

**H¹ EMLAK VERGİSİ KANUNU VE UYGULAMASINDA
VERGİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİ
TAX SUBJECT AND TAXPAYER IN PROPERTY TAX LAW
AND PRACTICE**

Kader Melis TOPÇU*

ÖZET

Her verginin bir konusu ve bir de mükellefi bulunmaktadır. Günümüzde yerel yönetim vergisi niteliğini haiz emlak vergisi, uzun yıllardır yürürlükte olmasına karşın emlak vergisini düzenleyen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda ve bu Kanun'a ilişkin uygulamalarda verginin konusu ve mükellefine ilişkin bazı hususların sorun arz edecek nitelikte olduğunu düşünmekteyiz. Özellikle Emlak Vergisi Kanunu'nda ve Kanun'un uygulamasında görülen bu hususlar, bu çalışmada teorik açıklamalarla birlikte ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Emlak Vergisi, Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Nazım İmar Planı.

ABSTRACT

Every tax has a subject and a taxpayer. Although the property tax, which is a local government tax, has been in force for many years, we believe that some issues regarding the subject and taxpayer of the tax are problematic in the Property Tax Law No. 1319 regulating the property tax and in the practices related to this Law. These issues, especially in the Property Tax Law and the implementation of the Law, will be discussed with theoretical explanations in this study.

Keywords: Tax, Property Tax, House Tax, Land Tax, Master Development Plan

^{H1} Eserin dergimize geliş tarihi: 27.06.2025, ilk hakem raporu tarihi: 30.06.2025, ikinci hakem raporu tarihi: 30.06.2025, onaylanma tarihi: 02.07.2025.

*İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Fikri Mülkiyet Hukuku Anabilim Dalı
kadermelis.topcu@bakircay.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6912-5301

Esere Atıf Şekli: Kader Melis Topçu, “Emlak Vergisi Kanunu ve Uygulamasında Verginin Konusu ve Mükellefi”, YÜHFD, C.XXIII, 2026/1, s. 269.

GİRİŞ

Bir devletin, vergi salma gücünü diğer bir deyişle vergilendirme yetkisini içeren bir kavram olarak tanımlanan vergileme⁷⁰², geçmiş dönemlerde ödeme gücünün göstergesi olarak sadece servetin kabul edilmesi nedeniyle genellikle servete yönelmiştir⁷⁰³. Bu nedenle servet vergilerinin mali sistem içindeki yerleri önceleri oldukça geniş ve önemli olmuştur⁷⁰⁴. Ancak zamanla bu durum değişmiş ve servet vergilerinin vergi gelirleri içerisinde yeri gittikçe daralmış ve bu vergiler, eski önemini kaybetmiştir⁷⁰⁵. Nitekim günümüzde vergi sistemleri, gelir üzerinden alınan vergilerle gider vergilerine dayanır hale gelmiştir⁷⁰⁶.

Servet vergilerinin mali sistem içindeki öneminin azalmış olmasına karşın bu vergilerin uygulanmasında devletin mali gereksinimlerini karşılama isteğinin yanında toplumsal adaleti sağlama düşüncesinin de gözetilmesi⁷⁰⁷ ve bu vergilerin piyasa ekonomisi düzenindeki bir ülkede mülkiyeti kısıtlamaya yönelik en etkin araçlardan biri olması⁷⁰⁸, servet vergilerini özellikle vergilemede adalet ve eşitlik bakımından önemli bir araç olarak karşımıza çıkarmaktadır. Ayrıca servet vergileri, bir kontrol aracı olarak da kullanılmaktadır. Zira gelir üzerinden alınan vergilerin artmasıyla birlikte servet vergileri özellikle gelirin tanımı bakımından net artış kuramının uygulandığı gelir vergilerinde kontrol aracı durumana gelmiştir⁷⁰⁹.

Servet vergileri, vergiyi doğuran olayın kapsamına göre farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır⁷¹⁰. Nitekim bir ülkede uygulanan servet vergileri, servetten alınan vergiler, servet transferinden alınan vergiler ve

⁷⁰² ALTAY, Asuman, Kamu Maliyesi: Teorisi, Gelişimi, Kapsamı, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s.153.

⁷⁰³ ERDEM, Metin/ ŞENYÜZ, Doğan/ TATLIOĞLU, İsmail, Kamu Maliyesi, 17. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2023, s.166.

⁷⁰⁴ TUNCER, Selahattin, “Servet Vergileri”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S.7, 1961, 157-178, s. 157.

⁷⁰⁵ ÖZ, Ersan/ KUTBAY, Hüseyin/ BUZKIRAN, “Türk Vergi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, Gümrük ve Ticaret Dergisi, S.4, 2014,86-99, s. 88.

⁷⁰⁶ PEHLİVAN, Osman, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi, Trabzon, 2021, s. 127.

⁷⁰⁷ YILMAZ, Hakan, Türkiye’de Vergi Yapısı ve 1980’den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi, Ankara, 1996, s. 8.

⁷⁰⁸ NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s.347.

⁷⁰⁹ TUNCER, s. 157-158.

⁷¹⁰ YILMAZ, Elif Binhan/ BATI, Murat, Kamu Maliyesi (Mali Hukuk), 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2024, s.123.

YÜHFD Cilt: XXIII Sayı:1 (2026)

servet artışından alınan vergiler şeklinde olabilir⁷¹¹. Servet üzerinden alınan bir vergi olan emlak vergisi, bu tür vergiler içinde en eski olan⁷¹² ve hemen hemen her ülkede uygulanan bir vergidir⁷¹³. Nitekim 19. yüzyılın başlarına kadar taşınmaz niteliğinde servet sahibi olmak vergi ödeme gücü bakımından bir karine olarak kabul edilmiş ve bu varlıkların vergilendirilmesi iktidar teorisi kapsamında savunulmuştur⁷¹⁴. Türkiye’de ise emlak vergisi uygulaması Tanzimat sonrası Osmanlı dönemine denk gelmesi nedeniyle yeni bir vergidir⁷¹⁵.

Günümüz uygulamasında emlak vergisine temel teşkil eden düzenleme ise 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’dur⁷¹⁶. Bu Kanun ile daha önceleri 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu⁷¹⁷ ile vergilendirilmeye tabi tutulan binalar ile 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu⁷¹⁸ ile vergilendirilen araziler, emlak kavramı içine dahil edilerek vergilendirilmeye başlanmıştır⁷¹⁹ ve böylece emlak vergisi bina ve arazi vergisinin ortak adı olarak kullanılmaya başlanmıştır⁷²⁰.

Günümüze gelinceye kadar birçok değişikliğe uğramış olan bu Kanun’da asıl değişiklik 3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl

⁷¹¹ ŞEN, Hüseyin/ SAĞBAŞ, İsa, Vergi Teorisi ve Politikası, 4. Baskı, Arıkan Yayınları, Ankara, 2020, s. 215.

⁷¹² Emlak vergisinin ilk şeklinin Çin’de ortaya çıktığına dair kayıtlar bulunmaktadır. Bakınız: ÜYÜMEZ, M. Erkan, Gayrimenkullerde Vergilendirme T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını no: 2477 Açıköğretim Fakültesi yayını no: 1448, 2012, s.125. Aktaran: TARİN, Emine, Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s.28.

⁷¹³ TAŞPINAR, Serhat, Tüm Yönleriyle Belediye Gelirleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 153.

⁷¹⁴ TAŞPINAR, s. 153.

⁷¹⁵ ŞATAF, Ceyda/ AYGÜN, Şerife, “Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C.11, No:1, 2019, 89-96, s. 89.

⁷¹⁶ RG, 11.08.1970, S.13576.

⁷¹⁷ RG, 14.07.1931, S.1848.

⁷¹⁸ RG, 6-18.07.1931, S.1841-1851.

⁷¹⁹ 1319 sayılı Kanun öncesinde bina ve arazi vergileri aynı mahiyette bulunmasına karşın arazide servet değeri esası binalarda ise irat esası benimsenmiştir.

⁷²⁰ KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/1987, s. 321.

Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun ile yapılmıştır⁷²¹. Zira bu Kanun ile mahalli idarelerin mali açıdan daha güçlenerek daha iyi hizmet vermesi amacıyla⁷²² emlak vergisini tarh ve tahsil etme görev ve yetkisi belediyelere bırakılmıştır⁷²³. Söz konusu vergi uygulamasının belediyelere bırakılmış olması, verginin niteliği ve konusu ile ilgili olmakla birlikte vergi uygulama maliyetinin bir gereği olarak da gerçekleşmiştir⁷²⁴. Söz konusu Kanun ile bu anlamda oldukça önemli bir değişiklik gerçekleşmesine karşın beyan esası korunmuştur. Aynı nitelikte gayrimenkuller bakımından haksız bir şekilde farklı matrahların oluşmasına sebep olarak kabul edilen beyan esası, 2002 yılında kaldırılmış ancak bazı durumlarda mükelleflere bildirim verme yükümlülüğü getirilmiştir⁷²⁵.

I. Verginin Konusu

Verginin kurucu temel öğelerinden biri olan verginin konusu, üzerine vergi konulan iktisadi unsurdur⁷²⁶. Verginin üzerinden alındığı bu iktisadi unsur, hukuki bir muamele, bir olay veya gayri maddi unsur olabilir. Bu bağlamda nelerin verginin konusu olabileceği hususunda önceden bir sınırlaman yapmak mümkün değildir. Zira üzerine vergi konulabilecek iktisadi unsurlar zamanla değişmektedir.

Verginin konusu, her vergi kanununda ayrı ayrı belirlenmektedir. Nitekim emlak vergisi bakımından bina ile arazi ve arsalar verginin konusunu oluşturmaktadır.

⁷²¹ RG, 11.12.1985, S. 18955.

⁷²² TBMM, Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 2, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf> (erişim tarihi: 11.11.2024)

⁷²³ Çağan, yerel idarelerin vergilendirme yetkisi ile donatılmasını ileri derecede demokratik bir uygulamanın gereği olarak görmüştür. Bakınız: ÇAĞAN, Nami, “Demokratik Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 37, S.1-4, 1980, 130-131.s.136.

⁷²⁴ AKDOĞAN, Abdurrahman, Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 649.

⁷²⁵ Emlak Vergisi Kanunu’nun 23. maddesi, bildirim verme ve süresini düzenlemiştir. Söz konusu düzenlemeye göre Kanun’un 33. maddesinde düzenlenen ve vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde emlak vergisi bildirimi verilmesi zorunludur.

⁷²⁶ NADAROĞLU, Halil, s.234.

A. Bina Vergisinin Konusu

Emlak Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde Türkiye sınırları içinde bulunan binaların bina vergisine tabi olduğu belirtilmiş ancak 'bina' tabirinin detaylı tanımına yer verilmemiştir⁷²⁷. Sadece anılan Kanun'un 2. maddesinde bina tabirinin, yapıldığı madde ne olursa olsun karada ve su üzerinde sabit inşaatın hepsini kapsadığı düzenleme altına alınmıştır. Söz konusu düzenlemeden de anlaşılabileceği üzere hangi maddeden inşa edilirse edilsin sabit olmak kaydıyla bütün yapılar bina tabiri kapsamında mütalaa edilmektedir. Bu bağlamda bina bakımından önemli olan husus, binanın sabit bir yapı niteliğini haiz olmasıdır. Nitekim Kanun'un 2. maddesinin devamında yüzer yapıların, çadırların ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evlerin ve benzerlerinin açıkça bina olarak nitelendirilmeyeceği ifade edilerek örnekleme yoluyla temelde sabit olmayan yapıların verginin konusu dışında kaldığı belirtilmiştir⁷²⁸.

Kanun'da bina olarak nitelendirilme bakımından binanın sabit olması esas alınmasına karşın binanın sabit olmasından kastedilenin ne olduğu hususunda da bir açıklama veya tanımlama bulunmamaktadır. Bir binanın sabit olması binanın arza bağlı olmasını ifade etmektedir⁷²⁹. Nitekim Kanun'un genel gerekçesinde de arza bağlı olmaya dikkat çekilmiş ve binanın arza ne suretle bağlı olduğunun önemli olmadığı belirtilmiştir⁷³⁰. 6 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de vergiye tabi olmak bakımından, binanın arza ne suretle bağlı olduğunun, yer altında veya üstünde bulunduğunu aramaya lüzum bulunmadığı belirtilmiştir. Danıştay da "sabit olma" ifadesini binanın arza bağlı olması şeklinde yorumlamıştır.⁷³¹ Öğretide ise bir yapının sabit olmasının, yapının sürekli veya geçici bir amaç için kullanıma uygun olmasını ifade ettiği belirtilmiştir⁷³².

⁷²⁷ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda da bu konuda yapılmış bir tanım bulunmamaktadır. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun⁷²⁷ 5. maddesinde ise bina "*kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapı*" olarak tanımlanmıştır.

⁷²⁸ 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde karada nakli kabil binaları da sabit inşaat olarak kabul edilmiştir.

⁷²⁹ ARSLAN, Ahmet, "Emlak Vergisi Açısından Bina Kavramı" Vergi Sorunları Dergisi, S.332, 2016, 85-90, s.86.

⁷³⁰ Emlâk Vergisi kanunu tasarısı ve Adalet, İçişleri, Maliye ve Plân komisyonlarından seçilen 3 er üyeden kurulu 38 No. lu Geçici Komisyon raporu (1/332), s. 3.

⁷³¹ D. 9D., E:1992/2201, K:1993/4145, T:17.11.1993.

⁷³² CAN, Bilal/ BÜLBÜL, Zübeyr/ DAĞAŞAN, Veysel, Açıklamalı ve İctihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara, 2019, s. 47.

Kullanış amacına uygun bir şekilde tamamlanmış yapılar, bina olarak kabul edildiğinden tamamlanmamış yapıların bina olarak nitelendirilip emlak vergisine tabi tutulması mümkün değildir.⁷³³ Tamamlanmamış yapıların bina olarak kabul edilmemesi, yapıya ilişkin inşaatın tamamlandığı zamanı, mükellefiyetin başlangıcı bakımından önemli kılmaktadır. Bir yapının ne zaman tamamlanmış olduğu hususunda ise Kanun'da bir açıklık bulunmamaktadır.

İmar Kanunu'nun 30. maddesinde ise yapı tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen bittiği tarihte ise kısmen biten kısımların kullanılabilmesi için yapı kullanma izninin alınmasının mecburi olduğu belirtilmiştir⁷³⁴. Aynı Kanun'un 31. maddesinde de inşaatın bitme gününün kullanma izninin verildiği gün olduğu düzenleme altına alınmıştır. Bu bakımdan yapı kullanma izninin verildiği tarih, emlak vergisi kapsamında da önem taşımaktadır. Ancak bir yapının yapı kullanma izin belgesi alınmadan kullanılmaya başlanması durumunda ise kullanılmaya başlanılan tarih mükellefiyetin başlangıcı bakımından önem arz edecektir⁷³⁵.

Bir binanın tamamlanmış olduğu hususu bu konuda yapılmış bir bildirim veya bildirim bulunmasa bile idare tarafından yapılan bir yoklama ile fiilen binanın kullanıldığının tespiti mümkündür. Bu bağlamda bildirimde bulunulmadan veya yoklama ile bu konuda bir tespit yapılmadan bina vergisinin tesis edilmesi mümkün değildir.

1. Vergi Usul Kanunu'nda Yazılı Bina Mütemmimleri

Emlak Vergisi Kanunu madde 2/2'de Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina mütemmimlerinin de emlak vergisi uygulamasında bina ile dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 305. maddesinde ise belediye teşkilatı bulunan yerlerde belediye sınırları içindeki binaların ve belediye teşkilatı bulunmayan yerlerde köyü teşkil eden binaların işgal eylediği saha dahilindeki binaların mütemmimatından olan arazinin , her nerede olursa olsun ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan arazi ile bina ile sınırlanmış olup kullanım tarzı itibariyle de bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazinin binanın mütemmimatı olduğu belirtilmiştir. Özellikle söz konusu düzenlemede yer verilen ve binayı çevreleyen ve bina ile bütünlük teşkil eden arsa veya arazinin de binanın

⁷³³ CAN/ BÜLBÜL/ DAĞAŞAN, s. 50

⁷³⁴ İlgili maddeye göre bu konudaki müracaatların otuz gün içinde sonuçlandırılması, aksi halde bu sürenin sonunda izin verilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

⁷³⁵ Aynı yönde verilmiş özelge için bakınız: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-175.01[3-2012/6-1.22.6618]-2457 sayılı özelgesi.

YÜHFD Cilt: XXIII Sayı:1 (2026)

mütemmimatı sayılacağı hususu, uygulamada uyumsuzluk sebebi oluşturabilecek niteliktedir. Zira bir binayı çevreleyen arsa veya arazi mütemmimat sayıldığı takdirde ayrıca bir arazi vergisi verilmesine gerek olmazken binayı çevreleyen arsa veya arazinin mütemmimat sayılmadığı durumlarda ise bina vergisinin yanında ayrıca arazi vergisinin de tahakkuk ettirilmesi gerekli olacaktır⁷³⁶.

Bir binayı çevreleyen arsa veya arazinin mütemmimat olup olmadığı hususunda mahalli örfün ve imar planlarına göre kabul edilen asgari ifraz ölçüsünün dikkate alınması gerekmektedir.

a. Bir Binanın Başkalarının Arazisi veya Arsası Üzerine Yapılması

Bir arazi veya arsanın maliki dışında başka kişilerce bu arazi veya arsalar üzerine bina yapılması uygulamada karşılaşılan bir durumdur. Böyle bir durumda arsa veya arazi başkasına ait olduğundan, söz konusu arsa ve arazi binanın mütemmimi olarak kabul edilmeyecektir.

B. Arazi Vergisinin Konusu

Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde arazi ve arsaların arazi vergisine tabi olduğu belirtilmiş ve yine aynı Kanun'un 18. maddesinde arazi vergisi oranının binde bir arsalarda ise binde üç olduğu düzenleme altına alınmıştır⁷³⁷. Bu nedenle bir toprak parçasının arazi mi veya arsa mı olduğu hususu oldukça önem arz etmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu madde 12/2'de belediye sınırları içinde parsellenmiş arazinin arsa sayılacağı ve belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin Emlak Vergisi Kanunu uygulamasında arsa sayılacağına ise Cumhurbaşkanı kararı ile belli edileceği düzenlenmiştir.

1. Arazi Vergisinin Konusunun Cumhurbaşkanı Kararı ile Tespit Edilmesinin Vergilerin Kanuniliği Bakımından Değerlendirilmesi

Emlak Vergisi Kanunu madde 12/2'de yer verilen düzenleme gereğince belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden

⁷³⁶ MERT, Hanifi, Belediyelerin ve Mükelleflerin Emlak Vergisi Rehberi, Türk Belediyecilik Derneği, Ankara, 1994, s. 81.

⁷³⁷ Söz konusu oranlar, büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı olarak uygulanmaktadır.

hangilerinin arsa sayılacağı Cumhurbaşkanlığı kararı ile belli edilecektir. Söz konusu düzenlemenin Anayasa'nın 73. maddesi ile teminat altına alınan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğunu düşünmekteyiz. Zira vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince verginin kurucu temel öğelerinin verginin kendisine ait yasada düzenlenmiş bulunması gerekmektedir⁷³⁸. Cumhurbaşkanı yine aynı madde gereğince sadece vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde ve kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisine sahiptir. Bu bağlamda verginin kurucu temel öğelerinden biri olan verginin konusunun da vergiyi düzenleyen yasada açıkça belirtilmesi Anayasa ile teminat altına alınan vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince bir zorunluluk olup; verginin konusuna ilişkin bir hususun Cumhurbaşkanına bırakılması Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Yürütme organının vergilendirme alanında sahip olduğu yetkisinin kapsamı Anayasa ile belirlendiğinden bu kapsamın dışına çıkılması mümkün değildir.

2.Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı

Emlak Vergisi Kanunu madde 12/2'de belediye sınırları içinde parsellenmiş arazinin arsa sayılacağı ve belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin Emlak Vergisi Kanunu uygulamasında arsa sayılacağının ise Bakanlar Kurulu kararı ile belli edileceği düzenlenmişti. İlgili maddede yer alan "Bakanlar Kurulu" ifadesi 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 59. maddesiyle 'Cumhurbaşkanı' şeklinde değiştirilmiştir. Bu nedenle artık belediye içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin arsa sayılacağı Cumhurbaşkanlığı kararı ile belli edilecektir. Ancak bu hususa ilişkin bir Cumhurbaşkanlığı kararı bulunmadığı için 11.03.1983 tarih ve 83/122 sayılı Arsa Sayılacak Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ve bu Karar'ın uygulanmasına açıklamaların yapıldığı 16 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği hala yürürlüktedir.

1983/6122 sayılı Arsa Sayılacak Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'nda ve 16 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği'nde belediye içinde ve dışında bulunan parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının imar planı ile

⁷³⁸ Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı XII Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s.137.

iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunup bulunmamasına farklı sonuçlar bağlanmıştır. Buna göre 1983/6122 sayılı Arsa Sayılacak Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1/a maddesine göre belediye ve mücavir alan sınırları içinde imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan arazi veya arazi parçaları zirai faaliyette kullanılmaması koşulu ile arsa sayılırken; belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olan arazi veya arazi parçaları, fiilen meskûn halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalması ve zirai faaliyette kullanılmaması koşuluyla arsa olarak nitelendirilmiştir.

**a. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları İçinde İmar Planı ile
İskân Sahası Olarak Ayrılmış Yerlerde Bulunan
Parsellenmemiş Arazi veya Arazi Parçaları**

1983/6122 sayılı Arsa Sayılacak Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı madde 1/a'da zirai faaliyette kullanılmayan parsellenmemiş arazi veya arazi parçalarının, imar planı ile iskân sahası olarak ayrılması arsa sayılmak bakımından yeterli görülmüş ancak imar planı hakkında belirleyici bir bilgiye yer verilmemiştir. 3194 sayılı İmar Kanunu ve Mekansal Planlar Yapım Yönetmeliği'nde ise imar planlarının hangi planlardan oluştuğu belirlenmiştir: İmar Kanunu'nun 8. maddesinde imar planlarının nazım imar planı ve uygulama imar planından meydana geleceği düzenlenirken; Mekansal Planlar Yapım Yönetmeliği'nde daha geniş bir tasnif yapılmış olup; söz konusu yönetmeliğe göre mekânsal planlar, amaçları açısından mekânsal strateji planları, çevre düzeni planları ve imar planları olarak belirlenmiştir. Yine aynı Yönetmelik'e göre planlama kademeleri üst kademedен alt kademeye göre mekânsal strateji planı, çevre düzeni planı, nazım imar planı ve uygulama imar planından oluşmaktadır.

Bir taşınmazın inşaata elverişli hale gelebilmesi için mekânsal strateji ve çevre düzeni planlarının bulunması zorunlu değilken, nazım imar planının ve uygulama imar planının bulunması zorunludur⁷³⁹. Bu nedenle konumuz açısından önem arz eden husus, nazım ve uygulama imar planlarıdır.

Nazım imar planı, İmar Kanunu'nun 5. maddesinde "*varsa bölge planlarının mekâna ilişkin genel ilkelerine ve varsa çevre düzeni planlarına uygun olarak halihazır haritalar üzerine, yine varsa kadastral durumu işlenmiş olarak çizilen ve arazi parçalarının; genel kullanım biçimlerini,*

⁷³⁹ ŞİMŞEK, Suat, İmar Kanunu 18. Madde Uygulamaları (Arazi ve Arsa Düzenlemeleri) İtiraz ve Dava Yolları, 6. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2024, s.31.

yerleşme alanlarının gelişme yön ve büyüklüklerini, nüfus yoğunlukları ve eşiklerini, ulaşım sistemlerini göstermek ve uygulama imar planlarının hazırlanmasına esas olmak üzere düzenlenen, plan hükümleri ve raporuyla beraber bütün olan plan” olarak tanımlanırken uygulama imar planı *“tasdikli halihazır haritalar üzerine varsa kadastral durumu işlenmiş olarak nazım imar planı esaslarına göre çizilen ve çeşitli bölgelerin yapı adalarını, bunların yoğunluk ve düzenini, yolları ve uygulama için gerekli imar uygulama programlarına esas olacak uygulama etaplarını ve diğer bilgileri ayrıntıları ile gösteren plan”* şeklinde tanımlanmıştır.

Nazım imar planları, genel nitelikli planlar olup; bu planlarda plan makyası ile ölçü alınması, yer tespiti ve uygulaması yapmak mümkün değildir. Bu nedenle bu planlar doğrudan uygulama için kullanılmaz⁷⁴⁰. Uygulama imar planları ise en detaylı imar planları olup; bu planlar, taşınmazların hem kullanış amaçlarını hem de yapılaşma koşullarını düzenlemektedir⁷⁴¹. Uygulama imar planlarını sadece nazım imar planının büyütülmüş hali olarak kabul etmek mümkün değildir⁷⁴². Zira bu planlar, nazım imar planlarında alınan koruma, kullanma ve kısıtlama, yasaklama ve yönlendirme gibi kararların detaylandırarak uygulamasının biçimlendirilmesini sağlamaktadır⁷⁴³.

Uygulama imar planı yapılabilmesi için üst ölçekli nazım imar planının bulunması ve uygulama imar planının da nazım imar planı ilke ve esaslarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir⁷⁴⁴.

Nazım imar planları, daha detaylı bir plan olan uygulama imar planlarının hazırlanması bakımından kılavuz niteliğindedir. Ancak bir yerde parselasyon işleminin yapılması için uygulama imar planının yapılması zorunlu olmakla birlikte nazım imar planının yapılması uygulama imar planının da yapılması zorunluluğunu doğurmaz. Zira nazım imar planı hazırlandıktan sonra bütçenin yetersizliği, teknik imkanlar, yerel ihtiyaçların değişmesi veya sürece ilişkin itirazlar nedeniyle uygulama imar planının yapılması gecikebilir veya uygulama imar planı yapılmasından vazgeçilebilir.

⁷⁴⁰ ÜSTÜNDAĞ, Önder/ŞENGÜN, Mustafa Taner, "Türk İmar Mevzuatındaki Plan Türleri ve Fiziki Planlama – Coğrafya ilişkisi Üzerine Genel Bir Değerlendirme", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 2, C. 21, Elâzığ, 2011,1-25, s. 10

⁷⁴¹ ŞİMŞEK, s.39.

⁷⁴² ORTA Elif, İmar Hukukunda Plan Hiyerarşisi ve Planların Çatışması, 1. Baskı, İstanbul, 2006, s.32.

⁷⁴³ TEKİNBAŞ, Belma: “Plan Hiyerarşisi”, Bayındırlık ve İskân Bakanlığı ile Belediyeler Dergisi, S.13, 1993, 11-13, s. 13.

⁷⁴⁴ AKDEMİR, BÜŞRA, “İmar Planlarında Hiyerarşi”, Konya Barosu Dergisi, S.1, 2021, 133-173, s.155

Sonuç olarak nazım imar planının yapıldığı bir durumda uygulama imar planının yapılması ihtimali yüksektir. Ancak bir ihtimal söz konusu olduğu için bu ihtimalin gerçekleşmeme olasılığı da bulunmaktadır.

Vergi hukuku bakımından ihtimaller veya varsayımlar üzerinden vergilendirilmeye gidilmesi ise mümkün değildir⁷⁴⁵. Nazım imar planı kapsamında kalan bir taşınmazın değerinin arttığını kabul etmekle birlikte bir taşınmazın değerinin artması bu konuda yapılmış yasal bir düzenleme olmadan söz konusu taşınmazın bir verginin konusunu oluşturmasını mümkün kılmamakta sadece o taşınmazın vergi değerini yükseltmektedir. Aksi bir durum vergilerin kanuniliği ilkesini anlamsız kılacaktır. Bu nedenle bir arazi veya arazi parçasının nazım imar planı kapsamında kalması emlak vergisi bakımından arsa olarak vergilendirilmesi için yeterli görülmemeli muhakkak uygulama imar planının da yapılması beklenmelidir.

Geçmiş dönemlerde Danıştay da aynı yönde karar vermiş ve bir taşınmazın arsa vasfını kazanıp kazanmadığının saptanabilmesi için hem nazım hem de uygulama imar planının onanmış olmasını aramıştır⁷⁴⁶. Emlak vergisi bakımından ihtilafa neden olabilecek bu husus, kamulaştırma davalarında da söz konusu olmuştur. Zira 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nda⁷⁴⁷ arsa ve arazilerin kamulaştırma karşılığının takdirinde ayrı yöntemler belirlenmiş olmasına⁷⁴⁸ karşın arsa ve arazi tanımına yer verilmemiştir. Bu nedenle arazi ile arsa arasındaki ayrımada Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi ve bu maddeye istinaden çıkarılan 1983/6122 sayılı Arsa Sayılacak Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı göz önünde tutulmuştur. Ancak söz konusu Karar'da yer verilen imar planı ifadesi, İmar Kanunu'nda öngörülen 'nazım imar planı' ve 'uygulama imar planı' ayrımı yapılarak ele alınmış, uygulama imar planında yer alan taşınmazlar, arsa olarak değerlendirilmişken; nazım imar planı konusundaki taşınmazlar yönünden farklı görüşler oluşmuştur. Söz konusu görüş farklılıkları Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulunun kararıyla sona ermiştir. Söz konusu bu karara göre, taşınmaz nazım imar planı içinde olsa bile salt bu

⁷⁴⁵ Kaldı ki bize göre henüz parselasyon işlemi yapılmamış arazi veya arazi parçalarının da arsa olarak vergilendirilmesi kabul edilebilir bir durum değildir. Zira idare söz konusu bu taşınmazları sırf imar planları kapsamında kaldığı ve bu nedenle daha da değerlendirildiği için daha yüksek oranlar üzerinden vergiye tabi tutmaktadır.

⁷⁴⁶ D. 9D., E:1984/650, K: 1986/3830, T: 31.12.1986. Aktaran: CAN/ BÜLBÜL/ DAĞAŞAN, s.72.

⁷⁴⁷ RG, 08.11.1983, S. 18215.

⁷⁴⁸ KILIÇ, Osman, Kamulaştırma Davalarında Arsa-Arazi Ayrımı, Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, C.24, S. 1, 2011, 15-18, s.15.

nedenle arsa olarak kabul edilemeyecek; nazım imar planının ait olduğu idari birim (Büyükşehir, il, ilçe, köy), belediye ve mücavir alan sınırları içindeki yerleşim ve nüfus yoğunluğu, ulaşım ve altyapı hizmetleri ve yerleşim merkezine olan mesafe ile taşınmazın plandaki konumu ve kullanım biçimi gibi unsurlar da göz önünde bulundurulacaktır⁷⁴⁹. Söz konusu içtihadı birleştirme kararı sonrasında şayet bir taşınmaz nazım imar planı içindeyse söz konusu bu taşınmazın, plan kapsamına alındığı tarih, plandaki konumu, altyapı hizmetlerinden yararlanma ve ulaşım olanakları, belediye merkezine uzaklığı, kullanım biçimi itibariyle iskân amacına yönelik yapılaşma olasılıkları, nazım imar planının uygulanması için yapılan plan olup olmadığı gibi hususların göz önünde tutularak bir değerlendirme yapılması gerektiği yönünde kararlar verilmiştir⁷⁵⁰.

Yargıtay'ın varmış olduğu bu sonuç kamulaştırma davaları için kabul edilebilir olmakla birlikte emlak vergisi kapsamında uygulanabilir değildir. Zira daha önce de belirttiğimiz üzere vergilerin kanuniliği ilkesi, verginin kurucu öğelerinden biri olan verginin konusunun her türlü şüpheden uzak, net ve açık bir şekilde belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu nedenle bir arazi veya arazi parçasının değer artışından kaynaklı bir varsayımla ve yasayla belirlenmeden verginin konusunu oluşturması mümkün görülemez.

b. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları İçinde Bulunup İmar Planı ile İskân Sahası Olarak Ayrılmamış Olmakla Beraber Fiilen Meskûn Halde Bulunan ve Belediye Hizmetlerinden Faydalanmakta Olan Yerler Arasında Kalan Parsellenmemiş Arazi ve Arazi Parçaları

1983/6122 sayılı Arsa Sayılacak Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı madde 1/b'ye göre belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskûn halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan, parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa sayılmaktadır. Söz konusu Karar'da hizmetlerden yararlanma bakımından şart öngörülmemişken; 16 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde imar plânı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskûn halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının arsa sayılabilmesi için belediyelerin su-yol, yol-otobüs, su-temizlik, su-otobüs, otobüs-temizlik,

⁷⁴⁹ YİBGK, E: 1996/3, K:1998/1, T: 17.04.1998.

⁷⁵⁰ Y. 18HD., E: 1998/3639, K:1998/4823, T:04.05.1998; E:2002/291, K:2002/928, T:30.01.2002.

YÜHFD Cilt: XXIII Sayı:1 (2026)

yol-temizlik hizmetleri gibi hizmetlerden en az ikisinden yararlanması şart koşulmuştur.

Söz konusu düzenlemede de anılan Karar'ın (a) bendinde olduğu gibi sadece imar planı ifadesi kullanılmış ve bu konuda açıklama yapılmamıştır. Anılan düzenlemede temel alınan husus, arazi veya arazi parçasının fiilen meskûn halde bulunması ve belediye hizmetlerinden yararlanmasıdır. Oysaki daha önce de belirttiğimiz üzere ilerde imar uygulamasının yapıp yapılmayacağı kesinlik taşımayan ve bazı belediye hizmetlerinden yararlanan bir arazi veya arazi parçasının maddi değeri arttı diye konu bakımından farklı bir nitelendirmeye tabi tutulması mümkün değildir. Zira bir gayrimenkulün değerinin artması, niteliğinin de değiştiği anlamına gelmemektedir.

B. Verginin Mükellefi

Kanun ile düzenlenmiş tüm vergisi sistemlerinde verginin mükellefinin belirlenmesi gerekmektedir⁷⁵¹. Emlak Vergisi Kanunu bakımından mükellef kavramı, bina ve arazi vergileri bakımından ayrı ayrı belirlenmiştir.

1. Bina Vergisinin Mükellefi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre emlak vergisinin mükellefi binanın malikidir. Ancak bina üzerinde intifa hakkı bulunduğu takdirde malik sadece kuru mülkiyet hakkına sahip olacağından⁷⁵² intifa hakkı sahibi mükellef olarak kabul edilmektedir⁷⁵³. Malik veya intifa hakkı sahibinin bulunmadığı durumlarda mükellef, binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Yine aynı düzenleme uyarınca, paylı mülkiyet halinde malik olanlar hisseleri oranında emlak vergisinden sorumluyken elbirliği mülkiyette ise maliklerin vergiden müteselsilen sorumlu olması kabul edilmiştir.

a. Malik

Türk Medeni Kanunu'nun 683. maddesi uyarınca bir şeye malik olan kimse o şey üzerinde kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine

⁷⁵¹ AKINCI AŞCI, Nuray, Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022, s. 92.

⁷⁵² PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2022, s.327.

⁷⁵³ İlgili maddede verginin intifa hakkı sahibinden istenebilmesi için malikten tahsil etme imkanının bulunmaması gibi bir şart öngörülmemiştir. Bu nedenle taşınmazın maliki bulunsan bile verginin mükellefi lehine intifa hakkı tesis kişidir.

sahiptir. Bu bağlamda mülkiyet hakkı, hak sahibine en geniş ve en kapsamlı yetki tanıyan⁷⁵⁴ aynı bir haktır⁷⁵⁵. Mülkiyet hakkının kazanılmasına ilişkin birçok sınıflandırma yapılmaktadır⁷⁵⁶. Bu konuda yapılan en önemli sınıflandırmalardan biri de tescille kazanma ve tescilsiz kazanma ayrımıdır.

Türk Medeni Kanunu, taşınmaz mülkiyetinin kazanılması için prensip olarak tescili zorunlu kılmaktadır⁷⁵⁷. Ancak Medeni Kanun'un 705. maddesine göre miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile Kanun'da görülen diğer hallerde mülkiyet tescilden önce kazanılmaktadır. Tescilsiz kazanma hallerinde tescilin yapılması yine de önemlidir. Zira bu gibi durumlarda tescil kurucu bir etkiye sahip olmasa da açıklayıcı bir fonksiyon ifa edecektir⁷⁵⁸.

Taşınmaz mülkiyetinin tescilden önce kazanıldığı bu gibi durumlarda emlak vergisi mükellefiyetinin başlayıp başlamayacağına ilişkin Emlak Vergisi Kanunu'nda bir düzenleme bulunmamaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre Emlak Vergisi Kanunu'na göre alınacak vergiler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde de Vergi Usul Kanunu hükümlerinin, Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı düzenlenmiştir. Söz konusu hükümler nedeniyle taşınmaz mülkiyetinin tescilden önce kazanıldığı durumlarda Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerinin gerçek mahiyetinin esas olduğunu düzenleyen 3. maddesinin göz önünde tutulması gerektiğini ve bu nedenle tescilden önce mülkiyetin geçtiği durumlarda emlak vergisi mükellefiyetinin başlangıcı için tescilin

⁷⁵⁴ Türk Medeni Kanunu'nun 683/1 maddesinde söz konusu yetkilerin hukuk düzeninin çizdiği sınırlar içinde kullanılabileceği düzenlenmiştir.

⁷⁵⁵ EREN, Fikret, Mülkiyet Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 4; GÜRBÜZ, Can EŞREF, "Taşınmaz Mülkiyetinin Tescilden Önce Kazanıldığı Durumlar, Ankara Barosu Dergisi, C.81, S.1, 2023, 267-306, s.269

⁷⁵⁶ ARSLAN, Merve, "Olağanüstü Zamanaşımıyla Taşınmaz Mülkiyetinin Kazanılması ve İyiniyet Şartının Aranmayışı ile Anayasa Mahkemesi Kararının Getirdiği Değişikliklerin Değerlendirilmesi, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 14, S. 1, 2023, 141-152, s.143.

⁷⁵⁷ OĞUZMAN, Kemal/ SELİÇİ, Özer/ ÖZDEMİR OKTAY, Saibe, Eşya Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 279.

⁷⁵⁸ OĞUZMAN/ SELİÇİ/ ÖZDEMİR OKTAY, s. 312.

beklenmemesi gerektiğini düşünmekteyiz⁷⁵⁹. Zira daha önce de belirttiğimiz üzere bu gibi durumlarda tescil kurucu değil açıklayıcı bir etkiye sahiptir.

b. İntifa Hakkı Sahibi

İrtifak hakkı, hak sahibine malikin aracılığına ihtiyaç duymaksızın eşyayı kullanma veya onun semerelerinden yararlanma veya hem kullanma hem de semerelerinden yararlanma yetkisi veren bir sınırlı ayni hak türüdür⁷⁶⁰. Medeni Kanun, irtifak haklarını, taşınmaz lehine irtifak hakları, intifa hakkı, oturma hakkı inşaat (üst) hakkı, kaynak hakkı ve diğer irtifaklar şeklinde belirlemiştir. Tayin edilen bu irtifak türlerinin sınırlı sayıda olduğu ve bunların dışında başka bir irtifak hakkı kurmanın mümkün olmadığı kabul edilmektedir⁷⁶¹. Söz konusu bu irtifak haklarından sadece intifa hakkına Emlak Vergisi Kanunu’nda mükellef bakımından yer verilmiştir.

İntifa hakkı ise *“başkasına ait bir eşya, hak veya malvarlığı üzerinde belirli bir kişiye tam yararlanma imkânı sağlayan bir irtifak hakkı türüdür”*⁷⁶². İntifa hakkının hak sahibine sağladığı yararlanma yetkisinin kapsamı bakımından intifa hakkı diğer irtifaklardan farklılık arz etmektedir. Zira intifa hakkı dışında başka bir irtifak eşya üzerinde hiçbir zaman tam yararlanma yetkisi sağlamamaktadır⁷⁶³. Bu bağlamda taşınmazın maliki intifa hakkı devam ettiği müddetçe taşınmazdan yararlanmamaktadır. Böyle bir durumda da mükellefin intifa hakkı sahibi olması vergilendirme tekniği bakımından da daha uygun görünmektedir. Kaldı ki Türk Medeni Kanunu’nun 813. maddesinde de bu husus ayrıca belirtilerek intifa süresince vergi ve resimlerin intifa hakkı sahibine ait olduğu düzenleme altına alınmıştır.

aa. Üst Hakkı

Verginin mükellefinin belirlenmesi bakımından üst hakkı da değinilmesi gerekli hususlardan biridir. Zira üst hakkının tesis edildiği durumlarda mükellefin belirlenmesi hukuki ihtilaflara konu olmaktadır.

⁷⁵⁹ Aynı yöndeki karar için bakınız: D. 9D., E:1981/1137, K:1982/4158. Kararın aktarıldığı eser için bakınız: CAN/ BÜLBÜL/ DAĞAŞAN, s. 93.

⁷⁶⁰ ÖZBİLEN, Barış Bilen, “İrtifak Hakkının Kullanıldığı Yerin Değiştirilmesi”, İstanbul Hukuk Mecmuası, C.77, S.2, 2019, 475-502, s.478.

⁷⁶¹ OĞUZMAN/ SELİÇİ/ ÖZDEMİR OKTAY, s. 591-592.

⁷⁶² Yargıtay 14. HD, E:2013/7014093, K:2014/1510, T:06.02.2014 (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>, e.t: 15.05.2024).

⁷⁶³ OĞUZMAN/ SELİÇİ/ ÖZDEMİR OKTAY, s.593.

Üst hakkı, sahibine bir arazinin altında veya üstünde yapı inşa etme veya mevcut yapıyı muhafaza etme yetkisi veren bir irtifaktır. Arazi ile bütünleyici parça niteliğinde bulunan yapının mülkiyetinin ayrışmasını sağlayan bu irtifak⁷⁶⁴ bu yönüyle de üstün alta tabi olması kuralına bir istisna teşkil etmektedir⁷⁶⁵.

Üst hakkı, özellikle Yap-İşlet-Devret modelinde söz konusu olmakta ve kamuya ait taşınmazlar üzerinde turistik ve sosyal tesisler üst hakkına dayanılarak inşa edilmektedir. Ancak bu gibi durumlarda üst hakkına dayanılarak inşa edilen yapının emlak vergisi mükellefinin kim olacağına dair Emlak Vergisi Kanunu'nda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Böyle bir durumda idare, lehine üst hakkı tesis edilenlerin üst hakkına dayanılarak inşa edilen yapı bakımından mükellef konumunda olduğunu kabul ederken; lehine üst hakkı tesis edilenler ise kanun koyucunun lehine intifa hakkı tesis edilen kişileri mükellef olarak belirlediğini, üst hakkı ile intifa hakkının hüküm ve sonuçlarının farklı olduğunu belirterek konuyu yargıya taşımaktadırlar. Danıştayın bu konudaki kararları farklılık arz etmektedir. Bu hususa ilişkin olarak verilen bazı kararlarda davacı lehine herhangi intifa hakkı tesis edilmediği gerekçesiyle lehine intifa hakkı tesis edilenlerin mükellef olmadığı belirtilirken⁷⁶⁶ bazı kararlarda ise Türk Medeni Kanunu'nun üst hakkına ilişkin hükümlerinin bir üst irtifakına dayalı olarak başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyetini irtifak hakkı sahibine verdiği gerekçesiyle lehine üst hakkı tesis edilen kişinin mükellef olduğu belirtilmiştir.⁷⁶⁷

Lehine üst hakkı tesis edilen kişilerin Emlak Vergisi Kanunu kapsamında mükellef olarak kabul edilmeyeceği yönünde verilen kararlara katılmamaktayız. Zira Türk Medeni Kanun'un 726. maddesi, bir üst irtifakına dayalı olarak başkasının arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyetinin irtifak hakkı sahibine ait olacağını açık bir şekilde düzenlemiştir. Bu bağlamda üst hakkı kurulan arazinin mülkiyeti malikte kalmasına karşın arazi üzerine inşa edilen taşınmaz üst hakkı sahibine

⁷⁶⁴ KARAÜZ, Kürşat Agah, *Üst Hakkının Sona Ermesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.15.

⁷⁶⁵ ERGÜNE, Mehmet Serkan, "Üst Hakkının Tasarruf İşlemlerine Konu Olmasına İlişkin Hukuki Sorunlar", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.LXVI, S.1, 2008, 275-292, s.276.

⁷⁶⁶ D. 9D., E:2019/1444, K:2022/1888, T:17.05.2022; D, VDK, E: 2006/300, K:2006/363, T:18.12.2006.

⁷⁶⁷ D. 9D., E:2019/812, K:2022/282, T:08.02.2022; E: 2020/1325, K:2020/4828, T:03.11.2020.

ait olmakta ve bağımsız ve sürekli nitelikteki üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilmektedir.

Medeni Kanun'un açık hükmü gereğince lehine üst hakkı tesis edilen kişi üst hakkına dayanılarak yapılan yapının maliki olarak kabul edildiğinden ve Emlak Vergisi Kanunu da yapının malikini mükellef olarak kabul ettiğinden üst hakkı sahibinin bu hakka dayanarak inşa ettiği binalar yönünden bina vergisinin mükellefi olarak kabul edilmesi gerekmektedir⁷⁶⁸.

Üst hakkının tesis edildiği durumlara ilişkin değinilmesi gerekli bir husus da üst hakkının tesis edildiği durumlarda emlak vergisi değeri hesaplanmasına ilişkindir. Zira idare bu gibi durumlarda bina normal inşaat maliyetine göre bulunan değere arsa değerini de ilave etmektedir. Bizce idarenin söz konusu yaklaşımı üst hakkının niteliği ile bağdaşmamakta ve haksızlık oluşturmaktadır. Danıştay da emlak vergisi değerinin hesabında bina normal inşaat maliyetlerine göre bulunan değere arsa değerinin ilave edilmemesi gerektiği yönünde kararlar vermektedir.⁷⁶⁹

2. Arazi Vergisinin Mükellefi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine arazi vergisini, arazinin maliki, şayet arazi üzerinde intifa hakkı tesis edilmişse intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler ödeyecektir.

C. Emlak Vergisi Kapsamında Muafiyet ve İstisnalara İlişkin Bir Uygulama Sorunu

Vergilendirilmesi gerekli kişilerin vergi kanunu dışında bırakılması muafiyet, vergilendirilmesi gerekli bir konunun vergi kanunları dışında bırakılması ise istisna olarak tanımlanmaktadır⁷⁷⁰. Muafiyet, subjektif mükellefiyetteki bir sınırlamayken; istisna ise objektif mükellefiyette bir sınırlamaya karşılık gelmektedir.

Vergi sistemlerinde muafiyet ve istisnalara hem vergi ödeme gücünün kavranması açısından hem de iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmak açısından yer verilmektedir⁷⁷¹. Emlak Vergisi Kanunu kapsamında da daimî veya

⁷⁶⁸ Aksi yöndeki görüş için bakınız: ÇELİK, ERKAN, Açıklama, Örnekler ve Yargı Kararları ile Belediye Gelirleri ve Uygulaması, Seçkin Yayınları, 2022, Ankara, s.65

⁷⁶⁹ ⁷⁶⁹ D. 9D., E:2020/1325, K:2020/4828, T:03.11.2020; E: 2019/2607, K:2022/1887, T:17.05.2022.

⁷⁷⁰ BİNHAN YILMAZ, BATI, Murat, s.120.

⁷⁷¹ ORTAÇ, Rifat Fevzi/ ÜNSAL, Hilmi, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s.162.

sürekli muafiyetler ile istisnalar öngörülmüştür⁷⁷². Ancak bazı özel kanunlarda da her türlü vergiden muaf veya istisna tutan düzenlemelere yer verilmektedir. Söz konusu bu düzenlemelerin Emlak Vergisi Kanunu kapsamında geçerli olup olmayacağı hususu karşımıza bir sorun olarak çıkmaktadır. Zira idare Emlak Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinde yer verilen “*Bina ve Arazi Vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.*” düzenlemesini⁷⁷³ gerekçe göstererek Emlak Vergisi Kanunu'nda yer almayan bir muafiyet veya istisna hükmünün uygulanamayacağını ileri sürmektedir⁷⁷⁴.

Özel kanunlarla getirilen muafiyet ve istisnaların zaten oldukça teknik ve anlaşılması zor olan vergi kanunlarının uygulanmasını daha da zorlaştıracığını düşünmekle⁷⁷⁵ birlikte idarenin söz konusu uygulamasını haksız bulmaktayız. Şöyle ki; bir hukuk düzeninde ilk bakışta birbiriyle çatışıyor gibi görünen hukuk kuralları bulunsa bile bu kurallar arasındaki çatışma görünüşte bir çatışma niteliğindedir⁷⁷⁶. Bu nedenle bu çatışmanın çatışma çözme ilkeleri uyarınca çözülmesi gerekmektedir. Söz konusu bu ilkelerden biri de normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer alan kurallar arasında uygulanan “sonraki kanun önceki kanunu ilga eder” ilkesidir. Bu ilke uyarınca iki kanun hükmü arasında çatışmanın söz konusu olması durumunda sorunun sonraki tarihli kanun hükmüne göre çözümlenmesi gerekmektedir⁷⁷⁷. Zira yasa koyucu, koymuş olduğu bir kanun hükmünü, daha sonra koymuş olduğu bir kanunla açık veya zımni bir şekilde değiştirebilir veya

⁷⁷² Bu çalışmada söz konusu muafiyet ve istisnalara yer vermek yerine bu konuda uygulamada ihtilafa sebep olan bir duruma dikkat çekilecektir.

⁷⁷³ Vergi kanunlarında bu tür düzenlemelere oldukça sık rastlamaktayız. Örneğin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde benzer düzenlemelere yer verilmiştir.

⁷⁷⁴ Rize Defterdarlığının 13.07.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.53.10.00-KDV-168-9 sayılı özelgesi. Özgelgenin aktarıldığı eser için bakınız: AKIN, Emre, “Vergi Kanunlarındaki İndirim, İstisna ve Muafiyetlerin Sınırına İlişkin Hükümlerin Uygulanabilirlik ve Hukuki Yönden Değerlendirilmesi, Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 12, S. 137, 2016, 1441-1452.

⁷⁷⁵ Vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin diğer kanunlarda getirilen muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin düzenlemelerin kanunların bütünlüğünü bozduğuna ilişkin görüş için bakınız: GÜNER, Ümit/ VURAL, Yasin, “Vergi Kanunlarındaki Muafiyet, İstisna ve İndirim Sınırının Aşılması Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, S.291, 2017.

⁷⁷⁶ GÖZLER, Kemal,” Yorum İlkeleri”, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Ankara, KHP ve TBB Ortak Yayını, 2013, 15-119, s. 97.

⁷⁷⁷ GÖZLER, s.97.

kaldırabilir⁷⁷⁸. Bu nedenle idarenin Emlak Vergisi Kanunu’nun 22. maddesinde yer verilen “*Bina ve Arazi Vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir*” düzenlemesine dayanarak diğer kanunlarda yer verilen muafiyet ve istisnaların uygulanamayacağı görüşünden vazgeçmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Emlak vergisine temel teşkil eden 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu günümüze gelinceye kadar birçok değişikliğe uğramıştır. Söz konusu bu değişikliklere karşın hala Kanun’da ve Kanun’a ilişkin uygulamalarda birçok sorun bulunmaktadır. Özellikle Emlak Vergisi Kanunu’nda verginin konusu kapsamında bir gayrimenkulün arazi veya arsa olup olmadığının belirlenmesi bakımından yürütme organına yetki verilmesi Anayasa’nın 73. maddesi ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca 1983/6122 sayılı Arsa Sayılacak Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı madde 1/a’da zirai faaliyette kullanılmayan parsellenmemiş arazi veya arazi parçalarının, imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmasının arsa sayılmak bakımından yeterli görülmesi ancak imar planı hakkında belirleyici bir bilgiye yer verilmemesi sebebiyle uygulamada uygulama imar planları henüz yapılmadan nazım imar planına dayanarak ihtimaller ve varsayımlar üzerinden vergilendirmeye gidilmektedir. Yine 1983/6122 sayılı Arsa Sayılacak Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı madde 1/b uyarınca belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskûn halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları da bir varsayım ile arsa sayılmakta ve yine vergilerin kanuniliği ilkesi dikkate alınmamaktadır.

⁷⁷⁸ D. DİBK, E:1987/3, K:1988/1, T: 11.02.1998; D. 9D., E:1995/3278, 1997/298, T:29.01.1997; E:2018/4553, K: 2021/4848, T: 20.10.2021, E:2019/1019, K:2021/6775, T:16.12.2021; E:2020/6003, K:2022/1790, T:12.05.2022;

Üst hakkı tesis edilmesi durumunda lehine üst hakkı tesis edilen kişilerin emlak vergisi mükellefi olup olamayacağı hususu da hala tartışmalıdır. Bize göre her ne kadar bu kişilerin emlak vergisi mükellefi olarak vergilendirilmeleri gerekse de idarenin bu gibi durumlarda emlak vergisi değerinin hesabında bina normal inşaat maliyetlerine göre bulunan değere arsa değerini de ilave etmesinin yanlış bir uygulama olduğunu düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- AKDEMİR, BÜŞRA, “İmar Planlarında Hiyerarşi”, Konya Barosu Dergisi, S.1, 2021, 133-173.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.
- AKIN, Emre, “Vergi Kanunlarındaki İndirim, İstisna ve Muafiyetlerin Sınırına İlişkin Hükümlerin Uygulanabilirlik ve Hukuki Yönden Değerlendirilmesi, Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 12, S. 137, 2016, 1441-1452.
- AKINCI AŞCI, Nuray, Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2022.
- ALTAY, Asuman, Kamu Maliyesi: Teorisi, Gelişimi, Kapsamı, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.
- ARSLAN, Ahmet, “Emlak Vergisi Açısından Bina Kavramı” Vergi Sorunları Dergisi, S.332, 2016, 85-90.
- ARSLAN, Merve, “Olağanüstü Zamanaşımıyla Taşınmaz Mülkiyetinin Kazanılması ve İyiniyet Şartının Aranmayışı ile Anayasa Mahkemesi Kararının Getirdiği Değişikliklerin Değerlendirilmesi, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 14, S. 1, 2023, 141-152.
- CAN, Bilal/ BÜLBÜL, Zübeyr/ DAĞAŞAN, Veysel, Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara, 2019.
- ÇAĞAN, Nami, “Demokratik Hukuk Devletinde Vergilendirme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 37, S.1-4, 1980, 130-131.
- ÇELİK, ERKAN, Açıklama, Örnekler ve Yargı Kararları ile Belediye Gelirleri ve Uygulaması, Seçkin Yayınları, 2022, Ankara.
- Emlâk Vergisi kanunu tasarısı ve Adalet, İçişleri, Maliye ve Plân komisyonlarından seçilen 3 er üyeden kurulu 38 No. lu Geçici Komisyon raporu (1/332), s. 3.
- ERDEM, Metin/ ŞENYÜZ, Doğan/ TATLIOĞLU, İsmail, Kamu Maliyesi, 17. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2023.

- EREN, Fikret, Mülkiyet Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 4;
- GÜRBÜZ, Can EŞREF, “Taşınmaz Mülkiyetinin Tescilden Önce Kazanıldığı Durumlar, Ankara Barosu Dergisi, C.81, S.1, 2023, 267-306.
- ERGÜNE, Mehmet Serkan, “Üst Hakkının Tasarruf İşlemlerine Konu Olmasına İlişkin Hukuki Sorunlar”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C.LXVI, S.1, 2008, 275-292.
- GÖZLER, Kemal,” Yorum İlkeleri”, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Ankara, KHP ve TBB Ortak Yayını, 2013, 15-119.
- GÜNER, Ümit/ VURAL, Yasin, “Vergi Kanunlarındaki Muafiyet, İstisna ve İndirim Sınırının Aşılması Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, S.291, 2017.
- Güneş, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, 3. Baskı XII Levha Yayınları, İstanbul, 2011.
- KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul 1986/1987.
- KARAUZ, Kürşat Agah, Üst Hakkının Sona Ermesi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.
- KILIÇ, Osman, Kamulaştırma Davalarında Arsa-Arazi Ayrımı, Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, C.24, S. 1, 2011, 15-18.
- MERT, Hanifi, Belediyelerin ve Mükelleflerin Emlak Vergisi Rehberi, Türk Belediyecilik Derneği, Ankara, 1994.
- NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- OĞUZMAN, Kemal/ SELİÇİ, Özer/ ÖZDEMİR OKTAY, Saibe, Eşya Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.
- ORTA Elif, İmar Hukukunda Plan Hiyerarşisi ve Planların Çatışması, 1. Baskı, İstanbul, 2006.
- ORTAÇ, Rifat Fevzi/ ÜNSAL, Hilmi, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.
- ÖZ, Ersan/ KUTBAY, Hüseyin/ BUZKIRAN, “Türk Vergi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, Gümrük ve Ticaret Dergisi, S.4, 2014, 86-99.

- ÖZBİLEN, Barış Bilen, “İrtifak Hakkının Kullanıldığı Yerin Değiştirilmesi”, İstanbul Hukuk Mecmuası, C.77, S.2, 2019, 475-502.
- PEHLİVAN, Osman, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi, Trabzon, 2021.
- PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2022.
- ŞATAF, Ceyda/ AYGÜN, Şerife, “Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, C.11, No:1, 2019.
- ŞEN, Hüseyin/ SAĞBAŞ, İsa, Vergi Teorisi ve Politikası, 4. Baskı, Arıkan Yayınları, Ankara, 2020.
- ŞİMŞEK, Suat, İmar Kanunu 18. Madde Uygulamaları (Arazi ve Arsa Düzenlemeleri) İtiraz ve Dava Yolları, 6. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2024.
- TARİN, Emine, Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013.
- TAŞPINAR, Serhat, Tüm Yönleriyle Belediye Gelirleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
- TEKİNBAŞ, Belma: “Plan Hiyerarşisi”, Bayındırlık ve İskân Bakanlığı ile Belediyeler Dergisi, S.13, 1993, 11-13.
- TUNCER, Selahattin, “Servet Vergileri”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S.7, 1961, 157-178.
- ÜSTÜNDAĞ, Önder/ŞENGÜN, Mustafa Taner, "Türk İmar Mevzuatındaki Plan Türleri ve Fiziki Planlama – Coğrafya ilişkisi Üzerine Genel Bir Değerlendirme", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S. 2, C. 21, Elâzığ, 2011,1-25.
- ÜYÜMEZ, M. Erkan, Gayrimenkullerde Vergilendirme T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını no: 2477 Açıköğretim Fakültesi yayını no: 1448, 2012.
- YILMAZ, Elif Binhan/ BATI, Murat, Kamu Maliyesi (Mali Hukuk), 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2024.

YILMAZ, Hakan, Türkiye'de Vergi Yapısı ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi, Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi, Ankara, 1996.

İnternet Kaynakları

TBMM, Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve PlanBütçeKomisyonRaporu, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf>

(erişim tarihi: 11.11.2024)