.2024).
- T.C. AYM Kararı, Esas No: 202/11, Karar No:2023/98<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/98?EsasNo=2020%2F11>, (Erişim: 28.01.2024).
- T.C. AYM Kararı, Esas No: 2020/42, Karar No: 2023/99<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2023/99?EsasNo=2020%2F42>, (Erişim: 28.01.2024).
- T.C. AYM, Norm Denetimi, <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mahkeme/gorev-ve-yetkileri/norm-denetimi/>, (Erişim: 21.01.2024).
- T.C. Resmi Gazete. Yayımlı: 15.01.2021, Sayı:31365, Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/01/20210115-2.htm>, (Erişim: 25.01.2024).
- T.C. Resmi Gazete. Yayımlı: 30.12.2023, Sayı:32415 (2. Mükerrer) n Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No:84), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231230M2-9.pdf>, (Erişim: 20.01.2024).
- TÜRMOB, 2022 Yılında Değerli Konut Vergisi Uygulaması, <https://www.turmog.org.tr/arsiv/mbs/pratikBilgiler/DegerliKonut-2022-ok.pdf>, (Erişim: 20.01.2024).
- TÜRMOB, 2023 Yılında Değerli Konut Vergisi Uygulaması, <https://www.turmog.org.tr/ekutuphane/Read/64728560-fbfc-4c6d-8bfc->

[8b5679477a33#:~:text=1.%202022%20y%C4%B1%C4%B1%20bina%20vergi,ta%C5%9F%C4%B1nmazlar%20de%C4%9Ferli%20konut%20vergisine%20tabidir.](#)
(Erişim: 20.01.2024).

Extended Summary

Taxes constitute the most important income sources of states. In the Turkish tax system, taxes are divided into three groups: Expenditure Taxes (MTV, SCT, VAT), Income Taxes (income tax and corporate tax) and Wealth Taxes. The scope of wealth taxes includes motor vehicle tax, inheritance and transfer taxes, and valuable residence tax, which is a new tax type, is also included in this scope. By definition, wealth taxes are a type of tax levied on the economic assets that individuals own rather than their economic activities. This tax, whose share in tax revenues was quite important in the past, has lost its former importance as its share in tax revenues has gradually decreased today. However, collecting wealth taxes is still of great importance today in order to ensure justice in taxation. Valuable Housing Tax was added to the property tax law as the Fourth Part after Article 41, according to Article 30 of Law No. 7194 on 5/12/2019. Valuable Housing Tax started to be implemented in 2020, but the liability starts in 2021. In the Turkish tax system, the subject of the tax is the economic value on which the tax is collected. Economic value here can be consumption, income, wealth, a legal transaction or a physical asset. This economic value constitutes the source of the tax. According to the Turkish tax system, the taxpayer is the real person, legal entity or non-legal entity who is liable for tax in accordance with the tax laws. A person or group who owes a tax debt. The person who is responsible to the tax office for the payment of taxes is the tax responsible. Tax exemption is explained as the exclusion of individuals or groups that need to be taxed from tax liability by tax laws. According to the Turkish tax system, the tax base is the value or amount on which the tax is calculated. The main subject of this study is valuable housing tax. The place of the valuable residence tax, which started to be implemented in 2020, in the Turkish tax system, its contribution to the budget and the aspects on which it was criticized were examined in this study. In the study, the contribution of the valuable housing tax, which started to be implemented, to the Turkish tax system was revealed by conducting a literature review. According to the Turkish tax system, the subject of valuable residence tax is those with a building tax value of over 5 million Turkish liras among residential properties located within the borders of Turkey. The taxpayers of the valuable residence tax are the owners or usufruct owners, if any, of residential real estate. When the value of the residential real estate exceeds the limit specified in the real estate tax law, the taxpayer must declare the valuable property tax return to the tax office in the area where the residential real estate is located by the end of the 20th day of February of the following year. The payment period for the valuable property tax is in two installments and is until the end of February and August. Valuable house tax, which is implemented in the Turkish tax system by adding it to an existing law instead of a separate law, has also been criticized on this issue. It is expected that the implementation of the valuable residence tax with its own law will eliminate the confusion in terms of legislation. The contribution of tax revenues from the valuable housing tax to the budget is quite low. Wealth taxes did not contribute to increasing their share in tax revenues. The highest share among wealth taxes belongs to motor vehicles tax. The fact that property tax is also collected on the residences that are the subject of the valuable residence tax has caused controversy and the issue has been brought to the constitutional court. It was claimed that the valuable house tax damaged the autonomy of local governments, but the constitutional court stated that the income from the valuable house tax was collected in the general budget and the property tax was collected in the budget of local governments, and said that there was no double taxation problem and the autonomy of local governments was not harmed. The justification for implementing the valuable house tax was stated that in order to ensure the principle of justice in taxation, owning a house worth more than 5 million is an indicator of financial strength and that it should be taxed separately. However, the valuable house tax has been highly criticized in terms of the principle of justice in taxation, and the collection of both valuable house tax and property tax on the same subject, the wide range of exemptions in the valuable house tax, and the taxation of houses on their individual values rather than their total value have created controversial situations in terms of the principle of justice. As a result, valuable housing tax is a type of tax that has not met expectations, has no solid foundations and is insufficient to ensure justice in taxation.