



TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASINDAN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

İbrahim ORGAN¹
Taha Emre ÇİFTÇİ²

Özet

Yerel İdarelerin en önemli gelirleri arasında yer alan emlak vergisinin konusunu taşınmazlar oluşturmaktadır. Türkiye'de emlak vergisinin, tarh, tahakkuk ve tahsili 1985 yılında sonra belediyelere devredilmesiyle, bu vergi yerel nitelikli bir vergi halini almıştır. Türkiye'de emlak vergisi uygulamasına ilişkin olarak birçok sorun mevcuttur. Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de uygulanan emlak vergisinde yaşanan sorunları öne çıkarmak ve bu sorunlara çözüm önerileri getirmektir.

Anahtar Kelimeler: Emlak Vergisi, Değer Tespiti, Vergi Gayreti.
Jel Sınıflaması: H24.

THE SOLUTION PROPOSAL AND THE PROBLEMS THAT OCCURS IN TURKEY REAL ESTATE PRACTICE

Abstract

The subject of real estate tax among the most important revenue of the local authorities is immovables. In Turkey, the real estate tax has become a local characterized tax by means of its' imposition, accrument and collection transferred to municipalities in 1985. There are too many problems in the implementation of the real estate tax in Turkey. The purpose of this study is to put forward problems real estate tax practices in Turkey and propose solutions these problems.

Keywords: Real Estate Tax, Valiation, Tax Effort.
Jel Classification: H24.

¹ Prof. Dr., Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, iorgan@pau.edu.tr.
² Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, tahaemreciftci@gmail.com.

GİRİŞ

Devletler, belirli toprak parçası alanı içerisinde egemenlikleri olan ve topluluklarının ortak nitelikteki hizmetlerini karşılamak için kurulmuş olan tüzel kişiliklerdir. Devletler bu kamusal ihtiyaçları karşılayabilmek için belirli kaynaklara ihtiyaç duymakta ve bu amaçla, egemenlik gücünden aldıkları vergilendirme yetkilerini kullanarak, gerçek ve tüzel kişilere vergi ve benzeri mali sorumluluklar yüklemektedirler.

Devletlerin vergilendirme yetkilerine dayanarak, gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve zora dayalı alınan vergiler, devletlerin kamu hizmetlerinin finansmanında en önemli gelir kaynaklarından biridir. Devletler vergilerden sağladıkları mali kaynakları, kamu harcamasına dönüştürerek bir ekonomik değer ortaya çıkarmaktadır. Devletler, vergileri kullanarak ekonomik faaliyetler gerçekleştirmekte, ayrıca kaynak ve gelir dağılımını etkileyebilmektedir.

Vergiler ekonomik kaynağına göre; gelir, harcama ve servet vergileri olarak sınıflandırılır. Bu sınıflandırma, vergilerin gelirden mi, giderden mi, yoksa servetten mi alındıklarını belirlemek için yapılır. Bu ayırım içerisinde yer alan ve çalışma açısından önem teşkil eden emlak vergisi ise, mülkiyet üzerinden alınan bir servet vergisidir.

Servet ödeme gücünün bir göstergesidir. Bu bağlamda malvarlığı unsurlarından biri olan taşınmazlar, servet vergisi kapsamına dâhil olmuşlardır. Taşınmazlar, servet üzerinden alınan vergilerden biri olan emlak vergisinin de konusunu oluşturmaktadır.

Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların ekonomik değerleri üzerinden alınır. Ayrıca emlak vergisi, özel nitelikli, dolaysız ve objektif bir servet vergisi olmakla birlikte, geçmişi bakımından oldukça eski ve uygulama alanı geniş olan bir vergidir.

Türkiye’de uygulanan emlak vergisi, yerel nitelikli bir vergi özelliği taşımaktadır. Türkiye’de emlak vergisi tarhi ve tahsilâtı 1986 yılından beri belediyeler tarafından yürütülmektedir.

Türkiye’de emlak vergisinin uygulanması sürecinde birçok sorun ortaya çıkmıştır. Bu sorunlarda en önemlilerinden biri verginin matrahı ile ilgilidir. Emlak vergisinin matrahı taşınmazların vergi değerleridir. Vergi değerini belirleyebilmek için arsa ve arazinin metrekare değeri ve/veya binaların normal inşaat maliyet bedellerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Arsa ve arazi metrekare değerleri, belediyeler tarafından oluşturulan takdir komisyonları tarafından belirlenmektedir. Binaların ise normal inşaat maliyet bedelleri, Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’na tespit edilmektedir. Bu değerlerin tespitinin, piyasa değerlerinden farklılık göstermesinin temelinde birçok sorunun da varlığı bilinmektedir. Bu sorunlardan bazıları; değerlendirme sürecinde uzman kişilerden yararlanılmaması, bina inşaat maliyet bedellerinin tespitine ilişkin sorunlar, taşınmaz değerlerinin dört yılda bir güncellenmesi, yeniden değerlendirme oranlarının taşınmazların gerçek piyasa değer artışlarını yansıtamaması gibi nedenler gösterilebilir. Ayrıca, emlak vergisinin oranlarının vergiye konu olan taşınmazların, niteliğini, konumlarını, bölgelerin gelişmişlik yapılarını, kamusal hizmetlerden yararlanma derecelerini kavramaktan uzak olması, vergi muafiyet ve istisna kapsamının oldukça geniş olması, emlak vergisi gelirlerinin düşük olması gibi birçok sorun alanı da tespit edilmiştir.

I.GENEL OLARAK EMLAK VERGİSİ

Emlak vergisi tarihin en eski vergilerinden birisidir. Bu verginin konusu, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve arazilerden alınan bir servet vergisidir. Mükellefi ise bina ve arazinin maliki, intifa hakkı sahibi veya tasarruf sahibidir. Başka bir ifadeyle, emlak vergisinin

mükellefi, öncelikle bina ve arazinin sahibidir. Emlak vergisinin matrahı ise, ülkelere göre değişmekle birlikte, genellikle bina ve arazinin değeridir (Turhan, 1998: 183).

Emlak vergisi, ülkelerde genel olarak yerel yönetimler tarafından tahsil edilen ve yerel idarelerin finansal ihtiyaçlarının karşılanması için alınan vergidir. Ülke sınırları içerisindeki gayrimenkul unsurların, vergilendirme yetkisinin sonucunda vergilendirilmektedir. Bina, arazi ve arsaların değer veya iratlardan alınan vergi, merkezi ya da yerel yönetimler tarafından yürütülmekte veya merkezi yönetim, gelirin bir kısmını yerel yönetimlere dağıtabilmektedir.

II. EMLAK VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

Emlak vergisi, sabit varlıklar üzerinden alınan, objektif, yerel, gayri safi ve mülklik ilkesine bağlı olan bir vergidir. Bu verginin özellikleri aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

II.I. Emlak Vergisinin Objektif Bir Vergi Oluşu

Vergiler, subjektif ve objektif vergiler olarak sınıflandırılabilir. Objektif vergiler, mükellefin kişisel durumlarını dikkate almaksızın, doğrudan doğruya iktisadi unsurdan alınmaktadır. Emlak vergisi de objektif vergiler arasında yer almaktadır. Objektif nitelikli bir vergi olan emlak vergisinde, bazı kişisel durumlar dikkate alınarak, sınırlı bir ölçüde de olsa vergiye subjektif bir nitelik kazandırılmaktadır (Kaplan, 2012: 1).

Bazı vergiler kişilerin ödeme gücüne göre ayarlandığı ve ekonomik kaynakların tamamı üzerinden alındığı halde, objektif vergilerde verginin konusu “ayın” olarak bilinmekte ve yükümlünün, kişisel ve ailevi özellikleri yani subjektif unsurları dikkate alınmamaktadır. Buna göre gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi subjektif vergilere örnektir. Buna karşılık taşınmaz sahiplerinin kişisel durumları dikkate almaksızın vergilendiren bina ve arazi vergileri, birer objektif vergidir (Turhan, 1998: 93).

Emlak vergisine objektif nitelik kazandıran belli başlı özellikler vardır. Bunlar (Edizdoğan-Çelikkaya, 2010: 296):

- Emlakın bulunduğu yer verginin matrahı ve oranı bakımından önem teşkil eder (şehirde ve kırsal alanda farklı oran uygulaması gibi).
- Verginin tahsili için önemli olan unsur emlakın kendisidir.
- Emlaklar isimlere göre değil, parsellere göre tanımlanır ve listelenir.
- Vergiye esas yükümlü olan kişi emlakın sahibidir. Eğer emlakta yararlandırma söz konusu ise yükümlü emlak üzerinde tasarrufta bulunan kişidir.
- Emlak vergisi genel olarak artan oranlı olmaktan çok nisbi bir vergidir.

Emlak vergisinin objektif bir vergi olması sebebi ile benzer durumdaki tüm taşınmazların aynı oranda vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Uygulanmakta olan genel durum, mükellefe göre değişmeyen tek oranlı tarifedir (Hacıköylü, 2009: 16).

II.II. Mahalli Bir Vergi Olması

Emlak vergisi, taşınmaz sahiplerinden ve bu taşınmazların değerlerine göre alınan, yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynakları arasında yer alan yerel nitelikli bir vergidir.

Bireyler ile yerel idareler arasında ortaya çıkan fayda ve maliyet ilişkisi, bireylerin bu tür vergilere karşılık yerel hizmetlerden faydalanma derecesini dikkate almalarını gerekli kılmıştır. Bu tür bir ilişki, hem yerel idarelere hem de mükelleflere fayda sağlayacaktır. Bu bağlamda, yerel idarelerin sunduğu hizmetler ile birlikte taşınmazların değerlerinde artış ortaya çıkacak ve bunun sonucunda ise, vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir. Bireyler ise, sunulan hizmetler

karşısında ödediği vergilerin karşılığını; kontrol ve denetim olarak görebilecektir. Böylece bireylerin, vergiye gönüllü uyumunun sağlanması olağan hale gelebilecektir (Slack, 2011: 2).

Çoğu ülkelerde bina, arsa ve arazi üzerinde alınan emlak vergisi yerel yönetimlerin finansmanlarını karşılamak amacıyla kullanılır. Emlak vergisi, yerel idareler açısından daha etkin bir vergi olarak görülebilmektedir. Buna gerekçe olarak ise, yerel idarenin vereceği hizmetlere karşılık mükelleflerden sağlayacağı vergi gelirleri olacaktır. Ayrıca, mükellefe daha yakın bir idare, kayıp ve kaçakları önleme anlamında bir avantaj söz konusudur. Yine sabit varlıkların kontrolü ve denetimi diğer gelir kaynaklarına göre daha kolaydır. Bu sebepler, emlak vergisinin yerel bir vergi olması gerekliliğini ortaya koyabilir. Ayrıca ülkeler, bina ve arazi vergilerinin verimi ve hasılatının son yarım yüzyıllık dönemde düşmesi ile birlikte verim ve hasılat bakımından yeni vergi alanlarının keşfedilmesi, emlak vergisinin yerel idarelere bırakılabilmesini bir gerekçe olarak görmüşlerdir (Akdoğan, 2007: 260).

Emlakların sabit bir taşınmaz varlık olması, vergi tespitini kolaylaştıran bir sebeptir. Bu açıdan, yerel bölge sınırları içerisindeki taşınmazlar, yerel idareler tarafından tespitinin daha kolay yapılabilmesi, yerel idarelerin vergi gelirleri açısından daha etkin olacağı anlamı taşıyabilmektedir. Yani emlak vergisi, yerel idareler için daha uygun gelir kaynakları olarak görülebilmektedir. Ayrıca yerel idareler tarafından yapılan hizmetler, alınan emlak vergisinin karşılığı olarak görülebilmektedir. Örneğin ABD’de alınan emlak vergisi fayda vergisi olarak görülmektedir. Alınan vergi ile verilen yerel hizmetlerin yaklaşık olarak faydaları birbirini karşılayabilmektedir (Bird-Slack, 2002: 1).

Trükiye’de 1936 yılında bina, arazi ve arsaların buhran vergileri 2871 Sayılı Kanun ile il özel idarelerine devredilmiştir. Daha sonraki yıllarda emlak vergisi kanunu ile verginin tarh ve tahsili maliye bakanlığına bırakılmış ve hâsılatından mahalli idarelere pay verilmesi kabul edilmiştir. 1985 yılına kadar genel bütçe gelirleri arasında yer alan emlak vergisi 3239 Sayılı Kanunla bu verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri 01.01.1986 tarihinden itibaren yerel yönetimlere bırakılmıştır.

II.III. Gayri Safi Bir Vergi Olması

Hasılat, gayri safi tutardır. Bundan masraflar düşüldüğünde ise kalan tutar safi olmaktadır. Aynı şekilde servette çoğu zaman gayri safi toplamdır. Bundan borçlar, masraflar ve amortisman gibi çeşitli meblağların çıkarılması ile geriye kalan tutar safi serveti vermektedir. Taşınmaza karşılık borçların vergi matrahından düşülememesi emlak vergisinin gayri safi bir vergi olduğunu göstermektedir.

Emlak vergisinin gayri safi bir vergi oluşu adalet yönünden eksiklik ortaya çıkarabilmektedir. Bunun içindir ki, bir gayrimenkulü borçlu alan bir kişi ile borçsuz alan kişi arasında vergi yükü farkı meydana gelecektir. Dolayısıyla bu özellikte bir vergi, servetinin büyük bir kısmını gayrimenkul olarak kullanan ve geliri düşük olan şahıslar üzerinde daha fazla kalma özelliği anlamı taşımaktadır. Bu durum sosyal adalet yönünden olumsuz olarak görülebilmektedir (Edizdoğan-Çelikkaya, 2010: 297).

II.IV. Mülklik İlkesinin Uygulanması

Mülklik ilkesi, kanunların ülke sınırlarında, yerli ve yabancı herkese uygulanmasıdır. Vergilendirmede mülklik ilkesi, egemenlik gücüne dayanarak ülke sınırları içerisinde alınan, vergi kanunlarının uygulamasında geçerli olan ilkedir. Yani kişi, yerli veya yabancı olsun, hangi ülke sınırlarının içerisinde vergiyi doğuran olayı gerçekleştirdiyse, o ülkenin kanunlarına göre vergilendirilir. Ayrıca mülklik ilkesi daha çok, gayrimenkul üzerinden alınan vergilerde, gayri şahsi nitelikli tüketim vergileri ile harç ve resimlerde geçerlidir (Şenyüz-Yüce-Gerçek, 2013:43).

Emlak vergisi de gayrimenkuller üzerinden alınan vergiler kapsamına girmektedir. Ülkelerin kendi sınırları içerisindeki taşınmazların vergilendirilmesi emlak vergisinin konusunu

oluşturmaktadır. Yani emlak vergisi mükellefi, yerli veya yabancı kişiler olsun, hangi ülke sınırları içerisinde taşınmaz sahipliği veya tasarrufu söz konusu ise, o ülke tarafından vergilendirilmektedir. Türkiye’de Emlak Vergisi Kanunu (EVK) 1. maddesinde bina vergisinin konusu kapsamında, ülke sınırlarından bahsedilmektedir. Yine EVK’da araziler için verginin konusunu, Türkiye sınırları içerisinde bulunan araziler şeklinde açıklanmıştır. Buradan sonuçla, emlak vergisinde, taşınmazın bulunduğu vergilendirme yetkisine sahip ülke tarafından vergileme yapıldığı görülmektedir.

III. TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİ MEVZUATINDA YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Emlak vergisi, Türk vergi sisteminde servet vergileri arasında yer alan, en eski ve en yaygın vergi türlerinden biridir. 1985 yılından sonra tarh ve tahsilat işlemleri, merkezi hükümet tarafından yerel idarelere devredilmiştir. Yerel idarelere devredilen emlak vergisi, birçok sorunu da beraberinde getirmiştir.

Yürürlükteki hükümlere göre, emlak vergisinin mevzuattan kaynaklanan sorunları olmakla birlikte, diğer bir sorun ise emlak vergisine matrah olacak taşınmazların değerlendirilmesi kısmından ortaya çıkmaktadır.

III.I. Emlak Vergisine İlişkin Takdir Komisyon Üyeleri

Emlak vergisi matrahı taşınmazların vergi değerleridir. Arazi ve arsaların vergi değerinin belirlenmesi için, takdir komisyonları tarafından arsa ve arazilerin metrekaresi değerlendirilmektedir. Ayrıca bina vergisinin matrahına arsa payı da eklenmektedir.

Takdir komisyonları tarafından, emlak vergisinde matrah için tespit edilen değerler, mükelleflerin emlak vergisi tutarını doğrudan etkilemektedir. Takdir komisyon üyelerinin taşınmaz değerlerini eksik veya fazla hesaplaması vergilendirmede adaletsizliğe neden olabilmektedir. Mesela, belediye gelirlerini artırabilmek amacıyla taşınmaz değerlerinin yüksek tutulması, aynı nitelikte ve değerdeki taşınmazlara göre yüksek vergi tutarının oluşmasına sebep olabilmektedir. Böyle bir hatalı değerlendirme vergilemede adaletsizliği ortaya çıkarabilmektedir. Diğer taraftan, belediyeler oy kayıplarını önlemek adına taşınmaz değerlerinin düşük hesaplanabilmesi ve böylece diğer belediye sınırlarında bulunan aynı değerdeki taşınmazlardan daha yüksek tutarda vergi alınması, emlak vergisi mükellefleri açısından yine bir vergi adaletsizliğini oluşturabilmektedir. Taşınmazların vergi değerlerinin gerçek değerinden düşük ya da fazla olarak belirlenmesi, mükelleflerin vergiye olan direncini artırabilmektedir. Bu durum ise, bir sorun olarak görülebilmektedir.

Türkiye’de mevcut olan yasalara göre, takdir komisyonları üyelerinin her biri, kendi alanlarında görev yapan kişilerden oluşmaktadır. Ancak taşınmazların değerlendirilmesi ayrı bir uzmanlık alanı olması ve bu alanda uzmanlaşma için belirli eğitimin ve tecrübenin gerekli olduğu bilinmektedir.

Gelişmiş ülkeler tarafından uygulanan taşınmaz değerlendirilmesinde, uluslararası standartlara uygun bir süreç izlenmektedir. Taşınmaz değerlendirilmesini yapacak olan kişi ve kuruluşların bu süreci bir meslek olarak algılaması ve bu mesleğe ilişkin kuralların konması, bu uygulamanın etkinliğinin artırılmasında önemli rol oynadığı kuşkusuzdur (Hacıköylü, 2009: 138).

Gelişmiş ülkelerde, taşınmazlara dayalı sermaye piyasası araçlarının öz kaynağını oluşturan taşınmazlar için, gayrimenkul değerlendirme şirketleri ve değerlendirme uzmanlarının önemi oldukça fazladır. Genellikle gelişmiş ülke uygulamalarında, taşınmaz değerlendirme hizmetlerinin yetkili ve bağımsız değerlendirme uzmanları veya değerlendirme şirketleri tarafından yürütüldüğü görülmektedir (Hacıköylü, 2009: 140).

Örneğin, emlak vergisi gelirleri açısından en fazla milli gelir payına sahip Birleşik Krallıkta, emlak vergisi için taşınmaz değerlendirme çalışmalarını yapmak için, Kamu Değerleme Kurumu oluşturulmuştur. Bu kurumda faaliyet gösterecek olan uzmanlar, sertifika sahibi olmak ve bu kuruluşun düzenlediği değerlendirme kurallarına uymak zorundadır (Köktürk- Köktürk, 2011: 1106).

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Türkiye’de uygulanan emlak vergisinde taşınmazların değerlemesi için takdir komisyon kararlarında objektiflik sağlanması önem teşkil etmektedir. Takdir komisyon üyeleri tarafından uygulanan taşınmazların değerlemesinde, tüm ülkede bir standardın oluşturulması gereklidir. Bu standardın oluşturulabilmesi için, takdir komisyon üyelerinin, taşınmaz değerlendirme konusunda yetkili kuruluşlar tarafından, eğitim seminerleri düzenlenerek, uygulamada birlik sağlanması mümkün hale getirilebilir. Böylece, takdir komisyon üyelerinin bilgi seviyelerinin arttırılmasına yardımcı olmakla birlikte, ayrıca taşınmazların değerlendirilmesi için yapılan uygulamalarda birlik sağlanarak objektif değerlendirme kararlarına uygunluk sağlanabilir.

III.II. Arsa ve Binaların Vergi Değerine Esas Alınacak Olan Cadde veya Sokak Hususu

Arsa birim değerlerinin cadde ve sokak bazında ele alınmasıyla, bu bölgelerdeki mevki rantı çok iyi kavranmamıştır. Hâlbuki aynı cadde üzerinde iki komşu parsel arasında bile değer farklılıkları ortaya çıkabilmektedir. Tespit edilen bu değerler ise gerçek değeri yansıtmayabilir (Çelik-Aşık, 2011: 2).

Arsalar için vergi değeri hesaplanırken takdir komisyonunun cadde ve sokak bakımından belirlediği asgari değer esas alınmaktadır. Aynı şekilde bina vergi değerinde tespit esas alınacak arsa değeri için de cadde ve sokak bakımından belirlenen değer esas alınacaktır. Hesaplamaya esas olacak cadde ve sokağın hangisi olacağının da tespiti önem arz etmektedir. Ayrıca, arsa için belirlenen değer bina vergisini de etkilemektedir. Mevcut sistemde, değerlendirme cadde veya bölge esasına göre yapılmakta, o caddede yer alan arsa ve araziler ile binalar aynı vergi değerine muhatap olmaktadır. Oysa gerçekte aynı cadde üzerinde bile arsanın ya da binanın konumuna göre çok büyük değer farklılıkları bulunabilmektedir.

Aynı cadde üzerindeki iki farklı cephe, iki belediye sınırları içerisine denk gelebilmektedir. Yani aynı cadde üzerindeki iki taşınmazın emlak vergisi değerleri de farklı olabilmektedir. Örneğin, Ankara Ahlatlıbel'deki Öysekent'te, İncek Bulvarı'nın Çankaya Belediyesi'ne ait cephesinde arsa metrekare değerleri yüzde 1.262 oranında artırılmıştı. Bulvarın Gölbaşı Belediyesi'ne ait cephesinde, yani yolun karşısında arsa metrekare değerleri ise, % 1.1 oranında bir artış olmuştur. Bu iki artış sonucunda, aynı bulvar üzerindeki, aynı niteliklere sahip 100 metrekare eve sahip olan iki mükellefin arasında oluşan vergi farkı yaklaşık dokuz kat olarak görülmektedir (Kıvanç, 2014: 1).

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Arsa birim değerlerinin cadde ve sokak bazında ele alınmasıyla, bu bölgelerdeki mevki rantının çok iyi kavranması, aynı cadde ve sokak üzerindeki taşınmazların değer farklılıklarının ortaya çıkarılarak, vergi değerleri gerçek değerlerine göre tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca değerlendirme sisteminde bir standardın sağlanması, hem emlak vergisinde etkinliği hem de mükelleflerin vergilendirmeye olan güvenini arttıracaktır.

III.III. Taşınmazların Değerlemesi İçin Mevzuat Bütünlüğü Olmaması

Taşınmaz değerlemesini düzenleyen birçok yasa, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge yayımlanmıştır. Yasal düzenlemeler incelendiğinde sektörün geneli için, çerçeve bir yasal alt yapı eksikliği göze çarpmaktadır. Bu durum gerek kamu, gerekse özel sektörün ihtiyaç duyduğu değerlemelerin yapılmasında uygulama farklılığına ve değerlemeyi talep eden kuruma göre farklı sonuçlara ulaşılmasına sebep olmaktadır (Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi, 2011: 15). Buna göre, taşınmaz değerlendirme sistemimizde, yaşanan sorunların başında, gerek kamu sektörü gerekse de özel sektör tarafından kullanılabilen tek bir mevzuatın olmaması olarak

görülebilmektedir. Yani değerlendirme süreci farklı alanlarda farklı uygulama sonuçları ortaya çıkarabilmektedir.

Türkiye’de mevcut yasal düzenlemelerde değer gibi nitel unsurlar yerine miktar ve büyüklük gibi nicel unsurlar ele alınmıştır. Taşınmaz değerlendirme uygulamalarında bütünlük sağlanamamasının en temel nedenlerinden biri budur. Özellikle yasal değerlendirme işleri olarak da tanımlanan kamulaştırma, özelleştirme, vergi, icra-iflas, imar ve toplulaştırma gibi alanlarda yapılmış olan düzenleme ve uygulamalarda farklı yöntemler ve ilkelerin yürürlüğe konulduğu görülmektedir (Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi, 2011: 10).

Mesela, Denizli ili, Akkonak mahallesinde bir konutun, belediyeler tarafından belirlenen değeri ile aynı taşınmazı ipotek altına alacak banka tarafından belirlenen değer oldukça farklılık arz etmektedir. Bu konutun 2011 yılı içerisinde banka tarafından, değerlendirme eksperleri ile belirlenen değeri 86.500 TL’dir. Ancak belediyeler tarafından, 2014 yılı itibariyle belirlenen taşınmaz değeri 70.000 TL’dir. Yani aradan üç yıl geçmesine rağmen, taşınmazın değeri, bankanın tespit ettiği değerinin altında kalmıştır. Buradan şöyle bir sonuca ulaşmamız mümkün olabilir: İki farklı kurum tarafından belirlenen değer farkı, belediye vergi gelirlerine zarar vermekte ve taşınmaz değer uygulamasında bir standart sağlanmazsa aynı sorunların devam etmesine neden olabilecektir.

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Taşınmaz değerlendirme hususunda, var olacak sistem ve kuralları içerisinde barındıracak bir kurumun varlığı ve tek bir mevzuata göre işlem yapması, farklı uygulama sonuçlarını ortadan kaldıracaktır.
- Türkiye’de taşınmazların miktar, büyüklük gibi nicel unsurların yanı sıra nitel unsurların da değerlendirme uygulamasında dikkate alınması gerekliliği önemlidir. Bu gibi eksiklikler göz önünde bulundurularak, taşınmaz değerlendirme hususunda, kamulaştırma, özelleştirme, vergi vb. alanları için kullanılabilen yeni bir çerçeve yasa oluşturulması, bu hususta etkinlik sağlanabileceği söylenebilir. Ayrıca, taşınmaz değerlemesine ilişkin olarak mevzuat bütünlüğünün sağlanması kamu ve özel sektör açısından uygulama farklılıklarının ortadan kalkmasına katkı sağlayabilir.

III.IV. Veri Toplamada Yaşanan Sorunlar

Emlak vergisine matrah olan vergi değerinin belirlenmesinde, taşınmaz değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Belediyeler ise bu taşınmazlar için değer tespiti ile ilgili olarak birçok farklı kurum ve kuruluş ile bağlantı kurarak veri toplaması gerekebilmektedir. Belediyelerin, bu bilgi ve belge teminini sağlıklı bir şekilde sağlanamaması bir sorun olarak görülebilmektedir.

Belediyeler taşınmazları değerlemek için, birçok farklı kurumlardan bilgi ve belge temin edebilmektedir. Ayrıca, belediyeler taşınmazların değer tespiti için, plan ve proje bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Belediyelerin bu verileri elde edebilmek için karşılaştığı temel sorunlar olarak; bilgi ve belge temini açısından yapılan işlemlerde bir standardın olmaması ve arşiv düzen sisteminin sağlanamaması şeklinde özetlenebilir (Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi, 2011: 16).

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Gayrimenkul ve mülkiyet hakkının belirleyicisi ve uygulayıcısı olabilecek kurumların, taşınmaz değerlendirme konusunda belediyelerle uyumlaştırılması ve bilgi, belge paylaşımlarının daha kolaylaştırılması hem takdir komisyonlarının işlerini daha kolaylaştıracak hem de işlem maliyetlerini azaltabilecektir. Böyle bir durumun varlığı, hem mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu sağlayabilir hem de mükellef ile idare arasında oluşabilecek uyuşmazlıkları en aza indirebilecektir. Türkiye’de mevcut durumda takdir komisyonlarına karşı olan güvensizlik, uyuşmazlıkların artmasına neden olabilmektedir. Bu durum değer tespit maliyetleri ile birlikte yargı maliyetlerini de arttırabilmektedir.

III.V. Tapu ve Kadastro Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar

Toplumsal, kültürel ve ekonomik gelişmenin yerine getirilmesinde önemli işlevi olan kadastro uygulamaları, mülkiyet hakkının anayasal güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Ayrıca taşınmaz hakkındaki çeşitli bilgilerin korunmasına da katkıda bulunmaktadır.

Türkiye’de uygulanan kadastro sisteminin ağırlıklı olarak hukuki kadastro olduğu yani mülkiyet güvencesi sağladığı söylenebilir. Dünyada ise özellikle gelişmiş ülkelerde kadastro sistemi sadece hukuki boyutuyla değil aynı zamanda mali ve teknik boyutuyla da önem kazanmıştır (Hacıköylü, 2009: 140).

Türkiye’de taşınmaz değerlendirme sürecinde tapu ve kadastro müdürlüklerinin belediyeler ile bilgi akışının sağlanması önem arz etmektedir. Ancak tapu ve kadastro müdürlükleri, ihtiyaç duyulan taşınmaz bilgilerini belediyelere sağlayamaması, ayrıca tapu ve kadastro kayıtlarının güncel ve doğru olmaması sorun teşkil etmektedir (Hacıköylü, 2009: 140).

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Taşınmazların değerlendirme sürecinde, kadastro kurumunun bilgi ve belge teminini güncel verilere dayalı olarak belediyelere ulaştırması ve takdir komisyonlarının da bu verilere göre, değerlendirme işlemi yapması, etkinliği sağlama açısından olumlu bir sonuç ortaya çıkarabilecektir.
- Tapu ve Kadastro Modernizasyonu Projesi[‡] (T.K.M.P.) ve Coğrafi Bilgi Sistemi[§] (C.B.S.) uygulamaları ile taşınmaz değerlendirme süreçlerinde etkin, verimli ve kolaylaştırıcı sonuçlar elde edilebilir. Böylece kadastro nun mali ve teknik boyutunu işlevsel hale getirilerek taşınmaz değerlendirme için etkinlik sağlanabilir.

III.VI. Emlak Vergisi Oranları

Emlak vergisi oranları yasama organı tarafından belirlenmektedir. Binalar için söz konusu oranlar konutlarda ve iş yerlerinde farklı olarak belirlenmiştir. Bu oranlar Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisinde %100 artırımlı uygulanmaktadır. Arazi ve arsalar için durumda aynı şekilde, Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisinde %100 artırımlı uygulanmaktadır. Ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranları yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

Türkiye’de taşınmazların değerlemesi bir sorun alanı olarak bilinmektedir. Takdir komisyonları tarafından belirlenen, aynı niteliklere ve değere sahip olan taşınmazlar, belediyelere göre farklı değerlemeye tabi tutularak vergilendirilmesi, mükelleflerin vergiye olan güvenini zedeleyebilmektedir. Bu sorunların giderilmemesi ve emlak vergisi oranlarının da takdir komisyonu tarafından, objektiflikten uzak olarak belirlenen taşınmazların vergi değerlerine uygulanması, bir sorun olarak görülebilmektedir.

Emlak vergisi belediyelerin gelirleri arasında yer alan en önemli gelir kaynaklarından biridir. Bu vergi oranlarının düşük olması, doğrudan belediye gelirlerini etkilemektedir. Taşınmaz değerlerinin tespiti piyasada geçerli fiyatlar dikkate alınarak yapılırsa da oranların düşük olması, emlak vergisi gelirinin düşük kalmasına neden olabilmektedir.

Örneğin, vergi oranları açısından emlak vergisi ile yine bir servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisi (MTV) ile kıyaslanacak olunursa, vergi tutarı bakımından fark ortaya çıkmaktadır. Mesela, 200.000 TL’lik bir dairenin %02 olan emlak vergisi oranı için 400 TL vergi ödenmektedir. Ancak 40.000 TL değerindeki 1600 cc motor hacmi olan 1 yaşındaki aracın MTV’si 860 TL

[‡] TKMP; tapu ve kadastro hizmetlerinin kalitesini ve verimliliğini artırmak amacıyla, bu hizmetlerden yararlanan kişi veya kurumlara, kadastro nun yenilemesi ve tapu kayıtlarının güncellenmesi, tapu ve kadastro müdürlüklerinde sunulan hizmetlerin kalitesinin iyileştirilmesi, gayrimenkul değerlerinin dinamik olarak belirlenmesi ve kayıt altına alınması konusunda politika ve kapasite geliştirilmesi, gibi projenin bileşenleri toplamıdır.

[§] Her türlü coğrafi referanslı bilginin etkin olarak elde edilmesi, depolanması, güncellenmesi, kullanılması, analizi ve görüntülenmesi için bilgisayar donanımı, yazılımı, personel ve yöntemlerin organize olarak bir araya toplanmasıdır.

olmaktadır. Yani mülkün değerinin beşte biri değerle, MTV için merkezi idare, iki kat daha fazla vergi tahsilâtı yapmaktadır.

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Türkiye’de emlak vergisi oranları, taşınmazların niteliğine ve belediyelerin statülerine göre değişmektedir. Buna ek olarak vergi oranları, taşınmazların konumlarına, bölgelerine göre değişiklik göstermesi sağlanabilir. Bölgelerarası taşınmazların değerleri, oldukça fazla değişebilmektedir. Emlak vergisi oranlarının, belediye hizmetlerindeki ve kentsel rant oranının da ki artışa paralel olarak artması gerekmektedir. Büyükşehir belediyeleri ve il/ilçe belediyeleri arasındaki emlak vergisi oranlarındaki farklılıklar; kentsel rantla ve verilen hizmetle orantılı olması önem arz etmektedir. Yani kamu hizmetleri daha fazla olan belediyelerin emlak vergisi oranları da, bu hizmetlerden faydalanma nispetinde diğer belediyelere göre daha fazla olmalıdır.
- Emlak vergisi oranlarında artış yapılması halinde, belediyeler önemli bir mali kaynak elde edebilirler. Belediyelerin mali kaynak ihtiyacının olması ve merkeze olan mali bağımlılıklarının azaltılması için emlak vergisi oranlarının artırılması gerekmektedir. Ancak, bu oran artışlarının, taşınmazların değerlendirilmesi ile ilgili sorunların çözülmesi halinde daha etkin olacağı söylenebilir.

III.VII. Emlak Vergisi Muafiyet ve İstisnaları

Türkiye’de emlak vergisinde muafiyet ve istisna kapsamı ayrıntılı olarak düzenlendiği görülmektedir. Türkiye’de bina vergisi için daimi ve geçici muafiyet kapsamında yaklaşık otuz hüküm vardır. Her ne kadar muafiyet ve istisnalar, vergilendirmede adalet ilkesini gerçekleştirmeye çalışsa da, emlak vergisinde bu hükümlerin fazla olması, belediyelerin gelirlerini daha da azaltmasına sebep olabilmektedir. Emlak vergisi uygulamasında, çoğu mükellefin bu muafiyet ve istisnalardan bilgi sahibi olmadığı ve bu sebeple bildirimde bulunmadığı, ayrıca belediye tahsilât çalışanlarının da vergi istisna ve muafiyeti konusunda yeterli bilgiye sahip olmayışı, böyle bir sistemin etkinliğini azaltabilmektedir. Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında uygulanan muafiyet ve istisna kapsamının çok da ayrıntılı olmadığı görülmektedir.

EVK’da teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl geçici muafiyet kapsamındadır. Bu arazilerin muafiyet kapsamı süreklilik arz edebilmektedir (Can-Bülbul-Dağışan, 2012: 314). Ancak, mükelleflerin ilgili belediyelere bildirimde bulunma yükümlülüğü vardır. Aynı belediye sınırları içerisindeki arazilerin vergi değerleri, muafiyet kapsamındaki tarım arazilerinden daha düşük bir vergi değerine sahip olabilmelerine rağmen, emlak vergisi kapsamında olmaları, vergi adaleti açısından bir eksiklik ortaya çıkarabilmektedir. Değerli tarım arazileri, hem toprağın kullanımından gelir elde etmekte, hem de emlak vergisinden muaf olmaktadır. Arazilerini işlemeyen mükellefler, belki diğer tarım arazilerinden daha düşük bir vergi değerine sahip olmakla birlikte, aynı zamanda emlak vergisi bedelini ödemekle yükümlüdürler.

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Türkiye’de emlak vergisinde muafiyet ve istisna kapsamı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Çoğu mükellefin bilgi sahibi olmadığı ve bu sebeple bildirimde bulunmadığı, ayrıca belediye tahsilât çalışanlarının da vergi istisna ve muafiyeti konusunda yeterli bilgiye sahip olmayışı, emlak vergisi sisteminin etkinliğini azaltabilmektedir. Mükelleflerin emlak vergisini, hizmetlerin bir karşılığı olarak görmesi, muafiyet ve istisna kapsamının daraltılması karşılığında sağlanacak vergi geliri ile birlikte, mükelleflerin direncinin düşmesi sağlanabilecektir. Örneğin OECD ülkelerinde, emlak vergisi gelirlerinin GSMH içerisindeki payı sıralamasında en yüksek orana sahip olan Birleşik Krallık’ta, ilgili emlak vergisi kanunu, muafiyet kısmı sadece tek bir kanun maddesinden; bu kanun maddesi de beş fıkradan oluşmaktadır.

- Muafiyetlerin kapsamının daraltılması, belediye gelirleri açısından önem teşkil etmektedir. Ayrıca, değerli tarım arazilerinin muafiyet kapsamından çıkarılması, vergi adaletine olumlu katkı sağlayacağı düşünülebilir.

III.VIII. Yeniden Değerleme Oranları

Taşınmazların değerleri dört yılda bir güncellenmektedir. Sonraki yıllarda ise taşınmazlar için, dört yılda bir belirlenen takdir komisyon değerlerinin, VUK hükümlerine göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranı/yarısı nispetinde bir artış uygulanarak tespit edilmektedir. 2014 yılı için arsaların emlak vergisi takdir bedelleri, cadde ve sokaklar için takdir komisyonları tarafından ayrı ayrı belirlenmiştir. Uygulamada taşınmazlar için artış oranları, bazı il ve ilçelerde, yüzde 40-50, yüzde 50-100, bazılarında ise yüzde 250-500 oranında artış yapan belediyeler olmuştur (Kızılot, 2014: 1). Denizli ili için örnek verecek olursak, 2010 yılı takdir komisyonları tarafından değerlendirilen Sevindik Mahallesi'nde bir arsanın metrekare birim değeri, 2014 yılında %275 artmıştır.

Aşağıdaki tabloda, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranları gösterilmiştir. Emlak vergisine matrah olan vergi değerine bu oranların yarısı nispetinde bir artış uygulanmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu bu oranı sifira kadar indirme veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi 2012 ve 2013 yıllarında, yeniden değerlendirme oranında artış yaparak uygulamıştır.

Tablo 1. 2009-2013 Yılları İtibariyle Yeniden Değerleme Oranları

YILLAR	Yenide Değerleme Oranları
2014 yılı yeniden değerlendirme oranı	Genel Beyan Dönemi
2013 yılı yeniden değerlendirme oranı	%7,80
2012 yılı yeniden değerlendirme oranı	%10,26
2011 yılı yeniden değerlendirme oranı	%3,85
2010 yılı yeniden değerlendirme oranı	Genel Beyan Dönemi

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/user.../2007_Degerleme_Oranlari.html, (02.04.2014).

Taşınmazların yıllar itibariyle değerlerinin çok yüksek bir oranda artması veya düşmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda emlak vergisi mükellefleri açısından oldukça adaletsiz vergilendirme söz konusu olabilmektedir. Örneğin, 2013 yılı emlak vergisinde yeniden değerlendirme artış oranı %7.8 olarak belirlenmiştir. Ancak 2014 yılı yapılan taşınmaz takdir değerleri, bir önceki yıl değerlerine göre artış oranları %50, %100, %500'ü bulabilmektedir. İstanbul'da ki bazı belediyelerde bu oranlardaki artışlar görülmüştür (Kızılot, 2014: 1).

Denizli Eskişehir Mahallesi'nde, bir arsa değeri için, 2012 yılı vergi değeri, 131.777 TL olarak tespit edilmiş, 2013 yılı için ise, 142.055 TL olarak belirlenmiştir. Bu iki yıl arasında değer artış oranı, VUK göre belirlenen yeniden değerlendirme oranı nispetinde bir artışa göre belirlenmiştir. Aradaki fark bir yıl itibariyle, yaklaşık olarak 11.000 TL'dir. Ancak 2014 yılı taşınmaz değerlerinin yeniden güncellemesi ile birlikte, aynı taşınmazın değeri 383.518 TL olarak tespit edilmiştir. Yani 2013 yılı vergi değeri ile arasındaki fark yaklaşık olarak 241.000 TL'dir. Bu durumda belediyelerin öz gelirlerinden biri olan emlak vergisi, yeniden değerlendirme oranında yapılan artış yılları için, belediyelerin gelirlerinde büyük kayıplar söz konusu olabilmektedir. Bu durumda bazı bölgelerde

arsanın birim metrekare değeri aşırı derecede artarken, bazı bölgelerde değer aynı kalabilmekte ya da azalabilmektedir**.

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Taşınmaz değerlerinin dört yılda bir güncellenmesi, belediyelerin en önemli gelirlerinden biri olan emlak vergisi gelirlerinde kayıplara neden olabilmektedir. Çünkü bölgesel farklılıklar, taşınmazların bulunduğu belediye hizmetlerinin yıl içerisinde farklılık gösterebilmesi gibi durumlar, yeniden değerlendirme oranlarından farklı bir artış gösterebilmektedir. Ya da yine, arada kalan yıllar içerisinde taşınmazların değerlerinin düşebilmesi gibi bir durumda ortaya çıkabilmektedir. Vergiye konu olan taşınmazların değerlerinin doğru olarak kavranamaması, vergi adaleti açısından bir eksikliği ortaya çıkarabilmektedir. Böyle bir durumun ortaya çıkmaması için, taşınmaz değerlerinin her yıl veya iki yılda bir güncel değerinin tespit edilmesinde fayda olacaktır.

III.IX. Bina Birim Metrekare Normal Maliyet Bedellerinin Tespitine İlişkin Sorun

Binaların vergi değeri, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nca belirlenen, birim metrekare normal maliyet bedelleri ile yüzölçümünün çarpılması ve bu değere ek olarak da, arsa payının eklenmesi sonucunda bulunan değeridir. Bu değerlere kalorifer ve klima tesisat oranı eklenmektedir. Ayrıca tüzük†† hükümlerine göre aşınma payının da düşülmesi öngörülmüştür.

Bu tüzük hükümlerine göre, bina maliyet değerlerinin nasıl belirleneceği gösterilmiştir. Ayrıca bu maliyet bedelleri için, binanın kullanım tarzı, inşaat türü ve sınıfının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Tüzüğün 10. Maddesine göre, binalar; lüks inşaat, birinci sınıf inşaat, ikinci sınıf inşaat, üçüncü sınıf inşaat, basit inşaat olarak sınıflandırılmıştır. Binaların sahip oldukları özellikleri dolayısıyla bu sınıflardan birine dâhil olmaktadır. Bu sınıfların tanımları 15.12.1982 tarihli Resmi Gazete'de "Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel" de açıklanmıştır. Bu sınıflara ait, malzeme, teknoloji, inşaat kalitesi vb. özelliklerin, bundan yaklaşık otuz yıllık hükümlere göre binaları değerlemek doğru ve güvenilir bir tespit olmayacaktır (Kızılot, 2014: 1).

Bina vergisi mükelleflerinin, yeni inşa edilen binaları için veya vergi değeri tadil eden sebepler için ilgili belediyeye bildirim verme yükümlülükleri söz konusudur. Bu bildirimlerin verilmesi sırasında, inşaat sınıfı kategorisi kısmı için yanlış bildirimde bulunulması gibi durumlar da söz konusu olabilmektedir. Ayrıca bu bina sınıflarının nitelikleri her yıl değişebilmektedir. Mesela lüks bina sınıfı tanımı yaklaşık otuz yıl önceki kriterlere değerlendirilmesi de ayrı bir sorun olarak görülmektedir. İnşaat gibi dinamik bir sektörün, her yıl teknolojik yenilikler ortaya çıkarması mümkün olmakla birlikte, bina vergisi değeri için önem teşkil eden inşaat maliyet bedellerinin otuz yıl geride kalması tezatlık oluşturmaktadır.

Bina inşaat maliyetleri için, piyasa ortalamasına yakın değerler tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ancak bazı maliyet unsurlarında bölgesel olarak farklılıklar oluşabilmektedir. Bu farklılıklar olarak;

- İşçilik maliyetlerinde bölgesel farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, istihdamın en fazla olduğu bölge olan Marmara bölgesi işgücü olanaklarının da fazla olması nedeniyle işgücü maliyetleri diğer bölgelere nazaran daha düşük olabilmektedir.
- Kullanılan inşaat malzemelerinin, inşaat faaliyetinde olan bölgeye olan yakınlığı bir diğer farklılığı oluşturmaktadır. İnşaat faaliyeti yapılan bölgeye uzak olan malzemelerin nakliye giderleri de fazla olacağından, bölgesel maliyet farklılıkları ortaya çıkabilmektedir.

** Veriler, Denizli Belediyesinden ve Denizli Bayramyeri İş Bankası Şubesinden temin edilmiştir.

†† Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük.

- Yine iklimsel farklılıklar da, inşaat maliyetleri açısından bölgesel farklılıkları oluşturabilmektedir. Mesela, Ege bölgesinde on iki ay inşaat faaliyetinin devam etmesi mümkün olmakla birlikte, doğu bölgelerinde ise bu faaliyet süresi düşebilmektedir. Böyle bir durumda, bölgesel olarak maliyet farklılıkları ortaya çıkabilmektedir.

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Bina vergisi değerini tespit etmek için, binaların sınıflandırılması gereklidir. Binaların sınıflandırılması, belediye personellerinin teknik bilgi yeterliliğine sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilmeli, ayrıca gerekli görülmesi halinde gayrimenkul denetim uzmanlarından da yararlanılması gerekmektedir.
- Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından belirlenen, inşaat maliyet bedelleri arasından bazı maliyet unsurları için bölgesel farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu bölgesel farklılıkların giderilmesi için, il bazında maliyet endeksleri yapılmalı ve bu maliyet bedelleri için yerel değerlendirme sistemi oluşturulmalıdır.

III.X. Emlak Vergisi Gelirlerinin Analizi ve Etkinlik Sorunu

Yerel yönetimlerin önemi, özellikle kırsal kesimlerden kentlere göç ile birlikte artmıştır. Yerel yönetimler, kent hizmetlerini karşılamakla yükümlü idari birimlerdir. Yerel sınırlar dâhilinde yaşayan bireylerin çeşitli ihtiyaç ve istekleri söz konusu olmaktadır. Yerel yönetimler, bu ihtiyaç ve istekleri birtakım hizmetlerle karşılamaktadırlar. Yerel yönetimlerin bu hizmetleri karşılayabilmesi için mali kaynağa ihtiyaç duymaları doğaldır. Bu mali kaynağı merkezden alınan paylar, transferler, bağışlar ve kendi öz kaynaklarından karşılayabilmektedir.

Belediyeler ise, yerel idarelerin en önemli idari hizmet birimlerin biridir. Türkiye’de belediyelerin kaynak kullanımı ve hizmet sunumlarında vergi gelirlerinin payı oldukça önemlidir. Türkiye’de nüfusun belediye sınırları içerisinde ikamet etmesi, yerel idarelerin de hizmet sunumlarında artışı beraberinde getirmiştir. Bu hizmetlerin finansmanı için, belediyelerin merkezi idarelerden aldıkları pay kadar, öz gelirlerindeki artış da önemlidir.

Türkiye’de emlak vergisi gelirlerinin, belediye toplam gelirleri içerisindeki payına bakıldığında, tablo 2’de görüldüğü üzere, dalgalı bir seyir izlemiştir. Belediyelerin toplam gelirleri içerisindeki emlak vergisi gelirleri, 2003 yılı hariç diğer yıllarda %10 seviyelerini bile bulmamıştır. Her ne kadar emlak vergisi gelirlerinin, belediyelerin vergi gelirleri arasındaki payı yüksek ise de, toplam vergi gelirleri arasındaki payı çok düşük bir orana sahiptir. Bazı yıllardaki emlak vergisi gelirlerinin payının düşük olmasının sebebi olarak; ekonomik krizlerin ortaya çıkması ve emlak vergisi tarhiyat usulünün değişmesi gibi nedenler gösterilebilmektedir. Krizler sonucu, kişilerin alım gücünün düşmesi sebebiyle talepte ortaya çıkan düşüş, inşaat sektöründe durgunluğu beraberinde getireceğinden, krizler yeni konutların inşa edilmesi ve satılmasının önünde engel teşkil edebilmektedir. Bu durumun doğal sonucu olarak bina aracılığıyla elde edilen emlak vergisi gelirlerinin artırılması mümkün olmamaktadır. Ayrıca, dar gelirler üzerinde etkisini daha şiddetli hissettiren krizler, mükelleflerin vergiye olan direncini arttırabilmektedir. Dahası, vergi bilinci gelişmiş mükellefler vergiyi ödeme noktasında aceze düşebilmektedir. Özellikle, 1999 ve 2001 yıllarında yaşanan kriz emlak vergisi gelirlerinde de bir düşüşe sebep olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Ancak 2002 yılından sonra emlak vergisi gelirlerinde yaşanan artış ise, emlak vergisinde beyan usulünün değişmesine bağlayabilmek mümkündür. 2002 yılından önce, mükelleflerin belediyelere yaptığı beyanlar üzerinden tarhiyat yapılmaktaydı. Bu beyan usulü mükelleflerin vergi değerini olduğundan düşük göstermelerine sebep olurken, vergi gelirlerinde de önemli kayıplara neden olduğu tartışılmıştır. Mesela aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, 2002 yılında belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin, toplam gelirleri içerisindeki payı %6 iken, 2003 yılında bu oran, %11’lere kadar artmıştır.

Tablo 2. Belediyelerin Gelir Yapısı ve Gelişimi, % Dağılımı (1994-2005)

	Toplam Gelir	Belediye Vergi Gelirleri	Emlak Vergisi Gelirleri
1994	100	13.9	7
1995	100	10.8	3.8
1996	100	7.9	2.3
1997	100	6.3	1.2
1998	100	10.9	6
1999	100	10.1	4.7
2000	100	8.6	3.1
2001	100	8.3	2.7
2002	100	12.4	6
2003	100	18.1	11.1
2004	100	13.3	7.1
2005	100	12.6	6.9
2006	100	10.6	4.4
2007	100	10.4	4.1
2008	100	10.7	4.4
2009	100	8.8	4.3
2010	100	11	4.9
2011	100	10.8	5.4
2012	100	10.4	5
2013	100	9.8	4.6

Kaynak: Yılmaz/Emil/Kerimoğlu, a.g.e. s. 253, muhasebat.gov.tr.

Aşağıdaki tabloda Türkiye’de belediyelerin harcamaları ve gelirleri toplamı belirli yıllar içindeki tutarları gösterilmiştir. Tablo 3’te görüldüğü gibi belediye harcamalarında yıllar bazında artmış yaşanmıştır. Yine belediyelerin toplam gelirleri de aynı şekilde yıllar itibariyle arttığı görülmektedir. Ancak, gelirlerin harcamaları karşılama oranı yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlemiştir. 2009 yılında belediye harcamalarının %86’lık kısmı gelirler tarafından karşılanırken, %14’lük bir gelir açığı oluşmuştur. 2010 ve 2011 yılları için belediyelerin toplam gelirleri, yaptığı harcamaların neredeyse tamamını karşıladığı söylenebilir. 2012 yılı için, belediye harcamalarının %95’lik kısmı gelirler tarafından karşılanmaktadır. Bu harcamalar için %5’lik bir açık söz konusudur. 2013 yılı için ise, gelirlerin harcamaları karşılama oranında %11’lik bir açık söz konusudur. Buradan sonuçla, belediye gelirlerinin harcamaları karşılamadığı açıktır. Ayrıca, Türkiye’nin mali özerklik anlamında iyi bir seviye olmadığı ve belediyelerin de mali açıdan merkezi idareye bağımlı olduğu görülebilmektedir.

Tablo 3. Belediyelerde Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Milyon TL)

	2009	2010	2011	2012	2013
Harcamalar	31.012	34.474	41.132	47.108	60.242
Gelirler	26.844	34.233	40.740	45.131	53.931
Borçlanma İhtiyacı	4.168	241	392	1977	6311
Karşılama Oranı	0.86	0.99	0.99	0.95	0.89

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.muhasebat.gov.tr/>, (14.08.2014).

Tablo 4’te belediyelerin vergi gelirlerinin ve toplam harcamalarının 2009 – 2013 yılları arasındaki tutarları gösterilmiştir. Belediyelerin toplam harcamalarına göre, vergi gelirleri de belirli

yıllar için sürekli artış göstermiştir. Ancak tablodan da görüleceği üzere, belediye vergi gelirlerinin belediyelerin toplam harcamalarını karşılama oldukça düşük bir seviyede kalmıştır.

Tablo 4. Belediyelerde Vergi Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Milyon TL)

	2009	2010	2011	2012	2013
Harcamalar	31.012	34.474	41.132	47.108	60.242
Vergi Gelirleri	3.631	5.854	6.878	7.232	8.197
Karşılama Oranı	0.11	0.16	0.16	0.15	0.13

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.muhasibat.gov.tr/>, (14.08.2014).

Tablo 5'te belirli yıllar arasında emlak vergisi gelirleri ile belediyelerin toplam harcamaları gösterilmiştir. Emlak vergisi gelirlerinde yıllar itibariyle sürekli bir artış söz konusudur. Ancak emlak vergisi gelirlerinin harcamaları karşılama durumu çok düşük bir seviyede olduğu görülmektedir.

Tablo 5. Belediyelerde Emlak Vergisi Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Milyon TL)

	2009	2010	2011	2012	2013
Harcamalar	31.012	34.474	41.132	47.108	60.242
Emlak Vergisi Gelirleri	1.854	2.669	3.464	3.528	3.847
Karşılama Oranı	0.05	0.07	0.08	0.07	0.06

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.muhasibat.gov.tr/>, (14.08.2014).

Aşağıdaki tabloda Denizli ili belediyesi toplam harcamaları ve emlak vergisi gelirleri turaları gösterilmektedir. Denizli belediyesi toplam harcamaları, yıllar itibariyle sürekli artış göstermiştir. Yine aynı şekilde emlak vergisi gelirleri de artış göstermiştir. Ancak belediye emlak vergisi gelirleri, toplam harcamaları karşılama oranının oldukça düşük seviyelerde olduğu görülmektedir. 2010 yılında karşılama oranının %7 seviyelerinde olmakla birlikte, 2013 yılında bu oran %5'e kadar düşmüştür.

Tablo 6. Denizli ili Belediyesi Emlak Vergisi Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013
Toplam Harcamalar	231.475	302.043	331.672	364.859
Emlak Vergisi Gelirleri	16.972	18.986	19.519	21.163
Karşılama Oranı	0.07	0.06	0.05	0.05

Kaynak: www.denizli.bel.tr, Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.muhasibat.gov.tr/>, (14.08.2014).

Tablo 7'de görüleceği üzere, Türkiye'deki belediye sayısında 1950'lerden itibaren önemli bir artış yaşanmıştır. 1980'lerde artış daha da hızlanmıştır. 2008 yılı itibarıyla belediye sayısı, yıllar

içerisindeki en yüksek seviyesine çıkmış ve bu sayı 3.225 olmuştur. Belediye sayısı 5393 Sayılı Kanunun 8 ve 11 inci maddelerine göre yapılan düzenlemeler ve 06.03.2008 tarih ve 5747 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun uygulanması neticesinde 2013 yılı sonu itibarıyla 2.950 olup, 6360 Sayılı Kanun ile 1.564 belediyenin tüzel kişiliği kaldırılarak belediye sayısında % 53 azalmaya gidilmiştir.

Tablo 7. Cumhuriyetin Kuruluşundan Günümüze Belediye Sayıları

Yılı	Belediye Sayıları
1923	421
1950	628
1970	1.303
1980	1.727
1990	2.061
2000	3.215
2010	2.950
2013	2.950
2014*	1.396

Kaynak: <http://www.migm.gov.tr/>, (04.07.2014).

*6360 sayılı Kanunla 1564 belediyenin tüzel kişiliğine son verilmiştir.

Kentleşme ile birlikte belediyelerin sayıları da artabilmektedir. Hizmet sayısının artması, belediyelerin toplam harcamalarını artırırken, merkezi idare tarafından yapılan yardımlarda artış olması muhtemeldir. Ancak, Türkiye’de ki belediyelerin merkezi idareden nüfus kriterine göre pay almaları, merkezi idare gelirlerinin de bir önceki yıla göre sabit kalması halinde, her yeni belediye için ödenecek olan paylarla birlikte, her bir belediye için ayrılan paylarda bir azalış oluşabilecektir.

Kentleşme olgusuyla birlikte artan belediye sayısı, toplam harcama tutarının artması kaçınılmaz bir durumdur. Belediye harcamalarını gelirlerin karşılayamaması, bu idarelerin borçlanma yoluna girebilecekleri anlamı taşımaktadır. Belediyelerin gelirlerinin az olması da borçlanmanın bir diğer sebebini oluşturmaktadır. Borçlanmayı önleyebilmek için ya harcamaların kısılması –ki böyle bir durum yerel idareciler tarafından tercih edilmez oy kaybına neden olabilir- ya da gelirlerin artırılması gerekir. Gelirleri yükseltmenin bir yolu da belediye öz gelirlerin çeşitliliğini ve gelirlerini artırmaktan geçer. Belediye öz gelirlerinin en önemli kısmını emlak vergisi oluşturmaktadır. Emlak vergisi gelirlerinde yaşanacak artış, hem borçlanma gereksinimlerini, hem de merkeze bağımlılığı azaltabilecektir.

Belediyelerin sürdürülebilir gelirleri arasında emlak vergisi yer almaktadır. Emlak vergisi etkin bir şekilde kullanılabilirse, yerel idareler için önemli bir kaynak olma potansiyeli en fazla olan vergilerden biri olabilir. Ancak, daha önceki başlıklarda da belirtildiği gibi, emlak vergisinin matrahını oluşturan vergi değerinin belirlenmesinde çeşitli sıkıntılar mevcuttur. Taşınmazların vergi değerini doğru bir şekilde tespit etmekten uzak bir sistemin söz konusu olması, emlak vergisinin etkinliğini azaltmaktadır. Özellikle belediyelerde, oy kaygısı neticesinde taşınmazların değerleri, gerçek piyasa değerlerinden çok farklı değerler olarak belirlenebilmektedir. Daha önce verilen örneklerden bu sonuca varmak mümkündür.

Bu soruna şu şekilde bir çözüm önerilebilir:

- Belediyeler tarafından gerçekleştirilen alt ve üst yapı, çevre düzenlemeleri gibi taşınmazların değerini arttıracak benzeri hizmetler, harcamaların önemli bir kısmını kapsamaktadır. Bu hizmetler ile doğru orantıda, belediyelerin taşınmaz sahiplerini vergilendirebilecek bir emlak vergi sistemi kurulabilir. Yani belediyelere yasalar tarafından alt ve üst sınırlar dâhilinde emlak vergisine ilişkin vergi oranı belirleme yetkisinin verilmesi, belediyelerin kendi mali durumunu daha iyi tahlil etmesini sağlayabilecektir. Bunun sonucunda belediyeler kendi öz gelirlerini arttırabilme imkânı

sağlayabilecek, ayrıca merkeze mali anlamda daha az bağlı olabileceklerdir. Tabii bu durumda belediyeler arasında oluşabilecek vergi rekabeti durumunu da göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Ancak vergi adaleti açısından, verilen hizmetlere göre vergilendirme durumu daha doğru bir sistem olarak görülmektedir.

IV. SEÇİLMİŞ BAZI İLLER ARASINDA EMLAK VERGİSİ İÇİN VERGİ GAYRETİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi gayreti, bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişkidir. Bu oran, vergi tahsilatının performansı hakkında oldukça yararlı bilgiler vermektedir. Eğer bir ülkede vergi gayreti oranı 1'e yakın bir değere sahipse, o ülkede vergi gelirlerindeki kayıp oldukça azdır. Ancak, bu oran 0'a yakın bir değere sahipse, vergi gelirlerindeki kayıp oldukça fazladır.

Türkiye'de emlak vergisi gelirlerinde etkinliği sağlayabilmek için, vergi gayretini artırmak gerekmektedir. Aşağıda bazı seçilmiş iller için emlak vergisi gelirleri ile bu vergi tahakkuku arasındaki vergi gayreti ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Aşağıdaki tabloda seçilmiş bazı illerin emlak vergisi tahakkuk tutarları gösterilmektedir. Tahakkuk tutarları açısından yıllar bazında en yüksek miktar Bursa iline aittir. Tabii ki, Bursa ilinin büyükşehir olması, nüfusun diğer illere göre daha fazla olması tahakkuk tutarının da artmasına neden olmuştur. Daha sonra en yüksek tutar olarak, Denizli ili gelmektedir. En düşük tahakkuk tutarları ise, 2010 yılında Kars iken, 2011 yılı Artvin, daha sonraki yıllar için yine Kars olarak görülmektedir.

Tablo 8. Seçilmiş İllerin Emlak Vergisi Tahakkuk Tutarları

TAHAKKUK				
	2010 (TL)	2011 (TL)	2012 (TL)	2013 (TL)
Adıyaman	3.038.114,90	3.381.405,04	3.498.268,14	3.676.338,67
Artvin	848.643,95	884.074,55	1.299.056,28	1.030.382,16
Bursa	120.014.211,32	139.232.859,30	146.296.072,82	158.262.675,25
Denizli	26.943.508,96	29.329.893,05	29.917.570,22	31.985.555,00
Erzurum	5.708.440,91	8.259.338,32	7.818.289,27	7.749.769,31
Hatay	1.901.720,25	2.145.449,59	2.665.037,58	3.086.701,96
Kars	695.551,60	948.337,59	800.712,14	967.476,08
Uşak	5.969.100,41	6.923.297,15	7.430.712,86	8.057.043,96

Kaynak: İlgili belediyelerden sağlanan tahakkuk tutarları

Aşağıdaki tabloda, seçilmiş bazı illerin yıllar bazında emlak vergisi tahsilat tutarları gösterilmektedir. En yüksek tahsilat tutarları, Bursa ili olarak görülmektedir. Bursa ilinin tahakkuk tutarlarındaki yükseklik tahsilat tutarlarına yansımıştır. Ayrıca, kent nüfusunda meydana gelen artış, taşınmazların değerlerinde artışa neden olabilmektedir. Denizli ili de tahsilat tutarları açısından diğer illerden yüksek bir tutara sahiptir. Tahsilat tutarları açısından yıllar bazında, en düşük il Kars olarak görülmektedir.

Tablo 9. Seçilmiş İllerin Emlak Vergisi Tahsilat Tutarları

TAHSİLAT				
	2010 (TL)	2011 (TL)	2012 (TL)	2013 (TL)
Adıyaman	1.579.819,75	2.366.983,53	2.273.874,29	2.683.727,23
Artvin	670.428,72	680.737,40	961.301,65	783.090,44
Bursa	67.481.179,38	113.413.641,47	128.252.786,72	128.250.156,54

Denizli	16.972.741,42	18.986.456,34	19.519.723,67	21.163.539,48
Erzurum	3.989.836,68	6.212.955,23	5.746.192,20	6.217.970,78
Hatay	1.576.159,44	1.689.361,50	1.929.256,90	1.891.090,35
Kars	542.530,25	673.319,69	552.491,38	590.160,41
Uşak	3.462.078,24	4.500.143,15	4.904.270,49	5.639.930,77

Kaynak: İlgili belediyelerden sağlanan tahsil tutarları

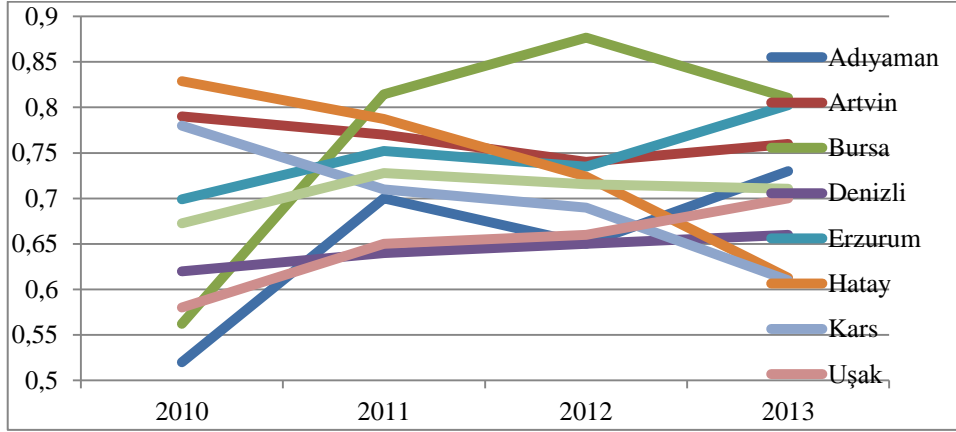
Ortalamalara göre illerin vergi gayretleri incelenmek istenildiğinde 2010 yılında Artvin, Erzurum, Hatay ve Kars illeri ortalama değerinin üzerinde bir performans ortaya koymuştur. Aynı yıl için Adıyaman, Bursa, Denizli, Uşak illeri ise ortalamanın altında bir performans sergilemiştir. 2010 yılı için en iyi vergi gayreti oranı Hatay'a, en kötü vergi gayreti oranı ise Adıyaman'a aittir. 2011 yılı verilerine göre ortalama üzerinde performans ortaya koyan iller Artvin, Bursa, Erzurum ve Hatay'dır; ortalamanın altında performans gösteren iller ise Adıyaman, Denizli, Kars ve Uşak'tır. 2011 yılı için en iyi vergi gayreti Bursa'ya, en kötü vergi gayreti ise Denizli'ye aittir. 2012 yılı verilerine göre ortalama üzerinde performans ortaya koyan iller Artvin, Bursa, Erzurum, Hatay'dır; ortalamanın altında performans gösteren iller ise Adıyaman, Denizli, Kars ve Uşak'tır. 2012 yılına ait en iyi vergi gayreti oranı Bursa iline aittir, en kötü vergi gayreti oranı ise Adıyaman ve Denizli illerine aittir. 2013 yılı verilerine göre, Erzurum, Bursa, Artvin ve Adıyaman ortalamanın üstünde yer alırken, aynı yıl içerisinde, Hatay, Kars, Denizli ve Uşak ortalamanın altında performans göstermişlerdir. 2013 yılına ait en iyi vergi gayreti oranı Bursa iline ait, en kötü vergi gayreti sergileyen iller ise, Hatay ve Bursa'dır.

Emlak vergisi kalemlerine göre vergi gayretleri incelenmek istenirse, tablo 8'deki toplam tahsilât ve tablo 9'daki toplam tahakkuk tutarları yardımıyla, yıllar bazında, vergi gayretleri oranları hesaplanabilir.

Tablo 10. Seçilmiş İllerin Vergi Gayreti Oranları

VERGİ GAYRETİ				
	2010	2011	2012	2013
Adıyaman	0,52	0,70	0,65	0,73
Artvin	0,79	0,77	0,74	0,76
Bursa	0,56	0,81	0,88	0,81
Denizli	0,62	0,64	0,65	0,66
Erzurum	0,70	0,75	0,73	0,80
Hatay	0,83	0,79	0,72	0,61
Kars	0,78	0,71	0,69	0,61
Uşak	0,58	0,65	0,66	0,70
Ortalama	0,67	0,73	0,72	0,71

Şekil 1. Yıllar İtibariyle Seçilmiş İllerin Vergi Gayreti Oranlarının Ortalama ile Karşılaştırılması



Emlak vergisi için, seçilmiş bazı illerin vergi gayreti oranı ile Türkiye’de yıllar itibariyle hesaplanan vergi gayreti oranları arasındaki ilişki incelenecek olunursa, 2013 yılında en yüksek vergi gayreti oranına sahip olan Bursa ili, Türkiye’de 1970’li yılların vergi gayreti oranının da gerisinde kalmıştır. Yine 2013 yılı seçilmiş illerin vergi gayreti oranlarının ortalaması, Türkiye’deki vergi gayreti oranlarının oldukça gerisinde kalmıştır. 2012 yılı için Bursa ili vergi gayreti oranı %88’dir. Bu oran Türkiye vergi gayreti ortalamasına göre iyi olmakla birlikte, aynı içinde seçilmiş illerin vergi gayreti ortalamasına göre yine yıllar süresince, tabloda görülen Türkiye vergi gayreti oranlarının altında kalmıştır. Bu durum 2010 ve 2011 yılları için de geçerlidir. Bu iki yıl için, seçilmiş illerin vergi gayreti oranlarının ortalamaları, Türkiye’de vergi gayreti oranlarının oldukça gerisinde kalmıştır.

Tablo 11. Türkiye’de Yıllar İtibariyle Vergi Gayreti Oranları

Yıllar	Vergi Gayreti
1970	88,5
1975	89,2
1980	82,5
1982	79,0
1985	84,9
1990	85,9
1995	85,6
2000	90,5
2004	93,0
2005	92,0
2010	86,2
2011	85,6

2012	86,4
2013	86,8

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/>, (06.05.2014).

Buradan sonuçla, seçilmiş iller için emlak vergisinin uygulanmasında etkinlik sorununun olduğu görülebilmektedir. İncelenen dört yıl süresince emlak vergisi için, vergi gayreti oranlarının Türkiye ortalamasına göre oldukça düşük olduğu söylenebilir. Ayrıca seçilmiş iller açısından, belediyelerin emlak vergisini verimli bir şekilde kullanamadıkları görülebilmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların değerleri üzerinden alınan, yerel idareler için öz gelir niteliği taşıyan bir servet vergisidir. Bu verginin konusunu teşkil eden taşınmaz kavramı, bina, arsa ve araziye kapsamaktadır.

Türkiye’de emlak vergisinin tarhi ve tahsilâtı belediyeler tarafından yürütülmektedir. Bu çalışmada, belediyeler tarafından yürütülen emlak vergisinin sorunları ve çözüm önerileri üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu çalışmadan çıkan sonuç ve önerilere göre;

- Yerel idarelerin hizmet sunumları için, öz gelirler önemli bir yer tutmaktadır. Belediyelerin öz gelirleri açısından en önemli gelirler arasında emlak vergisi yer almaktadır.
- Taşınmazların, emlak vergisi değerlerinin gerçek değerinden düşük ya da fazla olarak belirlenmesi, yani bu değerlerin objektiflikten uzak olması, mükelleflerin vergiye olan direncini artırabilmektedir. Bunun için de, taşınmaz değerlendirme konusunda yetkili kuruluşlar tarafından, komisyon üyelerine eğitim seminerleri düzenlenmesi veya bu alanda yetkili uzman kişilerden faydalanılması gerekmektedir.
- Arsa için belirlenen birim metrekare değerleri, hem arsanın hem de binanın emlak vergisi değerini etkilemektedir. Bunun için, arsa birim değerlerinin cadde ve sokak bazında ele alınmasıyla, bu bölgelerdeki mevki rantının çok iyi kavranması, aynı cadde ve sokak üzerindeki taşınmazların değer farklılıklarının ortaya çıkarılarak, vergi değerleri gerçek değerlerine göre tespit edilmesi gerekmektedir.
- Gerek kamu sektörü gerekse de özel sektör tarafından belirlenen taşınmazların değerleri, uygulama açısından farklı sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Bunun için, taşınmazların değer belirleme usul ve esasları, farklı kanunlara ve bu kanunların amaçlarına göre değil, tüm hizmet ihtiyaçlarına cevap verebilecek seviyede, aynı usul ve esaslara göre tespit edilen tek bir değerlendirme sistemi olmalıdır.
- Belediyelerin bilgi ve belge temini açısından sağlıklı bir sürecinin olmayışı bir sorun olarak görülebilmektedir. Bunun için, gayrimenkul ve mülkiyet hakkının belirleyicisi ve uygulayıcısı olabilecek kurumların, taşınmaz değerlendirme konusunda belediyelerle uyumlaştırılması ve bilgi, belge paylaşımlarının daha kolaylaştırılması hem takdir komisyonlarının işlerini daha kolaylaştıracak hem de işlem maliyetlerini azaltacaktır.
- Emlak vergisi oranları, vergiye konu olan taşınmazların, konumlarını, buldukları bölgelerin gelişmişlik yapılarını, kamusal hizmetlerden yararlanma derecelerini kavramaktan uzaktır. Bunun için, vergi oranlarının, taşınmazların konumlarına,

bölgelerine göre değişiklik gösterebilmesi sağlanabilmeli ve emlak vergisi oranlarının, belediye hizmetlerindeki ve kentsel rant oranının da ki artışa paralel olarak artması gerekmektedir.

- Taşınmaz değerlerinin dört yılda bir güncellenmesi ve yeniden değerlendirme oranlarının taşınmazların gerçek değer artış/azalış oranlarını yansıtmaması bir sorun alanı oluşturmaktadır. Bu gibi durumların ortaya çıkmaması için, taşınmaz değerlerinin her yıl veya iki yılda bir güncel değerinin tespit edilmesinde faydalı olacaktır.
- Bina vergi değeri için uygulanan bazı bina inşaat maliyet unsurları, bölgeler açısından maliyet farklılıklarının oluşmasına sebep olmaktadır. Bu bölgesel farklılıkların giderilmesi için, il bazında maliyet endeksleri yapılmalı ve bu maliyet bedelleri için yerel değerlendirme sistemi oluşturulmalıdır.
- Yerel hizmetler ile doğru orantıda, belediyelerin taşınmaz sahiplerini vergilendirebilecek bir emlak vergi sistemi kurulabilir. Yani belediyelere yasalar tarafından alt ve üst sınırlar dâhilinde emlak vergisine ilişkin maktu tutar belirleme yetkisinin verilmesi, belediyelerin kendi mali durumunu daha iyi tahlil etmesini sağlayabilecektir. Bunun sonucunda belediyeler kendi öz gelirlerini arttırabilme imkânı sağlayabilecek, ayrıca merkeze mali anlamda daha az bağlı olabileceklerdir.
- Emlak vergisinin etkinliğinin arttırılması için, belediyeler vergi gayretini artırma yoluna gitmelidir. Mükellefler tarafından ödenmeyen vergilerin nedenlerini tespit edilerek, bir çözüm arayışına girilmelidir. Yine mükellefler açısından taşınmazların değerlemesi, oldukça teknik bir konu olarak kalmaktadır. Bu durum için, belediyeler tarafından kamuoyunun bilgilendirilmesi, mükelleflerin vergiye olan bilincini arttırılabilecektir.

KAYNAKÇA

- Bird, R. M. and Slack E. (2002). "Land and Property Taxation: A Review" The World Bank, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf> (21.02.2013).
- Can B., Bülbül Z., Dağışan V. (2012). *Emlak Vergisi Hukuku*, Şifre Yayınları, İstanbul.
- Çelik K., Aşık Y. "Emlak Vergisi Değerinin Piyasa Koşullarına göre Belirlenmesi", *Mülkiyet Dergisi*, http://harita.gumushane.edu.tr/user_files/files/kcelik/files/Emlak%20vergisidegeri%20hesab%C4%B1%20.doc , (13.05.2014).
- Edizdoğan, N., ve Çelikkaya, A., (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Yayınları, Bursa.
- Hacıköylü, C., (2009). Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler, (Basılmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kaplan, R., (2012). "Emlak Vergisinde Matrah Belirleme Yönteminin Değerlendirilmesi", *Yaklaşım Yayınları*, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14623> (21.12.2013).
- Kıvanç, A., (2014). "Çankaya ile Gölbaşı Arasında 65 Kat Emlak Vergisi Farkı!", <http://emlakkulisi.com/canyaka-ile-golbasi-arasinda-65-kat-emlak-vergisi-farki/26882>, (01.03.2014).

- Kızılot, Ş. (2014). “Emlak Vergisinde Yüzde Yüz Artış”, *Hürriyet*, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/25053823.asp>, (02.04.2014).
- Kızılot, Ş. (2014). “Maliye Yüzde 18 KDV’yi Kümesten Toplayacak!”, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/22355121.asp>, (04.29.2014).
- Köktürk E., Köktürk E., (2011). *Taşınmaz Değerlemesi* 1. Baskı: Aralık, Netcopy Özel Baskı Çözümleri, İstanbul.
- Slack, E. (2011). *The Property Tax – In Theory and Practice*, Institute on Municipal Finance and Governance Munk School of Global Affairs University of Toronto, Canada. No. 2.
- Şenyüz D./ Yüce M./ Gerçek A., (2013). *Vergi Hukuku (Genel Esaslar)*, Ekin Yayınevi, 4. Baskı.
- Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi, (2011). “Gayrimenkul Değerinin Belirlenmesi ve Kayıt Altına Alınması” Bileşeni, T.C. Bayındırlık Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Turhan, S., (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul.