

T.C.
İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ ve KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

BELEDİYELERDE EMLAK VERGİSİ YÖNETİMİ:
İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİ ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

NURAY SARI

HAZİRAN 2021

T.C.
İSTANBUL MEDENİYET ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ ve KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

BELEDİYELERDE EMLAK VERGİSİ YÖNETİMİ:
İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİ ÖRNEĞİ

Yüksek Lisans Tezi

NURAY SARI

DANIŞMAN
PROF. DR. TARKAN OKTAY

HAZİRAN 2021

İMZA SAYFASI

Nuray Sarı tarafından hazırlanan ‘Belediyelerde Emlak Vergisi Yönetimi: İstanbul İlçe Belediyeleri Örneği’ başlıklı bu yüksek lisans tezi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalında hazırlanmış ve jürimiz tarafından kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

Tez Danışmanı:

Prof. Dr. Tarkan Oktay

.....

Kurumu: İstanbul Medeniyet Üniversitesi

Üyeler:

Doç. Dr. Ülkü Arıkboğa

.....

Kurumu: Marmara Üniversitesi

Dr. Mustafa Kömürcüoğlu

.....

Kurumu: İstanbul Medeniyet Üniversitesi

Tez Savunma Tarihi: 16-06-2021

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu, akademik ve etik kuralları gözeterek çalıştığımı ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt ederim.

İmza

Nuray Sarı

Danışmanlığını yaptığım işbu tezin tamamen öğrencinin çalışması olduğunu, akademik ve etik kuralları gözeterek çalıştığını taahhüt ederim.

Prof. Dr. Tarkan Oktay

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın her aşamasında, başta desteğini ve yardımını esirgemeyen kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Tarkan Oktay'a, değerli katkıları için Marmara Üniversitesi öğretim üyesi Doç. Dr. Ülkü Arıkboğa'ya ve Tez İzleme Kurulu üyesi Dr. Mustafa Kömürcüoğlu'na sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunuyorum. Ayrıca, tez çalışmam sürecinde maddi ve manevi desteği için sevgili Eşim Murat Sarı ve kardeşim Adem Güneş'e, biricik oğlum Erdoğan Eren Sarı'ya çok teşekkür ederim.

ÖZET

BELEDİYELERDE EMLAK VERGİSİ YÖNETİMİ: İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİ ÖRNEĞİ

Sarı, Nuray

Yüksek Lisans Tezi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Kamu
Yönetimi Programı

Danışman: Prof. Dr. Tarkan Oktay

Haziran, 2021. 205 Sayfa.

Türkiye’de belediyelerin mali yapılarına ilişkin çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. En önemli mali sorunlar arasında öz gelir yetersizliği, merkezi yönetim transferlerine bağımlılık ve gelir kaynaklarının etkin yönetilememesi yer almaktadır. Özellikle, en önemli yerel vergi türü olan emlak vergisi etkin yönetilememekte ve belediyeler için önemli gelir kayıpları yaşanmaktadır.

Bu çalışmada, belediyelerde emlak vergisi yönetimi hakkında bilgi vererek, İstanbul ilçe belediyeleri örneğinden hareketle, Türkiye’de emlak vergisi uygulamasında gelir kaybına yol açan temel problemlerin tespiti, tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunulması amaçlanmıştır.

Dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde; yerel yönetim kavramı, yerel yönetimler ile merkezi yönetim arasındaki mali ilişkiler ve belediyelerin gelirleri; ikinci bölümde Türkiye’de belediyelerin mali yapısı; üçüncü bölümde; vergi kavramı, vergilerin sınıflandırılması, yerel vergileme ile emlak vergisinin tanımı, temel özellikleri, tarihsel gelişimi, çeşitli ülke uygulamaları, Türkiye uygulaması ve literatürde emlak vergisi uygulamasına ilişkin tespit edilen problemler üzerinde durulmaktadır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; İstanbul ilçe belediyelerinde emlak vergisi yönetimi araştırılmakta, ilçe belediyelerinin emlak vergisi yönetiminde yaşadıkları sorunlar ile emlak vergisi gelirleri analiz edilerek, analiz sonucu tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yerel Yönetimler, Belediyeler, Yerel Vergiler, Emlak Vergisi

ABSTRACT

REAL ESTATE TAX MANAGEMENT IN MUNICIPALITIES: A CASE OF ISTANBUL DISTRICT MUNICIPALITIES

Sari, Nuray

Master Thesis, Department of Political Science and Public Administration, Public
Administration Program

Supervisor: Prof. Dr. Tarkan Oktay

June, 2021. 205 Pages.

There are various problems regarding the financial structures of municipalities in Turkey. Among the most important financial problems are lack of own income, dependency on central government transfers and ineffective management of income sources. In particular, property tax, which is the most important type of local tax, cannot be managed effectively and significant revenue losses for municipalities.

In this study, it is aimed to determine the main problems that cause income loss in the real estate tax application in Turkey, and to present solutions to the detected problems, based on the example of Istanbul district municipalities, by giving information about property tax management in municipalities.

In the first part of the study, which consists of four parts; the concept of local government, financial relations between local governments and central government and revenues of municipalities; In the second part, financial structure of municipalities in Turkey; in the third part; The concept of tax, tax classification, local taxation and definition of property tax, its basic features, historical development, applications in various countries, application in Turkey and the problems identified in the literature on property tax application are emphasized.

In the fourth part of the study; Real estate tax management in Istanbul district municipalities is investigated, the problems faced by the district municipalities in property tax management and the property tax revenues are analyzed, and solutions are offered for the problems identified as a result of the analysis.

Keywords: Local Governments, Municipalities, Local Taxes, Real Estate Tax

İÇİNDEKİLER

BİLDİRİM	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ	1

BÖLÜM I

YEREL YÖNETİM KAVRAMI ve YÖNETİMLER ARASI MALİ İLİŞKİLER

1.1. Yerel Yönetim Kavramı.....	3
1.1.1. Yönetim İlkeleri ve Kavramsal Çerçeve	3
1.1.2. Yerel Yönetimlerin Gelişimi.....	5
1.1.3. Yerel Özerklik ve Denetim	6
1.1.4. Yerel Yönetimlerin Varlık Nedenlerine İlişkin Yaklaşımlar	7
1.1.5. Yerelleşme	9
1.2. Yönetimler Arası Mali İlişkiler (Mali Tevzin).....	10
1.2.1. Hizmet Bölüşümü	11
1.2.1.1. Hizmet Bölüşümü Kriterleri.....	12
1.2.1.1.1. İktisadi Kriterler	12
1.2.1.1.2. İdari Kriterler	14
1.2.1.1.3. Geleneksel Kriter	15
1.2.1.2. Optimum Hizmet Alanı ve Ölçek Ekonomisi Tartışmaları.....	15
1.2.1.3. Subsidiarity İlkesi	17
1.2.1.4. Hizmet Bölüşümü Yöntemleri	18
1.2.2. Gelir Bölüşümü	19
1.2.2.1. Gelir Bölüşümü Kriterleri	20
1.2.2.2. Gelir Bölüşümü Sistemleri.....	23
1.2.2.3. Gelir Bölüşümü Yöntemleri	27

1.2.2.3.1. Öz Gelir Yoluyla Gelir Sağlanması.....	27
1.2.2.3.1.1. Vergiler	27
1.2.2.3.1.2. Harçlar, Şerefîyeler, Harcamalara Katılma Payları ve Resimler	30
1.2.2.3.1.3. İktisadi Teşebbüs Gelirleri (Fiyat gelirleri)	31
1.2.2.3.2. Transferler Yoluyla Gelir Sağlanması.....	32
1.2.2.3.3. Yerel Borçlanma Yoluyla Gelir Sağlanması	33

BÖLÜM II

TÜRKİYE’DE BELEDİYELERİN MALİ YAPISI

2.1. Belediyelerin Gelirleri	37
2.1.1. Öz Gelirler	38
2.1.1.1. Öz Vergi Gelirleri.....	40
2.1.1.2- Harçlar, Harcamalara Katılma Payları, Ücretler ve Diğer Öz Gelir Kaynakları	43
2.1.2. Transferler.....	44
2.1.3. Borçlanma Gelirleri	48
2.2. Belediyenin Giderleri	50
2.3. Belediye Bütçesi	53

BÖLÜM III

EMLAK VERGİSİ

3.1. Vergi Kavramı ve Vergilendirme Süreci.....	55
3.1.1. Verginin Tanımı ve Temel Özellikleri.....	55
3.1.2. Verginin Fonksiyonları (Amaçları).....	57
3.1.3. Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar	58
3.1.3.1. Verginin Konusu	58
3.1.3.2. Verginin Mükellefi (Yükümlüsü).....	58
3.1.3.3. Vergiyi Doğuran Olay, Vergide İstisna ve Muafiyetler	59
3.1.3.4. Verginin Matrahı	60
3.1.3.6. Tarife- Oran- Birim Vergi	61
3.1.3.7.Vergilendirme Süreci	61
3.2. Vergilerin Sınıflandırılması.....	63

3.2.1. Dolaylı - Dolaysız Vergiler Sınıflandırması.....	63
3.2.2. Gelir - Harcama - Servet Vergileri Sınıflandırması.....	63
3.3. Yerel Vergileme	66
3.4. Emlak Vergisi.....	68
3.4.1. Emlak Vergisinin Tanımı ve Özellikleri.....	69
3.4.2. Emlak Vergisinin Tarihsel Gelişimi	70
3.4.2.1. Dünyadaki Tarihsel Gelişim	70
3.4.2.2. Türkiye’deki Tarihsel Gelişim	72
3.5. Çeşitli Ülkelerde Emlak Vergisi Uygulamaları.....	75
3.5.1. ABD’nde Emlak Vergisi.....	75
3.5.2. Birleşik Krallık’ta Emlak Vergisi	77
3.5.3. Fransa’da Emlak Vergisi	80
3.5.4. Almanya’da Emlak Vergisi	85
3.6. Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulaması.....	87
3.6.1. Bina Vergisi	90
3.6.1.1. Bina Vergisinin Konusu, Mükellefi ve Vergiyi Doğuran Olay	90
3.6.1.2. Bina Vergisinde Muaflık ve İstisnalar	92
3.6.1.3. Bina Vergisinin Matrahı (Vergi Değeri).....	97
3.6.1.4. Bina Vergisinin Oranı	102
3.6.1.5. Bina Vergisinde Bildirim Verme ve Süresi	102
3.6.1.6. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi	103
3.6.1.7. Bina Vergisinin Tarh ve Tahakkuku	104
3.6.1.8. Bina Vergisinin Ödenmesi	105
3.6.2. Arazi Vergisi.....	105
3.6.2.1. Arazi Vergisinin Konusu Mükellefi ve Vergiyi Doğuran Olay	106
3.6.2.2. Arazi Vergisinde Muaflık ve İstisnalar	106
3.6.2.3. Arazi Vergisinin Oranı ve Matrahı (Vergi Değeri).....	109
3.6.2.4. Arazi Vergisinde Bildirim Verme ve Süresi	115
3.6.2.5. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi	115
3.6.2.6. Arazi Vergisinin Tarh ve Tahakkuku.....	116
3.6.2.7. Arazi Vergisinin Ödenmesi.....	117
3.7. Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasında Yaşanan Problemler	118

BÖLÜM IV

İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİNDE EMLAK VERGİSİ YÖNETİMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	121
4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları.....	122
4.3. Araştırmanın Yöntemi	124
4.4. Araştırmanın Varsayımları ve Soruları.....	125
4.5. Verilerin Analizi	127
4.5.1. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Analizi	127
4.5.1.1. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Toplam Gelir İçindeki Payları.....	127
4.5.1.2. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Öz Gelirler İçindeki Payları.....	132
4.5.1.3. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payları	135
4.5.1.4. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Bileşimi.....	138
4.5.1.5. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Tahsilat Oranları.....	142
4.5.2. Mülakat Yöntemiyle Elde Edilen Verilerin Analizi	145
4.5.2.1. Emlak Vergisinin Konusu, Mükellefi, Muafiyet ve İstisnalarına İlişkin Yasal Çerçeveden Kaynaklanan Sorunlar	146
4.5.2.2. Emlak Vergisine Esas Taşınmazların Değerleme Sürecine İlişkin Sorunlar	150
4.5.2.3. Emlak Vergisi Vergilendirme Sürecine İlişkin Sorunlar	155
4.5.2.4. Belediyelerin Kurumsal Kapasitelerine İlişkin Sorunlar	165
4.5.2.5. Diğer Sorunlar	167
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	169
KAYNAKÇA	182
Özgeçmiş	192

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Belediyelerin Öz Gelirleri (2015-2019, Bin TL)	38
Tablo 2. Belediye Öz Gelirlerinin Bileşimi (2015-2019, %)	39
Tablo 3. Belediyelerin Öz Vergi Gelirleri	40
Tablo 4. Belediyelerin Öz Vergi Gelirleri (2015-2019, Bin TL.)	41
Tablo 5. Büyükşehir Belediyelerinin Öz Vergi Gelirleri (2015-2019, Bin TL.)	42
Tablo 6. Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Paylar (2015-2019, Bin TL.)	46
Tablo 7. Büyükşehir Belediyelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Paylar (2015-2019, Bin TL.)	47
Tablo 8. Tüm Belediyelerin Bütçe Giderleri (2015-2019, Bin TL.)	51
Tablo 9. Belediye Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırması (2015-2019, Bin TL.)	52
Tablo 10. Belediye Bütçe Giderlerinin Bileşimi (2015-2019, %)	52
Tablo 11. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirleri (2015-2019, Milyon TL.)	87
Tablo 12. Büyükşehir Dışındaki İl Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirleri (2015- 2018, Milyon TL.)	88
Tablo 13. İlçe ve Belde Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirleri (2015-2019, Milyon TL.)	89
Tablo 14. Araştırma Örneklemini Oluşturan İlçe Belediyeleri	122
Tablo 15. Örneklem Seçiminde Yararlanılan İlçe Belediyeleri Sınıflandırması.....	123
Tablo 16. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Toplam Gelir İçindeki Payları (2015-2019, TL)	129
Tablo 17. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Öz Gelirler İçindeki Payları (2015-2019, TL)	134
Tablo 18. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (2015-2019, TL.)	137
Tablo 19. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Türüne Göre Miktarları (2015-2019, TL)	140
Tablo 20. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Bileşimi (2015-2019, %)	141
Tablo 21. Belediyelerin Emlak Vergisi Tahsilat Oranları (2015-2019, %)	143
Tablo 22. Varsayım Değerlendirme Tablosu	178

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
A.Ş.	Anonim Şirketi
ATM	Automatic Teller Machine (Bankamatik)
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
EVKGT	Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği
GBVG	Genel Bütçe Vergi Gelirleri
İSKİ	İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
Md.	Madde
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TDK	Türk Dil Kurumu
TMK	Türk Medeni Kanunu
VOA	Valuation Office Agency (Değerleme Bürosu Ajansı)
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Belediyeler, yerel nitelikli kamusal hizmet sunumunda rol alan en önemli yerel yönetim birimleridir. Yerel nitelikli hizmet sunumunda, merkezi yönetime kıyasla siyasi ve ekonomik çeşitli avantajlara sahip olmaları, varlıklarının en önemli nedenlerindendir. Halka yakın olmaları, siyasi yönden halk katılımı ve denetimine daha çok imkân sağlayabilmelerine; ekonomik yönden hizmete olan talebi daha kolay belirleyip, daha kolay karşılayabilmelerine imkân vermektedir. Böylece hizmet sunumunda etkinlik ve verimliliğin sağlanmasında önemli rol üstlenmektedirler.

Belediyelerin üstlendikleri görevleri yerine getirebilmeleri mali yapılarının güçlü olmasına bağlıdır. Ancak, çoğu ülkede mali kaynak yetersizliği belediyelerin en önemli sorunları arasında yer almaktadır. Günümüzde, yaşanan teknolojik gelişmeler ve hızlı kentleşme süreci, belediyeler tarafından sunulan hizmetlerin sayı ve nitelik olarak artmasına neden olmakta ve belediyelerin mali kaynak ihtiyacını artırmaktadır.

Türkiye'de 2000'li yıllardan itibaren yerel yönetimlerle ilgili reform niteliğinde önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bütün bu düzenlemelere rağmen, belediyelerin mali sorunları güncelliğini korumaktadır. En önemli mali sorunlar arasında; öz gelir yetersizliği, merkezi yönetim transferlerine bağımlılık ve gelir kaynaklarının etkin yönetilememesi yer almaktadır.

Pek çok ülkede olduğu gibi, Türkiye'de de belediyelerin sahip olduğu yerel vergiler arasında verimlilik açısından en önemli gelir kaynağını emlak vergisi oluşturmaktadır. Ancak, emlak vergisi uygulamasında çeşitli sorunlar yaşanmakta, verginin etkin yönetilememesi önemli gelir kayıplarına yol açmaktadır.

Bu çalışmada, belediyelerde emlak vergisi yönetimi hakkında bilgi edinmek, İstanbul ilçe belediyeleri örneğinden hareketle, Türkiye'de emlak vergisi uygulamasında belediyeler için gelir kaybına yol açan temel problem alanlarını tespit etmek, tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunmak amaçlanmaktadır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; yerel yönetim kavramı, yerel yönetimlerin ortaya çıkışı ve varoluş nedenlerine ilişkin yaklaşımlar ele alınmakta, yerel yönetimler ile merkezi yönetim arasındaki mali ilişkiler ile belediyelerin

gelirleri üzerinde durulmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye’de belediyelerin mali yapıları incelenmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; öncelikle vergi kavramı, vergilerin sınıflandırılması ve yerel vergilemeye yönelik açıklamalara yer verilmekte, daha sonra emlak vergisi incelenmektedir. Emlak vergisi incelenirken; emlak vergisinin tanımı ve temel özellikleri, tarihsel gelişimi ve çeşitli ülke uygulamaları üzerinde durularak, Türkiye’de emlak vergisi uygulaması açıklanmakta ve literatürde emlak vergisi uygulamasına ilişkin tespit edilen temel problemler belirtilmektedir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; İstanbul ilçe belediyelerinde emlak vergisi yönetimi araştırılmaktadır. Araştırmada, seçilen ilçe belediyelerinin emlak vergisi yönetiminde yaşadıkları sorunlar ile emlak vergisi gelirleri analiz edilerek, analiz sonucu tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunulmaktadır.

BÖLÜM I

YEREL YÖNETİM KAVRAMI ve YÖNETİMLER ARASI MALİ İLİŞKİLER

Çalışmanın bu bölümünde; yerel yönetim kavramına ilişkin açıklamalara yer verildikten sonra, yerel yönetimler ile merkezi yönetim arasındaki mali ilişkiler üzerinde durulmakta ve belediyelerin gelirleri hakkında bilgi verilmektedir.

1.1. Yerel Yönetim Kavramı

Yerel yönetim kavramını açıklamak üzere; öncelikle merkezden yönetim ve yerinden yönetim ilkeleri ile yerel yönetim tanımı üzerinde durularak, yerel yönetimlerin ortaya çıkışı, günümüzde sahip oldukları temel özellikleri, özerklikleri, denetimi ve varoluş nedenlerine ilişkin yaklaşımlar hakkında bilgi verilmektedir. Ardından yerelleşme kavramına değinilmektedir.

1.1.1. Yönetim İlkeleri ve Kavramsal Çerçeve

Kamu yönetiminin örgütlenmesine baktığımızda, bütün ülkelerde halkın ortak ihtiyaçlarını ve genel yararını korumak için çalışan devletin, görevlerini yerine getirebilmek için merkezden yönetim ve yerinden yönetim olmak üzere, iki farklı ilkeye göre, karma bir şekilde örgütlendiği görülmektedir. Merkezden yönetim ilkesi sonucu hükümet, bakanlıklar ve bunlara bağlı kamu kurum ve kuruluşları, yerinden yönetim ilkesi sonucu yerel yönetimler, özerk kamu kurumları ve federe birimler oluşturulmaktadır (Eryılmaz, 2009: 70).

Merkezden yönetim; yasama, yürütme ve yargıya ilişkin tüm yetkilerin merkezi yönetimde toplanması ve her işin merkezden yönetilmesini ifade eder. Yasama ve yargı yetkilerinin merkezi yönetimde bulunmasına siyasi merkeziyet; yürütme yetkisinin merkezi yönetimde bulunmasına idari merkeziyet denilmektedir. Üniter

devlet siyasi merkeziyeti simgeler. Merkeziyetçilik anlayışında, merkezi yönetim yetkilerinin bazılarını, yetki genişliği ilkesine göre, kendi hiyerarşik denetimi altındaki örgütlere aktararak, yerel düzeyde hizmet verebilir (Moğol, Taraktaş, Çakır ve Varcan, 2014: 5; Varcan ve diğerleri, 2013: 10-11).

Merkezden yönetimin faydaları arasında; yönetimde birlik ve bütünlüğün sağlanması, kamu görevlilerinin mahalli etkilerden korunması, faydası ülke geneline yayılan bölünemez nitelikli hizmetlerin sunumu için yerinden yönetime göre merkezi yönetimin daha uygun olması sayılabilir. Merkezden yönetimin sakıncaları arasında; hizmetlerde gecikmeye ve kırtasiyeciliğe sebep olarak etkinlik ve verimliliğin azalması, halkın yönetime katılımının zayıflaması bulunmaktadır (Eryılmaz, 2009: 72).

Yerinden yönetim (âdem-i merkeziyet); siyasi ve idari yetkilerin bir bölümünün, merkezi idarenin dışındaki otoritelere aktarılmasıdır. Siyasi yerinden yönetim ve idari yerinden yönetim olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Siyasi yerinden yönetim; siyasi gücün merkezi yönetim ile mahalli yönetim üniteleri arasında bölüşülmesidir. Günümüzde, en çok görülen örneği federasyonlardır (Eryılmaz, 2009: 77; Varcan ve diğerleri, 2013: 11). Federal devlet, siyasal yerinden yönetimi simgeler.

Federasyonlarda egemenlik, federal devlet ile federe devletler arasında paylaşılır. Federal anayasayla, hem federal devletin hem federe devletlerin yetki ve sorumlulukları belirlenir. Federe devletlerin kendi anayasası, yasama, yürütme ve yargı organları bulunur (Moğol ve diğerleri, 2014:6; Şengül, 2017: 6).

İdari yerinden yönetim; bazı kamu hizmetleriyle iktisadi, ticari, kültürel ve teknik bazı fonksiyonların merkezi yönetim örgütü ve hiyerarşik yapısı dışındaki kamu tüzel kişiliklerince yürütülmesidir. Aşırı merkeziyetçiliğin sakıncalarını azaltmak, halkın katılımını artırmak, yerel ihtiyaçlarla mahalli hizmetler arasında denge kurmak, kamu hizmetlerinde etkinlik ve verimliliği sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. İdari yerinden yönetimin özünde, yerel halkın ortak ve genel ihtiyaçlarının, halk tarafından seçilen yerel yöneticilerle ve yerel kaynakların kullanımıyla karşılanması yatmaktadır (Eryılmaz, 2009: 79, Dönmez, 2014: 155).

İdari yerinden yönetim; hizmet yerinden yönetimi ve mahalli yerinden yönetim olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır. Hizmet yerinden yönetimi; belirli bazı işlevlerin merkezi idareden alınarak özel kurumlara aktarılmasıdır. Bu ilkenin uygulaması sonucu ortaya çıkan kuruluşlara örnek olarak üniversiteler, kamu iktisadi teşebbüsleri, ticaret ve sanayi odaları verilebilir (Eryılmaz, 2009: 80).

Mahalli yerinden yönetim; idari bazı görevlerin yürütülmesi yetkisinin, merkezi idareye bağlı olmayan ve karar organları seçimle oluşturulan, faaliyetleri belirli bir coğrafi alanla sınırlı yönetimlere verilmesidir. Yerel yönetimler, mahalli yerinden yönetim ilkesi sonucu oluşturulmuş kuruluşlardır (Eryılmaz, 2009: 82).

Yerel yönetimleri; ülke sınırları içinde bulunan değişik büyüklüklerdeki köy, kasaba ve kent gibi yerleşim yerlerinde yaşayan tüm canlıların ortak ve yerel nitelikli ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, belli bir hukuk düzeni içinde oluşturulmuş anayasal kuruluşlar şeklinde tanımlamak mümkündür (Varcan, Taraktaş ve Hacıköylü, 2013: 3).

Çetinkaya'ya göre yerel yönetimler, halkın mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik hizmet üreten, katılımcı demokrasi ilkelerinin somut olarak yaşama geçtiği, idari ve mali özerkliği olan demokratik yönetim birimleridir (Çetinkaya, 2015: 4).

Yerel yönetimlerin niteliklerinden yola çıkarak kapsamlı bir tanımını; “bir ülkenin çeşitli kırsal ya da kentsel alanlarında faaliyet gösteren, bulunduğu yer halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılayan, karar organları yerel halk tarafından seçilen, yasalarla belirlenmiş görevleri ve yetkileri, özel geliri, bütçesi ve personeli olan kamu tüzel kişiliğine sahip yönetim birimleri” şeklinde yapmak da mümkündür (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 22).

1.1.2. Yerel Yönetimlerin Gelişimi

Yerel yönetimler, tarihsel süreç içinde sosyal bir olgu sonucu ve idari şartlar sonucu olmak üzere iki farklı şekilde ortaya çıkmıştır. Sosyal olgu sonucu ortaya çıkan en eski yerel yönetim birimi komündür. Komünler, belli bir toprak parçası üzerinde toplu halde ve komşuca ilişkiler içinde yaşayan insanlardan oluşan doğal yerleşme birimi niteliğindeki topluluklardır (Çetinkaya, 2015: 4; Nadaroğlu, 2001: 6; Varcan ve diğerleri, 2013: 6).

Bazı yazarlara göre, komünlerin varlığı eski Yunan ve Roma'ya kadar uzanmaktadır. Yerel yönetimler, başlangıçta site olarak adlandırılan ve günümüzde köy, kasaba ve kent şeklinde varlıklarını koruyan komünlerin idari yönden örgütlenmeleri ve hukuki bazı yetkilerle donatılmaları sonucu ortaya çıkmış kuruluşlardır. Örneğin; belediye, komünlerin örgütlenmiş ve hukuki yetkilerle donatılmış bir şeklidir (Nadaroğlu, 2001: 6; Varcan ve diğerleri, 2013: 6).

Komün gibi doğal toplulukların örgütlenmeleriyle sosyal bir olgu sonucu ortaya çıkan yerel yönetimlerin yanında, idari şartlar sonucu ortaya çıkan yerel yönetim birimleri de bulunmaktadır. Örneğin il/ bölge idareleri, yerel yönetim birlikleri, özel bölge ve okul bölgeleri, kalkınma ajansları idari şartlar sonucu oluşturulmuş idari birimlerdir (Çetinkaya, 2015: 4).

Günümüzde, yerel yönetimlerin sahip olduğu en temel özellikler şunlardır (İpek, 2016: 18; Şengül, 2017: 12-14; Varcan ve diğerleri, 2013: 9):

- Belli bir coğrafi alanda faaliyette bulunmaları,
- Yerel nitelikli hizmet sunmaları,
- Merkezi yönetimden ayrı tüzel kişiliklerinin olması,
- Merkezi yönetimden ayrı bütçelerinin ve mal varlıklarının olması, kendi gelirlerinin bulunması,
- Yerel seçilmiş karar organlarına sahip olmaları,
- Merkezi yönetime karşı personel bağımsızlığına sahip olmaları,
- Sınırlı da olsa belli bir özerkliklerinin olması
- Merkezi yönetimin vesayet denetimine tabi olmalarıdır.

Yerel yönetimler tür, sayı, görev ve gelir kaynakları bakımından her ülkenin siyasi, sosyal ve ekonomik yapısına göre farklılaşmaktadır. Hemen hemen her ülkede yerel yönetimler daha ekonomik ve daha iyi hizmet verebilmek amacıyla birlikler kurmaktadır (Varcan ve diğerleri, 2013: 4).

1.1.3. Yerel Özerklik ve Denetim

Özerklik, kısaca bir topluluğun veya bir kuruluşun kendi kendini yönetme hakkı şeklinde tanımlanabilir (TDK). Özerkliğin üç boyutu bulunmaktadır. Bunlar; siyasi özerklik, idari özerklik ve mali özerkliktir. Siyasi özerklik; yerel topluluğun siyasal

karar alma ve yasa çıkarma yetkisine sahip olduğunu ifade eder. İdari özerklik; bir kuruluşun karar organlarının seçimle iş başına gelmesini, serbestçe karar alabilmesini ve uygulayabilmesini ifade eder. Mali özerklik; bir kuruluşun merkezi yönetimden ayrı malvarlığının ve gelir kaynaklarının olmasını, yasal sınırlar çerçevesinde serbestçe harcama yapabilmesini ifade eder (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 39).

Yerel yönetimlerin özerkliği, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının 3. Maddesine göre; yerel yönetimlerin kamu işlerinin önemli bir bölümünü, yasalarla belirlenen sınırlar içerisinde, kendi sorumlulukları altında ve yerel halkın çıkarları doğrultusunda düzenleme ve yönetme hakkı ve olanağıdır. Yerel özerklikten bahsedebilmek için yerel yönetimlerin kesin karar alabilme yetkilerinin olması, yeterli mali olanağa sahip olmaları ve seçimle iş başına gelen bağımsız organlarının olması şeklinde üç temel şartın bulunması gerekir (Bayrakçı, 2012: 27-29).

Yerel yönetimlerin denetimi, iç ve dış olmak üzere iki çeşittir. İç denetim genellikle yerel yönetimlerin kendileri tarafından yapılmaktadır. Dış denetim ise yerel yönetimlerin dışındaki birimlerce yapılan siyasi denetim, hukuki denetim ve idari denetimden oluşmaktadır. Merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki idari denetimi genellikle hiyerarşik denetim olmayıp vesayet denetimidir (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 24, 30-31).

İdari vesayet denetimi ile yerel özerklik arasında ters orantı söz konusudur. İdari vesayet arttıkça yerel özerklik daralmaktadır (Bayrakçı, 2012: 35). Bu nedenle, merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki idari vesayet denetiminin yerel yönetimlerin idari ve mali özerkliklerini zedelemeyecek yapıda olması oldukça önemlidir (Önen ve Güngör, 2018: 446; Varcan ve diğerleri, 2013: 12, 95).

1.1.4. Yerel Yönetimlerin Varlık Nedenlerine İlişkin Yaklaşımlar

Başta kamusal ve yarı kamusal bazen de özel mal ve hizmet sunumunda merkezi yönetim yanında yerel yönetimlerin de bulunmasının neden ve gerekçeleri değişik yaklaşımlarla açıklanmaktadır. Bu yaklaşımlardan hukuki, siyasi ve ekonomik yaklaşımlar aşağıda açıklanmaktadır (Varcan ve diğerleri, 2013: 9).

Hukuki yaklaşıma göre; yerel yönetimlerin varoluş gerekçesi âdem-i merkeziyet kavramına dayanır. Yerel yönetimler, idari yerinden yönetimin bir sonucu olarak var olmuştur (Varcan ve diğerleri, 2013: 12).

Kamusal hizmetlerin tamamının merkezi yönetim tarafından sunulmasının getirdiği sakıncaları ortadan kaldırmak üzere, idari nedenlerle, merkezden yönetimin yanında âdem-i merkeziyet anlayışına göre oluşturulmuş idari yerinden yönetim kuruluşlarına ihtiyaç duyulmaktadır. İdari yerinden yönetim kuruluşları daha önce belirtildiği gibi hizmet yerinden yönetimi ve mahalli yerinden yönetim olmak üzere iki ilkeye göre oluşturulur. Yerel yönetimler, hukuki yaklaşıma göre, idari nedenlerle, mahalli yerinden yönetim ilkesi sonucu oluşturulmuş kuruluşlardır (Eryılmaz, 2009: 82).

Siyasi yaklaşıma göre; kamu hizmetlerinin yerel yönetimlerce sunulmasının gerekçesi; yerel yönetimlerin demokratik etkinlikleridir. Yerel yönetimler demokrasinin beşiği olarak görülmekte, üstlendikleri hizmetleri yerine getirirken merkezi yönetime kıyasla halk katılımına ve denetimine daha çok imkân sağlamaktadır (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 50).

Kamusal hizmetleri üretecek birimlerin faaliyet alanları küçüldükçe, hem birey tercihlerinin hizmet sunumuna yansıtılması kolaylaşır, hem de halk denetimi daha etkin gerçekleşir. Yerel yönetimler, bireylerin tercihlerini beş yılda bir yapılan seçimlerin yanı sıra, hizmet bazında yapılabilecek yerel siyasal oylamalarla, merkezi yönetime kıyasla daha kolay saptayıp hizmet sunumuna yansıtabilirler (Çetinkaya, 2015: 14,15; Nadaroğlu, 2001: 29; Varcan ve diğerleri, 2013: 14).

Yerel ihtiyaçların tespiti ve giderilmesi açısından yerel yöneticilerin genellikle yerel halk içinden gelmeleri önemli avantajlar sağlar (İpek, 2016: 14). Yerel yöneticilere yakın olunması, toplum üyeleriyle yöneticiler arasında sıkı ve sürekli bir ilişki kurulmasına imkân vererek yerel halkın siyasal sorumluluk duygusunun gelişmesini sağlar (Varcan ve diğerleri, 2013: 14). Aynı zamanda yerel yönetimler, yerel yöneticilerin politik eğitimi için uygun ortam yaratarak ulusal düzeyde alacakları görevlerde başarı şanslarını artırır (Nadaroğlu, 2001: 30).

Ekonomik yaklaşıma göre; kamu hizmetlerinin yerel yönetimlerce sunulmasının gerekçesi, hizmetlerin etkin ve verimli sunulmasını sağlamaktır. Yerel yönetimler, kıt kaynaklardan en yüksek fayda elde edilmesini, kaynakların optimum etkinlikle kullanılmasını sağlar (Nadaroğlu, 2001: 31).

Merkezi yönetim, ekonomik kalkınma ve büyümenin sağlanması için adil gelir dağılımını sağlamak, fiyat istikrarı ve iktisadi dengenin sağlanması, kaynak

dağılımında ve kullanımında etkinliği sağlamak gibi görevleri yerine getirir. Bu görevleri yerine getirirken para politikası, faiz politikası ve vergi politikası gibi iktisadi ve mali araçları kullanır. Yerel yönetimler, bu araçları kullanma yetkisine sahip olmadığı için bu görevlerden sadece kaynak dağılımında ve kullanımında etkinliğin sağlanmasına yardımcı olabilirler (Varcan ve diğerleri, 2013: 14).

Kaynak kullanımında etkinliği sağlamak için kamu ekonomisinde üretilecek mal ve hizmetin onu en iyi sunacak idari birimin görev alanına bırakılması gerekir. Bu şekilde belirlenecek idari örgütlenme, kıt kaynakların etkin kullanımına yardımcı olur (Varcan ve diğerleri, 2013: 15).

İdari örgütlenme belirlenirken hizmetlerin faydasının yayıldığı alan ve hizmeti talep edenlerin tercihleri olmak üzere iki önemli ölçüt bulunmaktadır. Hizmetin faydasının yayıldığı alan ulusal sınırlar ise hizmetin merkezi yönetim tarafından sunulması, hizmetin faydasının yayıldığı alan bölgesel ise hizmetin yerel yönetimler tarafından sunulması kaynak kullanımı açısından etkinlik sağlar (Çetinkaya, 2015: 12-13; Varcan ve diğerleri, 2013: 15).

Hizmeti talep edenlerin tercihleri, ekonomik açıdan dar alanda daha iyi tespit edilir. Yerel yönetimler, bireylerin yerel kamusal mallara ilişkin hizmet talebini merkezi yönetime kıyasla daha kolay fark eder. Ayrıca, farklı bölgelerdeki halkın zevk ve tercihlerine göre hizmet sunumunu farklılaştırabilirler. Böylece hizmeti talep edenlerin tercihlerine uygun mal ve hizmet sunumu, merkezi yönetime kıyasla yerel yönetimlerce daha etkin sağlanır (Çetinkaya, 2015: 13; Moğol ve diğerleri, 2014: 10; Varcan ve diğerleri, 2013: 15).

1.1.5. Yerelleşme

1980’li yılların başından beri, yerel yönetimlerin gelir ve harcama sorumluluklarının artırılmasının, kamu kesiminde kaynak tahsisinde ve hizmet sunumunda etkinliği artıracığı düşüncesiyle, uluslararası kalkınma örgütleri tarafından yerelleşme etkin bir kalkınma stratejisi olarak önerilmektedir (Varcan ve diğerleri, 2013).

Klasik anlamda yerelleşme, merkezi idareden yerel yönetimlere yetki, görev ve kaynak aktarımını ifade eder. Modern anlamda yerelleşme ise merkezi idarenin idari yetkilerin bir kısmını taşra kuruluşlarına, yerel yönetimlere, federe birimlere, yarı

özerk kamu kurumlarına, meslek kuruluşlarına ve idarenin dışındaki gönüllü örgütlere aktarılmasıdır (Eryılmaz, 2009: 86).

Yerelleşme, yerelleşen yetkiye göre siyasi yerelleşme, idari yerelleşme, mali yerelleşme ve ekonomik ya da piyasa açısından yerelleşme olarak dörde ayrılmaktadır (Özmüş, 2005: 3-4). Siyasi yerelleşmede vatandaşlara ve yerel temsilcilerine kamusal karar almada daha çok yetki verilmektedir. İdari yerelleşmede, kamu hizmetlerinin sunumuna yönelik yetki ve sorumluluklar farklı yönetim kademeleri arasında dağıtılmaktadır. Ekonomik ya da piyasa açısından yerelleşmede kamunun sahip olduğu yetki ve sorumlulukların kurumsal seviyede özel sektöre aktarılmaktadır (Yılmaz ve diğerleri, 2017: 7-9).

Mali yerelleşmede, vergi koyma ve harcama güçlerinin yerel yönetimlere devredilmesi söz konusudur. Pek çok ülkede mali yerelleşme kamu reform sürecinin bir parçası haline gelmiştir. Mali yerelleşme ile yerel yönetimlerin mali özerkliklerinin artırılarak hizmet sunumunda etkinliği sağlamak amaçlanmaktadır (Yüksel, 2013: 193,194).

1.2. Yönetimler Arası Mali İlişkiler (Mali Tevzin)

Maliye literatüründe, “mali tevzin”, “mali uyuşma”, “akçal denkleştirme”, “mali federalizm” olarak anılan yönetimler arası mali ilişkiler, devletin siyasal yönetim kademeleri arasında (Federal sistemde federal devlet, federe devletler ve yerel yönetimler arasında; üniter sistemde merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında) hizmetlerin ve gelirlerin bölüşülmesini ifade eder (Kesik, 2005: 76).

Bir başka tanıma göre; yönetimler arası mali ilişkiler, merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında hizmetlerin ve gelirlerin anayasada belirlenen esaslara göre sistematik olarak bölüşülmesidir (Moğol ve diğerleri, 2014: 21). Bu tanıma göre; federal sistemlerde merkezi yönetimi duruma göre federal ya da federe devlet olarak kabul etmek gerekir.

Yönetimler arası mali ilişkiler, dikey ve yatay olmak üzere iki türdedir. Dikey mali ilişkiler, farklı yönetim kademeleri arasındaki ilişkileri ifade ederken, yatay mali ilişkiler aynı idari kademeler arasındaki ilişkileri ifade eder. Hem dikey hem de yatay

mali ilişkilerin çeşitli nedenlerle düzenlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır (Çetinkaya, 2015: 21).

Düzenlemeyi gerektiren nedenler arasında görev ve yetki çatışmalarının önlenmesi, kaynak kullanımında optimum etkinliğin sağlanması, dışsalılıklarla mücadele edilmesi, vergi yükümlülerinin aşırı ve mükerrer vergiler altında bırakılmaması, bölgeler arası eşitsizliklerin giderilmesi, yerel yönetimlerin merkezi yönetime karşı korunma ihtiyacı gibi pek çok neden bulunmaktadır (Arıkboğa, 2019: 16-20).

Yönetimler arası mali ilişkilerin hizmet bölüşümü ve gelir bölüşümü olmak üzere iki yönü bulunmaktadır (Özer, 1968: 103). Mali ilişkilerin düzenlenmesinde ilk aşama hizmetlerin bölüşülmesi ikinci aşama bu hizmetlerin gerektirdiği gelirlerin bölüşülmesi olmalıdır. Öncelikle hizmeti sunacak idarenin belirlenmesi daha sonra hizmetin gerektirdiği gelirin bu idareye sağlanması daha doğrudur.

1.2.1. Hizmet Bölüşümü

Hizmet bölüşümü, yönetimler arası mali ilişkilerin düzenlenmesinde ilk aşamadır. Hizmet bölüşümü yerine gider bölüşümü ya da görev bölüşümü deyimleri de kullanılmaktadır. Hizmet bölüşümü, hangi hizmetlerin merkezi yönetimce hangi hizmetlerin yerel yönetimlerce sunulacağını belirlenmesini ifade eder.

Hizmet bölüşümü, ülkelerin yönetim şekli, gelenekleri ve toplumsal-ekonomik yapılarına bağlı olarak ülkeden ülkeye değişmekle birlikte aynı ülkede zaman içinde de değişebilmektedir. Uygulamada genel olarak merkezi yönetim dış politika, para politikası, transfer politikası, bölgeler arası eşitlik, iç piyasanın bütünlüğünün sağlanması gibi fonksiyonları; eyalet düzeyinde idari yapısı olan ülkelerde eyaletler polis, çevre, eğitim, sağlık gibi hizmetleri üstlenmektedir. Yerel yönetimler ise yerel özellik taşıyan park, bahçe, sosyal yardım, çöp, kanalizasyon, altyapı gibi hizmetleri üstlenmektedir. Ayrıca, merkezi yönetimin diğer birimler üzerinde gözetim, politika belirleme ve standart belirleme yetkisi de bulunmaktadır (Yılmaz ve diğerleri, 2017: 69).

Bazı hizmetlerin merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında fonksiyonel olarak bölüşülmesi de mümkündür. Örneğin sağlık hizmeti yerele verilebilir; ancak ilaç alımında ölçek ekonomisinden faydalanmak üzere ilaç alımı merkezi yönetim

tarafından üstlenilebilir (Moğol ve diğerleri, 2014: 22, Yılmaz ve diğerleri, 2017: 69).

1.2.1.1. Hizmet Bölüşümü Kriterleri

Hizmet bölüşümünde dikkate alınması gereken bazı temel ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler şunlardır (Dönmez, 2014: 160; Moğol ve diğerleri, 2014: 24; Mutluer ve Öner, 2009: 16; Yılmaz ve diğerleri, 2017: 68):

- Merkezi yönetim ve yerel yönetimlerin harcama sorumlulukları açık bir şekilde ortaya konmalıdır. Dağılımın net olarak yapılmaması halinde hesap verebilirlik, yetki ve görev dağılımındaki karmaşadan dolayı ortaya çıkan kaynak israfı büyük olabilir.
- Yönetim birimleri arasında hizmet boşluğu bırakılmamalıdır.
- Hizmetlerde mükerrerlik önlenmelidir.
- Hizmetler iktisadi ve idari etkinlik açısından en uygun idareye verilmelidir.

Hizmeti sunacak en uygun idarenin belirlenmesi, yani hangi idarenin hangi hizmeti ne ölçüde sunacağı konusunda kesin bir sınır çizmek zordur. Bu konuda faydalanılan kriterler ekonomik ve sosyal koşullara, zamana ve devlet yapılarındaki farklılıklara göre değişmektedir (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 81). Ancak, yol gösterici olması bakımından bazı iktisadi ve idari kriterlerden faydalanmak mümkündür. İktisadi ve idari kriterlerden başka hizmet bölüşümünde geleneksel kriterin de etkisi söz konusu olabilmektedir.

1.2.1.1.1. İktisadi Kriterler

Hizmet bölüşümünde dikkate alınması gereken kriterler hakkındaki teorik görüşler arasında ağırlık noktasını iktisadi kriter, diğer bir ifadeyle ekonomik olma ölçütü oluşturmaktadır. İktisadi kriterler arasında etkinlik, hizmetin faydasının yayıldığı alan, ölçek ekonomileri, dışsallıklar ve hizmette yerellik (subsidiarity) ilkesi sayılabilir. Subsidiarity ilkesi, sahip olduğu iktisadi ve idari önemi nedeniyle ayrı başlık altında açıklanmaktadır.

Etkinlik: Etkinlik, bir kamu hizmetinin giderilmesiyle hedeflenen toplumsal faydanın ne derece karşılanabildiğidir (Bayrakçı 2012: 66, 70). Etkinlik kriterine göre, kamu hizmetleri birey ihtiyaçlarını en etkin sağlayacak idareye bırakılmalıdır.

Hizmeti en az maliyetle, toplum tercihlerine uygun olarak, zamanında ve atıl kapasite bırakmadan sunabilen idarenin tespit edilerek, buna uygun hizmet bölüşümünün yapılması gerekmektedir. (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 83).

Bazı hizmetlerin merkezi yönetim tarafından sunulması üretim tekniği bakımından daha etkin olabilir. Daha çok nüfus veya geniş coğrafi alana hitap eden ve geniş altyapı ve teknoloji gerektiren hizmetler merkezi yönetim tarafından sunulması daha doğrudur (Mutluer ve Öner, 2009: 21).

Diğer taraftan, bazı hizmetlerin merkezi yönetim tarafından sunulması halinde hizmetin anlaşılammaması, ihtiyaçların belirlenememesi, kırtasiyecilik, bürokrasi gibi sakıncalar ortaya çıkabilir (Tekin, 1977: 124). Yerel yönetimler yerel ihtiyaçları daha iyi tespit edebilir ve ihtiyaçlardaki önceliği anlayabilirler (Özer, 1968: 104). Bu durumda, yerel yönetimlerin teknik açıdan, personel açısından ve mali açıdan yeterli olmaları halinde, etkin sunabilecekleri hizmetler yerel yönetimlere bırakılmalıdır

Hizmetin Faydasının Yayıldığı Alan: Kamusal hizmetlerin fayda alanları birbirinden farklıdır. Bazı hizmetlerin faydaları ulusal sınırlara yayılırken bazı hizmetlerin faydaları belirli bir bölgede kalabilir. Faydası belli bir bölgeye yayılan hizmetlerin merkezi yönetimce sunulması halinde hem bölgede yaşayanların tercihlerini belirlemek zorlaşacak hem de bürokrasi nedeniyle sunulan hizmetin maliyeti artacaktır (Arıkboğa, 2019: 21-22; Nadaroğlu, 2001: 67; Özdenkoş, 1999: 82).

Kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması açısından itfaiye, cadde ve sokakların temizliği ve aydınlatılması, şehir içi ulaşım, kanalizasyon gibi faydası belli bir bölgeye yayılan hizmetlerin yerel yönetimlerce sunulması; iç ve dış güvenliğin sağlanması, adalet, uluslararası ilişkiler gibi faydası tüm ülkeye yayılan hizmetlerin merkezi yönetimce sunulması gerekmektedir (Arıkboğa, 2019: 24).

Ölçek Ekonomileri: Ölçek ekonomilerinin varlığı halinde, optimal tesis büyüklüğü aşılmadıkça, yerel bir hizmetin üretimindeki girdiler arttırılarak, çıktının ortalama maliyetleri düşürülebilir (Yaslıkaya, 2019: 163). Ancak, ölçek kazançları tüm yerel hizmetler için değil, bazı kamu hizmetleri için mümkün olabilmektedir. Örneğin; metropoliten bölgelerdeki kamu ulaşımı, su ve kanalizasyon hizmetleri ölçek ekonomilerinin söz konusu olduğu hizmetlerdir. Bu tür hizmetlerin yerel

yönetimlerin sınırlarından daha geniş bir alanda üretimi daha maliyet etkin olmaktadır (Arıkboğa, 2019: 23).

Önemli ölçüde ölçek ekonomilerinin söz konusu olduğu kamusal mal ve hizmetlerin, ölçek ekonomilerini sağlayan bölgesel düzeydeki ara yönetim birimlerince veya merkezi yönetimle birlikte üretilmesi daha doğrudur. Bu tür hizmetler için özel yönetim birimleri de oluşturulabilir (Moğol ve diğerleri, 2014: 25).

Dışsallıklar: Bir mal veya hizmet tüketiciye sağladığı fayda ya da yüklediği maliyetin yanında başkalarına da fayda sağlıyor ya da maliyet yüklüyorsa bu durum ekonomide dışsallık olarak adlandırılmaktadır (Mutluer ve Öner, 2009: 25-26). Kamu hizmetlerinin faydaları veya maliyetleri sunuldukları alanın dışına taşabilir. Bu durumda, fayda taşması halinde olumlu dışsallık, maliyet taşması halinde olumsuz dışsallık söz konusudur. Belediye tarafından yapılan bir park alanının çevre bölgelerde oturanlar tarafından kullanılması olumlu dışsallığa, bir nehirde oluşan kirliliğin çevre bölgelerde oturanları etkilemesi olumsuz dışsallığa örnek verilebilir.

Dışsallıkların ortaya çıktığı durumlarda yerel yönetimler etkin üretim ve sunum düzeyi sağlayamazlar ve bütçeleri çok fazla zorlanır. Bu nedenle, merkezi yönetimin transfer mekanizması veya farklı düzeltici mekanizmalarla bu hizmetlerin optimum düzeyde üretilmesini sağlaması gerekmektedir (Arıkboğa, 2019: 23-24; Moğol ve diğerleri, 2014: 25).

1.2.1.1.2. İdari Kriterler

Hizmet bölüşümünde, iktisadi kriterler yanında yasal yeterlilik, idareler arası esneklik, coğrafi yeterlilik ve yönetim kapasitesi gibi idari kriterlerin de dikkate alınması gerekmektedir. Ulusoy ve Akdemir'e göre (2014: 87-89) idari kriterler açısından uygun olmayan bir hizmet biriminin görevlendirilmesi halinde, hizmet sunumunda ekonomik verimlilik de sağlanamayacaktır. Bu nedenle, hizmet bölüşümünde aşağıdaki idari kriterlerin dikkate alınması gerekmektedir.

Yasal yeterlik: Hizmeti sunacak yönetim biriminin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için yeterli yasal ve yönetsel yetkilerle donatılmış olması gerekmektedir. Yerel yönetimlerin yeterli yasal yetkiyle donatılmaları, yerel yönetimlerin sorumluluklarını artıracak gibi hizmet bölüşümüne merkezi yönetimin müdahalelerini de önleyebilir.

İdareler arası esneklik: Hizmet bölüşümünde idareler arası işbirliği ve uzlaşması gerekir. Özellikle, merkezi yönetim ile yerel yönetimlerin birlikte sundukları hizmetlerde etkinliğin sağlanması açısından idareler arası işbirliği son derece önemlidir. Değişen şartlara bağlı olarak hizmetin bir idareden alınması durumunda, şartlar yeniden uygun olduğunda görevin geri verilmesi veya idareye karar alma yetkisi verilmesi gerekir.

Coğrafi yeterlilik: Hizmeti sunacak yönetim biriminin coğrafi alanı, sunulacak hizmet için uygun olmalıdır. Hizmetlerin coğrafi yeterliliğe sahip idarelere bırakılması halinde, ölçek ekonomilerinden yararlanılabilecek, dışsallıklar giderilebilecek, halk katılımı ve denetimine daha çok imkân sağlanacaktır.

Yönetim kapasitesi: Hizmeti sunacak yönetim biriminin yönetsel kapasitesi, sunulacak hizmet için yeterli olmalıdır. Hizmetlerin yeterli yönetim kapasitesine sahip idareye tahsis edilmesi halinde, kaynak israfı yaşanmayacak ve kaynak kullanımında etkinlik sağlanabilecektir.

1.2.1.1.3. Geleneksel Kriter

Hizmet bölüşümü her zaman ekonomik ve idari kriterler dikkate alınarak belirlenmemekte, bu konuda geçmişten gelen uygulamaların etkisi söz konusu olabilmektedir. Geleneksel faktörlerin etkisiyle genellikle adalet, diplomasi, iç ve dış güvenlik, makro iktisat politikalar merkezi yönetim tarafından gerçekleştirilirken; su, kanalizasyon, katı atık toplama, mezbaha, kent içi ulaşım, eğlence, kültür ve esenlik gibi bölgesel özelliği ağır basan hizmetler yerel yönetimler tarafından sunulmaktadır (İpek, 2016: 26; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 89-90).

Geleneksel kriterin uygulanmasıyla, yerel nitelikli bir hizmetin merkezi yönetim tarafından, ulusal nitelikli bir hizmetin yerel yönetimler tarafından görülmesi söz konusu olabilir. Bu açıdan, hizmet bölüşümünün geleneksel kritere göre belirlenmesi iktisadi ve idari etkinlik açısından rasyonel olmayabilir (Çetinkaya, 2015: 59-60).

1.2.1.2. Optimum Hizmet Alanı ve Ölçek Ekonomisi Tartışmaları

Yerel yönetimlerin büyüklüğü, üstlenmiş oldukları hizmetleri etkin ve verimli sunmaları açısından önem taşıyan ve hizmet bölüşümüne etki eden bir etmendir. Yerinden yönetim teorisine göre birey tercihlerine uygun hizmet sunumu açısından

küçük yerel yönetim birimleri daha avantajlıdır. Ancak, küçük yerel yönetim birimlerinin ölçek ekonomileri ve dışsallıklar açısından taşıdığı olumsuzluklar, optimal yerel yönetim ölçeği belirlenirken, küçük yerel yönetim birimlerinin sağlayacağı faydalar ile ölçek ekonomileri kayıpları ve dışsallıklar arasında bir optimumun belirlenmesini gerektirmektedir (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 91).

Optimum hizmet alanı, kamu hizmetlerinin en etkin ve verimli sunulabileceği alan veya nüfusu ifade etmektedir (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 92). Ancak, yerel kamu hizmetlerinin verimli şekilde sunulabilmesine yönelik, optimum büyüklüğün ne olacağına ilişkin akademik ve idari çevrelerde tartışmalar bulunmaktadır.

Optimum hizmet alanının, hizmet arzına ilişkin faktörlere göre belirlenmesinde kullanılan teorik modelde, nüfus artışının ölçek etkisine sahip olacağı ileri sürülür. Özetle, nüfus artışıyla birlikte marjinal hizmet maliyetinde belli bir noktaya kadar düşme olacağı, belli bir noktadan sonra ise artış olacağı belirtilir. Marjinal hizmet maliyetinin artmaya başladığı noktadaki nüfus, optimum hizmet alanı olarak tanımlanır (Çetinkaya, 2015: 45; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 94; Sağbaş, 2004: 170; Topal, 2001: 56).

Literatürde, yerel yönetimlerde ölçek ekonomilerinin olup olmadığı konusunda ve ölçek ekonomisi tezinin kullanılmasına ilişkin tartışmalar bulunmaktadır. Rydergård, (2012: 5) Tuselog programı için yapmış olduğu literatür araştırmasında, yerel yönetimlerde ölçek ekonomileri ile ilgili deneysel bulguların muhtelif olduğunu ve yerel yönetimler için evrensel bir asgari veya optimal nüfus büyüklüğü belirlemenin sonuçsuz bir çaba olacağını belirtmektedir.

Yaslıkaya ise (2019: 163) esasen firma teorisine ait bir tez olan ölçek ekonomileri tezinin yerel yönetimler literatüründeki kullanımında bazı hataların yapıldığını belirtmektedir. Yaslıkaya'ya göre; yerel yönetimlerde ölçek ekonomilerinin varlığı halinde ve optimal tesis büyüklüğü aşılmadığı müddetçe, somut bir yerel hizmetin üretimindeki girdileri artırarak çıktının ortalama maliyetleri düşürülebilir. Ancak, ölçek ekonomisi tezi, yerel yönetimler literatüründe bu şekilde kullanılmaz. Nüfus ile çıktı eş sayılarak, yerel otoritenin büyüklüğünün coğrafi alan ya da nüfus olarak artırılmasıyla maliyetlerde tasarruf sağlama beklentisi üzerinden kurgulanır. Çıktının üretimden kopararak, nüfus üzerinden tanımlanması ve yerel yönetimin boyutuna

ya da hizmet sunma kapasitesine bağılı ortaya çıkması muhtemel kazançların da ölçek kazançları olarak adlandırılması tezin kullanılışındaki en önemli hatalardır.

Bazı yerel kamu hizmetleri için, orijinal bağılamında ölçek ekonomisi mümkün olabilir. Bununla birlikte, yerel yönetimin boyutuna ya da hizmet sunma kapasitesine bağılı olarak bazı kazançlar da ortaya çıkabilir (Yaslıkaya, 2019: 189). Ancak, her hizmetin optimum alanı diğlerinden farklı olacağı ve teknolojik ilerlemeler nedeniyle zaman içinde de değışebileceğı için hizmetlerin optimum alanı göz önünde bulundurarak yerel yönetimlerin faaliyet alanlarını belirlemek uygulamada mümkün olamamaktadır (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 92).

1.2.1.3. Subsidiarity İlkesi

Literatürde hizmette halka yakınlık, hizmette yerellik, yerindenlik olarak da tabir edilen subsidiarity ilkesi, kamusal hizmetlerin halka en yakın birimler tarafından yerine getirilmesidir. Subsidiarity ilkesi, hizmet sunumunda nceliğı alt düzeydeki yönetim basamaklarına bırakmayı öngörmekle birlikte, hizmet bölüşümünde hizmetin kapsamı, niteliğı, etkinlik ve ekonomi ilkelerinin göz önünde bulundurulması gerektiğini ifade etmektedir (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 40,41).

Subsidiarity ilkesi farklı alanlarda uygulanabilir. Birincisi, ilkenin özelleştirmede uygulanabilmesi mümkündür. Burada sorumlulukların kamu ve özel sektör arasında paylaşımı söz konusudur. İkincisi, bir ülkenin sınırları içindeki farklı yönetim kademeleri arasında yetki ve sorumlulukların paylaşımında uygulanabilir. ncs, uluslararası kuruluşlar ile bunların yesi olan devletlerin arasındaki ilişkilerde uygulanabilir. Dördüncüsü, yerel yönetimlerin kendi bünyelerinde uygulanabilir. Bu durumda, yerelin de yerelleştirilmesi söz konusu olmaktadır (Eryılmaz, 2009: 89; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 42).

Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında hizmet bölüşümünde subsidiarity ilkesinin uygulanması, yerel ve ortak hizmetlerin yerel yönetimler tarafından yerine getirilmesini gerektirir. Alt veya st yönetim kademeleri lehine genel yetki öngörmemekle birlikte, sistemin temel mantığı yerel yönetimlerden yana işlemekte ve genellikle genel yetkili yerel yönetimler olmaktadır. Merkezi yönetim, bir hizmeti yerel yönetimler tarafından hiç veya etkin sunulamıyorsa üstlenmektedir (Eryılmaz, 2009: 88; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 42).

Subsidiarity ilkesi, ekonomik açıdan ve siyasal açıdan önem taşıyan bir ilkedir. Ekonomik açıdan önemi hizmet sunumunda etkinlik ve verimliliği sağlaması; siyasal açıdan önemi ise karar verme mekanizmasını vatandaşa yakınlaştırarak, halk katılımına imkân vermesi, şeffaflık ve hesap verebilirliği artırmasıdır. Yerindenlik ilkesinin uygulanmasıyla halkın istek ve tercihlerinin hizmet sunumuna yansıtılması daha kolay olmakta, hizmet sunumunda etkinlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik artmaktadır (Moğol ve diğerleri, 2014: 24).

Subsidiarity ilkesi, 1985 yılında Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen ve Türkiye tarafından 1988 yılında imzalanan Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nda, hizmet bölüşümüne ilişkin benimsenen ilkeler arasında yer almıştır. Şartın 4. Maddesinde “ kamusal hizmetlerin genel olarak ve tercihen halka en yakın birimler tarafından yerine getirilmesi ve kamu hizmetlerine ilişkin görevlerin bir başka makama bırakılmasında görevin kapsam ve niteliği ile ekonominin gereklerine göre hareket edilmesi gerektiği” belirtilmiştir (Dönmez, 2014: 159).

Görüldüğü gibi, Özerklik Şartında subsidiarity ilkesinin ekonomik açıdan önemine vurgu yapılmıştır. Avrupa Birliği, hizmetlerin halka en ekonomik ve etkin biçimde hangi idare tarafından sunulacağı sorununa “subsidiarity” ilkesini kurucu ilke olarak çözüm bulmuştur (Özer, 2015: 539).

Subsidiarity ilkesine, 1992 tarihli Maastrich Andlaşmasında da yer verilmiştir. Ancak, burada subsidiarity ilkesi daha çok mahalli özgürlüklerin korunabilmesi için siyasal açıdan hüküm ifade etmekte, yerel birimlerin Avrupa Birliği sistemi içinde varlıklarını devam ettirmelerine imkân tanıyan bir araç niteliğinde ortaya çıkmaktadır (Nadaroğlu, 2001: 71; Yılmaz ve diğerleri, 2017: 12).

1.2.1.4. Hizmet Bölüşümü Yöntemleri

Hizmet bölüşümünde, yerel yönetimlerin üstlendiği hizmetlerin yasal çerçevesi üç yöntemle çizilmektedir. Bunlar genel yetki, liste yetki ve karma yetki yöntemleridir.

1- Genel Yetki Yöntemi: Bu yöntemde, yerel yönetimler herhangi bir yasayla kendi yetki alanları dışına bırakılmamış veya başka herhangi bir yönetime bırakılmamış, yerel halkın ortak ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik her türlü görevi üstlenebilirler. Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nda benimsenmiş olan yöntemdir (Moğol ve diğerleri, 2014: 23; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 90).

2- Liste Yetki Yöntemi: Bu yöntemde, yerel yönetimlerin görevleri kanunlarla bir liste halinde tek tek belirlenmektedir. Yerel yönetimlerin sadece bu listelerde yer alan hizmetleri üstlenebilmeleri söz konusudur (Dayar, 2015: 5; Dönmez, 2014: 158; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 90).

3- Karma Yetki Yöntemi: Bu yöntemde, yerel yönetimlerin kanunların kendilerine bıraktığı hizmetleri yerine getirdikten sonra yerel halkın ortak ve medeni ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik, anayasa ve kanunlarla yasaklanmamış her türlü hizmeti üstlenebilme yetkisi vardır. Bu durumda, yerel yönetimlerin görevleri kanunlarda zorunlu ve isteğe bağlı hizmetler olarak ayrılabilir (Moğol ve diğerleri, 2014: 24; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 91).

1.2.2. Gelir Bölüşümü

Yönetimler arası mali ilişkilerin düzenlenmesinde ikinci aşama gelir bölüşümüdür. Gelir bölüşümü, merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında hizmetlerin gerektirdiği gelirlerin belirli kurallara uygun olarak dağıtılması ve bölüşülmesidir (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 101). Kamu hizmetlerinin merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında bölüşülmesi doğal olarak kamu gelirlerinin de yönetim birimlerinin sunacağı hizmetler göz önünde tutularak bölüşülmesini gerektirmektedir (Güneş, 1998: 216).

Hizmet sunumunda son derece önemli olan yerel yönetimlerin, varlıklarını sürdürebilmeleri ve görevlerini yerine getirebilmeleri, yeterli ve sürekli mali imkânlarla sahip olmalarına bağlıdır. Ancak, günümüzde pek çok ülkede yerel yönetimler, sundukları hizmetler sayı ve nitelik olarak artmasına rağmen gelir yetersizliği sorunu yaşamaktadır (Özer, 2015: 535-536; Ulusoy ve Akdemir, 2009: 260).

Gelir yetersizliği sorunu, yerel yönetimlerin görevlerini yerine getirmelerinde aksamalara yol açmakta ve merkezi yönetim tarafından aktarılabilecek kaynaklara bağımlı olmalarına neden olmaktadır. Bu durum, yerel yönetimlerin kendi organları aracılığıyla aldıkları kararları uygulayabilme ve merkezi yönetimden bağımsız hareket etme yeteneklerini de ciddi şekilde sınırlamaktadır (Özer, 2015: 536).

İdeal bir gelir bölüşümü için öncelikle, yerel yönetimlere doğru öz gelir kaynaklarının tahsis edilmesi daha sonra yerel yönetimlerin harcama ve gelirleri

arasında oluşabilecek dengesizliklerin transferler ve yerel borçlanma düzenlemeleriyle giderilmesi gerekmektedir (Moğol ve diğerleri, 2014).

Gelir bölüşümüne, devlet yapılarındaki farklılıklar, milli gelir düzeylerindeki farklılıklar ve ülkelerin merkezîyetçi ya da âdem-i merkezîyetçi yapıda olmaları gibi çeşitli faktörler etki etmektedir (Erdem ve diğerleri, 2020: 458). Bu nedenle, gelir bölüşümü ülkeden ülkeye farklılaşmakta ve farklı gelir bölüşümü sistemleri ve yöntemleri ortaya çıkmaktadır. Bu sistem ve yöntemleri ele almadan önce aşağıda gelir bölüşümünde yol gösterici olması bakımından dikkate alınması gereken bazı ilkeler üzerinde durulmaktadır.

1.2.2.1. Gelir Bölüşümü Kriterleri

Gelir bölüşümünde dikkate alınması gereken bazı temel ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler şunlardır (Mutluer ve Öner, 2009: 16,37; Dönmez, 2014: 162):

- Her kamu idaresine yerine getirmesi gereken zorunlu hizmetleri sağlayacak miktarda gelir sağlanmalıdır.
- Mükelleflere aşırı vergi yüklenmemelidir. Çifte vergilemeden kaçınılmalıdır.
- Merkezi idare ve yerel yönetimlerin vergi sistemleri arasında boşluk bırakılmamalıdır.
- Bölgeler arası ekonomik ve sosyal farklılıkları giderecek önlemler alınmalıdır.

Yerel yönetimlere tahsis edilecek öz gelirlerin, özellikle de öz gelirler içinde yer alan vergi gelirlerinin belirlenmesi oldukça zordur. Bu konuda, yol gösterici bazı kriterlerden faydalanmak mümkündür. Bu kriterler şunlardır (Arıkboğa, 2019: 27; Arıkboğa, 2016: 280; Çetinkaya, 2015: 74-75; Güneş, 1998: 220; Moğol ve diğerleri, 2014: 27-28; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 39-40; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 104; Ulusoy ve Akdemir, 2009: 265-266; Yılmaz ve diğerleri, 2017: 71-72):

İç Piyasanın Etkinliği Kriteri: Ekonomik aktivitenin bölgeler arasında hareketliliğini etkileyen en önemli unsurlardan biri vergilerdir. Vergi sistemi, yerleşirse piyasa birliği bozulabilir, etkinlik ve eşitlik açısından sorunlar ortaya çıkabilir; çünkü yerel yönetimler aynı vergiye farklı oranlar uygulayarak bölgeler

arasında kaynak transferi sağlamak isteyebilirler. Her belediye aynı tavrı gösterirse, kaynaklar daha az vergilendirilir ve sonuçta kaynak israfı ortaya çıkar.

Gelir bölüşümü yapılırken kaynakların yerel yönetimler arasında hareketli olduğu dikkate alınmalıdır. Hareketsiz ve bölgeler arasında eşit dağılmış faktörlerin vergilemesi yerel yönetimlere bırakılmalıdır. Yerel yönetimlerin farklı oran ve uygulamaları sonucu kaynak dağılımını ve üretim faktörlerinin hareketliliğini etkileyecek, vergi ve benzeri gelirlerin merkezi yönetime bırakılması daha uygun olacaktır.

Eşitlik: Vergiler, gelir dağılımında adaleti sağlayan en önemli araçlardır. Vergi toplama sorumluluğunun yerelleşmesi halinde, gelirin yeniden dağıtım amacı yerel yönetimler tarafından etkin olarak sağlanamaz; çünkü yerel yönetimler, vergileri yüksek gelir gruplarını kendilerine çekmek, düşük gelir gruplarını kendi bölgelerinden uzak tutmak için kullanabilirler. Bu durum, eşitlik açısından sorun oluşturabilir. Dolayısıyla, gelirin yeniden dağıtımına uygun olan vergilerin merkezi yönetim tarafından toplanması daha doğrudur.

Adalet: Vergilenebilir kaynakların bölgeler arasında dağılımı farklı olabilir. Bu durum, yerel yönetimler arasında mali eşitsizliklere sebep olur. Gelir bölüşümü tasarlanırken, bölgeler arası farklılıklar dikkate alınarak, transfer sistemi yatay mali dengeyi sağlayacak şekilde düzenlenmelidir. Yönetimler arasında eşit dağılmış vergilenebilir kaynaklar yerel yönetimlere bırakılmalı, dengesiz ve düzensiz vergilenebilir kaynaklar merkezi yönetime bırakılmalıdır.

İdari Maliyetler: Bir gelir kaynağını hangi yönetim düzeyi daha etkin idare edecekse, kaynak o yönetime bırakılmalıdır. Vergi ve benzeri gelirler yerelleştiğinde yapılan idari maliyetler artıyorsa, bu gelir kaynakları merkezi yönetime bırakılmalıdır. Yerel yönetimlere tahsis edilen gelirlerin yönetimi basit, tahsilat masrafları düşük ve getirisi yüksek olmalıdır.

Mali İhtiyaç: Mümkün olduğunca, gelir araçlarıyla gelir ihtiyaçları eşlenmelidir. Harcama ihtiyacının doğurduğu gelir ihtiyacını karşılayacak gelir araçlarının, yerel yönetimlere verilmesi gerekir. Örneğin; yol vergileri yerel yönetimlere verilebilir. Gelir dağılımında adalet bir kamu politikası aracı olarak kullanılıyorsa, artan oranlı dolaysız vergiler merkezi yönetime tahsis edilmelidir.

İstikrarlılık ve esneklik: Yerel yönetimlere tahsis edilen gelirler önceden tahmin edilebilir olmalı, maliyetlerdeki değişikliklere cevap verebilecek esnekliğe sahip olmalıdır.

Fayda Vergilemesi: Şeffaflık ve hesap verebilirliğin geliştirilmesi için ödenen vergi ile hizmetten sağlanan fayda arasındaki ilişkinin güçlendirilmesi gerekmektedir. Bunu sağlamak için fayda ilkesine uygun vergilerin yerel yönetimlere tahsis edilmesi gerekmektedir.

Vergi Matrahının Yapısı: Yönetim düzeyleri arasında akışkanlığı yüksek veya mobil matraha sahip vergiler merkezi yönetime bırakılmalıdır. Yerel yönetim sınırlarında kalan, hareketliliği düşük vergiler yerel yönetimlere bırakılmalıdır. Örneğin; yerel sınırlar içinde kalması nedeniyle emlak vergisinin yerel yönetimlere; gelir vergileri, harcama vergileri ve veraset ve intikal vergisi gibi hareketlilik taşıyan vergilerin merkezi yönetime bırakılması gerekmektedir.

Mali Özerklik: Yerel yönetimlerin gelir yapılanmaları mali özerklik ilkesine uygun olmalıdır. Yerel yönetimlere mali özerklik sağlanması, yerel yönetimlerin bütçelerini yerel halkın tercih ve ihtiyaçlarına uygun düzenlemelerini sağlayarak, bölgesel ihtiyaç ve önceliklere uygun politikalar geliştirmelerine imkân verir. Aynı zamanda, yerel halkın denetimine imkân tanıyarak, kaynak kullanımında etkinliği sağlar.

Yerel mali özerklik, belli sınırlar içinde merkezi yönetimden yerel yönetimlere finansal kaynakların tahsisi konusunda karar verme ve vergi toplama yetkisinin tanınması şeklinde tanımlanabilir. Mali açıdan özerk yerel yönetimler, merkezi yönetime muhtaç olmadan kendilerine verilen görevleri yerine getirmeye yetecek gelire sahip olan ve gelirlerini serbestçe harcayabilen kuruluşlardır (Özer, 2015: 534).

Mali özerklik, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı tarafından da benimsenmiş bir ilkedir. Şartın 9. maddesinde yerel yönetimlerin özerkliğine ilişkin yapılan açıklamalara göre; yerel yönetimlere görevleriyle orantılı yeterli gelir kaynakları sağlanmalı, bu gelir kaynakları mümkün olduğu kadar matrah ve oranlarını yerel yönetimlerin belirlemiş olduğu öz gelirlerden oluşmalı ve yeterli esneklikte ve çeşitlilikte olmalı, yerel yönetimlerin transfer gelirleri mümkün olduğu kadar eşleyici

amaç taşıyan koşulsuz transferler olmalı ve yerel yönetimlerin gelirlerini etkileyen düzenlemeler konusunda kendilerine danışılmalıdır (Arıkboğa, 2016: 280).

Özer (2015: 536-537)' e göre mali özerkliğin dört temel şartı bulunmaktadır. Bunlar:

- Yerel yönetimlerin gelir kaynaklarının çoğunun öz gelirlerden oluşması,
- Yerel yönetimlerin öz gelirlerinin oranlarını belirleyebilmeleri,
- Merkezi yönetim yardımlarının şartsız verilmesi,
- Yerel yönetimlerin gelirlerini serbestçe harcayabilmeleridir.

Özellikle, öz gelirler içinde yer alan vergi gelirleri, mali özerkliğin temelini oluşturmaktadır. Öz vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı ve yerel yönetimlerin öz vergi gelirlerinin miktarını belirleyebilmeleri en önemli mali özerklik göstergeleridir (Ulusoy ve Tekdere, 2020: 38).

Transfer gelirleri, öz gelirlerin aksine mali özerkliği sınırlandırmaktadır. Bu nedenle, gelir bölüşümü yapılırken yerel yönetimlerin öz gelirleri, harcamaları için yeterli olacak seviyeye çıkarılmalı; transferler ise tamamlayıcı ve düzenleyici işlev görmelidir (Ulusoy ve Tekdere, 2020: 38).

1.2.2.2. Gelir Bölüşümü Sistemleri

Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında gelir bölüşümü, daha önce belirttiğimiz gibi ülkeden ülkeye farklılaşmakta ve farklı gelir bölüşümü sistemleri ortaya çıkmaktadır. Bu sistemler; bağımsızlık sistemi, bağımlılık sistemi, vergi kaynaklarının paylaşılması (ayırma sistemi) ve karma sistem olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır. Ülke uygulamalarında genellikle, bu dört sistemden bir ya da birkaçı birlikte uygulanmaktadır.

1- Bağımsızlık Sistemi: Rekabet Sistemi olarak da adlandırılan bu sistemde, yerel yönetimler vergi konularını seçmede, tarh, tahakkuk ve tahsil etmede merkezi yönetime karşı bağımsızdır. Ancak, bu bağımsızlık sonsuz bir bağımsızlık değildir. Yerel yönetimlerin vergileme yetkileri anayasa ve yasalarla pek çok yönden sınırlandırılmıştır. Sistemin uygulandığı ülkeler daha çok Anglo-Sakson ülkeleridir (Mutluer ve Öner, 2009: 43).

Sistemin faydaları şunlardır (Bayrakçı, 2012: 77; Mutluer ve Öner, 2009: 43; Özer, 1968: 107; Tekin, 1977: 134):

- Yerel yönetimlere tam mali özerklik sağlar.
- Yerel yönetimlere vergi kaynaklarına yakından nüfus edebilme ve vergi gelirlerini ihtiyaçlarına göre ayarlama imkânı sunar.
- Yerel meclislerin sorumluluğunu artırır.
- Yerel yönetimlerin vergi denetimine daha çok önem vermelerini sağlar.

Sistemin faydalarına karşılık pek çok sakıncaları da bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır (Moğol ve diğerleri, 2014: 26-27, 66; Mutluer ve Öner, 2009: 43; Özer, 1968: 107; Tekin, 1977: 134):

- Vergi kaynağı üzerinde mükerrer vergileme ortaya çıkabilir, mükelleflerin vergi yükü artabilir.
- Ayrı ayrı vergi idareleri kurulması verginin tahsil ve denetleme masraflarını artırabilir.
- Farklı vergi oranlarının uygulanmasıyla farklı bölgelerdeki mükelleflerin vergi yükleri farklılaşır. Bu durum bölgeler arasında iş yerlerinin değişimine neden olarak, bölgesel eşitsizliklerin ortaya çıkmasına veya eşitsizliklerin daha çok artmasına sebep olabilir
- Vergi kaynağında kuruma ve vergi direncinin doğması gibi sorunlar ortaya çıkabilir.

2- Bağımlılık Sistemi: Bu sistemde, kamu gelirlerinin önemli bir bölümü merkezi yönetim tarafından toplanmakta, yerel yönetimlerin bazı küçük yerel vergiler ve harçlar dışında kendi gelirleri bulunmamaktadır. Yerel yönetimler merkezi yönetimin harcama birimleri konumundadır. Bu nedenle, yerel yönetimler, yerel hizmetlerin finansmanı için merkezi yönetimden gelecek yardımlara ve kendilerine tahsis edilen paylara ihtiyaç duymaktadır (Dayar, 2015: 7; Moğol ve diğerleri, 2014: 66; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 108).

Bağımlılık sistemi, özerk yerel yönetim anlayışıyla bağdaşmaz ve yerel yönetimlerin demokratikleşmesine engel oluşturur. Geçmiş dönemlerde, Anglo-Sakson ülkeleri dışında ve yakın zamanda Doğu Bloku ülkeleri ve eski SSCB’de uygulanmış, günümüzde geçerliliğini yitirmiş bir sistemdir (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 108).

3- Vergi Kaynaklarının Paylaştırılması (Ayırma Sistemi): Bu sistemde, vergi kaynaklarının merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında bölüşülmesi söz

konusudur. Vergi konuları, merkezi yönetim tarafından belirlenerek, vergileme yetkisi yerel yönetimlere bırakılır. Çoğunlukla verginin oranı, muafiyet ve istisnaları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri de merkezi yönetimce belirlenir. Her yönetim birimi kendi gelir kaynaklarına sahip olur, aynı kaynağa başka yönetim biriminin başvurma olanağı olmaz (Mutluer ve Öner, 2009: 44; Özer, 1968: 107; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 109).

Sistemin en önemli faydaları şunlardır (Çetinkaya, 2015: 80; Moğol ve diğerleri, 2014: 67):

- Her vergi tek bir idare tarafından yönetildiği için çifte vergilemeyi engeller.
- Yerel yönetimlere mali özerklik sağlar.
- Yerel halk ile yerel yönetim biriminin mali sorumluluğunu artırır.

Sistemin çeşitli sakıncaları bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır (Çetinkaya, 2015: 80; Güneş, 1998: 217; Mutluer ve Öner, 2009: 45; Nadaroğlu, 2011: 86):

- Sistemin en önemli sakıncası merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında vergi kaynaklarının paylaşımındaki zorluktur. Merkezi yönetimin verimli kaynakları kendisi alıp, verimi düşük kaynakları yerel yönetimlere bırakması söz konusu olabilir.
- Yerel yönetimlerin mükelleflere ağır vergiler yüklemesine sebep olabilir.
- Yerel yönetimler arasındaki vergilenebilir kapasite farklılıkları bölgesel eşitsizliklere neden olabilir.
- Yerel yönetimler kendilerine tahsis edilen vergilerin yönetiminde etkin olamayabilir.
- Vergi politikasının çeşitli idari kademeler tarafından ayrı ayrı saptanmasıyla vergilerde genel optimal yapıya erişmek güçleşir.

4- Karma Sistem: İlk olarak Fransa’da uygulanmıştır. Bu sistemde, vergi kaynaklarının yerine, toplanan vergi gelirlerinin yönetim birimleri arasında paylaşılması söz konusudur. Merkezi yönetimin belirlediği bazı vergilerin toplamı üzerinden pay verilebileceği gibi genel bütçe vergi gelirlerinin tümü üzerinden de pay verilmesi mümkündür. Hisse esası (pay verme), ek oran-ek vergi ve vergi torbası olmak üzere üç şekilde uygulanmaktadır (Çetinkaya, 2015: 80-83; Kara, 2019: 68; Özer, 1968: 107; Yüksel, 2016: 738).

Hisse Esası (Pay Verme): Bu sistemde, merkezi yönetimin topladığı herhangi bir vergiden belli bir oranda yerel yönetimlere pay verilir (Yüksel, 2016: 737-738). Bazı federal devletlerde, eyaletlerin tahsil ettiği vergilerden merkezi yönetime pay verildiği de görülmektedir (Tekin, 1977: 136). Payın dağıtımında verginin tahsil edildiği yer esas alınır. Böylece bir bölgeden tahsil edilen gelirin bir kısmı o bölgede kalmış olur (Çetinkaya, 2015: 81).

Uygulamanın faydalı yönleri olarak; çifte vergilemeyi önlemesi, yerel yönetimlerin masraf yapmadan vergi geliri elde etmelerine imkân sağlaması söylenebilir. Uygulamanın en önemli sakıncası, yerel yönetimleri mali açıdan merkezi yönetime bağımlı hale getirerek yerel yönetimlerin mali özerkliklerini sınırlamasıdır. Dağıtım koşullarını merkezi yönetim belirlediği için sistem eleştirilmektedir (Arıkboğa, 2019: 30-31; Çetinkaya, 2015: 81; Tekin, 1977: 137).

Ek Oran ve Ek Vergi: Ek oran sisteminde, merkezi yönetim tarafından toplanan bazı vergilerin üzerine, yerel yönetimlere ek oran uygulama yetkisi verilir. Ek vergi sisteminde ise merkezi yönetim tarafından toplanan bazı vergilerin matrahları üzerinden yerel yönetimlere vergi tarh yetkisi verilir. Ek oran, merkezi yönetim tarafından hesaplanmış olan vergi miktarına uygulanırken; ek vergi, merkezi yönetim tarafından hesaplanan vergi matrahına uygulanır. Her iki sistemde verginin tamamı merkezi yönetim tarafından toplanıp, yerel yönetimler için toplanan kısım merkezi yönetim tarafından yerel yönetimlere aktarılır (Mutluer ve Öner, 2009: 48-49).

Ek vergi ve ek oran, yerel yönetimler tarafından tespit edildiği için yerel yönetimlerin mali özerkliği olumsuz etkilenmez. Vergi tahsili tek bir yönetim birimi tarafından yapıldığı için çifte vergileme önlenir ve idari maliyetler düşer (Arıkboğa, 2019: 31). Diğer taraftan, vergi yönetiminde karışıklıklar çıkabilir. Hem idare hem mükellef açısından zorluk yaşanabilir (Tekin, 1977: 138).

Vergi Torbası: Bu sistemde, farklı vergilerden ayrı ayrı belli oranlarda yerel yönetimler için pay hesaplanmaz. Vergiler, belli bir hesapta (torba) toplandıktan sonra merkezi yönetimin belirlediği oranda yerel yönetimlere pay verilir. Vergi torbasında yer alacak vergi türlerini merkezi yönetim belirler. Payların dağıtımında

nüfus, vergi ödeme gücü, eğitim gören çocuk sayısı, yolların uzunluğu gibi pek çok kriter esas alınabilmektedir (Çetinkaya, 2015: 83; Tekin, 1977: 139)

Uygulamanın faydalı yönleri, vergi tahsili merkezi yönetim tarafından yapıldığı için çifte vergilemeyi önlemesi, yerel yönetimlerin masraf yapmadan vergi geliri elde etmesidir. Uygulamanın sakıncaları, yerel yönetimleri mali açıdan merkezi yönetime bağımlı hale getirmesi ve ayrılan payın yerel yönetimlere dağıtımında objektif ölçütler belirlemenin zorluğudur (Çetinkaya, 2015: 83).

1.2.2.3. Gelir Bölüşümü Yöntemleri

Gelir bölüşümü sistemlerinde kullanılan yöntemler genel olarak, yerel yönetimlere öz gelirler yoluyla gelir sağlanması, transferler yoluyla gelir sağlanması ve yerel borçlanma yoluyla gelir sağlanması olmak üzere üç grupta sınıflandırılabilir.

1.2.2.3.1. Öz Gelir Yoluyla Gelir Sağlanması

Bu yönetime göre, yerel yönetimlerin öz gelirleri olarak kabul edilen belli gelirleri toplama yetkisi, yerel yönetimlere devredilir (Yüksel, 2016: 736). Yerel yönetimlerin öz gelir kaynakları üzerindeki kontrol yetkileri kapsam, matrah, oran belirleme gibi konularda farklılaşabilmektedir. Ancak, bir gelirin öz gelir olarak nitelendirilebilmesi için tarh, tahakkuk, tahsilat işlemlerinin bizzat belediyeler tarafından yapılması ve kullanımının belediyelere ait olması zorunlu bir koşuldur (Arıkboğa, 2016: 278).

Yerel yönetimlere tahsis edilen öz gelirler arasında vergiler, harçlar, şerefîyeler, resimler, harcamalara katılma payları, ücretler, taşınmaz mal gelirleri, ceza ve faiz gelirleri ile özel kişi ve kuruluşların yaptıkları yardımlar gibi kaynaklar yer alabilmektedir.

1.2.2.3.1.1. Vergiler

Vergiler, yerel yönetimlerin en önemli ve en düzenli öz gelir kaynaklarıdır. Vergilerin, yerel yönetimlerin ve hizmetten faydalananların mali ve siyasi sorumluluklarını artırdığı söylenmektedir (Ulusoy ve Tekdere, 2020: 38).

Gelir bölüşümünde, doğru öz gelir kaynaklarının yerel yönetimlere tahsis edilmesi son derece önemlidir. Özellikle, vergilerin yerel yönetimlerin harcamalarını karşılayacak şekilde belirlenmesi gerekir. Ancak, vergi rekabeti, vergi idarelerinde

ölçek ekonomisi, yeterli bilgi üretimi gibi nedenler vergileme konusunda merkezi yönetiminden yerel yönetimlere yetki devrini zorlaştırabilmektedir (Kesik, 2005: 82).

Yerel yönetimlere tahsis edilen vergiler her ülkede farklılık arz etse de genellikle, bölgesel özellikleri ağır basan ve faydalanma esasına dayalı olan vergilerdir (Çetinkaya, 2015: 84-85; Moğol ve diğerleri, 2014: 67). Yerel vergiler arasında emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, işletme vergisi (meslek vergisi), gelir vergisi, satış vergisi, eğlence vergisi, çevre vergileri, köpek vergisi, turist vergisi gibi vergiler yer alabilmektedir.

Emlak Vergisi: Gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziler üzerinden alınır. Objektif karakterli, özel bir servet vergisidir (Turhan,1987: 205-206). Hemen hemen her ülkede yerel yönetimlerin öz vergi gelirleri arasında yer almaktadır.

Vergi konusunun mahalli sınırlar içinde olması ve emlak değerini etkileyen faktörler arasında yerel hizmetlerin önemli yer tutması nedeniyle yerel yönetimler için uygun bir vergidir. Yerel vergi olarak, idari maliyetlerinin düşük olması ve vergi gelirlerinin önceden kesin olarak tahmininin mümkün olması gibi avantajlara sahiptir (Arıkboğa, 2019: 27-28).

Motorlu Taşıtlar Vergisi: Verginin konusunu her türlü motorlu kara, deniz ve hava taşıtları oluşturur. Özel servet vergileri grubunda yer alır. Objektif karakterli bir vergidir. Bazı ülkelerde yerel yönetimlerin öz vergi gelirleri arasında yer almaktadır. Örneğin; Macaristan, Polonya, Romanya ve Bulgaristan’ da belediyelerin kendilerine ait vergileri arasındadır (Pehlivan, 2019a: 129; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 46-49).

Yol bakım, onarım hizmetleri ve kent içinde motorlu taşıt kullanımı sonucu ortaya çıkan çevre ve gürültü kirliliğiyle mücadele hizmetleri yerel yönetimlerin sunduğu hizmetler arasında yer aldığı ve bu hizmetlerden motorlu taşıt sahipleri faydalandığı için faydalanma ilkesine göre motorlu taşıtlar vergisi yerel yönetimler tarafından toplanabilir (Çetinkaya, 2015: 86-87). Ancak, söz konusu hizmetler merkezi yönetimle ortak sunulduğu için motorlu taşıtlar vergisinin yerel yönetimler ve merkezi yönetim tarafından paylaşımı daha doğrudur.

İşletme Vergisi (Meslek Vergisi): Gerçek veya tüzel kişilerce sunulan herhangi bir meslek faaliyeti nedeniyle alınan bir vergidir. Bazı ülkelerde yerel yönetimlerin öz

vergi gelirleri arasında yer almaktadır. Örneğin; Almanya, Macaristan, Güney Kıbrıs ve Avusturya'da belediyelerin kendilerine ait vergileri arasındadır. Fransa'da belediye vergi gelirlerinin yüzde 40' ı meslek vergisinden oluşmaktadır (Çetinkaya, 2015: 86; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 46, 53-54; Yetkin, 2013: 82).

Meslek faaliyetinde bulunanlar, bulundukları yerin yerel hizmetlerinden faydalandığı için faydalanma ilkesine göre verginin yerel yönetimler tarafından toplanması daha uygundur. İşletme vergisinin gelir vergisiyle birlikte uygulanması halinde çifte vergileme söz konusu olmaktadır. Bu durum işletme vergisinin gelir vergisinden düşülmesiyle ortadan kaldırılmaktadır (Çetinkaya, 2015: 86).

Gelir Vergisi: Gerçek kişilerin geliri üzerinden alınan subjektif karakterli bir vergidir. Kişisel gelir hareketli bir faktördür ve kişisel gelir vergisi yeniden dağıtım temeline dayalı olarak alınan bir vergidir. Bu özellikleri nedeniyle merkezi yönetim için daha uygundur. Ancak, yerel yönetimler tarafından toplandığı ülke uygulamaları da bulunmaktadır. Örneğin; İsveç, Finlandiya ve Danimarka'da belediyelerin kendilerine ait vergileri arasındadır (Akdemir ve Karakurt, 2016: 142-148; Arıkboğa, 2019: 28; Çetinkaya, 2015: 85-86).

Satış Vergileri: Objektif karakterli vergilerdir. Genellikle, yerel yönetimlerin öz vergi gelirleri içinde yer almazlar. İstisnai olarak yerel yönetimler tarafından toplandığı ülke uygulamalarına rastlanmaktadır. Örneğin; Hırvatistan'da tüketim vergisi belediyelerin kendilerine ait vergileri arasındadır. ABD'nde bazı eyaletlerde verginin toplanmasından yerel yönetimler yetkilidir. Ancak, eyaletler arasında uygulamanın farklılaşması nedeniyle, vergiden kaçınma ve alışverişin sınırlara kayması gibi sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir (Çetinkaya, 2015: 86; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 45).

Satış vergileri, uygulama şekilleri bakımından tek aşamalı veya çok aşamalı satış vergileri olarak ikiye ayrılmaktadır. Perakende veya toptan satış vergileri tek aşamalı satış vergilerine, katma değer vergisi çok aşamalı satış vergilerine örnek olarak verilebilir.

Çok aşamalı satış vergilerinin uygulama alanı bütün ülkeyi kapsamaktadır. Ayrıca, bu vergilerin idari maliyetleri, bölgeler arası sınır kontrolleri gerektiği için yüksektir.

Bu nedenle, merkezi yönetim tarafından toplanmaları daha uygundur (Arıkboğa, 2019: 28; Mutluer ve Öner, 2009: 40).

Tek aşamalı satış vergilerinden üretim veya toptan ticaret aşamasında alınanlar, yansıma yoluyla tüm ülkeyi ilgilendirdiği için yerel yönetimler için uygun değildir. Tek aşamalı satış vergilerinden tüketim aşamasında alınanlar, yerel yönetimler için uygun olabilir (Mutluer ve Öner, 2009: 39,40).

Yerel yönetimlerin diğer öz vergi gelirleri arasında çöp vergisi, kira vergisi, eğlence yerlerinden alınan vergiler, alkollü içki satan işletmelerden alınan vergiler, reklam panolarından alınan vergiler, elektrik tüketiminden alınan vergiler, köpek vergisi, turist vergisi gibi çeşitli vergiler yer alabilmektedir.

1.2.2.3.1.2. Harçlar, Şerefiyeler, Harcamalara Katılma Payları ve Resimler

Yerel yönetimlerin öz gelirleri arasında yer alan ve faydalanma vergileri olarak da adlandırılan harç, resim, şerefiye ve harcamalara katılma payları kamu hizmetlerinden yararlananların zorunlu olarak ödedikleri bedellerdir (Erdem ve diğerleri, 2020: 461). Vergilerin varlık nedeni devletin egemenlik gücüne dayanırken; harç, resim ve şerefiye gibi algıların varlık nedeni yararlanma teorisine dayanır. Bu algıların temelinde bir karşılık bulunmaktadır (Mutluer ve Öner, 2009: 41).

Harçlar: Yerel yönetimlerin sundukları yarı kamusal mal ve hizmetlerden (çöp toplama, kanalizasyon, aydınlatma gibi) yararlananların ödedikleri bedellerdir. Harçlarla vergiler arasındaki en önemli fark, vergilerin tamamen karşılıksız olması harçların ise kısmen de olsa bazı mal ve hizmetler karşılığında alınmasıdır (Arıkboğa, 2019: 44, Güneş, 1998: 222; Pehlivan, 2019a: 90).

Harç bedelleri, her bir yarı kamusal mal ve hizmet için ayrı ayrı olacak şekilde, sağlanan özel ve sosyal fayda dikkate alınarak belirlenmelidir. Sosyal fayda arttığı ölçüde fiyatı giderek sıfıra indirmek gerekir (Nadaroğlu, 2001: 100). Harçlar dağınık konulardan alınmaları ve verimlerinin düşük olması nedeniyle günümüzde yerel yönetimler için önemini yitirmiş bir gelir kaynağıdır (Erdem ve diğerleri, 2020: 461).

Şerefiyeler: Yerel yönetimler tarafından yapılan bayındırlık, altyapı ve imar faaliyetleri sonucu değeri artan gayrimenkul sahiplerinden değer artışının

vergilendirilmesi amacıyla alınan bedellerdir. Şerefiyeler günümüzde yerel yönetimler için önemini yitirmiş bir gelir kaynağıdır (Dönmez, 2014: 177; Güneş, 1998: 222; Nadaroğlu, 2001: 99; Tosunoğlu ve diğerleri, 2013: 112).

Harcamalara Katılma Payları: Yerel yönetimler tarafından sunulan yol, kanalizasyon, su tesisleri gibi alt yapı hizmetleri için gereken harcamalara, bu hizmetlerden yararlanacak olanların belirli bir ölçüde katılmalarını sağlayan bedellerdir. İyi düzenlendikleri takdirde yerel yönetimler için önemli bir gelir kaynağı olabilirler (Dönmez, 2014: 178; Erdem ve diğerleri, 2020: 461; Güneş, 1998: 222; Nadaroğlu, 2001: 101).

Resimler: Yerel yönetimlerin belirli bir işi yapmaya yetki ve izin vermesi karşılığında alınan bedellerdir. Günümüzde, resimler yerel yönetimler için önemini yitirmiş bir gelir kaynağıdır (Tosunoğlu ve diğerleri, 2013: 111).

1.2.2.3.1.3. İktisadi Teşebbüs Gelirleri (Fiyat gelirleri)

İktisadi teşebbüs gelirleri; yerel yönetimlerin ticari ve sınai faaliyetleri sonucu sundukları ve su, elektrik, ulaşım hizmetleri gibi temelde özel mal niteliği taşıyan, özel faydaları sosyal faydalarından yüksek olan mal ve hizmetlerin karşılığı olarak elde ettikleri gelirlerdir (Arıkboğa, 2019: 44). Söz konusu hizmetler için belirlenen fiyatlar, piyasa fiyatlarına benzemekle birlikte, sosyal fayda amacı ön planda tutularak belirlenen kamusal fiyatlardır (Erdem ve diğerleri, 2020: 462).

Yerel yönetimlere sağlanacak harçlar, şerefiyeler, katılma payları ve ücretler gibi öz gelirlerin belirlenmesine ilişkin olarak hizmetin genel ya da bölgesel olup olmadığı ölçüt olarak alınabilir. Mutluer ve Öner (2009: 42)' e göre yargı, konsolosluk, pasaport harçları gibi ülkenin genelini ilgilendiren hizmetlerin karşılığı olarak alınan harç, resim ve şerefiyelerin merkezi idare tarafından alınması yerinde olur. İşgal harcı, işyeri açma izin harcı, bina inşaat harcı gibi yerel hizmetler karşılığı alınacak harç, resim ve şerefiyelerin yerel yönetimler tarafından alınması yerinde olur.

Bunların dışında yerel yönetimlerin öz gelirleri arasında; sahip oldukları taşınır ve taşınmaz malların kira ya da satışı sonucu elde ettikleri gelirler, ceza ve faiz gelirleri, özel kişi ve kuruluşların yaptıkları yardımlar gibi gelirler bulunmaktadır.

1.2.2.3.2. Transferler Yoluyla Gelir Sağlanması

Gelir bölüşümü yöntemlerinden bir diğeri transferlerdir. Transferleri, merkezi yönetimin tasarrufuna ya da yerel yönetimin talebine bağı olarak merkezi yönetimden yerel yönetimlere yapılan, geri ödeme zorunluluğı olmayan mali aktarımlar şeklinde tanımlamak mümkündür.

Merkezi yönetim; dikey ve yatay eşitsizlikleri çözmek, dışsallıkların olduğı durumlarda yerel yönetimlere yardımda bulunmak, bazı hizmetlerin belli standartlarda sunumunu sağlamak ve ekonomik istikrarı sağlamak gibi çeşitli amaçlarla yerel yönetimlere transferler yapmaktadır (Arıkboğa, 2019: 32-35).

Transferlerin düzenlenme şekli; kamu hizmetlerinin etkin ve eşit sunumuna, ekonomik istikrara ve yerel yönetimlerin özerkliğine etki etmektedir. Bu nedenle, gelir bölüşümü yapılırken doğru öz gelir kaynaklarının yerel yönetimlere tahsisi kadar transferlerin düzenlenme şekli de çok önemlidir.

İyi bir transfer sisteminin sahip olması gereken en temel özellikler: transfer sisteminin dikey ve yatay eşitliği sağlayacak mekanizmaya sahip olması; saydam, açık ve anlaşılabilir olması; istikrarlı, tahmin edilebilir ve düzenli olmasıdır. Transferler; tamamlayıcı ve düzenleyici işlev görmeli, yerel yönetimlerin özerkliğini zayıflatmayacak şekilde düzenlenmelidir (Ulusoy ve Tekdere, 2020: 38; Yılmaz ve diğeri, 2017: 73).

Transferler genel olarak, koşula bağı transferler ve koşulsuz transferler olmak üzere iki şekilde düzenlenmektedir.

Koşula bağı transferler; kullanım amacı merkezi yönetim tarafından sınırlandırılmış transferlerdir. Bu nedenle, yerel yönetimlerin özerkliğini zedeleyebilir. Genellikle, ülke çapında hizmetlerle ilgili belli standartların sağlanması, bazı bölgelerin özel ihtiyaçlarının giderilmesi ve bölgeler arası dışsallıklarla mücadele edilmesi amacıyla kullanılır. Koşula bağı transferler, maliyet paylaşımına bağı olarak harcamaların belli bir yüzdesi şeklinde olabileceğı gibi maliyet paylaşımına dayalı olmadan belirli bir tutarda blok yardım şeklinde de olabilir (Arıkboğa, 2019: 35-36; Dayar, 2015: 8).

Koşulsuz transferler; kullanım amacı merkezi yönetim tarafından sınırlandırılmamış transferlerdir. Bu nedenle, yerel yönetimlerin mali özerkliğini güçlendirebilir. Genellikle, dikey ve yatay eşitsizlikleri gidermek için kullanılır (Arıkboğa, 2019: 37).

Koşulsuz transferlerin yerel yönetimler arasında dağılımını belirlemek için kişi başına gelir, nüfus, nüfus artışı, kalkınmada öncelikli bölgeler, sosyal yardıma muhtaç kişilerin sayısı, kentleşme düzeyi, bölgedeki okul ya da hastane sayısı gibi sosyo-ekonomik göstergeler kullanılmaktadır (Arıkboğa, 2019: 37-38; Dayar, 2015: 8).

Transferler, çoğu gelişmekte olan ülkelerde yerel yönetimlerin ana gelir kalemleri arasında yer alır (Moğol ve diğerleri, 2014: 29). Yerel yönetimlerin transfer gelirleri arasında merkezi yönetim bütçesinde yer alan vergi gelirlerinden ayrılan paylar (gelir paylaşımı düzenlemeleri), ödenekler ve bağışlar uygulanan en önemli transfer örnekleridir.

Gelir paylaşımı düzenlemeleri, merkezi yönetim bütçesinde yer alan vergi gelirlerinden belli bir oranda çeşitli yöntemlerle hesaplanarak yerel yönetimlere aktarılan koşulsuz transferlerdir. Gelir paylaşımı düzenlemelerinde hisse esası, ek oran-ek vergi, vergi torbası gibi yöntemlerin uygulanması söz konusu olabilir (Moğol ve diğerleri, 2014: 29; Yüksel, 2016: 738).

Ödenekler, her yıl merkezi yönetim bütçesinden belli ölçütlere göre yerel yönetimlere yapılan transferlerdir. Yerel yönetimlere transfer edilen ödenekler koşullu veya koşulsuz olabilir (Yüksel, 2016: 738-739). Koşula bağlı olması halinde maliyet paylaşımına dayalı veya maliyet paylaşımına dayalı olmadan yapılabilir.

Bağışlar, miktar ve zaman bakımından düzenlilik ve süreklilik göstermeyen, koşullu veya koşulsuz olarak yapılabilen transferlerdir (Dönmez, 2014: 176).

1.2.2.3.3. Yerel Borçlanma Yoluyla Gelir Sağlanması

Gelir bölüşümünde kullanılan sonuncu yöntem, yerel yönetimlere borçlanma yetkisi verilmesidir. Günümüzde, yerel yönetimler özellikle yatırım projeleri için borçlanmaya yoğun olarak başvurumaktadırlar (Yılmaz ve diğerleri, 2017: 271).

Yerel borçlanma iç ve dış borçlanma olmak üzere iki türdür. Dış borçlanma; tahvil ya da bono çıkarılarak yapılan borçlanmalar ile Dünya Bankası, Avrupa Konseyi Sosyal Kalkınma Fonu, Avrupa Yatırım Bankası, Asya Yatırım Bankası ve İslam Kalkınma Bankası gibi uluslararası kuruluşlardan yapılan borçlanmalardır. İç borçlanma; sermaye piyasalarından, merkezi yönetim tarafından kurulmuş bir borç fonundan ya da ülke içinde kurulmuş olan yerel yönetim bankalarından yapılabilmektedir (Arıkboğa, 2019: 40; Mutluer ve Öner, 2009: 54).

Yerel yönetimlerin borçlanma gelirleri geri ödenmesi gereken geçici kaynaklardır. Aynı zamanda gelecek kuşakları yükümlülük altına sokmaktadır. Bu nedenle, borçlanma gelirlerinin hangi alanda kullanılacağı önemli bir konudur. Bu konuda genellikle kabul edilen görüş, borçlanmanın faydası gelecek yıllara taşan yatırım harcamaları için uygun olduğu, gelecek kuşakların faydalanamayacağı cari harcamalar için uygun olmadığı yönündedir. Ancak, yerel yönetimlerin borçlanmalarına gelir ve harcama akımlarında ortaya çıkan beklenmedik uyumsuzlukların giderilmesinde, doğal afetler gibi öngörülemeyen durumlarda ve ekonominin beklenmedik durgunluk dönemlerinde izin verilebilir (Arıkboğa, 2019: 39-40; Güneş, 1998: 223; Moğol ve diğerleri, 2014: 31; Nadaroğlu, 2001: 104).

Yerel borçlanma çoğu ülkede makro-ekonomik nedenlerle, merkezi yönetim tarafından sınırlandırılmakta ve kontrol altında tutulmaktadır. Arıkboğa' ya (2019: 40-42) göre kontroller konusundaki düzenlemelerde dört yaklaşım benimsenmektedir. Bunlar:

- **Piyasa Disiplinine Güven Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda, yerel borçlanmanın kontrolü tamamen sermaye piyasasına bırakılır.
- **İşbirliği Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda, yerel borçlanmaya ilişkin düzenlemeler merkezi yönetim ile yerel yönetim arasındaki pazarlık süreciyle belirlenir.
- **Kurala Dayalı Yaklaşım:** Bu yaklaşımda, yerel borçlanmaya ilişkin düzenlemeler anayasa ve yasalarla belirlenir. Yerel yönetimlerin borçlanma miktarına veya bazı borçlanma tiplerine sınırlama getirilebileceği gibi sadece belli amaçlarla borçlanmalarına izin verilebilir.

- **Merkezi Yönetimin Doğrudan Kontrolü Yaklaşımı:** Bu yaklaşımda, yerel borçlanmaya yıllık sınırlama getirilebilir, borçlanma işlemleri izne tabi tutulabilir veya borçlanma tamamen merkezileştirilebilir.

Yerel yönetimlerin özerkliği açısından piyasa disiplinine güven ve işbirliği yaklaşımları en uygun yöntemlerdir. Ancak, bu yaklaşımlar genellikle tek başına yeterli olmamakta ve makro-ekonomik koşullar nedeniyle diğer yaklaşımlardan da yararlanılması gerekmektedir (Arıkboğa, 2019: 53-54).

BÖLÜM II

TÜRKİYE’DE BELEDİYELERİN MALİ YAPISI

Türkiye’de yerel yönetimler; il özel idaresi, belediyeler ve köylerden oluşmaktadır. Belediyeler, hizmet sunumu açısından yerel yönetimler arasında birinci sırada yer almaktadır. Belediye harcamalarının toplam yerel yönetim harcamalarına oranına baktığımızda bunu açıkça görmek mümkündür. Muhasebat Genel Müdürlüğü yerel yönetimler bütçe istatistikleri verilerine göre bu oran 2019 yılı itibariyle yüzde 75,6 olarak gerçekleşmiştir. Belediyelere dâhil idareler de dâhil edildiğinde oran yüzde 93,2 gibi yüksek bir düzeye ulaşmaktadır.

Türkiye’de belediyelerin mali yapılarını düzenleyen ve bu yapıda değişiklikler öngören bugüne kadar pek çok yasal düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler arasında sırasıyla; 1981 yılında 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçeden Pay Verilmesi Hakkında Kanun, 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2004 yılında 3030 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu yerine 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 2005 yılında 1580 sayılı Belediye Kanunu yerine 5393 sayılı Belediye Kanunu, 2008 yılında 2380 sayılı Kanun yerine 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ve 2012 yılında 6360 sayılı Kanun’un kabulü ile Emlak Vergisi Kanunu’nda yapılan çeşitli değişiklikler sayılabilir (Yetkin, 2013: 85).

Bütün bu düzenlemelere rağmen, Türkiye’de belediyelerin mali yapılarından kaynaklanan sorunlar güncelliğini korumaktadır. Bu sorunları daha iyi görebilmek için, çalışmanın bu bölümünde Türkiye’deki belediyelerin mali yapıları; belediyenin gelirleri, giderleri ve bütçesi olmak üzere üç ayrı başlık altında ele alınarak incelenmektedir.

2.1. Belediyelerin Gelirleri

Türkiye’de belediyeler ile merkezi yönetim arası gelir bölüşümünde karma sistem ve ayırma sisteminden birlikte yararlanılmaktadır. Belediyeler, ayırma sisteminde olduğu gibi tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi kendilerine ait bazı öz gelirlere sahiptirler. Bununla birlikte, karma sistemde olduğu gibi genel bütçe vergi gelirlerinden pay elde edebilmekte ve bazı ödeneklerden yararlanabilmektedirler.

1982 Anayasası’nın 127. Maddesiyle yerel yönetimler maliyesi ve merkezi yönetimle ilişkilerinin kanunla düzenleneceği belirtilerek, yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanacağı hüküm altına alınmıştır. Belediyelere sağlanan gelir kaynaklarına ilişkin benimsenen temel ilke ve yöntemler çeşitli kanun ve yönetmeliklerle düzenlenmiştir.

5393 Sayılı Belediye Kanunu’nun 59. Maddesiyle belediye gelirleri; kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay, genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler, taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler, ücretler, faiz ve ceza gelirleri, bağışlar, her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler ve diğer gelirler şeklinde düzenlenmiştir. Kanun’un 68. Maddesiyle belediyelere borçlanma yoluyla gelir elde etme imkânı sağlanmıştır.

Belediyelere tahsis edilen gelir kaynaklarının bir kısmı doğrudan belediyeler tarafından tahsil edilmekte, bir kısmı ise merkezi yönetim tarafından belediyelere transfer edilmektedir. Belediyelere doğrudan tahsis edilen kaynaklar, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Belediyelere yapılan transferler ise 5779 sayılı İl Özel İdareleri ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile belediyelere sağlanan gelirler arasında; İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi ile çeşitli harç, harcamalara katılma payları ve ücret gelirleri düzenlenmiştir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Emlak Vergisi düzenlenerek tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi belediyelere bırakılmıştır. 5779 sayılı Kanun ile belediyelerin transfer gelirleri

arasında genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar, denkleştirme ödeneği ve belediyelere yardım ödeneği düzenlenmiştir.

Bu düzenlemelere baktığımızda, Türkiye’de merkezi yönetim ile belediyeler arasında gelir bölüşümünde, belediyelere öz gelirler yoluyla gelir sağlanması, transferler yoluyla gelir sağlanması ve borçlanma yoluyla gelir sağlanması yöntemlerinin karma bir şekilde uygulandığı görülmektedir. Bu yöntemlerle belediyelere sağlanmış olan gelir kaynakları aşağıda ayrı ayrı incelenmektedir.

2.1.1. Öz Gelirler

Belediyelerin öz gelir kaynakları; öz vergi gelirleri, harçlar, harcamalara katılma payları, ücretler, taşınır ve taşınmaz malların satış ya da başka suretle değerlendirilmesinden elde edilen gelirler, teşebbüs gelirleri, faiz gelirleri, ceza gelirleri, kişi ve kuruluşların yaptıkları yardımlar ile yurt dışından alınan bağış ve yardımlardan oluşmaktadır.

Tablo 1. Belediyelerin Öz Gelirleri (2015-2019, Bin TL)

Yıllar	Öz Gelirler	Toplam Gelirler	Öz Gelirler/ Toplam Gel. (%)
2015	28.910.789	72.159.838	40
2016	33.378.719	80.994.408	41
2017	40.871.701	97.148.981	42
2018	44.113.994	110.933.045	40
2019	44.099.628	115.484.308	38
Ort.			40

Kaynak: 2015-2018 dönemine ilişkin rakamlar: Arıkboğa, Ü. (2019). *Türkiye’de Yönetimler Arası Mali İlişkiler*. (2.Baskı). Ankara: Orion Kitabevi. s.116’da yer alan tablodan alınmıştır.

2019 yılına ilişkin rakamlar Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü web sayfasında yer alan belediye bütçe gerçekleşme rakamlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 1’de belediyelerin 2015-2019 dönemine ait öz gelirlerinin¹ toplam belediye gelirleri içindeki payı gösterilmiştir. Belediyelere ilişkin rakamlar Türkiye genelindeki büyükşehir belediyeleri dâhil tüm belediyeleri kapsamaktadır. Tabloda görüldüğü gibi belediyelerin öz gelirlerinin toplam belediye gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 40 oranında gerçekleşmiştir. Öz gelir kaynaklarına ilişkin bu yapı belediyelerin öz gelirlerinin yetersiz olduğunu göstermektedir.

Tablo 2. Belediye Öz Gelirlerinin Bileşimi (2015-2019, %)

Gelir Türü	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Vergi Gelirleri	37,5	36,6	32,3	32,8	35,6	35,0
Teşebbüs ve Mülkiyet Gel.	25,9	25,2	28,3	26,4	24,8	26,1
Yurt Dış. Al. Bağış ve Yard.	0,02	0,01	0,01	0,02	0,03	0,02
Kurum ve Kişi. Al. Bağ. ve Yard.	1,7	1,7	2,0	1,8	2,15	1,9
Faiz, Ceza, Pay ve Çeşitli Gel.	17,4	16,8	17,2	14,4	16,72	16,5
Sermaye Gelirleri	17,0	17,35	19,3	23,5	19,7	19,4
Alacaklardan Tahsilat	0,6	2,1	0,8	1,1	1,0	1,1
Öz Gelir Toplamı	100	100	100	100	100	100

Kaynak: 2015-2018 dönemine ilişkin rakamlar Arıkoğlu, Ü. (2019). *Türkiye’de Yönetimler Arası Mali İlişkiler*. (2.Baskı). Ankara: Orion Kitabevi. s.117’de yer alan tablodan alınmıştır.

2019 yılına ilişkin rakamlar Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü web sayfasında yer alan belediye bütçe gerçekleştirme rakamlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 2’de belediyelerin 2015-2019 dönemine ait öz gelirlerinin bileşimi gösterilmiştir. Tabloda görüldüğü gibi, belediyelerin öz gelirleri içinde en önemli payı vergi gelirleri başlığı altında yer alan vergi ve harçlar oluşturmaktadır. İkinci sırada teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, üçüncü sırada taşınır ve taşınmaz malların

¹ 01 Vergi Gelirleri, 03 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri, 06 Sermaye Gelirleri, 08 Alacaklardan Tahsilat başlıklarının tamamı öz gelir olarak alınmıştır. 04 Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler başlığı altındaki Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar ile Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Bağış ve Yardımlar öz gelir grubuna dahil edilmiştir. 05 Faizler, Cezalar ve Paylar başlığı altındaki merkezi idare vergi gelirlerinden alınan paylar dışındaki gelirler öz gelir olarak alınmıştır.

satışından oluşan sermaye gelirleri, dördüncü sırada faizler, cezalar, harcamalara katılma payları gibi gelirler yer almaktadır. Yurt dışından alınan bağış ve yardımlar, kişi ve kurumlardan alınan bağış ve yardımlar ile alacaklardan tahsilatların öz gelirler içindeki payları oldukça düşük olmuştur.

2.1.1.1. Öz Vergi Gelirleri

Türkiye’de vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi merkezi yönetime tanınan bir yetkidir. Bu konuda belediyelerin yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, yasal düzenlemelerle belediyelere tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi kendilerine ait olan bazı öz vergi gelirleri sağlanmıştır. Belediyelere sağlanan bu gelirler, 2464 sayılı “Belediye Gelirleri Kanunu” ile düzenlenen İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Haberleşme Vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Yangın Sigortası Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisi ile 1319 sayılı “Emlak Vergisi Kanunu” ile düzenlenen Emlak Vergisi’nden oluşmaktadır.

Tablo 3. Belediyelerin Öz Vergi Gelirleri

Vergiler	Büyükşehir Dışındaki Belediyeler	Büyükşehir Belediyeleri	Büyükşehir İlçe Belediyeleri
Emlak Vergisi	x		x
Çevre Temizlik V.	x	%20 Pay	x
Yangın Sigorta Vergisi	x	x	
Eğlence Vergisi	x	x	x
İlan ve Reklam Vergisi	x	x	x
Haberleşme Vergisi	x		x
Elektrik ve Havagazı Tüketim	x		x

Kaynak: Arıkboğa, Ü. (2016). Türkiye’de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13, 33, s.281.

Tablo 3’de belediyelerin türlerine göre tahsil etmeye yetkili oldukları öz vergiler gösterilmiştir. Tabloda görüldüğü gibi büyükşehir belediyeleri sadece İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi ve Yangın Sigortası Vergisi’ni tahsil etmeye yetkilidir.

Ayrıca, ilçe belediyeleri tarafından tahsil edilen Çevre Temizlik Vergisi'nden büyükşehir belediyelerine yüzde 20 oranında pay verilmektedir. Büyükşehirlerdeki ilçe belediyeleri ise Yangın Sigorta vergisi hariç diğer vergileri kendi yetki alanlarında tahsil yetkisine sahiptir (Arıkboğa, 2016: 281).

Tablo 4. Belediyelerin Öz Vergi Gelirleri (2015-2019, Bin TL.)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Toplam Gelirler	Vergi Gelirleri/ Toplam Belediye Gel. (%)
2015	8.188.892	72.159.838	11
2016	9.083.572	80.994.408	11
2017	9.308.710	97.148.981	10
2018	11.677.616	110.933.045	11
2019	13.425.665	115.484.308	11
Ortalama			11

*Bu rakamlar yalnızca vergi gelirlerini kapsamaktadır. Harçlar dâhil değildir.

Kaynak: 2015-2018 dönemine ilişkin rakamlar Arıkboğa, Ü. (2019). *Türkiye'de Yönetimler Arası Mali İlişkiler*. (2.Baskı). Ankara: Orion Kitabevi. s. 79'da yer alan tablodan alınmıştır.

2019 yılına ilişkin rakamlar Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü web sayfasında yer alan belediye bütçe gerçekleşme rakamlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 4'de belediyelerin 2015-2019 dönemine ait öz vergi gelirlerinin² toplam belediye gelirleri içindeki payı gösterilmiştir. Belediyelere ilişkin rakamlar Türkiye genelindeki büyükşehir belediyeleri dâhil tüm belediyeleri kapsamaktadır. Tabloda görüldüğü gibi, belediyelerin öz vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 11 oranında gerçekleşmiştir.

² Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü web sayfasında yer alan verilerde 01 Vergi Gelirleri başlığı altında harçlar da yer almaktadır. Tablo 4 ve 5'de ise öz vergi gelirlerini görebilmek için 01 Vergi Gelirleri başlığından harçlar çıkarılmıştır.

**Tablo 5. Büyükşehir Belediyelerinin Öz Vergi Gelirleri
(2015-2019, Bin TL.)**

Yıllar	Vergi Gelirleri	Toplam Gelirler	Vergi Gelirleri/ Toplam Belediye Gel. (%)
2015	288.950	33.181.095	0.87
2016	356.201	37.911.916	0.94
2017	394.656	46.170.934	0.85
2018	448.442	54.659.026	0.82
2019	443.733	56.400.494	0.78
Ortalama			0.85

*Bu rakamlar yalnızca vergi gelirlerini kapsamaktadır. Harçlar dâhil değildir.

Kaynak: 2015-2018 dönemine ilişkin rakamlar Arıkoğlu, Ü. (2019). *Türkiye’de Yönetimler Arası Mali İlişkiler*. (2.Baskı). Ankara: Orion Kitabevi. s. 80’de yer alan tablodan alınmıştır.

2019 yılına ilişkin rakamlar Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü web sayfasında yer alan büyükşehir belediyeleri bütçe gerçekleştirme rakamlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 5’de büyükşehir belediyelerinin 2015-2019 dönemine ait öz vergi gelirlerinin toplam gelirleri içindeki payları gösterilmiştir. Tabloda görüldüğü gibi büyükşehir belediyelerinin öz vergi gelirlerinin toplam gelirleri içindeki payı dönem içinde yüzde 1 in altında kalmıştır.

Gerek büyükşehir belediyelerinin gerekse diğer belediyelerin öz vergi gelirlerinin toplam gelirleri içindeki payları çok önemli boyutlarda değildir. Bunun nedeni belediyelere sağlanan öz vergilerin dar tabanlı ve verimsiz kaynaklar olmasıdır (Önen ve Güngör, 2018: 444).

Belediyelerin öz vergi gelirlerinin toplam gelirlerine oranı, en önemli mali özerklik göstergelerindendir. Bu açıdan, Türkiye’deki belediyelerin öz gelir yapılarının mali özerklik açısından uygun olmadığı görülmektedir. Ayrıca, belediyeler öz vergi gelirlerinin muaflik, istisna, indirim ve oranlarının belirlenmesi ve değiştirilmesine ilişkin yetkiye sahip değildir. Öz vergi gelirlerinin miktarını belirleyememeleri mali özerklik açısından diğer bir sorunu teşkil etmektedir.

2.1.1.2- Harçlar, Harcamalara Katılma Payları, Ücretler ve Diğer Öz Gelir Kaynakları

Harçlar: Belediyelerin tarh, tahakkuk ve tahsilini kendilerinin yaptığı harç gelirleri, 2464 sayılı “Belediye Gelirleri Kanunu” ile düzenlenmiştir. Bunlar arasında İşgal Harcı, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, Kaynak Suları Harcı, Tellallık Harcı, Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı, Bina İnşaat Harcı, Kayıt ve Suret Harcı, Altyapı Kazı İzni Harcı, İmar ile İlgili Harçlar (Parselasyon Harcı, İfraz ve Tevhit Harcı, Plan ve Proje Tasdik Harcı, Zemin Açma İzni ve Toprak Hafriyatı Harcı, Yapı Kullanma İzni Harcı), İşyeri Açma İzni Harcı, Muayene Ruhsat ve Rapor Harcı ile Sağlık Belgesi Harcı bulunmaktadır. Kanunda çok sayıda harç sayılmasına rağmen harç gelirleri belediyeler için önemli boyutlarda değildir.

Tellallık Harcı ve Altyapı Kazı İzni Harcı için oransal tarife, diğer harçlar için alt ve üst sınırları belirlenmiş maktu tarifeler uygulanmaktadır. Vergilerde olduğu gibi, harçlar için de belediyelerin tarife belirleme yetkisi bulunmamaktadır. Ayrıca, belirlenen maktu tarifeler de uzun yıllar güncellenemediği için belediyeler gelir kaybına uğramaktadır (Arıkboğa, 2019: 112-114; Arıkboğa, 2016: 282).

Harcamalara Katılma Payları: Belediyelerin tarh, tahakkuk ve tahsilini kendilerinin yaptığı, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile düzenlenen harcamalara katılma payları; Yol Harcamalarına Katılma Payı, Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı ve Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payından oluşmaktadır.

Belediyeler, harcamalara katılma paylarını belirleme konusunda vergi ve harçlara göre daha serbest olmalarına rağmen tam bir özerkliğe sahip değildir (Arıkboğa, 2019: 44, 114). Merkezi yönetimin, harcamalara katılma paylarının söz konusu hizmet için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile İller Bankası'na tespit edilen rayiç ve birim fiyatlara göre hesaplanan tutarı aşamayacağı, bina ve arsalarda vergi değerinin yüzde 2'sini geçemeyeceği şeklinde bazı sınırlamaları söz konusudur. Ayrıca, büyükşehirlerde Cumhurbaşkanı belli şekillerde paylar üzerinde değişiklik yapma yetkisine sahiptir.

Ücretler: Belediyelerin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile düzenlenen ücret gelirleri; belediyelerin kanunda harç ya da harcamalara katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak sundukları hizmetler için belediye meclisi kararı ile almaya yetkili oldukları bedellerdir.

Ücret gelirleri; vergiler, harçlar ve harcamalara katılma paylarından farklı olarak, belediyelerin miktar ve koşullarını kendilerinin belirleyebildikleri bir öz gelir türüdür (Arıkboğa, 2016: 282).

Diğer Öz Gelir Kaynakları: Belediyelerin diğer öz gelir kaynakları; taşınır ve taşınmaz malların kira ve satış gelirleri, park yerleri işletme gelirleri, müze giriş ücreti payı, maden payı, faiz ve ceza gelirleri ile kişi ve kuruluşlardan alınan yardımlardan oluşmaktadır.

2.1.2. Transferler

Türkiye’de belediyelerin transfer gelirleri, koşulsuz transferler ve koşula bağlı transferler olmak üzere iki türdür. Belediyelere yapılan koşulsuz transferler genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar ve denkleştirme ödeneği, koşula bağlı transfer ise Strateji ve Bütçe Başkanlığı bütçesine konan belediyelere yardım ödeneği ve belediyelere Bakanlıklar ve diğer merkezi yönetim kurumları tarafından yapılan proje yardımları şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde, genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar dışındaki transfer gelirleri belediyeler için önemli boyutta olmayıp, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü web sitesinde yer alan 2015-2019 dönemine ait belediye bütçe gerçekleştirmelerine ilişkin rakamlara göre belediyelerin toplam gelirleri içinde ortalama yüzde 1’lik bir payı oluşturmaktadır.

1- Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Paylar: Türkiye’de, genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere pay verilmesine 1981 yılında kabul edilen 2380 sayılı Kanunla birlikte başlanmıştır. Bu kanun, 2008 tarihli 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile yürürlükten kalkmış ve paylar konusunda yeni düzenleme şekli getirmiştir.

5779 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler 2014 yılına kadar devam etmiştir. 2012 yılında kabul edilen 6360 sayılı Kanun ile belediyelere verilen genel bütçe vergi

gelirlerinin oran ve dağıtım usullerine ilişkin bazı değişiklikler yapılmış ve değişiklikler 5779 sayılı Kanuna işlenmiştir (Arıkboğa, 2019: 89-90).

5779 sayılı Kanun'da yapılan son düzenlemelere göre; genel bütçe vergi gelirleri tahsilat toplamından vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden, büyükşehir ilçe belediyelerine yüzde 4,5 oranında, büyükşehir dışındaki belediyelere yüzde 1,5 oranında pay ayrılmaktadır. Aylık olarak hesaplanan paylar, belediyelere İlbank A.Ş. tarafından dağıtılmaktadır. Payların dağıtım usulleri ise şöyledir:

- Büyükşehir dışındaki belediyelere ayrılan yüzde 1,5 oranındaki payın yüzde 80'i nüfus esasına göre yüzde 20'si gelişmişlik endeksine göre İller Bankası tarafından dağıtılır.
- Büyükşehir ilçe belediyelerine ayrılan yüzde 4,5 oranındaki payının yüzde 90'ı nüfus esasına göre, yüzde 10'u yüzölçümü esasına göre büyükşehir ilçe belediyeleri arasında dağıtılır. İlçe belediyeleri için hesaplanan payın yüzde 60'ı doğrudan ilçe belediyesine, yüzde 30'u ilgili büyükşehir belediyesine, yüzde 10'u Su ve Kanalizasyon İdaresine İlbank A.Ş. tarafından aktarılır (Arıkboğa, 2016: 284).

Büyükşehir belediyelerine ayrıca, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan mallardan tahsil edilen özel tüketim vergisi hariç olmak üzere, büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamından yüzde 6 oranında pay ayrılmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından, payın yüzde 60'ı ilgili büyükşehir hesabına doğrudan aktarılır, payın kalan yüzde 40'ı ise büyükşehir belediye havuzuna gönderilir.

Büyükşehir belediye havuzuna gönderilen payın yüzde 70'i nüfus ve yüzde 30'u yüzölçümü esasına göre büyükşehir belediyeleri arasında yeniden dağıtılır. Dolayısıyla, ilgili büyükşehir belediyesi, yüzde 6'lık payın yüzde 60'ını ve büyükşehir belediye havuzunda toplanan payın nüfus ve yüzölçümü kriterlerine göre kendisi için hesaplanan kısmını almış olur.

**Tablo 6. Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden
Ayrılan Paylar (2015-2019, Bin TL.)**

Yıllar	GBVG Tahsilat Toplamından Belediye Payı	Toplam Belediye Gelirleri	GBVG Payı/ Toplam Bel. Gel. (%)
2015	42.279.007	72.159.838	59
2016	46.578.135	80.994.408	58
2017	55.107.809	97.148.981	57
2018	65.667.405	110.933.045	59
2019	69.931.799	115.484.308	61
Ortalama			59

Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Belediyeler Bütçe İstatistikleri, 2015-2019 yılları. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>
Erişim Tarihi: 12.10.2020.

Tablo 6’da 2015-2019 dönemine ait genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere ayrılan payların, toplam belediye gelirleri içindeki payı gösterilmiştir. Belediyelere ilişkin rakamlar Türkiye genelindeki büyükşehir belediyeleri dâhil tüm belediyeleri kapsamaktadır. Genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere ayrılan payların toplam belediye gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 59 oranında gerçekleşmiştir.

Tablo 7’de 2015-2019 dönemine ait genel bütçe vergi gelirlerinden büyükşehir belediyelerine ayrılan payların, toplam büyükşehir belediye gelirleri içindeki payı gösterilmiştir. Genel bütçe vergi gelirlerinden büyükşehir belediyelerine ayrılan payların toplam büyükşehir belediye gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 74 oranında gerçekleşmiştir. Görüldüğü gibi, belediyelerin genel bütçe vergi gelirlerinden aldıkları payların toplam gelirlerine oranı büyükşehir belediyelerinde çok daha yüksektir.

**Tablo 7. Büyükşehir Belediyelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden
Ayrılan Paylar (2015-2019, Bin TL.)**

Yıllar	GBVG Tahsilat Toplamından Belediye Payı	Toplam Belediye Gelirleri	GBVG Payı/ Toplam Bel. Gel. (%)
2015	24.894.872	33.181.095	75
2016	28.382.500	37.911.916	75
2017	33.309.105	46.170.934	72
2018	40.206.298	54.659.026	74
2019	42.497.886	56.400.494	75
Ortalama			74

Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Büyükşehir Belediyeleri Bütçe İstatistikleri, 2015-2019 yılları. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>
Erişim Tarihi: 08.06.2021.

Tablo 6 ve 7’de görüldüğü gibi, Türkiye’de belediyelerin en temel finansman kaynağını belediyelerin öz gelirlerine kıyasla daha yüksek bir düzeyde gerçekleşen genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar oluşturmaktadır. Bu durum, belediyelerin kaynak edinme konusunda merkezi yönetime bağımlı olduğunu ve mali yerleşmenin güçlü olmadığını göstermektedir (Yüksel, 2016: 745).

Transferlere ilişkin bu yapılanma, belediyelerin mali özerkliklerini sınırlandırdığı gibi merkezi yönetimden bağımsız hareket etme yeteneğini de sınırlandırmaktadır. Yapılması gereken, mali yerleşme ile belediyelerin mali özerklik derecelerini artırmaktır. Bunun için belediyelere yeni öz gelir kaynakları sağlanarak, merkezi yönetime bağımlılıklarının azaltılması ve transferlerin temel finansman kaynağı olarak değil tamamlayıcı ve düzenleyici işlev görmesi sağlanmalıdır.

2- Denkleştirme Ödeneği: 5779 sayılı Kanun’un 6. maddesine göre kesinleşmiş en son GBVG tahsilat toplamının binde 1’i, nüfusu 10000’in altındaki belediyeler için kullanılmak üzere Maliye Bakanlığı bütçesine “Denkleştirme Ödeneği” olarak konur. Ödenek İlbank A. Ş.’ ye aktarılarak, İlbank A.Ş. tarafından yüzde 65’i eşit yüzde 35’i nüfus esasına göre, nüfusu 10000’in altındaki belediyelere dağıtılır.

Denkleştirme ödeneği belediyelerin önemli gelir kaynakları arasında yer almamakta; fakat belediyeler arasında yatay eşitliğin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

3- Belediyelere Yardım Ödeneği: 5779 sayılı Kanun'un 6. Maddesine, 2019 yılında eklenen fıkraya göre; belediyelerin ihtiyaç duyduğu yatırım nitelikli projelerin gerçekleştirilmesi amacıyla, Strateji ve Bütçe Başkanlığı bütçesine belediyelere yardım ödeneği konulabilir. Koşula bağlı transfer niteliğindeki bu ödeneği kullandırmaya, belediyelerin talebi üzerine Cumhurbaşkanı yetkilidir. Belediyelere yardım ödeneği, belediyeler için önemli bir gelir kaynağı teşkil etmemektedir.

5779 sayılı Kanun'un 6. Maddesinin 3. fıkrasına göre; 5779 sayılı Kanunda ayrılan paylar ve belirtilen ödenekler dışında, bakanlıklar ile bağlı ve ilgili kurum ve kuruluşların bütçelerine çeşitli adlar altında yerel yönetimlere yardım amacıyla ödenek konulamaz.

2.1.3. Borçlanma Gelirleri

Belediyeler, belirli usul ve esaslarda borçlanma yapabilmekte ve tahvil ihraç edebilmektedir. Borçlanma ve tahvil ihracına ilişkin esaslar, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 68. Maddesi ile aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yüzde onunu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı ile yapabilir.
- En son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarının yüzde onunu geçen iç borçlanmayı ise meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın onayı ile yapabilir.
- İller Bankası'ndan yatırım kredisi ve nakit kredi kullanılarak yapılan borçlanmalarda belediye, ödeme plânını İller Bankasına sunmak zorundadır. İller Bankası, hazırlanan geri ödeme plânını yeterli görmediği belediyenin kredi isteklerini reddeder.
- Tahvil ihracı, yatırım programında yer alan projelerin finansmanı için ilgili mevzuat hükümleri uyarınca yapılır.

- Dış borçlanma, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde, sadece belediyenin yatırım programında yer alan projelerinin finansmanı amacıyla yapılabilir.
- Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz.
- Bu miktar büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanır.
- Belediyelerin ileri teknoloji ve büyük tutarda maddî kaynak gerektiren alt yapı yatırımlarında, Cumhurbaşkanınca kabul edilen projeleri için yapılacak borçlanmalar bu miktarın hesaplanmasında dikkate alınmaz.

Bu düzenlemeler incelendiğinde, belediyelerin borçlanmaları konusunda bir takım sınırlamalar getirildiği görülmektedir. Bunlar: bir önceki yıl gelirlerinin yüzde 10'unu geçen iç borçlanmaların Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın onayıyla yapılabilmesi, dış kaynak gerektiren projelerde Hazine Müsteşarlığı'nın görüşünün alınması, dış borçlanma ve tahvil ihracının sadece yatırım programında yer alan projeler için yapılabilmesi, iç ve dış borç stoğunun normal belediyelerde en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamayacağı gibi sınırlamalardır.

Belediye Kanunu ile getirilmiş yukarıdaki sınırlamalara ek olarak, 4749 sayılı Kanun ile belediyelerin hazine garantisi olmayan dış borçlanmaları ve yurt içinden tahvil ihracı yapmaları Hazine Müsteşarlığı'nın ön iznine tabi tutulmuştur. Söz konusu bütün bu sınırlamalarla, belediyelerin borçlanmaları kontrol altında tutulmakta ve bu konuda kurala dayalı yaklaşım ile merkezi yönetimin doğrudan kontrolü yaklaşımlarının benimsendiği görülmektedir (Arıkboğa, 2019: 106).

Belediyelerin borçlanmalarının en önemli sebebi, gelir yetersizliği ve gelirleriyle giderlerini denkleştirememeleridir. Dolayısıyla borçlanmaların kontrol altına alınmasına yönelik düzenlemelerin tek başına yeterli olmayacağını söyleyebiliriz. Bu açıdan, belediyelerin mali yapılarından kaynaklanan sorunların özellikle de öz gelir yetersizliğinin çözümü oldukça önemlidir.

2.2. Belediyenin Giderleri

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 60. Maddesiyle, belediyelerin giderleri aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- Belediye binaları, tesisleri ile araç ve malzemelerinin temini, yapımı, bakımı ve onarımı için yapılan giderler,
- Belediyenin personeline ve seçilmiş organlarının üyelerine ödenen maaş, ücret, ödenek, huzur hakkı, yolluklar, hizmete ilişkin eğitim harcamaları ile diğer giderler,
- Her türlü alt yapı, yapım, onarım ve bakım giderleri,
- Vergi, resim, harç, katılma payı, hizmet karşılığı alınacak ücretler ve diğer gelirlerin takip ve tahsili için yapılacak giderler,
- Belediye zabıta ve itfaiye hizmetleri ile diğer görev ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılacak giderler,
- Belediyenin kuruluşuna katıldığı şirket, kuruluş ve katıldığı birliklerle ilgili ortaklık payı ve üyelik aidatı giderleri,
- Mezarlıkların tesisi, korunması ve bakımına ilişkin giderler,
- Faiz, borçlanmaya ilişkin diğer ödemeler ile sigorta giderleri,
- Dar gelirli, yoksul, muhtaç ve kimsesizler ile engellilere yapılacak sosyal hizmet ve yardımlar,
- Dava takip ve icra giderleri,
- Temsil, tören, ağırlama ve tanıtım giderleri,
- Avukatlık, danışmanlık ve denetim hizmetleri karşılığı yapılacak ödemeler,
- Yurt içi ve yurt dışı kamu ve özel kesim ile sivil toplum örgütleriyle birlikte yapılan ortak hizmetler ve proje giderleri,
- Sosyo-kültürel, sanatsal ve bilimsel etkinlikler için yapılan giderler,
- Belediye hizmetleriyle ilgili olarak yapılan kamuoyu yoklama ve araştırma giderleri,
- Kanunla verilen görevler ve hizmetlerin yürütülmesi için yapılan diğer giderler,
- Şartlı bağışlarla ilgili yapılacak harcamalar,
- İmar düzenleme giderleri,

- Her türlü proje giderleri.

Tablo 8’de 2015-2019 yıllarını kapsayan dönemde belediyelerin bütçe giderleri gösterilmiştir.

Tablo 8. Tüm Belediyelerin Bütçe Giderleri (2015-2019, Bin TL.)

	2015	2016	2017	2018	2019
Bütçe Giderleri	73.756.957	91.269.961	112.048.078	132.004.672	123.349.928

Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Belediyeler Bütçe İstatistikleri, 2015-2019 yılları. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> Erişim Tarihi: 12.10.2020.

Belediyelerin giderleri, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin 10. Maddesinde yer alan ekonomik sınıflandırmaya göre; personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, mal ve hizmet alım giderleri, faiz giderleri, cari transferler, sermaye giderleri, sermaye transferleri, borç verme, yedek ödenekler olmak üzere dokuz gruba ayrılmaktadır.

Tablo 9’da ekonomik sınıflandırma bazında 2015-2019 dönemine ait belediye giderlerinin miktarı, Tablo 10’da aynı döneme ait belediye giderlerinin bileşimi gösterilmiştir. Her iki tabloda görüldüğü gibi; belediye giderleri içinde en önemli payı mal ve hizmet alım giderleri oluşturmaktadır. İkinci sırada sermaye giderleri, üçüncü sırada personel giderleri, dördüncü sırada cari transferler yer almaktadır. Faiz giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, borç verme ve sermaye transferlerinin bütçe giderleri içindeki payları oldukça önemsiz kalmıştır.

Tablo 9. Belediye Bütçe Giderlerinin Ekonomik Sınıflandırması (2015-2019, Bin TL.)

Gider Türü	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Personel Giderleri	10.879.060	12.290.220	12.917.332	14.716.990	17.524.466	13.665.614
SGK D. Primi G.	1.742.152	1.970.590	2.076.175	2.354.457	2.722.133	2.173.101
Mal&Hiz. Alım G.	31.665.780	38.479.212	46.216.373	54.482.804	56.225.839	45.414.002
Faiz Giderleri	1.663.875	1.949.798	2.896.520	4.512.640	6.407.183	3.486.003
Cari Transferler	3.118.339	3.721.403	4.249.003	5.222.562	6.081.654	4.478.592
Sermaye Giderleri	22.299.065	29.635.313	40.858.656	47.690.453	29.490.278	33.994.753
Sermaye Transferleri	1.012.287	933.785	1.121.681	1.268.845	2.526.114	1.372.542
Borç Verme	1.376.399	2.289.640	1.712.338	1.755.921	2.372.261	1.901.312
Gider Toplamı	73.756.957	91.269.961	112.048.078	132.004.672	123.349.928	106.485.919

Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Belediyeler Bütçe İstatistikleri, 2015-2019 yılları. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> Erişim Tarihi. : 08.06.2021.

Tablo 10. Belediye Bütçe Giderlerinin Bileşimi (2015-2019, %)

Gider Türü	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Personel Giderleri	14,7	13,5	11,5	11,1	14,2	13
S.G.K'na Devlet Primi Giderleri	2,4	2,2	1,9	1,8	2,2	2,1
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	42,9	42,2	41,2	41,3	45,6	42,6
Faiz Giderleri	2,3	2,1	2,6	3,4	5,2	3,1
Cari Transferler	4,2	4,1	3,8	4,0	4,9	4,2
Sermaye Giderleri	30,2	32,5	36,5	36,1	23,9	31,8
Sermaye Transferleri	1,4	1,0	1,0	1,0	2,0	1,3
Borç Verme	1,9	2,5	1,5	1,3	1,9	1,8
Gider Toplamı	100	100	100	100	100	100

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü web sayfasında yer alan belediye bütçe gerçekleşme rakamlarından yararlanılarak hesaplanmıştır.

2.3. Belediye Bütçesi

Belediye bütçesi, belediyenin mali yıl ve izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminlerini gösterir, gelirlerin toplanmasına ve harcama yapılmasına izin veren belgedir. Belediye bütçesinin hazırlanması, onaylanması, uygulanması ve denetlenmesine ilişkin temel esaslar 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile düzenlenmiştir.

Bütçe tasarısı, belediyenin stratejik planı ve performans programına uygun olarak belediye başkanı tarafından hazırlanıp, Ağustos ayının sonuna kadar encümene sunulur. Tasarı, aynı zamanda Çevre ve Şehircilik Bakanlığına gönderilir. Belediye bütçe tasarıları Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından birleştirilerek merkezi yönetim bütçe tasarısına eklenmek üzere Eylül ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığına bildirilir.

Encümen bütçe tasarısını, gerekli incelemeleri yaparak görüşüyle birlikte en geç Eylül ayının son haftasında belediye başkanına iade eder. Belediye başkanına sunulan bütçe tasarısı büyükşehir ilçe belediyelerinde Ekim ayının birinci gününden önce, büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyelerde Kasım ayının birinci gününden önce belediye meclisine sunulur. Bütçe tasarısı büyükşehir ilçe belediyelerinde Ekim ayı içerisinde, büyükşehir belediyeleri ve diğer belediyelerde Kasım ayı içerisinde görüşülür.

Büyükşehir belediyelerinde, büyükşehir belediye bütçe tasarısı ile ilçe belediyelerinden gelen bütçe tasarıları büyükşehir belediye meclisinin Kasım ayı toplantısında, birlikte görüşülerek karara bağlanır ve büyükşehir belediyesi tarafından tek bütçe ve gerekirse ciltler hâlinde bastırılır.

Meclis, bütçe tasarısını yılbaşından önce, aynen veya değiştirerek kabul eder. Meclis bütçe denkliğini bozacak değişiklikler yapamaz. Kabul edilen bütçe, malî yılbaşından itibaren yürürlüğe girer. Bütçe dışı harcama yapılamaz. Ayrıca, harcamaların verimli, tutumlu ve yerinde yapılmasından belediye başkanı ve harcama yetkilileri sorumludur.

Bütçenin kesin hesabı, belediye başkanı tarafından hesap döneminden sonra, Nisan ayı içinde encümene sunulur. Kesin hesap, belediye meclisinin Mayıs ayı toplantısında görüşülerek karara bağlanır. Herhangi bir nedenle yeni yıl bütçesi kesinleşmezse, yeni yıl bütçesi kesinleşene kadar geçen yıl bütçesi uygulanır. Bütçenin kabulüne kadar gerçekleştirilen işlemler yeni yıl bütçesine göre yapılmış sayılır.

Belediye bütçesi üzerinde, Belediye Kanunu uyarınca çeşitli yollarla belediye meclisi tarafından yapılan denetim ile 5018 sayılı Kanun uyarınca belediye tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi aracılığıyla yapılan denetim ve Sayıştay tarafından yapılan dış denetim söz konusudur.

Belediye meclisinin denetim yolları; meclis üyelerinin belediye başkanına sözlü veya yazılı soru sorması, denetim komisyonunun çalışmaları, bütçe kesin hesap denetimi ve faaliyet raporunun denetimi şeklindedir. Bütçe kesin hesap denetimi Denetim Komisyonu aracılığıyla yapılmaktadır.

5018 sayılı Kanun uyarınca belediye tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi aracılığıyla yapılan denetim; harcama birimleri, muhasebe ve mali hizmetler tarafından yapılan ön mali kontrolü ve iç denetçiler tarafından yapılan iç denetimi kapsamaktadır.

BÖLÜM III

EMLAK VERGİSİ

Çalışmanın bu bölümünde; öncelikle vergi kavramı, vergilerin sınıflandırılması ve yerel vergilemeye yönelik açıklamalara yer verilmekte, daha sonra emlak vergisi incelenmektedir. Emlak vergisi incelenirken; emlak vergisinin tanımı ve temel özellikleri, tarihsel gelişimi ve çeşitli ülke uygulamaları hakkında bilgi verilmekte, Türkiye’de emlak vergisi uygulaması ve emlak vergisinde yaşanan problemler üzerinde durulmaktadır.

3.1. Vergi Kavramı ve Vergilendirme Süreci

Kamu gelirleri arasında; vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, parafiskal gelirler, kamu borçlanmaları, para ve vergi cezaları, mülk gelirleri, teşebbüs gelirleri, özelleştirme gelirleri, borçlanma gelirleri, fonlar, para basmaktan doğan gelirler, yardım ve bağışlar, ganimetler gibi çeşitli gelirler yer almaktadır. Bunlar arasında en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Aşağıda, vergi kavramını açıklamak üzere; öncelikle verginin tanımına ve temel özelliklerine yer verilmekte, ardından verginin fonksiyonları (amaçları) ve vergilemeye ilişkin temel kavramlar açıklanmaktadır.

3.1.1. Verginin Tanımı ve Temel Özellikleri

Vergi genel olarak, devletin kamu hizmetlerini karşılamak üzere kişilerden zora dayanarak aldığı ekonomik değerdir (Erginay, 2010: 38). Maliye literatüründe vergi kavramı geniş anlamda, sahip olduğu özelliklerden yola çıkılarak, değişik şekillerde tanımlanmaktadır. Akdoğan (2009: 120) vergiyi, devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri mali ve mali olmayan görevleri yerine getirmek üzere,

gerçek veya tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerler olarak tanımlamaktadır.

Altay’a (2019: 139) göre vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak çeşitli ölçü ve kurallara göre vatandaşlardan aldığı iktisadi değerlerdir. Pehlivan (2019a: 89) vergiyi; “devletin, kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla fert ve kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde, karşılıksız olarak ve hukuki zorunlulukla aldığı ekonomik değerler” şeklinde tanımlamaktadır.

Fransız yazar L. Mehlın’e göre; “Vergi, devlet ve diğer mülki makamların veya kamu kuvveti müdahalesinin, kamu yüklerini karşılamak üzere, gerçek kişiler veya özel hukuk veya kamu hukuku tüzel kişilerinden, bunların ödeme güçlerine göre, otorite yoluyla, kesin olarak ve belirli bir karşılık olmaksızın istenen para edasıdır.” (Erginay, 2010: 53).

Bir başka tanıma göre vergi, devlet veya devredilmiş vergileme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının, kamu giderlerini finanse etmek ve/veya sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak amacıyla, egemenlik gücüne dayanarak çıkardığı yasalarla, kişilerden karşılıksız olarak aldığı nihai parasal tutarlardır (Erdem ve diğerleri, 2020: 124).

Görüldüğü gibi, yapılan tanımlar birbirine yakın olmakla birlikte, verginin tam ve kesin bir tanımını yapmak güçtür. Ancak, yapılan çeşitli vergi tanımlarından hareketle verginin temel özelliklerini aşağıdaki gibi belirlemek mümkündür (Akdoğan, 2009: 132-137; Arslan, 2020: 73-74; Erdem ve diğerleri, 2020: 96-97, 126-130; Pehlivan, 2019a: 95-96; Şeker:113; Turhan, 1987: 26-27):

- ***Vergi, devlet veya devletin vergileme yetkisini devrettiği kamu kuruluşları tarafından alınır.***
- ***Vergi, kamu giderlerini finanse etmek ve/veya sosyo-ekonomik amaçlarla uygulanır.***
- ***Vergi, gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlardan ödeme güçleri nispetinde alınır.***
- ***Vergi, karşılıksız bir ödemedir.*** Burada anlatılmak istenen vergiyi ödeyenin şahsına yönelik olarak özel ve doğrudan bir faydanın yokluğudur. Karşılıksız olma özelliği vergiyi resim, harç ve şerefiyeden ayırmaktadır. Vergi, tüm kamu hizmetlerinin genel karşılığıdır.

- **Vergi, zorunlu bir ödemedir.** Bu zorunluluk kanunlardan kaynaklanan hukuki bir zorunluluktur. Hukuki zor özelliği vergiyi sadaka, bağış ve yardımdan ayrılmaktadır.
- **Vergi, ekonomik bir değerdir.** Günümüzde daha çok para olarak alınmaktadır.
- **Vergi, devletin egemenlik hakkına dayalı olarak alınır.**
- **Vergi, kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.**

3.1.2. Verginin Fonksiyonları (Amaçları)

Verginin çeşitli fonksiyonları bulunmaktadır. Bunlar: Verginin mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonlarıdır. Verginin en temel fonksiyonu mali fonksiyonudur. Klasik maliyeci ve iktisatçılarca verginin sadece devlete gelir sağlamak için alınması gerektiği savunulmuştur; fakat modern maliye anlayışına göre devlet vergi politikasıyla mali amaçlar yanında mali olmayan amaçları da izlemelidir. Verginin mali ve mali olmayan diğer amaçları şöyledir (Akdoğan, 2009: 120-123; Arslan, 2020: 75-76; Erdem ve diğerleri, 2020: 130-133; Pehlivan, 2019a: 100; Şeker: 132-133; Oktar: 17-20):

Verginin mali fonksiyonu; verginin kamu giderlerini finanse etmek için kullanılmasıdır. Vergiler; milli savunma, iç güvenlik, adalet, ulaşım, eğitim, diplomasi ve sağlık gibi devletin asli görevleri için temel finansman kaynağı olarak kullanılır ve devlet gelirleri içinde en önemli payı oluşturur.

Verginin iktisadi fonksiyonu; verginin iktisadi hedefleri gerçekleştirmek, ekonomide büyüme ve istikrarı sağlamak için kullanılmasıdır. Günümüzde vergiler; tam istihdama ulaşmak, fiyat istikrarını sağlamak, ödemeler bilançosunu ıslah etmek, üretimi arttırmak, tüketimi yönlendirmek, sermaye birikimini teşvik etmek gibi iktisadi politikaların gerçekleştirilmesinde kullanılmaktadır.

Verginin sosyal fonksiyonu; verginin sosyal hedefleri gerçekleştirmek için sosyal hayatı düzenleyici bir araç olarak kullanılmasıdır. Vergiler; gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanması, sağlık, eğitim ve nüfus politikalarının uygulanması gibi amaçlar için kullanılabilir.

3.1.3. Vergilemeye İlişkin Temel Kavramlar

Vergi kavramını daha iyi anlayabilmek için vergilemeye ilişkin; verginin konusu, verginin mükellefi, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, verginin istisna ve muafiyetleri, vergi tarifesi, vergi oranı, birim vergi, verginin tarh-tebliğ-tahakkuk ve tahsili gibi bazı temel kavramların bilinmesi gerekmektedir. Aşağıda bu kavramlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3.1.3.1. Verginin Konusu

Verginin konusu; üzerine vergi konulan, doğrudan ya da dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur. Verginin ne üzerinden alınacağını belirtir. Bu, iktisadi, ticari veya hukuki bir işlem, ekonomik bir değer, fiziki bir varlık, bir fiil veya bir olay olabilir (Akdoğan, 2009: 140; Pehlivan, 2019a: 102; Pehlivan, 2019b: 47; Turhan, 1987: 50).

Vergi konusunun seçimi, siyasal nitelik arz eder ve kanun koyucu tarafından yapılır. Kanunla düzenleme yapılmadıkça hiçbir konu üzerine vergi konulamaz. Vergi konularının seçimi adaletli vergileme açısından önemli bir aşamadır. Vergilemede adaleti sağlamak için faydası bölünebilen kamu hizmetleri için fayda ilkesi, faydası bölünemez nitelikli kamu hizmetleri için ödeme gücü ilkesi dikkate alınarak vergi konularının belirlenmesi gerekmektedir (Erdem ve diğerleri, 2020: 135-136).

Günümüzde kişinin geliri, serveti ve tüketimi kamu hizmetlerinden genel yararlanma derecesini iyi bir şekilde yansıttığı ve mali gücü temsil ettiği için vergi konusu olarak dikkate alınmaktadır (Erdem ve diğerleri, 2020: 134).

3.1.3.2. Verginin Mükellefi (Yükümlüsü)

Verginin mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen fert ve kurumlardır. Kişinin vergi mükellefi olabilmesi için fiil ehliyeti şartı yoktur. Mükellefiyet vergiyi doğuran olayla birlikte başlar. Vergi mükellefiyeti bireysel, müşterek veya zincirleme olarak gerçekleşebilir (Akdoğan, 2009: 152; Öncel ve diğerleri, 1985: 83-85; Pehlivan, 2019a: 103)

Vergi teorisinde kanuni mükellef, aracı mükellef, nihai mükellef, vergi taşıyıcısı ve vergi sorumlusu gibi farklı konumları ifade eden mükellefiyet çeşitleri bulunmaktadır.

Kanuni mükellef; vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen kişidir. Bu kişi vergi idaresince kendisine vergi tarh işlemi yapılan kişi olup, adına tahakkuk eden vergiyi idareye ödemek zorundadır (Arslan, 2020: 77; Erdem ve diğerleri, 2020: 138; Pehlivan, 2019a: 103).

Aracı mükellef; kanuni mükellefi olduğu vergiyi, kanuni yansıma mekanizması yoluyla başkasına yükleyen veya devreden kişidir. Aracı mükellef, kanuni mükellefi olduğu vergiyi ödemesine rağmen, vergiyi başkasına yansıttığı için mal varlığında azalma olmaz (Akdoğan, 2009: 152; Erdem ve diğerleri, 2020: 138).

Vergi taşıyıcısı; kanuni mükellef olmadığı halde katlandığı vergi yükünü fiilen bir başkasına aktararak taşıyan kişidir. Vergi taşıyıcısı, kanuni mükellef ile nihai mükellef arasında yer alan kişilerin durumunu ifade eder (Erdem ve diğerleri, 2020: 139).

Nihai (İktisadi, Fiili) mükellef; kanuni mükellefi olmadığı bir vergiyi, kendisine yansıtılması sonucu ödemek zorunda kalan ve bu vergiyi başkasına yansıtamayan kişidir (Erdem ve diğerleri, 2020: 138).

Vergi sorumlusu; vergi kanunlarına göre kendisi mükellef sayılmayıp, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmadığı halde, başkasına ait verginin ödenmesi veya şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından, alacaklı vergi idaresine muhatap tutulan kişidir. Vergi sorumlusu, kural olarak, mükellef ile devlet arasındaki alacak-borç ilişkisinde üçüncü kişi durumundadır. Vergi sorumluluğu kanundan doğar ve başkalarına devredilemez. Vergi sorumluluğu için fiil ehliyetine sahip olmak şartları gerekli değildir (Akdoğan, 2009: 152; Arslan, 2020: 77; Öncel ve diğerleri, 1985: 86; Pehlivan, 2019a: 103; Pehlivan, 2019b: 63).

3.1.3.3. Vergiyi Doğuran Olay, Vergide İstisna ve Muafiyetler

Vergiyi doğuran olay; kamu maliyesinde hâkim görüşe göre, bir kişi (vergi mükellefi) ile verginin konusu arasında kurulan ve vergi borcunun doğumu için gerçekleşmesi şart olan hukuki ilişki olarak tanımlanmaktadır. Vergiyi doğuran olay, hukuki bir işlem (örneğin bir sözleşme), hukuki veya iktisadi bir olay (örneğin bir üretim veya tüketim veya ölüm) olabilir (Arslan, 2020: 78; Taylar, 2013: 16).

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebebini oluşturur. Vergiyi doğuran olayla mükellefiyet ortaya çıkar, bir yandan devletin vergi alacağı diğer yandan mükellefin vergi borcu doğar (Öncel ve diğerleri, 1985: 99; Şenyüz ve diğerleri, 2019: 110).

Vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin bilinmesi; beyannamelerin verilmesi, vergi borcunun ödenmesi, zamanaşımının tespiti, gecikme faizi hesaplanmasına ilişkin sürelerin bilinmesi bakımından çok önemlidir. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın vergi kanunlarında açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarca yasaklanmış olması vergi borcunun doğmasına engel teşkil etmez (Pehlivan, 2019b: 70-71).

Vergide muafiyet; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken mükellefin kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli, şarta bağlı olarak veya olmayarak kanunla vergi dışında bırakılmasıdır. Diğer bir deyişle subjektif vergi mükellefiyeti sınırlamasıdır (Arslan, 2020: 78; Erdem ve diğerleri, 2020: 145).

Vergide istisna; vergi kanunlarına göre esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kanunla kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli, şarta bağlı olarak veya olmayarak vergi dışında bırakılmasıdır. Diğer bir deyişle objektif vergi mükellefiyeti sınırlamasıdır (Arslan, 2020: 78; Erdem ve diğerleri, 2020: 145).

3.1.3.4. Verginin Matrahı

Ödenecek verginin hesaplanabilmesi için öncelikle vergi matrahının bilinmesi gerekir. Vergi matrahı; vergi borcunun hesaplanmasında esas teşkil eden değer veya miktardır. Matrah; vergi konusunun indirgendığı teknik bir miktar, fizikî bir ölçü veya ekonomik bir değer olabilir (Akdoğan, 2009: 141; Arslan,2020: 78; Öncel ve diğerleri, 1985: 100; Pehlivan, 2019a: 105; Turhan, 1987: 53).

Vergi matrahı yapısına göre, ad-valorem matrah ve spesifik matrah olmak üzere iki çeşittir. Ad-valorem matrah yapısında, vergi konusunun ekonomik değeri esas alınır. Spesifik matrah yapısında, vergi konusunun yüzölçümü, uzunluğu, ağırlığı, adedi gibi fiziki ya da teknik özellikleri esas alınır (Arslan,2020: 78; Pehlivan, 2019a: 105).

Örneğin; bina vergisi matrahında binanın yüzölçümü esas alınıyorsa spesifik matrah yapısı, binanın alım satım bedeli esas alınıyorsa ad-valorem matrah yapısı söz

konusudur (Pehlivan, 2019a: 105). Matrahın ne olduğu ve hangi tür matrah yapısının benimsendiği ilgili vergi kanununda belirtilir (Erdem ve diğerleri, 2020: 148).

Vergi matrahının tespitine ilişkin günümüze kadar idarece takdir usulü, karine veya dış belirtiler usulü, götürü usul ve beyan usulü gibi çeşitli yöntemler uygulanmıştır. Günümüzde, bu yöntemlerden esas itibariyle beyan usulü kullanılmakta, vergi matrahı tam ve objektif olarak en iyi biçimde bu yöntemle tespit edilebilmektedir (Pehlivan, 2019a: 107). Ancak, mükellefler tarafından emlak vergisi bildirim verilmemesi veya eksik bildirim verilmesi halinde diğer yöntemler de kullanılmaktadır.

Beyan usulünde, vergi matrahı mükelleflerce veya vergi sorumluları tarafından vergi kanunlarında öngörülen kurallara uygun olarak belirlenip, beyanname ile vergi idaresine bildirilir. Vergi idaresi beyan edilen matrahın doğruluğunu her zaman için kontrol yetkisine sahiptir (Pehlivan, 2019a: 107).

3.1.3.6. Tarife- Oran- Birim Vergi

Vergi borcunun hesaplanabilmesi için matraha uygulanacak ölçünün bilinmesi gerekmektedir. Bu ölçü belli bir oran, tarife ya da birim (maktu) vergi miktarı olabilir. Vergi matrahının spesifik esaslı olması durumunda, verginin hesaplanabilmesi için birim (maktu) vergi miktarı (metresinden 5 lira gibi) kullanılır (Erdem ve diğerleri, 2020: 211).

Vergi matrahının ad-valorem esaslı olması durumunda, matraha ya vergi oranı ya da tarife uygulanmak suretiyle vergi hesaplanır. Vergi oranı, matrahın belli bir yüzdesi şeklinde ifade edilir. Vergi tarifesi ise matrahlarla oranların bir arada gösterildiği bir cetveldir. Tarifede matrah dilimlere bölünerek, her bir dilime farklı oranlar uygulanır (Erdem ve diğerleri, 2020: 153).

3.1.3.7. Vergilendirme Süreci

Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden başlayarak vergi borcunun sona ermesine kadar geçen süreci ifade eder. Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşur. Bu aşamalarda yapılan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri vergilendirme işlemleri olarak adlandırılır (Furtun ve diğerleri, 2013: 17; Şenyüz ve Diğerleri, 2019: 180).

Verginin tarhı; vergi borcunun miktar itibariyle tespiti amacıyla vergi idaresi tarafından yapılan hesaplama işlemidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle mükellefiyet ortaya çıkar. Ancak, vergi borcunun somut olarak belirlenmesi için verginin tarh edilmesi gerekir. Vergiyi doğuran olayla mükellef açısından ortaya çıkan soyut vergi borcu tarh işlemiyle somut bir borca dönüşür (Arslan, 2020: 79; Furtun ve diğerleri, 2013: 19; Öncel ve diğerleri, 1985: 99).

Tarh işleminde çeşitli yöntemlerden yararlanılabilir. Genellikle, mükellefin vergi matrahını belirleyip vergi idaresine beyanı üzerinden tarhiyat yapılmaktadır. Bunun dışında re'sen veya ikmalen vergi tarhı gibi farklı tarhiyat türleri de bulunmaktadır (Akdoğan, 2009: 157). Verginin tarhı; ad-valorem esaslı matrah yapısı söz konusuysa matraha oran veya tarife uygulanarak, spesifik esaslı matrah yapısı söz konusuysa matraha birim vergi uygulanarak gerçekleştirilir.

Verginin tebliği; tarh işleminden sonra, vergi mükellefinin ya da sorumlusunun tarh işlemi hakkında bilgilendirilmesidir. Tebliğ işlemi yazılı olarak; normal ya da elektronik posta yoluyla, memur eliyle ya da ilan yoluyla yapılabilir. Tebliğ sonucunda mükellef vergi borcu hakkında bilgi edinmiş olur (Akdoğan, 2009: 158; Furtun ve diğerleri, 2013: 33; Öncel ve diğerleri, 1985: 119; Pehlivan, 2019a: 117).

Vergi matrahının mükelleflerce tespit edilip beyan edilmesi halinde; tebliğ, tarh işlemiyle birlikte yerine getirilmektedir. Mükellefe vergi tarhiyatının ayrıca bildirilmesine gerek yoktur. Vergi matrahının vergi idaresi tarafından tespiti halinde ise tarh edilecek vergi borcu ve vergi cezalarının mükellefine veya sorumlusuna yazı ile tebliğ edilmesi gerekir (Erdem ve diğerleri, 2020: 159-160).

Verginin tahakkuku; tarh ve tebliğ edilen verginin ödenecek safhaya gelmesini ifade eder. Verginin tebliğ edilmesiyle tahakkuk aşamasına geçilmiş olur. Beyan usulüne göre yapılan tarhiyatlarda, tarh işlemiyle birlikte tebliğ ve tahakkuk aşamaları da gerçekleşmiş olur (Arslan, 2020: 80; Erdem ve diğerleri, 2020: 161; Furtun ve diğerleri, 2013: 36; Öncel ve diğerleri, 1985: 122).

Verginin tahsili; mükellefin vergi borcunu usulüne uygun ödemesi işlemidir. Mükellef kendine tebliğ edilen vergi borcuna itiraz etmezse, yaptığı itiraz aleyhine sonuçlanırsa veya itiraz süresini geçirirse tahakkuk eden vergi kesinleşir ve vergilendirme sürecinde son aşama olan tahsil aşamasına ulaşılmış olur. Tahsil

işleminin gerçekleşmesiyle birlikte mükellef bakımında ortaya çıkmış olan somut vergi borcu ortadan kalkar (Arslan, 2020: 80; Furtun ve diğerleri, 2013: 38; Öncel ve diğerleri, 1985: 100; Pehlivan, 2019a: 118).

3.2. Vergilerin Sınıflandırılması

Vergiler, çok çeşitli kıstaslara göre sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu çalışmada, vergilere ilişkin yapılan sınıflandırmalardan en yaygın olarak kullanılan, dolaylı-dolaysız vergiler sınıflandırması ile gelir-harcama-servet vergileri sınıflandırmasına yer verilmektedir.

3.2.1. Dolaylı - Dolaysız Vergiler Sınıflandırması

Dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırmasında değişik ölçütler kullanılmaktadır. Bu ölçütler arasında en çok kabul gören yansıma ve vergiyi doğuran olayda süreklilik ölçütleridir. Yansıma ölçütüne göre; kolaylıkla yansıtılabilen vergiler dolaylı vergiler, kolaylıkla yansıtılamayan vergiler dolaysız vergiler grubuna girer. Vergiyi doğuran olayda süreklilik ölçütüne göre; konusu ya da kaynağı sürekli ve mükellefi önceden belli olan vergiler dolaysız vergi, konusu ya da kaynağı devamlı olmayan ve mükellefi önceden bilinmeyen vergiler dolaylı vergiler grubuna girer (Pehlivan, 2019a:173; Yüksel: 63).

Genellikle, gelir ve servet unsuru üzerinden alınan vergiler dolaysız vergi, harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergi olarak kabul edilmektedir. Dolaysız vergiler, kişiselleştirilebilmeleri nedeniyle vergi adaleti açısından dolaylı vergilere göre daha avantajlıdır. Dolaylı vergiler ise fiyatın içinde gizlenmiş şekilde tüketicilere yansıtıldığı için mükellef psikolojisi açısından ve devlet için tahsili kolay ve masrafsız olduğu için verimlilik açısından dolaysız vergilere göre daha avantajlıdır.

3.2.2. Gelir - Harcama - Servet Vergileri Sınıflandırması

Bu sınıflandırma vergilerin konularına göre yapılan bir sınıflandırmadır. Vergiler, konuları itibariyle gelir vergileri – harcama vergileri ve servet vergileri olarak ayrılmaktadır.

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler: Elde edilen gelir nedeniyle ödenen vergilerdir. Piyasa ekonomisi sistemini benimsemiş ülkelerde vergi gelirlerinin büyük bir

bölümünü oluştururlar. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere iki türü bulunmaktadır (Pehlivan, 2019a: 124-127).

Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirlerini, kurumlar vergisi ise bazı tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşların gelirlerini vergilendirir. Vergi kanunlarında nelerin gelir kabul edilip vergilendirileceği ayrı ayrı saptanmaktadır (Erdem ve diğerleri, 2020: 294-301; Pehlivan, 2019a: 124-127).

Gelir vergisi, artan oranlı bir tarife üzerinden alınır. Dolaysız vergilerden olup mükellefin kişisel, ailevi ve sosyal yapısına uyumlaştırılabilen sübjektif karakterli bir vergidir. Bu özellikleriyle adaletli bir vergi yapısı sergiler. Kurumlar vergisi, sabit bir oran üzerinden alınır. Dolaysız vergilerden olup objektif karakterli bir vergidir. Mali verimlilik açısından iyi bir kaynaktır (Erdem ve diğerleri, 2020: 300-302).

Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler: Gelir ve servetin tüketim amacıyla harcanmasından dolayı ödenen vergilerdir. Harcama vergileri, dolaylı vergiler olup bu vergilerin objektif olma, tersine artan oranlı olma, yansıtılır olma, mali anestezi oluşturma özelliklerini içinde barındırırlar. Verimlilik açısından en çok tercih edilen vergilerdir. Ancak, vergilemede adalet açısından gelir dağılımını en çok bozan vergi türüdür (Erdem ve diğerleri, 2020: 310; Sağbaş ve Saruç: 22; Yüksel: 61).

Malların geçirdiği üretim tüketim zinciri içindeki iktisadi aşamaların sadece birinde (toplu tipte) veya her aşamada (yayıllı tipte) alınmaları söz konusu olabilir. Verginin matrahı, üretim tüketim zinciri içinde verginin alındığı aşamaya ait gayrisafi satış fiyatı (gayrisafi fiyat esaslı tip) ya da verginin alındığı aşamanın katma değeri (katma değer esaslı tip) olarak belirlenebilir.

Harcama vergilerinin vergi konusunun kapsamına göre, genel harcama vergisi ve özel harcama vergisi olmak üzere iki türü vardır. Genel harcama vergisi, bazı istisnalar dışında bütün mal ve hizmetleri; özel harcama vergisi, sadece bazı mal ve hizmetleri vergi konusunun kapsamına alır.

Servet Üzerinden Alınan Vergiler: Servet, gerçek veya tüzel bir kişinin belli bir dönemde sahip olduğu iktisadi değerlerin para ile ifade olunan toplamıdır (Turhan, 1987: 191). Servet vergileri, kişinin sahip olduğu servetin tamamı ya da bir kısmı üzerinden alınan dolaysız vergilerdir. Servet, zenginliğin en önemli göstergesi olarak

kabul edildiği için servet vergileri mükellef psikolojisine uygundur (Erdem ve diğerleri, 2020: 304; Pehlivan, 2019a: 127).

Günümüzde, devlet gelirleri içindeki payının düşük olması sebebiyle mali önemini kaybetmiştir. Ancak, gelir ve servet dağılımını düzeltici etkileri ve kişilerin servet envanterinin ortaya çıkartılmasına hizmet ederek vergiden kaçırılıp servet haline dönüştürülen gelirleri yakalayan denetleyici bir rol üstlenmeleri gibi iktisadi ve sosyal rolleri açısından önemini korumaktadır (Erdem ve diğerleri, 2020: 303-304).

Servet vergilerini; matrah, zaman, transfer veya gaye gibi farklı ölçütlere göre sınıflandırmak mümkündür.

Matrah bakımından servet vergileri; genel servet vergisi ve özel servet vergisi olarak iki gruba ayrılır. Servet vergisi, kişinin sahip olduğu servetin tamamı üzerinden alınıyorsa genel servet vergisi, servetin bir kısmı üzerinden alınıyorsa özel servet vergisi söz konusudur. Genel servet vergileri, kişilerin ailevi durumlarını da dikkate alan ve sadece çağdaş toplumlarda uygulanabilen sübjektif nitelikli vergilerken özel servet vergileri objektif karakterlidir. Özel servet vergilerinin en yaygın örneği emlak vergisidir (Erdem ve diğerleri, 2020: 305; Erginay, 2010: 131; Turhan, 1987: 192).

Zaman bakımından servet vergileri; devamlı servet vergileri ve geçici servet vergileri olarak sınıflandırılır. Devamlı servet vergileri, düzenli aralıklarla sürekli bir şekilde alınır. “Emlak vergisi” ile “motorlu taşıtlar vergisi” bu tür vergilerdendir. Geçici servet vergileri; vergilemeyi iktisadi, mali ve sosyal amaçlar için kullanmayı zorunlu kılan olağanüstü durumlar ile mülkiyetin değişmesi dolayısıyla alınır. Veraset vergileri geçici servet vergilerine örnektir (Erdem ve diğerleri, 2020: 305; Erginay, 2010: 130, Pehlivan, 2019a: 128; Turhan, 1987: 199).

Transfer bakımından servet vergileri; servetten alınan vergiler ve servet transferinden alınan vergiler olarak sınıflandırılır. Servetten alınan vergiler, gerçek veya tüzel kişilerin mal varlığına dâhil menkul veya gayrimenkul mallardan mülkiyet vergisi olarak alınır. Servet transferinden alınan vergiler, servet unsurlarının veraset, bağış veya alış işlemleri vasıtasıyla başkalarına transfer edilmesi nedeniyle alınır. Emlak vergisi servetten alınan vergilere, veraset ve intikal vergisi servet

transferinden alınan vergilere örnektir (Erdem ve diğerleri, 2020: 306; Erginay, 2010: 131-132).

Gaye bakımından servet vergileri; gerçek servet vergileri ve itibari servet vergileri olarak sınıflandırılır. Ödenen vergi servete ait gelirden karşılanıyorsa itibari servet vergisi uygulanıyor demektir. İtibari servet vergisinde asıl vergilendirilmek istenen unsur servetten sağlanan iratlardır. Vergi oranları yüksek belirlenip, servetin bir kısmının vergi olarak alınması amaçlanıyorsa gerçek servet vergisi söz konusudur. Gerçek servet vergilerinde, servetten irat geliri elde ediliyor olsa bile elde edilen gelir vergiyi ödemeye yeterli gelmez (Erdem ve diğerleri, 2020: 306; Erginay, 2010: 130).

3.3. Yerel Vergileme

Kamu gelirleri içinde önemli yer tutan vergiler, daha çok merkezi yönetim gelirleridir. Çağdaş vergi teorilerine göre, devlet egemenlik gücüne dayanarak vergi almaktadır. Egemenlik gücüne dayanarak vergi alan devlet, sahip olduğu vergileme yetkisini yerel yönetimlere devredebilir. Yerel yönetimler vergi alırken devletin egemenlik gücü bir bakıma merkezi idareden yerel yönetimlere devredilmektedir (Dulupçu ve Diğerleri, 2014: 30; Mutluer ve Öner, 2009: 41).

Prensip olarak tam bir yerel vergilemenin varlığından söz edebilmek için, aşağıdaki beş koşulun sağlanması gerekmektedir. Ancak, uygulamada yerel hükümetlerin bu koşullardan sadece bir veya ikisine sahip oldukları görülür (Bird, 2011: 7).

- Yerel hükümetler vergi koyup koymamaya karar verebilir,
- Yerel hükümetler verginin kesin matrahını saptayabilir,
- Yerel hükümetler verginin oranına karar verebilir,
- Yerel hükümetler vergiyi yönetebilir (değerleme, toplama, uygulama),
- Yerel hükümetler topladıkları tüm hasılayı kendileri muhafaza edebilir.

Yerel yönetimlerin vergileme yetki dereceleri, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. OECD'nin devlet ve yerel yönetimlerin vergileme yetkilerine ilişkin 1999 yılında yapmış olduğu bir araştırmada, yerel yönetimlerin vergileme yetki dereceleri 5 kategoride gösterilmiştir. Bu çalışma üzerinde, 2009 yılında yapılan güncelleme ile vergileme yetki dereceleri aşağıdaki gibi 13 kategoride gösterilmiştir (OECD, 1999: 11; Blöchliger and Rabesona, 2009: 4). Belirlenen sınıflandırmada,

ilk kriterden son kritere doğru gidildikçe, yerel vergilemeden uzaklaşıldığı ve vergi özerkliğinin ortadan kalktığı görülmektedir.

- Kategori “a”: Vergi oran ve matrahı üzerinde tam güce sahip,
 - a.1: Yerel yönetim, vergi oran ve indirimlerini üst yönetime danışmaya gerek kalmadan belirler.
 - a.2: Yerel yönetim, vergi oran ve indirimlerini üst yönetime danıştıktan sonra belirler.
- Kategori “b”: Vergi oranı üzerinde güce sahip,
 - b.1: Üst yönetim, seçilen vergi oranına üst ve alt limit belirlemez.
 - b.2: Üst yönetim, seçilen vergi oranına üst ve/veya alt limit belirler.
- Kategori “c”: Vergi matrahı üzerinde güce sahip,
 - c.1: Yerel yönetim, sadece vergi muafiyetlerini belirler.
 - c.2: Yerel yönetim, sadece vergi indirimlerini belirler.
 - c.3: Yerel yönetim, hem vergi muafiyetlerini hem vergi indirimlerini belirler.
- Kategori “d”: Vergi paylaşım düzenlemeleri,
 - d.1: Gelir payımı, yerel yönetimin belirlediği vergi paylaşım düzenlemesi var.
 - d.2: Gelir payının, yerel yönetimin rızasıyla değişebildiği vergi paylaşım düzenlemesi var.
 - d.3: Gelir payının, mevzuatla belirlendiği ve üst yönetim tarafından tek taraflı olarak, yılda bir defadan daha az sıklıkla değiştirilebildiği vergi paylaşım düzenlemesi var.
 - d.4: Gelir payının, üst yönetimce yıllık olarak belirlendiği vergi paylaşım düzenlemesi var.
- Kategori “e”: Yerel vergilerin oran ve matrahını merkezi hükümetin belirlediği diğer vakalar (yerel yönetimlerin vergi oran ve matrahı üzerinde hiç gücü yok),
- Kategori “f”: Yukarıdaki kategorilerin hiç biri uygulanmaz.

Yerel yönetimlerin vergileme yetki derecelerinde olduğu gibi sahip oldukları yerel vergi türleri de ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Uygulamada, genellikle

bölgesel özellikleri ağır basan ve faydalanma esasına dayalı olan vergiler, yerel yönetimlere bırakılmaktadır. Yerel yönetimlere bırakılan yerel vergiler arasında bina ve arazi vergileri, motorlu taşıtlar vergisi, işletme vergisi, köpek vergisi, turist vergisi gibi çeşitli vergiler yer almaktadır.

Ülke uygulamalarındaki farklılığı rağmen; ideal bir yerel vergide bulunması beklenen özellikler aşağıdaki gibi belirtilebilir (Arıkboğa, 2016: 280; Bird, 2010: 3; Ulusoy ve Akdemir, 2013: 96).

- Vergi tabanı nispeten hareketsiz olmalı,
- Yeterli gelir sağlamalı (yerel ihtiyaçlar ve yönetim maliyetini karşılayabilmeli),
- Getirisi istikrarlı ve öngörülebilir olmalı,
- Yerleşik olmayanlara ihracı zor olmalı,
- İdari uygunluk (yönetilmesi kolay ve vergi toplama maliyeti düşük olmalı)
- Kabul edilebilir olması için mükellefler tarafından adil olarak algılanmalı, herkes ödeme gücüne göre vergi ödemeli,
- Esnek olmalı,
- Geniş tabanlı olmalı,
- Ekonomik etkinlik: ekonomik kararlar üzerindeki etki minimum olmalı,
- Fayda prensibine dayalı olmalı,
- Vergi rekabetine yol açmamalı,
- Saydamlık ve hesap verebilirliği sağlamalı,
- Bölgeler arası dengesizliğe yol açmamalı.

3.4. Emlak Vergisi

Emlak vergisi, günümüzde hemen her ülkenin vergi sistemi içinde yer alan ve genellikle belediyeler tarafından tahsil edilen yerel bir vergidir. Tarihi çok eskilere dayanmaktadır. Günümüzde, belediyeler için önemli bir gelir kaynağıdır. Aşağıda, emlak vergisini incelemek üzere, emlak vergisinin tanımı ve temel özellikleri ile tarihsel gelişimine yer verilmektedir.

3.4.1. Emlak Vergisinin Tanımı ve Özellikleri

Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziler üzerinden alınır (Turhan, 1987: 205). Emlak vergisinin vergi sistemi içindeki yerine baktığımızda; gelir-harcama-servet vergileri sınıflandırmasında servet vergileri grubunda, dolaylı- dolaysız vergiler sınıflandırmasında dolaysız vergiler grubunda yer almaktadır. Servet vergileri içinde;

- Matrah bakımından servet vergileri sınıflandırmasında, servet unsurlarından sadece bina ve araziler üzerinden alındığı için özel servet vergileri grubunda,
- Zaman bakımından servet vergileri sınıflandırmasında, düzenli aralıklarla sürekli bir şekilde alındığı için devamlı servet vergileri grubunda,
- Transfer bakımından servet vergileri sınıflandırmasında, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve arazilerden alındığı için servetten alınan vergiler grubunda,
- Gaye bakımından servet vergileri sınıflandırmasında, vergi gayrimenkulden sağlanan gelirden ödenebiliyorsa itibari servet vergileri, ödenemiyorsa gerçek servet vergileri grubunda yer almaktadır.

Emlak vergisi matrahı, bina ve arazinin kira veya servet değerini esas alan değerlendirme yöntemlerinden faydalanılarak belirlenir. Modern emlak vergilerinde genellikle, bina ve arazinin kira değeri yerine servet değeri esas alınmaktadır. Kira veya servet değerleri idarece takdir yöntemi veya mükellef tarafından beyan yöntemiyle belirlenir (Turhan, 1987: 206).

Emlak vergisinin sahip olduğu temel özellikler şunlardır (Arıkboğa, 2019: 28; Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 308-311; Mutluer, 2007: 326; Organ ve Çiftçi, 2015: 129; Turhan, 1987: 206-207):

- ***Emlak vergisi kişiyi değil, kişinin servetini esas alan gayrişahsi bir vergidir.***
Bu nedenle, emlak vergisine objektif vergi ya da randıman vergisi de denilmektedir. Emlak vergisi alınırken genelde, mükelleflerin kişisel durumları göz önünde tutulmaz ve vergi doğrudan emlake bağlı olarak alınır. Ancak, objektif karakterli de olsa bazı kişisel durumları dikkate alarak, subjektif özellikler göstermesi mümkündür.

- **Emlak vergisi yerel bir vergidir.** Vergi konusunun mahalli sınırlar içinde olması ve emlak değerini etkileyen faktörler arasında belediye hizmetlerinin önemli yer tutması yerel yönetimlere bırakılmasının en önemli nedenlerini oluşturmaktadır. Yerel bir vergi olarak, idari maliyetlerinin düşük olması, vergi gelirlerinin önceden kesin olarak tahmininin mümkün olması gibi avantajlara sahiptir. Yerel bir vergi olmasına rağmen; merkezi yönetim verginin değerlemesi, oranı, muaflık ve istisnaları gibi konularda düzenlemeler yapabilmekte ve sınırlamalar getirebilmektedir.
- **Emlak vergisi gayrisafi bir servet vergisidir.** Yani bina ve arazi sahiplerinin emlakın borçları için vergi matrahından indirim yapmaları mümkün değildir.
- **Emlak vergisi mali amaçlı bir vergidir.** Sosyal ve ekonomik politika aracı olarak sınırlı etkiye sahiptir.
- **Emlak vergisi gerileyici karakterde bir vergidir.** Bunun nedeni, emlak vergisinin gelire oranının fakir ailelerde zengin ailelere göre daha yüksek oluşu ve ayrıca verginin yansıtılabilmesidir. Nitekim, Musgrave gibi bazı yazarlar tarafından emlak vergisinin tersine artan oranlı bir etkiye sahip olduğu ispatlanmıştır.
- **Emlak vergisi gelir esnekliği zayıf bir vergidir.** Konjonktürel gelişmeler sonucu gayrimenkul değerleri artsa bile, değer artışlarının zamanında tespit edilememesinden dolayı vergi hasılatı milli gelir artışını izleyememektedir.
- **Efektif vergi yükünün düşük olması nedeniyle davranışları etkilemez.**

3.4.2. Emlak Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Emlak vergisinin tarihsel gelişimi ele alınırken öncelikle emlak vergisinin dünyadaki tarihsel gelişimi daha sonra Türkiye’deki tarihsel gelişimi üzerinde durulmaktadır.

3.4.2.1. Dünyadaki Tarihsel Gelişim

Bina ve arazi vergilerinden oluşan emlak vergisinin tarihi çok eskilere dayanmaktadır. M.Ö. 2000 yıllarında Çin’de ve bundan kısa bir süre sonra eski Mısır’da arazi vergilerinin uygulandığına dair kadastro kayıtları bulunmuştur. Mısır’ın İskender saldırısı zamanında, kralların yurtluk gelirlerinin yanında aşar şeklinde tarım vergisi ile bina vergilerine de rastlanıldığından söz edilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 295; Mutluer, 2007: 315).

Eski Yunan ve Roma devirlerinde, buhran ve harp vergilerinin en eski şekli olduğu söylenebilecek ve ağırlıklı olarak gayrimenkuller üzerinden alınan bir servet vergisinin uygulandığı, gayrimenkuller yanında sürü hayvanları, köleler, ev eşyası, ziynet eşyası ve madeni paraların da bu verginin kapsamına dâhil edildiği bilinmektedir (Tuncer, 2012: 166).

Ortaçağ Avrupası'nda arazi vergisi bir tür kira şeklinde uygulanmıştır. Bu dönemde, zenginliğin ölçüsü olarak kabul edilen toprak feodal beyler arasında paylaşılarak toprak üzerinde üretim yapan serfler üretimden senyöre pay vermekteydi (Mutluer, 2007: 316).

Büyük Britanya 'da Kralın gayrimenkul gelirleri yeterli gelmeyince arazi hizmetleri karşılığında ödenen feodal yükümlülükler paraya dönüştürülerek, arazi vergisi alınmaya başlanmıştır. Diğer servet şekillerinin bollaşmasıyla arazi vergisi genel bir servet vergisine dönüştürülmüş, fakat gayri maddi varlıkların vergilendirilmesindeki zorluk nedeniyle tekrar eski uygulamaya geri dönülmüştür. İngiltere'deki bu uygulama, günümüzdeki emlak vergisinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 296).

Arazi vergileri, Fransız Devrimi sonrasında Kıta Avrupa'sının büyük kısmına ve dünyanın diğer yerlerine yayılmıştır. Sanayileşme ve büyük şehirlerin ortaya çıkmasıyla bina değerlerinin artması sonucu, başlangıçta araziler üzerinden alınan emlak vergisinin kapsamına binalar da dâhil edilmiştir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 296; Mutluer, 2007: 316).

Emlak vergisinin teorik gelişimine baktığımızda, verginin varlık nedeni 19.yüzyılın başlarına kadar iktidar teorisine, bu yüzyıldan sonra fayda teorisine dayandırılmıştır (Mutluer, 2007: 319-321). İktidar teorisine göre, bina ve arazinin vergi ödeme gücünün bir karinesi olarak kabul edilmesi; faydalanma teorisine göre, kişilerin sahip oldukları gayrimenkuller nedeniyle kamusal hizmetlerden yararlanmaları emlak vergisinin varlığını haklı kılan nedenler olarak ileri sürülmüştür (Turhan, 1987: 206).

Günümüzde ise, bu iki teori de güncelliğini yitirmiştir. Bina ve arazi artık ödeme gücünü temsil eden bir değer olmaktan çıkmış, yerini gelire bırakmıştır. Fayda teorisi de emlak vergilerini vergiden daha çok harç ve şerefîye şekline büründürdüğünden

dolayı savunulmamaktadır. Emlak vergisinin esas varlık nedeni, gelir sağlama ve alışılmış eski bir vergi olma esasına dayanmaktadır (Mutluer, 2007: 325).

Emlak vergisi, giderek artan sanayileşme sürecinin yanı sıra yeni gelir kaynaklarının ortaya çıkmasıyla birlikte, vergi gelirleri içindeki önemini oldukça kaybetmiştir (Turhan, 1987: 206). Buna rağmen, günümüzde yerel yönetimlere gelir sağlama açısından önemini korumaktadır.

3.4.2.2. Türkiye’deki Tarihsel Gelişim

Osmanlı İmparatorluğu’nda Tanzimat’tan önce gayrimenkullerle ilgili uygulanan vergiler; zekat, öşür ve haraçtır. Zekat çeşitlerinden olan “zekat-ı hariç”, yağmur sularıyla, nehir sularıyla veya dolap ve makine gibi araçlarla sulanan arazinin ürünlerinden alınmıştır. Öşür, ele geçirilen ülkelerde fatihlere dağıtılan veya buralardaki müslüman halkın elinde bırakılan arazinin ürünlerinden alınmıştır. Haraç ise ele geçirilen ülkelerdeki müslüman olmayan halkın elinde bırakılan arazilerden “arazi-i haraciye” adıyla alınmıştır (Mutluer, 2007: 317-318).

Emlak vergisi, Türk vergi sistemine ilk kez Tanzimat Dönemi’nde başlayan mali ıslahat hareketleri sonucu girmiştir. Tanzimat’tan sonra yürürlüğe giren 1863 tarihli Emlak Vergisi Kanunu ve 1910 tarihli Müsakkafat Vergisi Kanunu, emlak vergisinin bugünkü Türkiye uygulamasının temelini oluşturmaktadır.

1863 tarihli Emlak Vergisi Kanunu ile bina ve araziler 1910 yılına kadar aynı kanun altında vergilendirilmiştir. Matrah olarak arazi ve binaların değeri, matrahın belirlenmesinde tahrir usulü esas alınmıştır. Tahrir usulüne göre, taşınmazın değeri idare tarafından resen belirlenmiştir. Vergi oranı, bina ve arazilerin değeri üzerinden binde dört ve buna ek olarak kiraya verilmiş binaların yıllık kira geliri üzerinden yüzde dört olarak uygulanmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 297; Giray, 2018: 128; Kurt, 2018: 23).

1882 yılında, uygulamada yaşanan sorunlar nedeniyle yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenleme ile vergi oranları değiştirilerek aşağıdaki gibi uygulanmıştır (Giray, 2018: 128).

- Arazi ve arsaların değeri üzerinden binde dört,

- Öşür veren arazilerin değerinden binde dört, öşür vermeyen arazilerin değerinden binde on,
- Konutların değeri üzerinden, 20.000 kuruşa kadar olan değerlerde binde beş, 20.000 kuruş üzeri değerlerde binde sekiz,
- Araziye tabi ahır, samanlık, ambar gibi binaların değeri üzerinden binde dört,
- Binaya dâhil veya binanın karşısında bulunan ahır, samanlık ve ambar gibi binaların değeri üzerinden binde beş,
- Kiraya verilmiş binaların yıllık kira geliri üzerinden binde on.

1910 yılında, emlak takdirinde yaşanan olumsuzlukları çözmek üzere yeni bir düzenleme yapılmıştır. Arazi ve bina vergileri birbirinden ayrılarak bina vergisi için Müsakkafat Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Arazi vergisinin ıslahı ise sonraya bırakılmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 297; Giray, 2018: 130; Mutluer, 2007: 318).

Tarihimizdeki ilk modern vergi kanunu olan Müsakkafat Vergisi Kanunu'na göre; matrah olarak binaların gayrisafi geliri esas alınmaya başlanmıştır. Vergi oranı yüzde on iki olarak belirlenerek uygulanmıştır. Değirmen, fabrika, imalathaneler ve ikametgâh olan ahşap binaların matrahlarının 1/4'i ile devlete, padişaha, hanedanlığa ve belediyelere ait binalar vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca, memurların ikamet ettikleri binalardan gayrisafi geliri 250 kuruş ve altında olanlar verginin tamamından, 250 kuruş ile 1000 kuruş arasında olanlar matrahın 250 kuruşundan muaf tutulmuştur (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 297; Giray, 2018:130).

Cumhuriyet döneminde, Müsakkafat Vergisi ve arazi vergisi, Osmanlı İmparatorluğu'ndan devralınarak uygulanmaya devam etmiştir. Bu dönemde; Müsakkafat Vergisi çok önemli bir değişime uğramamıştır. Arazi vergisi ise, matrahı önce altı kat artırılarak uygulanmıştır. 1925'de sekiz, 1929'da on kata çıkarılmıştır. 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasıyla ortaya çıkan mali açık kapatılmaya ve arazi değerleri gerçek değerlerine yaklaştırılmaya çalışılmıştır (Giray, 2018: 265-266; Mutlu, 2009: 81).

1931 yılında, 1863 tarihli Emlak Vergisi Kanunu ile 1910 tarihli Müsakkafat Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak, 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu'na göre;

verginin konusu, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde kalan bütün arazilerdir. Matrah olarak arazinin değeri esas alınmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 297; Giray, 2018: 284).

1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu'nda; devlete, katma bütçeli idarelere, belediyelere ait araziler ve köylere ait taşınmazlar için istisna uygulanmıştır. Ayrıca, doğal afetler nedeniyle ürününde üçte biri kayıp olan araziler ile tarıma elverişliken olağanüstü sebeplerle tarıma elverişsiz hale gelen arazilere de istisna uygulanmıştır (Eroğlu, 2010: 74).

1936 yılında, Arazi Tahrir Kanunu çıkarılarak, değer takdirleri yenilenmiştir. Takdir değerleri olarak arazi satış değeri dikkate alınmıştır. Satış değerinin bilinmemesi halinde, arazinin kira değerinin on katı olarak belirlenmiştir. Arazinin geliri var ise vergi oranı yüzde 10, geliri yok ise oran yüzde 5 şeklinde uygulanmıştır (Giray, 2018: 284; Mutlu, 2009: 81).

1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu'na göre; vergi oranı yüzde 12, vergi matrahı gayrisafi gelirden yüzde 20'lik bakım onarım gider indirimi yapıldıktan sonra kalan safi gelir olarak belirlenmiştir. Sahibi tarafından kullanılan binalar ile gayrisafi geliri belli bir tutarın altındaki binalar vergiden istisna edilmiştir. 1932 yılında bina vergilerine 1/3 oranında buhran vergisi zammı yapılmıştır (Giray, 2018:283-284).

1935 yılında çıkarılan 2871 sayılı kanun ile bina ve arazi vergilerinin yönetimi il özel idarelerine devredilmiştir. Ancak, belediyelere kendi sınırları içinde bina vergisi hasılatından pay verilmesi yoluna gidilmiştir. 1961 yılında, 206 Sayılı Kanunla, bina ve arazi vergilerinin matrahlarına uygulanacak katsayılar belirlenerek kayıt değerleri artırılmıştır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 297; Giray, 2018: 285,318; Mutlu, 2009: 81).

1972 yılında, 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu ve 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılarak, Türkiye'de halen uygulanmakta olan 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1319 Sayılı Kanunla bina ve arazi vergileri aynı kanun altında yeniden toplanmıştır.

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu günümüze kadar pek çok değişikliğe uğramıştır. Verginin tarh ve tahsili önce Maliye Bakanlığı'na bırakılmış, 1985 yılında 3239 sayılı Kanunla belediyelere devredilmiştir. Vergi değerlerinin saptanmasında, önce

mükellefin beyanda bulunması esası benimsenmiştir. 1982 yılında yapılan değişiklikle, “Asgari Beyan Esası” sistemine geçilmiştir. Mükellefin, idarece tespit edilmiş asgari bedellerin altında beyanda bulunması halinde, aradaki fark cezalı olarak tahsil edilmiştir. Bir süre araziler bu yöntem dışında tutulmuş; ancak daha sonra arazi için de aynı sistem uygulanmıştır (Kurt, 2018: 24).

Yapılan beyanların düşüklüğü ve denetimsizlik karşısında, 4751 sayılı Kanunla 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nda değişiklik yapılarak, 2002 yılında emlak vergisi matrahının takdir komisyonlarınca re’sen belirlenmesi uygulamasına geçilmiştir (Karasu ve Karakaş, 2012: 438).

2019 yılında, 7194 sayılı Kanunla “Değerli Konut Vergisi” adında yeni bir vergi çıkarılarak vergiye ilişkin düzenlemeler Emlak Vergisi Kanunu’na dördüncü kısım olarak eklenmiştir. Bu verginin gelirleri ise merkezi yönetime bırakılmış, yerel yönetimlere pay verilmemiştir. Değerli Konut Vergisine ilişkin uygulama bir yıl ertelenmiştir (Şenyüz ve diğerleri, 2020: 405).

3.5. Çeşitli Ülkelerde Emlak Vergisi Uygulamaları

Yerel yönetimlerin en önemli öz gelir kaynakları arasında yer alan emlak vergisinin uygulamasına baktığımızda ülkeden ülkeye önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Verginin değerlemesi, matrahı, oranı, muaflik ve istisnaları, tahsili gibi konularda değişik düzenlemeler yapılabilmektedir. Söz konusu farklılıklar hakkında bilgi vermek amacıyla; ABD, Birleşik Krallık, Fransa ve Almanya vergi sistemlerinde emlak vergisi uygulamalarına aşağıda yer verilmektedir.

3.5.1. ABD’nde Emlak Vergisi

Federal devlet yapısına sahip olan ABD’nde anayasal ve yasal sınırlar çerçevesinde hem federal yönetim hem de eyaletler ve yerel yönetimler vergilendirme yetkisine sahiptir. Tarihi gelişim içinde her idare belirli vergilere yoğunlaşarak aralarında mali tevzin gerçekleşmiştir (Demir, 2008: 294).

Ülkede, yerel yönetimlerin gelir kaynakları arasında yerel vergiler, federal yönetim yardımları, borçlanma ve kullanım ücretleri, teşebbüs gelirleri, çeşitli resim ve harçlar gibi diğer gelirler yer almaktadır. Yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynağı

ise vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 75'ini oluşturan emlak vergisidir (Güngör, 2019: 51-58).

ABD vergi sisteminde emlak vergisi, “**Property Tax**” adlı servet vergisi içinde yer almaktadır. Eyaletler ve yerel yönetimler tarafından tahsil edilen bu vergi, emlak vergisi ve menkul servet vergisinden oluşmaktadır (Demir, 2008: 284). Emlak vergisinin konusu, arazi ve binalardır. Verginin mükellefi taşınmazın sahibidir (Hacıköylü, 2009: 22).

Emlak vergisinin fiili idaresinde eyalet hükümetlerinin rolü sınırlıdır. Genellikle, eyalet hükümetleri standart ve prosedürleri belirler, kaliteyi izler ve yerel değerlendirme birimlerine eğitim ve yardım sağlar. Yerel yönetimler, değerlendirme ve tahsilattan sorumludur (Maliene ve diğerleri, 2005: 18).

Emlak vergisinin matrahı, yerel yönetimlerce takdir yoluyla tespit edilmektedir. Değerleme için bütün eyaletlerde piyasa değeri standart olarak kabul edilmekte; ancak sıkı bir şekilde uygulanmamaktadır. Bazı eyaletlerde, taşınmazın piyasa değerine dayalı olarak belirlenen yasal yüzdelere uygulanmaktadır. Vergi denetçisi, taşınmazın piyasa değerini belirlerken satış karşılaştırması, maliyet yöntemi ve gelir yöntemi olmak üzere üç yöntemden birini kullanabilir. Yeniden değerlendirme sıklığı eyaletlere göre farklılaşmakta, genellikle 1-5 yıl arasında değişmektedir (Hacıköylü, 2009: 22; Lincoln Institute, 2021; Maliene ve diğerleri, 2005: 18; www.thebalance.com).

Emlak vergisinin oranı, yerel yönetim birimleri tarafından belirlenmektedir. Belirlenen yerel vergi oranları, mill oranı veya millage oranı olarak ifade edilir. 1 mill taşınmazın takdir edilen değerinin her 1000 doları için 1 centin onda birine ya da 1 dolara eşittir. Yasal olarak, mesken veya ticari gibi farklı mülk sınıfları için farklı vergi oranları uygulanabilir. Bazı eyaletlerde tüm mülk sınıfları için aynı vergi oranı uygulanırken, bazı eyaletlerde mülk sınıflarına göre farklı vergi oranları uygulanmaktadır (Lincoln Institute, 2021; Maliene ve diğerleri, 2005: 19; www.thebalance.com).

Eyaletler, vergi oranlarındaki artış üzerine, takdir edilen değerlere veya ödenen vergiye limitler konarak, yerel yönetimlerin emlak vergisini artırma kabiliyetlerini

kısmaktadır. Hatta bazı eyaletler, vergi oranlarındaki değişikliğin kamuya açıklanmasını zorunlu kılmaktadır (Lincoln Institute, 2021).

Emlak vergisinde uygulanan muafiyet ve istisnaların kapsamı eyaletten eyalete farklılık göstermektedir. Devlete ait mülkler, tüm eyaletlerde emlak vergisinden muaftır. Bununla birlikte, en yaygın uygulanan muafiyetler arasında dini ve eğitim amaçlı kullanılan mülkler, hayır kurumları, hastaneler ve mezarlıklar yer almaktadır. Birkaç eyalette tarihi miras, ormanlar ve bahçeler, madenler ve ulaşım mülkleri için muafiyet uygulamaktadır. Emlak vergisi ödemeleri, yıllık veya altı aylık ödemeler şeklinde yapılabileceği gibi bazı bölgelerde aylık olarak da yapılabilmektedir (Maliene ve diğerleri, 2005: 19; www.thebalance.com).

3.5.2. Birleşik Krallık'ta Emlak Vergisi

Üniter bir yapıya sahip olan Birleşik Krallık; İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda olmak üzere dört ülkeden oluşmaktadır. Bu ülkelerin her birinde birbirinden farklı yerel yönetim birimleri bulunmaktadır. Yerel yönetimlerin başlıca gelirleri genel olarak; yerel vergiler, merkezi yönetim yardımları ile borçlanma gelirleri, sosyal konut ve gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirler, ücret gelirleri gibi diğer gelirlerden oluşmaktadır. Yerel vergi gelirleri, konutlardan ve ticari taşınmazlardan alınan emlak vergisinden oluşmaktadır (Mutluer ve Öner, 2009: 64-67; Nadaroğlu, 2001: 142-148).

Konutlardan alınan emlak vergisi; İngiltere, İskoçya ve Galler'de, “**Council Tax**” adıyla uygulanmakta, Kuzey İrlanda'da ise bunun yerine “**Domestic Rate**” adlı emlak vergisi uygulanmaktadır. Konut dışı ticari taşınmazlardan alınan emlak vergisi İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'da “**Business Rates**” adıyla uygulanmaktadır (Ulusoy ve Tekdere, 2020: 48; UK Parliament, 2019; www.nibusinessinfo.co.uk).

Konutlar üzerinden alınan belediye vergisinin (**Council Tax**) mükellefi, 18 yaş üstü olan, ev sahibi veya kiracıdır. Vergi, her yıl yerel yönetimler tarafından bütçe gereksinimleri hesaba katılarak belirlenmektedir. Yerel yönetimler, diğer kaynaklardan elde ettiği toplam bütçesini hesaplar ve bütçe gereksinimi ile toplam geliri arasındaki açığı kapatacak şekilde belediye vergisi gereksinimini belirler (<https://eresco.co.uk>; Sandford, 2020: 5).

Her mülkün satış değerine göre yerleştirildiği bir vergi dilimi bulunmaktadır. İngiltere ve İskoçya'da A'dan H'ye kadar 8 vergi dilimi, Galler'de A'dan I'ya kadar 9 vergi dilimi vardır. A, en düşük vergi dilimi, H veya I en yüksek vergi dilimini gösterir. Her yerel otorite belediye vergisi gereksinimini vergi tabanına bölerek D vergi dilimi için ödenecek vergi tutarını belirler. Diğer vergi dilimleri için ödenecek tutarlar, D diliminin belli bir oranı şeklinde ayarlanır. Daha sonra, faturalandırma yetkilisi, geçerli indirim ve muafiyetleri her mülk için ayrıca uygular. Sağlanan gelirin tamamı, yerel yetkilinin uygun gördüğü şekilde harcanabilir (Sandford, 2020: 5).

Değerlendirmede konutların İngiltere ve İskoçya'da 1 Nisan 1991 tarihindeki satış değerleri ile Galler'de 1 Nisan 2003 tarihindeki satış değerleri esas alınmaktadır. Konutların hangi vergi diliminde yer alacağı, İngiltere ve Galler'de atanmış yerel listeleme görevlileri aracılığıyla Değerleme Bürosu Ajansı (VOA) tarafından, İskoçya'da bağımsız yerel değerlendiriciler tarafından belirlenmektedir (Sandford, 2020: 5-6).

Faturalama yetkilileri değerlendirme işlemine katılamazlar. Bunlar faturaları göndermek, gelirleri toplamak ve indirim ve muafiyetleri uygulamakla sorumludurlar. Faturalama yetkilileri; İngiltere'de bölge, Galler'de il ve ilçe meclisleri ve İskoçya'da yerel otoritelerdir. Vergi, mükellefin isteğine bağlı olarak, 10 ya da 12 taksite ödenebilir. İngiltere'de ilçe meclisi, mahalle konseyi, İtfaiye ve Polis Teşkilatı, Suç Komiseri gibi ek kuruluşlar tarafından belediye vergisine ek vergi konmakta ve ek vergiler faturada ayrıca belirtilmektedir (Sandford, 2020: 5-6; UK Parliament, 2019).

Belediye vergisinde, 21 muafiyet sınıfı ve pek çok indirim türü uygulanmaktadır. Muafiyet sınıfları arasında; bazı boş konutlar (bir hayır kurumuna ait olan boş konutlar, cezaevindeki bir kişi veya bakım evinde yaşayan bir kişi nedeniyle boş kalan konutlar, yasayla kullanımı yasaklanmış boş konutlar gibi), öğrenci yurtları, öğrencilerin kullandığı konutlar, silahlı kuvvetlere ait konaklama yerleri, 18 yaş altı kişilerin oturduğu konutlar, zihinsel engelli kişilerin oturduğu konutlar, diplomatlara ait konutlar yer almaktadır (Sandford, 2020: 28).

Yerel yönetimin takdirine bağılı olarak, ikinci evlere yüzde 50'ye kadar indirim uygulanabilmektedir. Boş evlere yüzde 100'e kadar, iki yıldan fazla boş kalan konutlardan yüzde 50'ye kadar indirim uygulanabilmektedir. Engelli vergi indirimi, konutun belirlenmiş vergi aralığı bir aralık düşürölerek uygulanmaktadır (Ministry of Housing Communities and Local Government, 2018: 2-5).

Kuzey İrlanda'da, “**domestic rate**” adıyla uygulanan konut vergisi; Kuzey İrlanda Yönetimi ve ilçe meclisleri adına, Arazi ve Emlak Servisi tarafından toplanmaktadır Arazi ve Emlak Servisi değerlemeden de sorumludur. Değerlemelerde konutların 1 Ocak 2005 tarihindeki sermaye değerleri esas alınmaktadır. Vergi, mükellefin isteğine bağılı olarak on iki aya kadar taksit halinde ödenebilmektedir (www.nibusinessinfo.co.uk; www.nidirect.gov.uk).

Konutlar dışındaki ticari taşınmazlardan alınan “**business rates**” adlı emlak vergisinin mükellefi, ticari taşınmazı kullananlardır. Ticari taşınmazın vergilendirilebilir değerlerini belirlemek üzere; İngiltere ve Galler'de VOA değerlendirme görevlileri, İskoçya'da yerel değerlendiriciler, Kuzey İrlanda'da Arazi ve Emlak Servisi sorumludur. Ticari taşınmazların vergilendirilebilir değerleri, belli bir tarihte serbest piyasada gerçekleşen yıllık kira gelirine dayanmaktadır (Mccluskey ve Tretton, 2013: 2-3; Sandford, 2021: 4-5).

Ticari taşınmazın vergilendirilebilir değerine uygulanacak vergi oranı; İngiltere için Birleşik Krallık Hükümeti, İskoçya için İskoç hükümeti, Galler için Galler hükümeti tarafından belirlenmektedir. Vergi oranı, Kuzey İrlanda'da hem Kuzey İrlanda Yönetimi hem de ilçe meclisleri tarafından belirlenir. Kuzey İrlanda'da, Arazi ve Emlak Servisi, verginin tamamının toplanmasından sorumludur (Mccluskey ve Tretton, 2013: 3; Sandford, 2021: 4).

Ticari taşınmaz için ödenecek verginin tarh ve tahsilinden kendi yetki sınırları içinde yerel yönetimler sorumludur. Vergi, yerel yönetimler tarafından merkezi yönetim adına toplanmaktadır. Mükellefin isteğine bağılı olarak on iki aya kadar taksitler halinde ödenebilmektedir (Sandford, 2021: 35; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 48).

İngiltere'de tahsil edilen verginin bir kısmı merkezi yönetim düzeyinde bir havuzda toplanıp, daha sonra yerel yönetimlere yeniden dağıtılmaktadır. Bir kısmı ise yerel yönetimin kendisinde kalmaktadır. İskoçya ve Galler'de tahsil edilen vergi gücün

devredildiği ulus düzeyinde bir havuzda toplanıp, daha sonra ihtiyaç temelli bir formül esas alınarak yerel yönetimlere yeniden dağıtılmaktadır (Mccluskey ve Tretton, 2013:3; Sandford, 2021: 4).

Vergiye gönüllü veya zorunlu indirimlerin uygulanması mümkündür. Ancak, yerel otoritelerin ilave vergi ekleme konusunda sınırlı yetkileri bulunmaktadır. İngiltere’de küçük işletme indirimi, hayır kurumları indirimi, kırsal yerleşim indirimi gibi sürekli indirimler ile Covid-19 indirimi, perakende indirimi, bar indirimi, işletme bölgeleri indirimi, yerel gazete indirimi, telekomünikasyon indirimi gibi geçici indirimler uygulanmaktadır (Sandford, 2021: 4-14).

İskoçya’da küçük işletme indirimi, hayır kurumları indirimi, kırsal yerleşim indirimi, boş taşınmaz indirimi, yoksulluk indirimi, engelli indirimi, işletme alanları indirimi, yenilenebilir enerji üretimi indirimi, gündüz bakımevi indirimi, telekomünikasyon indirimi gibi indirimler uygulanmaktadır. Kuzey İrlanda’da Covid-19 indirimi, küçük işletme indirimi, küçük postaneler için küçük işletme indirimi, hayır kurumu muafiyeti, spor ve rekreasyon indirimi, konut dışı boş taşınmaz indirimi, yoksulluk indirimi, kırsal ATM’ler gibi indirimler uygulanmaktadır (www.mygov.scot; www.nibusinessinfo.co.uk).

3.5.3. Fransa’da Emlak Vergisi

Üniter bir devlet yapısına sahip olan Fransa’da; bölge, il yönetimi ve belediye olmak üzere üç ayrı yerel yönetim birimi bulunmaktadır. Yerel yönetimlerin vergi koyma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde vergi oranlarını tespit yetkisine sahiptirler (Mutluer ve Öner, 2009: 71).

Yerel yönetimlerin gelir kaynakları genel olarak; yerel vergiler, merkezi yönetim transferleri, borçlanma ve diğer gelirlerden oluşmaktadır. Yerel vergiler arasında; Konut Vergisi (Taxe de Habitation), İnşa Edilmiş Mülklere Ait Emlak Vergisi (TFPB), İnşa Edilmemiş Mülklere Ait Emlak Vergisi (TFPNB), İşletmeler İçin Emlak Vergisi (CEF), İşletme Katma Değer Vergisi (CVAE) ve çeşitli ek veya benzer vergiler yer almaktadır (Çetinkaya,2015: 136; Finances Publiques, 2020b: 5; Moğol ve diğerleri, 2014: 48; www.service-public.fr).

Fransa vergi sisteminde emlak vergisi; İnşa Edilmemiş Mülklere Ait Emlak Vergisi (TFPNB), Yapılı Mülklere Ait Emlak Vergisi (TFPNB), İşletme Emlak Vergisi

(CFE) ve Konut Vergisi (Taxe de Habitation) olmak üzere farklı adlar altında uygulanmaktadır. Bu vergilerden elde edilen gelirler, yerel vergi gelirleri içindeki en önemli payı oluşturmaktadır (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 175).

İnşa Edilmemiş Mülklere Ait Emlak Vergisi (TFPNB)' nin konusunu, daimi ve geçici muafiyet kapsamı dışında yer alan, Fransa'daki bütün gelişmemiş araziler oluşturmaktadır. Verginin mükellefi, arazinin sahibi veya intifa hakkı sahibidir. Vergiden elde edilen gelir belediyeler ve belediyeler arası iş birliği kuruluşları arasında paylaşılmaktadır. 2011'den itibaren bölgelerde ve il yönetimlerinde uygulanmamaktadır (European Commission, 2021; Finances Publiques, 2020a:1; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 44-60; www.service-public.fr).

Verginin matrahı, merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Matrah için gayrimenkulün 1 Ocak 1980 tarihindeki kadastro kira değerinin yüzde 20 indirimli hali esas alınır. Belirlenen matrah her yıl standart kat sayılar uygulanarak artırılır. Yerel yönetimlerin belli potansiyel inşaat alanları için vergi matrahını artırma yetkileri bulunmaktadır. Verginin oranı, yerel yönetimler tarafından belirlenmektedir. Ödenecek vergi, yerel yönetimin belirlediği vergi oranının matraha uygulanmasıyla hesaplanır (European Commission, 2021; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 44-60).

Çeşitli daimi ve geçici muafiyet uygulamaları söz konusudur. Muafiyet ve istisnalar, hem yerel yönetimler hem de merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Bazı tarım alanları için, kamu ve belirli derneklere ait araziler için, inşa edilmiş mülklere ait emlak vergisine tabi araziler için daimi muafiyet uygulanmaktadır. Ormanlık mülkler, Natura 2000 alanlarında yer alan araziler, meyve bahçeleri, ceviz ağaçları, zeytin ağaçları gibi dikili araziler, organik tarım yapılan araziler, sulak alanlar gibi çeşitli araziler için geçici muafiyetler bulunmaktadır. Ayrıca, genç çiftçi indirimleri mevcuttur. Yerel makamlar, bazı durumlarda diğer geçici muafiyetlere de karar verebilir (European Commission, 2021; Finances Publiques, 2020a: 1-5).

Verginin toplanmasından merkezi yönetime bağlı Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü (Yön Générale des Finances Publiques) sorumludur. Genel müdürlük merkezi otoriteye ait olduğu için, arazi vergi gelirlerinin yüzde 3'ü merkezi idare tarafından ücret olarak alınmaktadır. Yıllık olarak hesaplanan vergi, mükellefler tarafından

Ekim ortasından önce ödenmektedir. 300 € üzerindeki vergi borcu için 10 aylık taksit imkânı bulunmaktadır (European Commission, 2021; Finances Publiques, 2020a: 9).

Yapılı Mülklere Ait Emlak Vergisi (TFPB)'nin konusu; geçici veya daimi muafiyet hakkının olduğu durumlar hariç, Fransa'da bulunan gelişmiş araziler oluşturur. Konut, otopark, binanın tamamlayıcısı olan arazi, ticari bina, endüstriyel bina, hangar, atölye gibi ticari veya endüstriyel tesis, ticari veya endüstriyel amaçlı kullanılan arazi, belirli koşullar altında reklam amaçlı kullanılan arazi verginin konusuna dâhildir. Mobil baraka ve karavanlar verginin konusuna dâhil değildir. Verginin mükellefi, binanın sahibi veya intifa hakkı sahibidir. Verginin gelirinden yerel yönetimler yararlanmaktadır (European Commission, 2021; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 44-60; www.service-public.fr).

Verginin matrahı, merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Matrahın belirlenmesinde konutlar için 1 Ocak 1970 tarihinde doğrudan değerlendirme yoluyla veya benzer bir tesisle karşılaştırma yoluyla belirlenmiş kadastro kira değerinin yarısı, işyerleri için revize edilmiş brüt kira değerinin yarısı esas alınır. Belirlenen matrah her yıl standart kat sayılar uygulanarak artırılır. Verginin oranı, yerel yönetimler tarafından belirlenmektedir (European Commission, 2021; Finances Publiques, 2020b: 48; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 44-60; www.service-public.fr).

Muafiyet ve istisnalar, hem yerel yönetimler hem de merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Sürekli muafiyetler, iki yıllık muafiyetler, kısa vadeli ve uzun vadeli geçici muafiyetler, uzun vadeli muafiyetler ve engelliler ve yaşlılar için olmak üzere pek çok muafiyet türü bulunmaktadır (European Commission, 2021).

Daimi muafiyetler arasında; kamu kurumlarına ait mülkler, büyük limanlara ait mülkler, kırsal binalar; biyogaz, elektrik ve ısı üretimine tahsis edilen tesisatlar yer almaktadır. Geçici muafiyetler arasında; yeni konutlar, enerji tasarruflu konutlar, kırsal canlandırma bölgelerindeki konaklama yerleri, boş kiralık konutlar, riske mazur kalan alana yakın konutlar, kırsal yapılar, genç yenilikçi işletmeler, konuta dönüştürülen ofis alanları yer almaktadır. Ayrıca, Mayotte'de bulunan bazı binalar, şehir politikasının öncelikli alanlarında bulunan bazı apartmanlar, mevsimlik tarım işçilerinin ve çırakların barınmasına özel olarak tahsis edilen konutlar, perakende işletmeler lehine gibi pek çok indirim türü uygulanmaktadır. Yerel makamlar, diğer

muafiyetlere de karar verebilir (European Commission, 2021; Finances Publiques, 2020b: 47-52; www.service-public.fr).

Ödenecek vergi, yerel yönetimin vergilendirme yılı için belirlediği vergi oranı ile mülkün kadastro kira değeri çarpılarak hesaplanmaktadır. Yıllık olarak hesaplanan vergi, mükellefler tarafından Ekim ortasından önce ödenir. Verginin toplanmasından merkezi yönetime bağlı Kamu Maliyesi Genel Müdürlüğü (Yön Générale des Finances Publiques) sorumludur. Genel Müdürlük merkezi otoriteye ait olduğu için, arazi vergi gelirlerinin yüzde 3'ü merkezi idare tarafından ücret olarak alınmaktadır (European Commission, 2021; Finances Publiques, 2020b: 73).

İşletme Emlak Vergisi (CFE), Bölgesel Ekonomik Katkı (CET) adlı verginin içinde yer almaktadır. Verginin konusunu, şirketlerin mesleki faaliyetleri için kullandıkları gayrimenkuller (tesis ve araziler) oluşturmaktadır. Verginin mükellefi, Fransa'da faaliyet gösteren, cirosu veya geliri 5.000 €'u geçen işletmelerdir (www.service-public.fr).

Verginin matrahı, merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Matrah için emlak vergisine tabi mülkün yıllık kira bedeli esas alınmaktadır. Vergi matrahının indirimine tabi olduğu durumlar olabilmektedir. Ayrıca, kira bedelinin çok düşük olduğu durumlarda, belediye veya belediyeler arası iş birliği kuruluşu kararı ile miktarı belirlenen bir tabandan asgari bir sabit oranlı katkı belirlenmektedir. Bu sabit oranlı katkının ölçeği yıllık olarak ayarlanmaktadır (Ulusoy ve Tekdere, 2020: 43-44; www.impots.gouv.fr; www.service-public.fr).

Verginin muafiyet ve istisnaları, merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Sürekli ve geçici tam muafiyetler ile isteğe bağlı sürekli ve geçici muafiyetler şeklinde düzenlenmiş pek çok muafiyet türü bulunmaktadır (Finances Publiques, 2020b: 111; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 44).

Sürekli tam muafiyet sağlanan işyerleri arasında; eğitim, sağlık, sosyal ve kültürel alanlarda faaliyet gösteren kamu kurumları, belirli basın kuruluşları, çeşitli tarım kuruluşları, tarım kooperatif ve birlikleri; tarımsal metanizasyon faaliyetleri, bazı endüstriyel veya ticari faaliyetler, bazı çiftçilik faaliyetleri gösteren işyerleri yer almaktadır. Geçici tam muafiyetler arasında; stajyer avukatlar, yeniden canlandırılacak bir kentsel havza içinde kuruluşları olan şirketler, öncelikli geliştirme

alanları içinde kuruluşları olan şirketler için sağlanan muafiyetler bulunmaktadır (Finances Publiques, 2020b: 113-117).

İsteğe bağlı sürekli muafiyetler arasında; belediye kredi birlikleri, plak mağazaları, kitapçılar, film kuruluşları, gösteri sanatları şirketleri, serbest bölgelerde bulunan işyerleri muafiyetleri yer almaktadır. İsteğe bağlı geçici muafiyetler arasında; arazi kullanım planlaması ve şehir politikaları çerçevesinde tanınan çeşitli muafiyetler ile doktorlar, genç yenilikçi şirketler, yeniden canlandırılacak istihdam alanları için uygulanan muafiyetler bulunmaktadır (Finances Publiques, 2020b: 111-119).

Verginin oranı, gayrimenkulün bulunduğu yerdeki belediyeler ve belediyeler arası iş birliği kuruluşları tarafından, her mali yıl için belirlenmektedir. Ödenecek vergi, vergi oranının bina veya arazinin yıllık kira değeriyle çarpılması sonucu bulunmaktadır. Vergi, şirketin tesis ve arazisi olan her belediyede ödenmektedir (Ulusoy ve Tekdere, 2020: 43; www.service-public.fr).

Ödenecek vergi, 3.000 €’dan fazla veya buna eşitse ve aylık ödeme seçilmemişse; önceki yıl ödenen verginin yarısı kadar tutar, cari yılın Haziran ortasından önce depozito olarak ödenir. Vergi borcunun kalan kısmı, cari yılın Aralık ortasına kadar ödenir. Aylık ödeme seçilmişse ödeme planı, bir önceki yıl ödenen vergi miktarına göre hesaplanır. Cari yıl için ödenmesi gereken tutar daha düşük olursa, aylık ödeme planı değiştirilebilir. Ödenecek vergi, 3.000 €’dan az ise depozito ödenmesine gerek yoktur. Borcun tamamı, cari yılın Aralık ortasına kadar ödenir (www.impots.gouv.fr; www.service-public.fr).

Belediyelere tarafından bina, arazi ve işletme emlak vergisi dışında “**Taxe de Habitation**” adlı bir konut vergisi uygulanmaktadır. Yıllık bir ikamet vergisi niteliğinde olan bu verginin konusunu, mesken nitelikli konutlar ve bunların bağımlı yerleri (bahçeler, garajlar, özel park yerleri) oluşturmaktadır. Verginin mükellefi, meskende ikamet eden konutun sahibi, kiracı ya da ücretsiz olarak oturan kişidir. Verginin matrahı için konutun kadastro kira değeri esas alınmakta ve matrah merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Verginin oranı, yerel yönetimler tarafından; muafiyet ve istisnalar, hem yerel yönetimler hem de merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir (Çelikkaya, 2020: 243; European Commission, 2021; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 44- 60; www.service-public.fr).

2018 yılından itibaren konut vergisinin yaklaşık yüzde 80'i aşamalı olarak kaldırılmıştır. Verginin uygulanmasına ikinci evler için devam edilmektedir. 2023'ten itibaren hiçbir hane ana ikametgâhı üzerinden konut vergisi ödemeyecektir (Çelikkaya, 2020: 244; www.service-public.fr).

Fransa'da ayrıca merkezi idareye ait bir vergi olan, **Taşınmaz Servet Vergisi (Impot Sur La Fortune Immobiliere)** uygulanmaktadır. Bu vergi, Emlak ve Varlık Vergisi olmak üzere iki vergiden oluşmaktadır. Emlak vergisi toplam sahip olunan taşınmazların değeri 130.000 €'yu aşması halinde ödenmektedir (European Commission, 2021).

3.5.4. Almanya'da Emlak Vergisi

Federal devlet yapısına sahip olan Almanya'da vergi koyma yetkisi federal devlete aittir. Federal anayasa ile federal devlet, eyaletler ve belediyeler arasında gelir bölüşümüne ilişkin temel ilkeler belirlenmiştir. Gelir bölüşümü sisteminin merkezîyetçi bir yapı sergilediği söylenebilir. Ülkede belediyelerin gelir kaynakları; yerel vergiler, dikey hibe gelirleri, ücretler ve diğer gelirler ile borçlanma gelirlerinden oluşmaktadır (Mutluer ve Öner, 2009: 86; Torgler ve Werner, 2005: 11; Ulusoy ve Akdemir, 2014: 135; Yılmaz ve diğerleri, 2017: 83).

Belediyelerin kendilerine ait vergi gelirleri arasında emlak vergisi, yerel işletme vergisi, eğlence vergisi, köpek vergisi, meşrubat vergisi, av ve balıkçılık vergisi, içki vergisi, ikinci ev vergisi gibi vergiler yer almaktadır. Ancak, bu vergilerden elde edilen gelirler yerel yönetimler için yeterli düzeyde değildir. Yerel yönetimler önemli ölçüde merkezi yönetim yardımlarına bağımlıdır (Gözen ve Artuç, 2020: 68-73; Mutluer ve Öner, 2009: 87-88; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 53; Yılmaz ve diğerleri, 2017: 83).

Almanya vergi sisteminde emlak vergisi, **“Grundsteuern”** adıyla uygulanmaktadır. Tahsili ve kullanımı belediyelere ait olan bu verginin konusunu oluşturan gayrimenkuller A ve B sınıfı şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır. A sınıfında tarım ve ormancılık işletmeleri yer almaktadır. Diğer gayrimenkuller, B sınıfında yer almaktadır. Verginin mükellefi, taşınmazın sahibi veya taşınmazdan yararlanan gerçek veya tüzel kişilerdir (European Commission, 2021; Gözen ve Artuç, 2020: 69; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 53-63; Yıldırım, 2019: 94).

Vergide uygulanan istisna ve muafiyetler hem merkezi yönetim tarafından hem de eyaletler tarafından belirlenmektedir. Verginin muafiyet ve istisnaları arasında kamu kurumları, kiliseler ve hayır kurumları için uygulanan muafiyetler yer almaktadır (European Commission, 2021).

Ödenecek verginin hesaplanmasında üç faktör kullanılmaktadır. Bunlar: Mülkün birim değeri, emlak vergisi endeksi ve emlak vergisi oranıdır. Mülkün birim değeri federal devlet tarafından, emlak vergisi endeksi federe devletler tarafından, vergi oranı belediyeler tarafından belirlenmektedir (Yıldırım, 2019: 96).

Verginin matrahı, mülkün birim değeri ile emlak vergisi endeksi çarpılarak bulunmaktadır. Ödenecek vergi ise matrah ile vergi oranı çarpılarak bulunur. Verginin oranını belediyeler kendileri belirlemektedir. Mükellef, prensip olarak 15 Şubat, 15 Mayıs, 15 Ağustos ve 15 Kasım tarihlerinde üç ayda bir ödeme yapmakla yükümlüdür (European Commission, 2021; Fuest ve diğerleri, 2018: 3; Ulusoy ve Tekdere, 2020: 63).

Mülkün birim değeri için mülkün belirli bir referans tarihindeki değeri esas alınır. Değerlendirme yasasına göre, her altı yılda bir birim değerler standart bir prosedüre göre tekrarlanarak belirlenir. Ancak, Federal Almanya’da en son gayrimenkul değerlemesi 1960’ların ortalarında gerçekleşmiştir. O zamandan beri mülkün yeniden değerlemesi yapılmadığı için şu an emlak vergisi yükümlülüğünü hesaplamak için kullanılan birim değerler, 1964 yılındaki değerlere karşılık gelmektedir (Fuest ve diğerleri, 2018: 3).

Değerlemede esas alınan kuralların, gayrimenkul değerinin doğru tespiti açısından uygun olmaması, Almanya’da emlak değerlendirme kurallarının eleştirilmesine neden olmuş ve gayrimenkul değerlemesinin yeniden düzenlenmesi gündeme gelmiştir. 2019 yılında, yerel emlak vergisi reformu yapılarak değerlemeler revize edilmiştir. Yeni yasaya göre revize edilen değerler, 2025 yılından itibaren emlak vergisinin hesaplanmasında kullanılacaktır (European Commission, 2021; Fuest ve diğerleri, 2018: 3).

3.6. Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulaması

Türkiye’de, 1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenen Emlak Vergisi; Bina Vergisi, Arazi Vergisi ve Değerli Konut Vergisi olmak üzere üç vergiden oluşmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu birinci kısımda Bina Vergisi, ikinci kısmında Arazi Vergisi, üçüncü kısımda Emlak Vergisine ilişkin ortak hükümler ve dördüncü kısımda Değerli Konut Vergisi düzenlenmiştir. Değerli Konut Vergisinin tahsil yetkisi merkezi yönetime ait olup Bina ve Arazi Vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi belediyelere bırakılmıştır.

Tablo 11’de belediyelerin 2015-2019 dönemine ait emlak vergisi gelirleri ile emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirleri, öz gelirleri³ ve öz vergi gelirleri⁴ içindeki payları gösterilmiştir. Belediyelere ilişkin rakamlar Türkiye genelindeki büyükşehir belediyeleri dâhil tüm belediyeleri kapsamaktadır.

Tablo 11. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirleri (2015-2019, Milyon TL.)

	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Emlak Vergisi Gel.	5.881	6.728	6.809	8.702	9.680	7.560
Toplam Gelirler	72.160	80.994	97.149	110.933	115.484	95.344
Emlak V. Gel./Top. Bel. Gel.(%)	8	8	7	8	8	8
Öz Gelirler	28.911	33.379	40.872	44.114	44.100	38.275
Emlak V. Gel./Öz Gel.(%)	20	20	17	20	22	20
Öz Vergi Gelirleri	8.189	9.084	9.309	11.678	13.426	10.337
Emlak V. Gel./Öz Vergi Gel.(%)	72	74	73	75	72	73

*Öz vergi gelirlerine ilişkin rakamlara harçlar dâhil değildir.

Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Belediyeler Bütçe İstatistikleri, 2015-2019 Yılları. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> Erişim Tarihi. : 12.10.2020.

³ 01 Vergi Gelirleri, 03 Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri, 06 Sermaye Gelirleri, 08 Alacaklardan Tahsilat başlıklarının tamamı öz gelir olarak alınmıştır. 04 Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler başlığı altındaki Yurt Dışından Alınan Bağış ve Yardımlar ile Kurumlardan ve Kişilerden Alınan Bağış ve Yardımlar öz gelir grubuna dahil edilmiştir. 05 Faizler, Cezalar ve Paylar başlığı altındaki merkezi idare vergi gelirlerinden alınan paylar dışındaki gelirler öz gelir olarak alınmıştır.

⁴ Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü web sayfasında yer alan verilerde 01 Vergi Gelirleri başlığı altında harçlar da yer almaktadır. Tablo 11, 12 ve 13’de ise öz vergi gelirlerini görebilmek için 01 Vergi Gelirleri başlığından harçlar çıkarılarak veriler tabloya yansıtılmıştır.

Tablo 11'e göre, belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 8 düzeyinde gerçekleşmiştir. Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin belediyelerin öz gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 20 düzeyinde gerçekleşmiştir. Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin belediyelerin öz vergi gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 73 düzeyinde gerçekleşmiştir. Görüldüğü gibi, emlak vergisi belediyelerin en önemli yerel vergi kaynağını oluşturmakla birlikte belediyelere gelir sağlama açısından yeterli düzeyde değildir.

**Tablo 12. Büyükşehir Dışındaki İl Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirleri
(2015-2018, Milyon TL.)**

	2015	2016	2017	2018	Ort.
Emlak Vergisi Gel.	222	254	260	328	266
Toplam Gelirler	5.315	6.007	7.213	8.057	7.042
Emlak V. Gel./Top. Bel. Gel.(%)	4	4	4	4	4
Öz Gelirler	2.319	2.662	3.143	3.323	2.965
Emlak V. Gel./Öz Gel.(%)	10	9	8	10	9
Öz Vergi Gelirleri	403	437	457	563	509
Emlak V. Gel./Öz Vergi Gel.(%)	55	58	57	58	57

*Öz vergi gelirlerine ilişkin rakamlara harçlar dâhil değildir.

Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Büyükşehir Dışındaki İl Belediyeleri Bütçe İstatistikleri, 2015-2018 Yılları. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>
Erişim Tarihi. : 09.06.2021.

Tablo 12'de büyükşehir dışındaki il belediyelerinin 2015-2018⁵ dönemine ait emlak vergisi gelirleri ile emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirleri, öz gelirleri ve öz vergi gelirleri içindeki payları gösterilmiştir. Tabloya göre, büyükşehir dışındaki il belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 4 düzeyinde gerçekleşmiştir. Büyükşehir dışındaki il belediyelerinin

⁵ Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü web sayfasındaki Büyükşehir Dışındaki İl Belediyeleri Bütçe İstatistiklerinin 2019 yılı rakamlarında hata olduğu tespit edildiği için Tablo 12'deki verilere 2019 yılı dahil edilmemiştir.

emlak vergisi gelirlerinin öz gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 9 düzeyinde gerçekleşmiştir. Büyükşehir dışındaki il belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin öz vergi gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 57 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Tablo 13. İlçe ve Belde Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirleri (2015-2019, Milyon TL.)

	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Emlak Vergisi Gel.	5.652	6.464	6.541	8.369	9.296	7.264
Toplam Gelirler	33.761	37.225	43.923	48.369	50.592	42.774
Emlak V. Gel./Top. Bel. Gel.(%)	17	17	15	17	18	17
Öz Gelirler	18.507	21.373	25.025	26.603	27.114	23.724
Emlak V. Gel./Öz Gel.(%)	31	30	26	31	34	31
Öz Vergi Gelirleri	7.497	8.291	8.457	10.666	12.295	9.441
Emlak V. Gel./Öz Vergi Gel.(%)	75	78	77	78	76	77

*Öz vergi gelirlerine ilişkin rakamlara harçlar dâhil değildir.

Kaynak: Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, İlçe ve Belde Belediyeleri Bütçe İstatistikleri, 2015-2019 Yılları. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> Erişim Tarihi. : 09.06.2021.

Tablo 13’de ilçe ve belde belediyelerinin 2015-2019 dönemine ait emlak vergisi gelirleri ile emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirleri, öz gelirleri ve öz vergi gelirleri içindeki payları gösterilmiştir. Tabloya göre, ilçe ve belde belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 17 düzeyinde gerçekleşmiştir. İlçe ve belde belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 31 düzeyinde gerçekleşmiştir. İlçe ve belde belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin öz vergi gelirleri içindeki payı dönem içinde ortalama yüzde 77 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Görüldüğü gibi ilçe ve belde belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirleri ve öz gelirleri içindeki paylarına ilişkin oranlar, Türkiye genelindeki tüm belediyelere ilişkin oranlardan daha yüksektir. İlçe ve belde belediyelerinin emlak

vergi gelirlerinin öz vergi gelirleri içindeki paylarına ilişkin oranlar ise Türkiye genelindeki tüm belediyelere ilişkin oranlara yakındır.

Çalışmanın devamında, Türkiye’de emlak vergisi uygulaması, bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılarak incelenmektedir.

3.6.1. Bina Vergisi

Bina vergisinin konusu, mükellefi, daimi ve geçici muaflıklar, matrahı, oranı, mükellefiyetin başlaması ve bitmesi, tarh ve tahakkukuna ilişkin düzenlemeler, Emlak Vergisi Kanunu’nun birinci kısmında yer almaktadır. Bildirim verme ve süresi, vergi değeri, vergi değerini tadil eden sebepler ve ödeme süresine ilişkin düzenlemelere Kanun’un üçüncü kısımda yer verilmiştir.

3.6.1.1. Bina Vergisinin Konusu, Mükellefi ve Vergiyi Doğuran Olay

Bina vergisinin konusu, Türkiye sınırları içindeki binalardır (Emlak Vergisi Kanunu Md.1). Bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, karada ya da su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar, nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz (EVK Md. 2). Prefabrik yapılar gibi sökülüp takılabilen sabit inşaatları bina olarak kabul etmek gerekir Binanın, Türk vatandaşına ya da yabancıya ait olup olmamasının bir önemi yoktur (Şenyüz ve diğerleri, 2020: 387).

Bina vergisinin konusu bina mütemmimlerini de kapsar (EVK Md. 2). Bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe, kömürlük, arazi binanın mütemmimi kabul edilir (Şenyüz ve diğerleri, 2020: 388). Kat mülkiyeti kurulmuş binaların bağımsız bölümleri ayrı birer bağımsız bina olarak dikkate alınır (Emlak Vergisine Matrah Olacak Değerlerin Takdirine İlişkin Tüzük Md. 6).

Bina vergisinin mükellefi, binanın maliki (sahibi), varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf eden kişidir (EVK Md. 3). Dolayısıyla vergiyi doğuran olay binaya malik olma, bina üzerinde intifa hakkının kurulması veya binayı malik gibi tasarruf etmedir.

Malik, mülkiyet hakkı sahibi olan gerçek veya tüzel kişidir. Binalarda mülkiyet hakkı tapu siciline tescil ile elde edilir (Pehlivan, 2019b: 323). Ancak; miras, mahkeme

kararı, işgal, kamulaştırma gibi tescilden önce mülkiyetin kazanıldığı durumlar da vardır (Şenyüz ve diğerleri, 2020: 388).

Bina üzerinde paylı mülkiyet veya elbirliği mülkiyeti şeklinde birden çok kişinin birlikte mülkiyeti söz konusu olabilir. Paylı mülkiyette birden fazla kişi maddi olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla maliktir. Farklı olarak belirlenmemişse paylar eşit sayılır (TMK Md. 688). Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleflerdir (EVK Md. 3).

Elbirliği mülkiyeti, kanun veya kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla mallara birlikte malik olanların mülkiyetidir. Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı ortaklığa giren malın tamamına yaygındır (TMK Md. 701). Bir binaya elbirliği mülkiyeti halinde malik olanlar vergiden müteselsilen sorumludurlar (EVK Md. 3).

İntifa hakkı, başkasına ait bir malın kullanılması ya da o maldan yararlanılması hakkıdır. Bina üzerinde intifa hakkı, tapuda resmi senet düzenlenmesi ve tapu kütüğüne tescil ile kurulur (Pehlivan, 2019b: 323). Bina üzerinde intifa hakkı kurulmuşsa verginin mükellefi malik değil, intifa hakkı sahibi olur.

Malik ya da intifa hakkı sahibinin olmadığı durumlarda, bina vergisinin mükellefi, binaya malik gibi tasarruf eden kişidir. Örneğin; hazineye ait arazi ya da arsalar üzerine kaçak inşa edilen gecekonduların malik ya da intifa hakkı sahibi yoktur. Bu binalara ait bina vergisinin mükellefi bunları malik gibi tasarruf edenlerdir (Pehlivan, 2019b: 323).

Bina vergisinde iki farklı müteselsil sorumluluk durumu bulunmaktadır. Bunların birincisi yukarıda belirttiğimiz binanın elbirliği mülkiyeti halinde maliklerin her birinin vergiden müteselsil sorumluluğu, ikincisi Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. Maddesinde belirtilen binanın devir ve ferağı halinde devreden ve devralanın müteselsil sorumluluğudur. Devir ve ferağı yapılan binalarda, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş bina vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumludurlar.

3.6.1.2. Bina Vergisinde Muaflık ve İstisnalar

Bina vergisinde uygulanan muaflıklar, Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde “Daimi Muaflıklar” ve 5. maddesinde “Geçici Muaflıklar” olmak üzere iki başlık altında düzenlenmiştir. Bunlar, esasında birer istisna olmakla birlikte, ilgili maddede muafiyet olarak nitelendirilmiştir (Karasu ve Karakaş, 2012: 435).

Kanunda, daimi muaflıklara ilişkin, “kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muaf olan binalar” ve “kiraya verilseler bile bina vergisinden daimi olarak muaf olan binalar” şeklinde bir ayrım bulunmaktadır. Bu ayrıma uygun olarak konu ele alınmıştır.

Kanuna göre kiraya verilseler bile bina vergisinden daimi olarak muaf olan binalar şunlardır:

- Özel Bütçeli idarelere, yerel yönetimlere, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar,
- Yerel yönetimlere ve yerel yönetim birliklerine veya bunlara bağlı müesseselere ait binalar: Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları, belediye sınırlarındaki yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri,
- Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar,
- Temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait binalar,
- Kira sertifikası ihracı işlemine konu olan binalar.

Kanuna göre kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muaf olan binalar şunlardır:

- Köy ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları,
- Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müstemilatı,
- Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş olmamaları şartıyla),

- Kazanç gayesi olmadan işletilen hastane ve benzeri sağlık merkezleri, öğrenci yurtları, düşkün evleri, yetimhaneler, kreşler, kütüphaneler, korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri,
- Umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müstemilatı,
- Zirai üretimde kullanılan makine ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, seralar ve benzeri binalar ile işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakalar (Bu binaların bir kısmı ikamete tahsis edilmiş bulunduğu takdirde muaflık ikamete tahsis olunan kısım için uygulanmaz.),
- Su ürünleri üretiminde kullanılan ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, deniz ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları (Bu binaların bir kısmı ikamete tahsis edilmiş bulunduğu takdirde muaflık ikamete tahsis olunan kısım için uygulanmaz.),
- Umuma tahsis edilen rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı ve yerüstü geçitleri, peron, iskele ve istasyon binaları ile yolcu salonları, cer ve malzeme depoları gibi demiryolu mütemmimleri, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne ait terminal binaları, teknik blok, hangar, sistemlere ait depo; elektronik-elektrik ve mekanik sistemlere ait laboratuvar ve bakım tesisleri, pist taksirut ve apron sahası ile ısı ve enerji santralleri, hidrofer tesisleri, seyrüsefer yardımcı tesisleri, muhabere sistemleri ve bunların mütemmimleri (Diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları mütemmim sayılmaz.),
- Su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri,
- Elçilik ve Konsolosluk binaları ile elçilerin ikametine mahsus binalar (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye’de bulunan uluslararası kuruluşlara, uluslararası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait binalar,
- Vergiden muaf vakıflara ait binalar ile organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde yer alan binalar,
- Enerji nakil hatları ve direkleri,

- Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü’nce tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları ve bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla),
- Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları hizmet binaları,
- Karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Antlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları,
- Tersane binaları (Müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç),
- Belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki binalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılanlar hariç olmak üzere ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz.)
- Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtım amacıyla kullanılan boru hatları ile istasyonlar.

Kanuna göre bina vergisinde uygulanan geçici muaflıklar şunlardır:

Yeni Yapılan Binalarda Muafiyet: Mesken olarak kullanılan binaların vergi değerinin dörtte biri (2500 TL’den az olmamak üzere), inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanır.

Binanın, mesken olarak kullanılması şartıyla, satın alma veya başka yolla elde edilmesi halinde de muaflık hükmü kalan süre için uygulanır. Muaflık süresi dolmuş bulunan mevcut binalara ilave yapılması halinde, ilave kısma isabet eden vergi değeri için muafiyet aynı şart ve süreyle uygulanır. Binanın, kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde muafiyet, bu halin meydana geldiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren düşer.

Maliye Bakanlığı’nın 13.10.2011 tarihli “Emlak Vergisi Kanunu’nun 5/a Maddesindeki Geçici Muafiyetten Faydalanılabilmesi İçin İskân Alınıp Alınmayacağı Hakkında” konulu özelgesine göre inşaat sona ermeden önce kısmen kullanılmaya başlanmış binaların, bu istisnadan faydalanabilmesi için iskân

belgesinin alınması şartı yoktur. Meskenin kullanılmaya başlandığı tarihi izleyen takvim yılından itibaren beş yıl süreyle muaflıktan faydalanılabilir.

Turizm Teşvik Muaflığı: Turizm İşletme Belgesine sahip olanların turizm amacına tahsis ettikleri binalar, inşalarının sona erdiği yılı veya mevcut binaların bu amaca tahsisi halinde Turizm İşletme Belgesinin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanır.

Doğal Afet Muaflığı: Doğal afetler nedeniyle yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen binaların veya doğal afetlerle zarar görmesi muhtemel olan yerlerdeki binaların yerine inşa edilen binalar, inşalarının sona erdiği yılı veya kamu kuruluşlarınca hak sahiplerine devredildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren on yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanır.

Söz konusu binaların afetin vuku bulduğu tarihten veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşça tebliğinden itibaren 5 yıl içinde inşa edilmiş olmaları şartı vardır. Mükellefin muafiyetten faydalanabilmesi için, İmar ve İskân Bakanlığı'ndan ya da bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldığına dair alacağı belgeyi belediyeye ibraz etmesi zorunludur. Afet bölgesi olması nedeniyle inşa yasağı konan yerlerde inşa edilen binalar muafiyetten faydalanamaz.

Fuar, Sergi ve Panayır Muaflığı: Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar, bu maksada tahsis edildikleri süre için vergiden muaftır. Fuar, sergi ve panayırın açık olmadığı zamanlarda kullanılan binalar için muafiyet uygulanmaz.

Yeni yapılan bina istisnası, turizm teşvik, doğal afet ile fuar, sergi ve panayır muaflıklarından faydalanabilmek için ilgili belediyeye bildirimde bulunulmalıdır. Bildirim, muaflık şartlarının kazanıldığı bütçe yılı içinde yapılır. Muaflık şartlarının bütçe yılının son üç ayı içinde kazanılması halinde, bildirim muaflık şartlarının kazanılmasını takip eden üç ay içinde yapılır. Zamanında bildirim yapılmaması halinde, bildirimin yapıldığı yıl ve önceki yıllara ait muafiyet hakkı düşer. Köylerdeki inşaatlar için bildirimde bulunulmaz.

Sınai Tesisler Muaflığı: Geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süreyle geçici muafiyetten faydalanır.

Yatırım Teşvik Muafılığı: Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen binalar, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süreyle geçici muafiyetten faydalanır.

Yukarıdaki muafiyetler dışında, farklı kanunlarla düzenlenmiş muafiyet ve istisnalar da bulunmaktadır. 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu’nun 21. Maddesi gereğince korunması gerekli taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller emlak vergisinden muaf tutulmuştur. Bunlardan büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alanlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı için bu muafiyet uygulanmaz.

Getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar ve yapıldıkları parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında bu yapılar yıkılincaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar muafiyet uygulanmaz. Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları muafiyetten yararlanamaz.

6360 sayılı Kanun’un Geçici 1. Maddesinin 15. Fıkrasına göre tüzel kişiliği kaldırılan köylerde alınması gereken emlak vergisi 31-12-2022 tarihine kadar alınmaz. Kanunla yapılan ilk düzenlemeye göre, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun Geçici 2. Maddesiyle köy tüzel kişiliği kaldırıp mahalleye dönüştürülen yerler de (İstanbul ve Kocaeli’nde tüzel kişiliği kaldırılan köyler) ertelemeye dâhil edilmiştir. Ancak, vergi erteleme, 2019 tarihli 7186 sayılı Kanun ile 6360 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle, daha önce 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun Geçici 2. Maddesiyle köy tüzel kişiliği kaldırıp mahalleye dönüştürülen yerler için iptal edilmiştir.

Köy veya belde belediyesi iken mahalleye dönüşen yerler hakkında 2020 tarihli 7254 sayılı Kanunla, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’na “Ek Madde 3” eklenerek yeni bir düzenleme yapılmıştır. Yeni düzenlemeye göre; kırsal yerleşim özelliği taşıdığı tespit edilen mahalleler kırsal mahalle olarak belirlenebilir ve tamamı kırsal mahalle olmayan mahallelerde on bin metrekareden az olmamak koşuluyla kırsal yerleşik alan belirlenebilir. Kırsal mahalle veya kırsal yerleşik alan

olarak belirlenen yerler hakkında 6360 sayılı Kanun'un Geçici 1 inci maddesinin on beşinci fıkrası uygulanmaz.

Kırsal mahalle ve kırsal yerleşik alan olarak belirlenen yerlerde, gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan bina, arsa ve araziler ile mesken amaçlı kullanılan binalar ve zirai istihsalde kullanılan bina, arsa ve araziler emlak vergisinden muaftır. Ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan bina, arsa ve araziler için emlak vergisi yüzde 50 indirimli uygulanır. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için bu fıkra da belirtilen muafiyet ve indirimler uygulanmaz.

3.6.1.3. Bina Vergisinin Matrahı (Vergi Değeri)

Bina vergisinin matrahı; binanın Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Sabit üretim tesisatına ait değerler matraha dâhil edilmez (EVK Md. 7). **Binanın vergi değeri (matrahı);** Maliye ile Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca ortaklaşa tespit ve ilan edilen bina metrekaresi normal inşaat maliyetleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca takdir olunan birim değerlere göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesaplanır (EVK Md. 29) .

Emlak Vergisi Kanunu'nun 31. Maddesi gereğince, vergi değerinin takdirinde dikkate alınacak normlar, uyulacak usul ve esaslar Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelikte belirtilir. Ancak, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçildikten sonra konuya ilişkin yeni bir yönetmelik çıkarılmamış, daha önce çıkarılmış bulunan "Emlak Vergisine Matrah Olacak Değerlerin Takdirine İlişkin Tüzük" yürürlükte kalmıştır.

Tüzüğe göre; bina metrekaresi normal inşaat maliyet bedelleri binaların kullanılış tarzına, inşaatın türüne ve sınıfına göre ayrı ayrı tespit edilir. Binalar kullanılış tarzlarına göre konut, işyeri ve özellik gösteren diğer yapılar; inşaat türlerine göre çelik karkas, betonarme karkas, yığma kâgir, ahşap, taş duvarlı, gecekondular vasfında ve kerpiç ve diğer basit binalar; inşaat kalitesine göre lüks inşaat, birinci sınıf inşaat, ikinci sınıf inşaat, üçüncü sınıf inşaat ve basit inşaat şeklinde sınıflandırılır. İnşaat sınıflarının tayinine esas alınacak nitelikler Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilir. Vergi değerinin takdirinde binada bulunan mobilya gibi eşya ile sabit üretim tesisleri

dikkate alınmaz. Eski binalar için aşınma payları da binaların türüne ve yaşına göre ayrı ayrı tüzükte belirtilmiştir.

Maliye ile Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce (Maliye Bakanlığı bu süreyi gerektiği ölçüde kısaltmaya yetkilidir) Resmi Gazete’ de ilan eder. Resmî Gazete ilanını izleyen on beş gün içinde bu bedellere karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından Danıştay’da dava açılabilir (VUK mükerrer Md. 49).

Bina vergi değerini bulmak için öncelikle bina inşaat maliyet bedeli hesaplanır. Bina inşaat maliyet bedeline ulaşmak için binanın yüz ölçümü ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli çarpılır. Bulunan bedelin yüzde 8’i oranında kalorifer farkı ve yüzde 6’sı oranında asansör farkı eklenir. Daha sonra eski binalar için aşınma payı indirilerek bina inşaat maliyet bedeline ulaşılmış olur.

Bina inşaat maliyet bedelinin hesabından sonra, binaya ait arsa veya arsa payının vergi değeri hesaplanır. Bunun için asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri ile binanın üzerine inşa edildiği arsa veya arsa payının yüzölçümü çarpılır. Bu şekilde hesaplanmış olan binaya ait arsa veya arsa payının vergi değeri ile bina inşaat maliyet bedeli toplanarak bina vergi değeri (matrahı) bulunmuş olur. Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. Maddesine göre vergi değerinin hesabında bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz.

Örneğin; betonarme karkas, birinci sınıf inşaat türünde ve dıştan dışa yüzölçümü 140 m² olan bir binanın ilgili bakanlıkça 2018 yılı için belirlenen metrekare normal inşaat maliyet bedeli 1.436,85 TL’dir. Bina 500 m² arsa üzerinde inşa edilmiş ve arsanın bulunduğu cadde için 2018 yılına ait belirlenen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri 946,15 TL’dir. Bina 10 yıllık olup, kaloriferli ve asansörlüdür. 10 yıllık süre için uygulanacak amortisman oranı yüzde 10 dur. Bu verilere göre 2018 yılına ait bina vergi değeri aşağıdaki gibi bulunur.

1.436,85 TL x 140 m ²	=	201.159,00 TL	Bina Normal İnşaat Maliyet Bedeli
201.159,00 TL x %8	=	16.092,72 TL	Kalorifer Farkı

201.159,00 TL x %6	=	<u>+12.069,54 TL</u>	Asansör Farkı
		229.321,26 TL	
229.321,26 TL x %10	=	<u>- 22.932,126 TL</u>	Amortisman Payı
		206.389,134 TL	Bina İnşaat Maliyet Bedeli
946,15 TL x 500 m ²	=	<u>+473.075,00 TL</u>	Arsanın vergi değeri
		679.464,134 TL	Binanın vergi değeri

Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri **679.000,00 TL**'dir.

Mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıllarda bina vergi değeri, bir önceki yıla ait vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak hesaplanır (EVK Md. 29).

Örneğin; asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirleri 2017 yılında yapılmış ve bina ve arazi vergisi mükellefiyeti 2018 yılından itibaren başlamış bulunsun. Mükellef A'nın Kırşehir ili, Kaman Belediyesi sınırları içinde yer alan 2013 yılında satın almış olduğu meskenine ait 2019 yılı emlak vergi değeri 130.000,00 TL olsun. 2019 yılı yeniden değerlendirme oranı yüzde 22,58 olduğuna göre Meskenin 2020 yılı emlak vergi değeri aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanır (EVKGT No:76, Md.3).

%22,58 2019 Yılı Yeniden Değerleme Oranı

%22,58 / 2 = %11,29 2020 Yılında uygulanacak artış oranı

	130.000,00 TL	Meskenin 2019 Emlak Vergi Değeri
130.000,00 TL x %11,29 =	<u>+14.677,00 TL</u>	2020 yılı için hesaplanan artış miktarı
	144.677,00 TL	Meskenin 2020 Emlak Vergi Değeri

Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri **144.000,00 TL**'dir.

Bina vergi değerini değiştiren sebeplerle (herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina değerlerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması durumu hariç) mükellefiyet tesisi gereken hallerde bina vergi değeri hesaplanırken, asgari ölçüde arsa birim değerleri takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlayarak her yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak dikkate alınır (EVK Md. 29).

Örneğin: asgari ölçüde arsa ve arazi birim değer takdirleri 2017 yılında yapılmış ve Mükellef (B) Ankara ili, Mamak Belediyesi sınırları içinde yer alan 500 m² arsa üzerinde inşa edilen ve inşaatı 2009 yılında sona ermiş olan bir işyerini 2019 yılında satın almış olsun. Betonarme karkas, birinci sınıf olan inşaatın dıştan dışa yüzölçümü 140 m²'dir. Bu işyeri için 2020 yılına ait uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli 1.436,85 TL'dir. Arsanın bulunduğu cadde için 2018 yılında uygulanan asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri 760,00 TL'dir. Mükellefiyeti 2020 yılında başlayan bu mükellefin işyerinin 2020 yılı vergi değerinin tespitinde emlak (bina) vergi değeri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır (Vergi değerinin hesabında asansör, klima veya kalorifer payı ilavesi ile aşınma payı indirimi ihmal edilmiştir.) (EVKGT No:76, Md.4).

%23,73 2018 Yılı Yeniden Değerleme Oranı

%23,73 / 2 = %11,865 2019 Yılında uygulanacak artış oranı

%22,58 2019 Yılı Yeniden Değerleme Oranı

%22,58 / 2 = %11,29 2020 Yılında uygulanacak artış oranı

760,00 TL 760,00 TL Asgari ölçüde arsa m² birim değeri-2018

760,00 TL x %11,865= +90,17 TL 2019 yılı için hesaplanan artış miktarı

	850,17 TL	Asgari ölçüde arsa m ² birim değeri-2019
850,17 TL x %11,29 =	<u>+95,98 TL</u>	2020 yılı için hesaplanan artış miktarı
	946,15 TL	Asgari ölçüde arsa m ² birim değeri-2020
946,15 TL x 500 m ² =	473.075,00 TL	Arsanın Vergi Değeri
1.436,85 TL x 140 m ² =	<u>+201.159,00 TL</u>	Binanın İnşaat Maliyet Bedeli
	674.234,00 TL	Binanın 2020 Vergi Değeri

Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri **674.000,00 TL**'dir.

Cumhurbaşkanı artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkisini, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 95. Maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları için farklı oranlar tespit ederek kullanabilir (EVK Md. 29).

Emlak Vergisi Kanunu'nun Geçici 23. Maddesine göre; takdir komisyonlarınca 2017 yılında 2018 yılı için takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri, 2017 yılında uygulanan birim değerlerin yüzde ellisinden fazlasını aşıyorsa, 2018 yılına ilişkin bina vergi değerinin hesabında, 2017 yılında uygulanan asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerlerinin yüzde elli fazlası esas alınır. Takip eden 2019, 2020 ve 2021 yılları için vergi matrahları bu şekilde belirlenen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri üzerinden hesaplanır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. Maddesinde bina vergi değerini değiştiren sebepler belirtilmiştir. Bunlar:

- Yeni bina inşa edilmesi (mevcut binaya ilaveler yapılması veya asansör, kalorifer gibi tesisler yapılması yeni inşaat sayılmaktadır.)
- Binanın yanması, yıkılması veya başka sebeplerle harap olması,
- Binada mevcut bulunan asansör veya kalorifer tesislerinin kaldırılması,

- Binanın kullanılış tarzının değiştirilmesi veya konut olarak kullanılan binanın işyerine dönüştürülmesi,
- Binanın mütemmimi durumundaki arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi veya arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi,
- Binanın taksim veya ifraz edilmesi veya binanın mükellefinin değişmesi,
- Hisselere ayrılmış bir binanın hisselerinin birleştirilmesi,
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina değerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması

3.6.1.4. Bina Vergisinin Oranı

Bina vergisinin oranı; meskenlerde binde bir, diğer binalarda binde ikidir. Bu oranlar büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde meskenlerde binde iki, diğer binalarda binde dördür. Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir (EVK Md. 8).

Cumhurbaşkanı, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç, hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri için vergi oranını sıfıra indirmeye yetkilidir. Ancak, indirimden faydalanabilmek için Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskene sahip olmak ve konutunu belirli zamanlarda dinlenmek için kullanmamak şartları bulunmaktadır (EVK Md. 8). Bakanlar Kurulu'nun 20.12.2006 tarihli kararıyla, hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, şehitlerin dul ve yetimleri için vergi oranı sıfıra indirilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesine göre yeni inşa edilen binaların vergisi, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren dört yıl süreyle, arsasının vergisinden az olamaz (EVK Md. 8).

3.6.1.5. Bina Vergisinde Bildirim Verme ve Süresi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. Maddesinde belirtilen (her hangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere binanın değerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması durumu hariç) bina vergi değerini

değiştiren sebeplerin doğması halinde (geçici veya daimi muafiyetten faydalanılması durumu dâhil), bina vergisi bildirimi verilmesi zorunludur (EVK Md. 23).

Yeni inşa edilen binalar için bildirim, inşaatın sona erdiği veya inşaat sona ermeden önce kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmaya başlandığı bütçe yılı içerisinde verilir. Vergi değerini değiştiren diğer sebeplere bağlı bildirimler, değişikliğin meydana geldiği bütçe yılı içinde verilir. Vergi değerini değiştiren sebep bütçe yılının son üç ayı içinde meydana gelmişse bildirim, sebebin meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde verilir (EVK Md. 23).

Elbirliği Mülkiyette, mükellefler müşterek imzalı bildirim ya da münferiden bildirim verilebilir. Paylı mülkiyette bildirim münferiden verilir. Bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenir. Bildirimler, binanın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir (EVK Md. 23). E- belediye sistemine geçmiş olan belediyelerde bildirimler internetten de yapılabilir.

3.6.1.6. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

Bina vergisinde mükellefiyetin başlaması Emlak Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde mükellefiyet, takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
- Bildirim verilmesini gerektiren vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde mükellefiyet, değişikliklerin meydana geldiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
- Her hangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere binanın değerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması halinde mükellefiyet, bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
- Muafiyetin sona ermesi halinde mükellefiyet, muafiyetin sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.

Bina vergisinde mükellefiyetin bitmesi Emlak Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- Binanın yanması, yıkılması, tamamen kullanılmaz hale gelmesi veya muaflık şartı kazanması halinde mükellefiyet, olayın meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.
- Kanunen oturulması ve kullanılması yasaklanan binanın vergisi, durumun mükellefçe ilgili belediyeye bildirilmesi veya ilgili belediyenin re'sen tespiti üzerine, olayın meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren yasaklama hali devam ettiği sürece alınmaz.

3.6.1.7. Bina Vergisinin Tarh ve Tahakkuku

Bina vergisi, ilgili belediye tarafından, vergi değeri esas alınarak, yıllık olarak tarh edilir. Bir il veya ilçe sınırları içinde birden fazla belediye varsa, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye ilgili vali tarafından belirlenir (EVK Md. 11).

Verginin tarhı; takdir işlemleri (dört yılda yapılan takdir ile her hangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina değerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması halinde, vergi değerinin değişmesine bağlı olarak yapılan özel takdir) üzerine, takdirin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında yapılır (EVK Md. 11).

Vergi değerini değiştiren diğer sebeplerle bildirim verilmesi gereken hallerde, bina vergisi vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde tarh edilir. Vergi değerini değiştiren sebep yılın son üç ayında meydana gelmiş ve bildirim vergi değerini değiştiren sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmişse, vergi bildirimin verildiği tarihte tarh edilir (EVK Md. 11).

Bildirim postayla gönderilmişse, vergi bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh edilir (EVK Md. 11). Bildirimlerin süresinde verilmemesi halinde vergi idarece tarh edilir (EVK Md. 32). Elbirliği mülkiyette bildirimler münferiden verilirse, vergi değeri üzerinden hissedarların adedine göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılır (EVK Md. 23). Tarh olunan vergiler tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe yazı ile bildirilir (EVK Md. 11).

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda bina vergisi, bir önceki yıla ait vergi değerinin aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunan bina vergi değeri üzerinden tarh edilir. Her bütçe yılının başından itibaren (Ocak ayında) o yıl için tahakkuk etmiş sayılır (EVK Md. 11).

3.6.1.8. Bina Vergisinin Ödenmesi

İlgili belediye tarafından tarh edilen bina vergisi; birinci taksit Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksit Kasım ayında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Bölgelerin özelliklerine göre, ödeme ayları Maliye Bakanlığınca değiştirilebilir (EVK Md. 30). Ödemeler, e-belediye sistemine geçmiş olan belediyelerde internetten de yapılabilmektedir.

Tasarrufu kısıtlanan binaların vergisi, kısıtlama devam ettiği sürece yüzde 10 oranında tahsil edilir. Kısıtlamanın kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren binanın vergisi tüm vergi değeri üzerinden ödenir. Binanın satılması, kamulaştırılması veya bağışlanması halinde, verginin kısıtlama devam ettiği sürede tecil edilen yüzde 90'lık kısmının tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları tahsil edilir. Kısıtlamaların neler olduğu Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle düzenlenir (EVK Md. 30). Yönetmeliğe göre esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufu kısıtlanmış sayılır (Pehlivan, 2019b: 332).

Bildirim dışı kalan binanın vergi ve cezalarında zamanaşımı, binanın bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar (EVK. Md. 40). Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde "vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren, beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğradığı hükmü yer almaktadır. Bu durumda, binanın bildirim dışı kaldığının ilgili belediyece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi ve cezalar zamanaşımına uğrar.

3.6.2. Arazi Vergisi

Arazi vergisinin konusu, mükellefi, daimi ve geçici muaflıkları ile istisnası, matrahı, oranı, mükellefiyetin başlaması ve bitmesi, tarh ve tahakkuku Emlak Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmında düzenlenmiştir. Bildirim verme ve süresi, vergi değeri, vergi değerini tadil eden sebepler ve ödeme süresine ilişkin düzenlemeler üçüncü kısımda yer almaktadır.

3.6.2.1. Arazi Vergisinin Konusu Mükellefi ve Vergiyi Doğuran Olay

Arazi vergisinin konusu, Türkiye sınırları içindeki arazi ve arsalardan oluşmaktadır. Arsa, belediye sınırları içindeki belediyece parsellenmiş arazilerdir. Belediye sınırları içinde ya da dışındaki arsa sayılacak parsellenmemiş araziler ise Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenir (EVK Md. 12).

Arazi vergisinin mükellefi, arazinin maliki (sahibi), varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf eden kişidir (EVK Md.13). Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay araziye malik olma, arazi üzerinde intifa hakkının kurulması veya araziye malik gibi tasarruf etmedir.

Arazi üzerinde paylı mülkiyet veya elbirliği mülkiyeti şeklinde birden çok kişinin birlikte mülkiyeti söz konusu olabilir. Bir araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında vergiden mükelleftirler. Bir araziye elbirliği mülkiyeti halinde malik olanlar vergiden müteselsilen sorumludurlar (EVK Md. 13).

Arazi vergisinde elbirliği mülkiyet halinde, maliklerin her birinin vergiden müteselsil sorumluluğundan başka bir diğer sorumluluk durumu, arazinin devir ve ferağ halinde devreden ve devralanın müteselsil sorumluluğudur. Devir ve ferağ yapılan arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş arazi vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumludur (EVK. Md. 30).

3.6.2.2. Arazi Vergisinde Muaflık ve İstisnalar

Arazi vergisinde uygulanan muaflık ve istisnalar, Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde "Daimi Muaflıklar", 15. maddesinde "Geçici Muaflıklar" ve 16. maddesinde "Arazi Vergisinde İstisna" olmak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir. Kanunda, daimi muaflıklara ilişkin, "kiraya verilmemek şartıyla arazi vergisinden daimi olarak muaf olan araziler" ve "kiraya verilseler bile arazi vergisinden daimi olarak muaf olan araziler" şeklinde ayırım yapılmıştır.

Kanuna göre kiraya verilseler bile arazi vergisinden daimi olarak muaf olan araziler şunlardır:

- Özel Bütçeli idarelere, yerel yönetimlere, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait araziler,

- Yerel yönetimler ve yerel yönetim birlikleri veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen araziler: Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait arazi, belediye sınırlarındaki yolcu taşıma işletmelerine ait arazi,
- Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar,
- Temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait arazi ve arsalar,
- Kira sertifikası ihracı işlemine konu olan arazi ve arsalar.

Kanuna göre kiraya verilmemek şartıyla arazi vergisinden daimi olarak muaf olan araziler şunlardır:

- Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş olmamaları şartıyla),
- Elçilik ve Konsolosluk binaları ile elçilerin ikametine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar, bu binalardan yanan veya yıkılanların arsaları (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye’de bulunan uluslararası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar,
- Mezarlıklar,
- Belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki arazi (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç olmak üzere ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi için bu muafiyet uygulanmaz.),
- Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında; kamulaştırmayla görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun sahibi veya irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş gayrimenkuller,
- Toplu Konut İdaresi Başkanlığına ait arazi ve arsalar.

Kanuna göre arazi vergisinde uygulanan geçici muafıklar şunlardır:

- Özel kanunlarına göre, Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek için ağaçlandırılan arazi 50 yıl geçici olarak vergiden muaftır.
- Bataklık, çalılık, taşlık gibi üzerinde tarım yapılamayan sahaların ıslah edilmesiyle tarıma elverişli hale getirilen arazi 10 yıl geçici olarak vergiden muaftır.
- Yeniden fidan dikme, aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe haline getirilen arazi, en az 2 en çok 15 yıl geçici olarak vergiden muaftır. Bu geçici muafiyetin verileceği haller, bunların şartları ve muafiyet süreleri Cumhurbaşkanlığı kararıyla belirlenir.
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi, sanayici lehine tapuda tescilin yapılacağı tarihe kadar,
- Cumhurbaşkanınca serbest bölge ilan edilen arazi, kullanıcı lehine tapuda tescilin yapılacağı tarihe kadar,
- Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yapılan yatırımlar için edinilen veya tahsis edilen araziler, Yatırım Teşvik Belgesi süresince geçici olarak vergiden muaftır.

İlk iki maddede belirtilen geçici muafiyet konusu arazilerin, kanunda belirtilen cihetlere tahsis edilmiş olup olmadığının şartları Cumhurbaşkanlığı kararıyla belirlenir. Geçici muafıllıklarından faydalanabilmek için ilgili belediyeye bildirimde bulunulmalıdır. Bildirim, arazinin muaflık şartlarını kazandığı bütçe yılı içinde yapılır ve muafiyet takip eden yılda başlar. Zamanında bildirim yapılmaması halinde, bildirimin yapıldığı yıl ve önceki yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

Kanuna Göre Arazi Vergisinde İstisna: Mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içindeki arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 TL'si vergiden istisnadır. Cumhurbaşkanlığı bu miktarı üç katına kadar artırmaya yetkilidir. İstisna uygulanırken, mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak dikkate alınır. Hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle istisna uygulanır.

Yukarıdaki muafiyet ve istisnalar dışında, arazi vergisi hakkında farklı kanunlarla düzenlenmiş muafiyet ve istisnalar da bulunmaktadır. Bunlara ilişkin açıklamalara daha önce bina vergisinde muaflık ve istisnalar başlığı altında yer verilmiştir.

3.6.2.3. Arazi Vergisinin Oranı ve Matrahı (Vergi Değeri)

Arazi vergisinin oranı, arazilerde binde bir, arsalarda binde üçtür. Bu oranlar büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde arazilerde binde iki, arsalarda binde altıdır. Cumhurbaşkanı vergi oranını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir (EVK Md. 18).

Arazi vergisinin matrahı, arazinin Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. **Arsa ve arazinin vergi değeri (matrahı);** 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalarda her mahalle, arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla, arazilerde ise her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanır (EVK Md. 17; EVK Md. 29).

Arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer takdirleri, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş komisyonlar tarafından yapılır. 213 sayılı Kanun'un 72. Maddesine göre arsa takdir komisyonu;

- Belediye başkanı veya tevkil edeceği bir memur başkanlığında,
- İlgili belediyeden yetkili bir memur,
- Defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur,
- Tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur,
- Ticaret odasının seçilmiş bir üye,
- İlgili olduğu arsalara ilişkin organize sanayi bölgesini temsilen bir üye,
- İlgili mahalle veya köy muhtarından oluşur.

213 sayılı Kanun'un 72. Maddesine göre arazi takdir komisyonu;

- Valinin başkanlığında,
- Defterdar (vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanı),
- Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı il müdürü,

- İl merkezlerindeki ticaret odasından seçilmiş bir üye,
- İl merkezlerindeki ziraat odasından seçilmiş bir üyeden oluşur.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 31. maddesi gereğince, vergi değerinin takdirinde dikkate alınacak normlar, uyulacak usul ve esaslar Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelikte belirtilir. Ancak, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçildikten sonra konuya ilişkin yeni bir yönetmelik çıkarılmamış daha önce çıkarılmış bulunan "Emlak Vergisine Matrah Olacak Değerlerin Takdirine İlişkin Tüzük" yürürlükte kalmıştır.

Değer takdirleri, dört yılda bir yapılarak, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce (Maliye Bakanlığı bu süreyi gerektiği ölçüde kısaltmaya yetkilidir) karara bağlanır. Cumhurbaşkanı dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir (VUK Mükerrer Md. 49).

Arsalara ait takdir komisyonu kararları, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere; arazilere ait takdir komisyonu kararları, il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir (VUK Mükerrer Md. 49).

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde, takdir komisyonu kararları merkez komisyonuna imza karşılığında verilir (VUK Mükerrer Md. 49). 213 sayılı Kanun'un Mükerrer 49. Maddesine göre merkez komisyonu;

- Vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında,
- Defterdar veya vekâlet vereceği memur (vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde vergi dairesi başkanı veya vekâlet vereceği memur),
- Vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü,
- Ticaret odasınca görevlendirilecek bir üye,
- Serbest muhasebeci mali müşavirler odasınca görevlendirilecek bir üye,
- Esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek bir üyeden oluşur.

Merkez komisyonuna tebliğ edilen kararlar on beş gün içinde incelenerek, inceleme sonucu belirlenen değerler ilgili takdir komisyonuna geri gönderilir. Farklı değer

belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır. Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir (VUK Mükerrer Md. 49).

Arsa ve arazilerin vergi değerini bulmak için takdir komisyonlarınca takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri ile arsa veya arazinin yüzölçümü çarpılır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesine göre vergi değerinin hesabında bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz.

Örneğin; 2017 yılında takdir komisyonlarınca arsa ve arazilere ait asgari ölçüde metrekaresi birim değerleri takdir edilmiş olsun. Bu durumda 2018 yılından itibaren bina ve arazi vergisi mükellefiyeti başlayacaktır. 2018 yılından itibaren uygulanmak üzere 2017 yılında takdir komisyonlarınca takdir edilen asgari ölçüde arsa m² birim değeri 80,00 TL olduğuna göre, Mükellef (A)'nın 1100 m² büyüklüğünde sahip olduğu arsanın 2018 yılı emlak vergi değeri, aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanacaktır.

$$80,00 \text{ TL} \times 1100 \text{ m}^2 = 88.000,00 \text{ TL} \text{ Arsanın 2018 Yılı Emlak Vergi Değeri}$$

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıllarda, bir önceki yıla ait vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak hesaplanır (EVK Md. 29).

Örneğin; Mükellef A'ya ait, 2018 yılı emlak vergi değeri 88.000,00 TL olarak hesaplanmış olan arsanın 2019 yılı emlak vergi değeri aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanacaktır.

$$\%23,73 \quad \quad \quad 2018 \text{ Yılı Yeniden Değerleme Oranı}$$

$$\%23,73 / 2 = \%11,865 \quad \quad \quad 2019 \text{ Yılında uygulanacak artış oranı}$$

$$88.000,00 \text{ TL} \times \%11,865 = 10.441,20 \text{ TL} \text{ 2019 yılı için hesaplanan artış miktarı}$$

+88.000,00 TL Arsanın 2018 Emlak Vergi

Değeri

98.441,20 TL Arsanın 2019 Emlak Vergi

Değeri

Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri **98.000,00 TL**'dir.

Vergi değerini değiştiren sebeplerle (herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere arazi değerlerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması durumu hariç) mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değeri hesaplanırken, takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlayarak her yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak dikkate alınır (EVK Md. 29).

Örneğin; Mükellef (B), 2019 yılında Eskişehir ili, Sivrihisar Belediyesi sınırları içinde 1100 m² büyüklüğünde bir arsa satın almış ve bu arsaya ilişkin emlak vergisi bildirimini ilgili belediyeye vermiştir. Arsanın bulunduğu cadde için takdir komisyonunca 2018 yılından itibaren uygulanmak üzere 2017 yılında takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri 80,00 TL'dir. Mükellefin 2019 yılında satın aldığı arsasına ait 2020 yılı emlak vergi değeri aşağıda belirtildiği şekilde hesaplanacaktır (EVKGT No:76, Md.4).

%23,73 2018 Yılı Yeniden Değerleme Oranı

%23,73 / 2 = %11,865 2019 Yılında uygulanacak artış oranı

%22,58 2019 Yılı Yeniden Değerleme Oranı

%22,58 / 2 = %11,29 2020 Yılında uygulanacak artış oranı

80,00 TL Asgari ölçüde arsa m² birim değeri-2018

80,00 TL x %11,865 = +9,49 TL 2019 yılı için hesaplanan artış miktarı

89,49 TL Asgari ölçüde arsa m² birim
değeri-2019

89,49 TL x %11,29 = **+10,10 TL** 2020 yılı için hesaplanan artış
miktarı

99,59 TL Asgari ölçüde arsa m² birim
değeri-2020

99,59 TL x 1100 m² = **109.549,00 TL** Arsanın 2020 yılı Emlak Vergi
Değeri

Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas
alınacak emlak vergi değeri **109.000,00 TL**'dir.

Cumhurbaşkanı artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına
kadar artırmaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkisini 2464 Sayılı Belediye
Gelirleri Kanunu'nun 95. Maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları için farklı
oranlar tespit ederek kullanabilir (EVK Md. 29).

Emlak Vergisi Kanunu'nun Geçici 23. Maddesine göre; takdir komisyonlarınca 2017
yılında 2018 yılı için takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim
değerleri, 2017 yılında uygulanan birim değerlerin yüzde ellisinden fazlasını
aşıyorsa, 2018 yılına ilişkin arazi vergi değerinin hesabında, 2017 yılında uygulanan
birim değerlerin yüzde elli fazlası esas alınır. Takip eden 2019, 2020 ve 2021 yılları
için vergi matrahları bu şekilde belirlenen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim
değerleri üzerinden hesaplanır.

Örneğin; 2013 yılında, (A) Belediyesi sınırları içerisinde yer alan Cumhuriyet
mahallesi, Menekşe sokağına ilişkin 2014 yılı için arsa takdir komisyonu tarafından
takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekaresi birim değeri 600,00 TL'dir. Bu birim
değerin 2017 yılı itibarıyla ilgili yıllara ilişkin yeniden değerlendirme oranı uygulanmış
hali 672,66 TL'dir. Aynı yere ilişkin 2018 yılı için takdir komisyonunca asgari
ölçüde arsa metrekaresi birim değeri 1.600,00 TL olarak takdir edilmiş olsun. Bu değer
2017 yılında uygulanan birim değer ile karşılaştırıldığında yüzde 137,86'lık bir artış
söz konusu olmaktadır. Bu nedenle geçici 23 üncü maddeye göre 2018 yılına ilişkin

asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır (EVKGT No:72, Md.5).

672,66 TL	Asgari ölçüde arsa m ² birim değeri-2017
672,66 TL /2 = <u>+336,33 TL</u>	2017 yılı için uygulanan birim değerin %50'si
1.008,99 TL	Asgari ölçüde arsa m ² birim değeri-2018

Buna göre; takdir komisyonlarınca 2018 yılı için takdir edilen 1.600,00 TL, 2017 yılında uygulanan 672,66 TL'nin yüzde 50 fazlasını aştığından (1.008,99 TL), geçici 23 üncü maddenin öngörmüş olduğu artış çerçevesinde emlak vergi değerinin hesabında arsa metrekare birim değeri olarak 1.600,00 TL yerine 1.008,99 TL esas alınacaktır.

Arazi vergi değerini değiştiren sebepler, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. Maddesinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- Arsa üzerine yeni bina inşa edilmesi,
- Arsa üzerindeki binanın yanması, yıkılması gibi sebeplerle tamamen ortadan kalkması,
- Arazinin fidanlık, ağaçlık ya da bağ haline getirilmesi,
- Fidanlı, ağaçlı ya da kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi,
- Tarım arazisinin tarıma elverişsiz hale gelmesi,
- Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale gelmesi,
- Arazinin parsellenerek arsa haline getirilmesi,
- Bina mütemmimi durumundaki bir arazinin mütemmimlik durumundan çıkması,
- Arazi veya arsanın mükellefinin değişmesi,
- Bir arazinin taksim veya ifraz edilmesi, bir kısmının istimlak edilmesi,
- Birden fazla arazi veya arsanın birleştirilerek tek bir arazi veya arsa haline getirilmesi,
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere arazinin değerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması.

3.6.2.4. Arazi Vergisinde Bildirim Verme ve Süresi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. Maddesinde belirtilen (her hangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere arazinin değerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması durumu hariç) arazi vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde (geçici veya daimi muafiyetten faydalanılması durumu dâhil), arazi vergisi bildirim verilmesi zorunludur. Devlete ait arazi için bildirim verilmez (EVK Md. 23).

Bildirimler, vergi değerini değiştiren sebebin meydana geldiği bütçe yılı içinde verilir. Vergi değerini değiştiren sebep bütçe yılının son üç ayı içinde meydana gelmişse bildirim, olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Elbirliği Mülkiyette, müşterek imzalı bildirim ya da münferiden bildirim verilebilir. Paylı mülkiyette bildirim münferiden verilir (EVK Md. 23).

Bildirimler, arazinin bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir. Bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenir (EVK Md. 23). E- belediye sistemine geçmiş olan belediyelerde bildirimler internetten de alınabilmektedir.

3.6.2.5. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

Arazi vergisinde mükellefiyetin başlaması Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. Maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde mükellefiyet, takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
- Bildirim verilmesini gerektiren vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde mükellefiyet, değişikliklerin meydana geldiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
- Her hangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere binanın değerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması halinde mükellefiyet, bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
- Muafiyetin sona ermesi halinde mükellefiyet, muafiyetin sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.

Arazi vergisinde mükellefiyetin bitmesi Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- Arazinin muaflık şartı kazanması halinde mükellefiyet, olayın meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.
- Kanunen tasarrufu yasaklanan arazinin vergisi, durumun mükellefçe ilgili belediyeye bildirilmesi veya ilgili belediyenin re'sen tespiti üzerine, yasaklama tarihini takip eden taksitten itibaren yasaklama hali devam ettiği sürece alınmaz.
- Doğal afet sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler afetin meydana geldiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süreyle alınmaz.
- Üzerine bina yapılan arsanın arazi vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren sona erer.

3.6.2.6. Arazi Vergisinin Tarh ve Tahakkuku

Arazi vergisi, ilgili belediye tarafından, vergi değeri esas alınarak, yıllık olarak tarh edilir. Bir il veya ilçe sınırları içinde birden fazla belediye varsa, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziye ait arazi vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili vali tarafından belirlenir (EVK Md.21).

Vergi, takdir işlemleri (dört yılda yapılan takdir ile her hangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere arazi değerinde yüzde 25'i aşan oranda artma ya da azalma olması halinde vergi değerinin değişmesine bağlı olarak yapılan özel takdir) üzerine, takdirin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında tarh edilir (EVK Md.21).

Vergi değerini değiştiren diğer sebeplerle bildirim verilmesi gereken hallerde arazi vergisi, vergi değerini değiştiren sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde tarh edilir. Vergi değerini değiştiren sebep yılın son üç ayında meydana gelmiş ve bildirim vergi değerini değiştiren sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmişse, vergi bildirimin verildiği tarihte tarh edilir (EVK Md. 32).

Bildirim postayla gönderilmişse, vergi bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh edilir (EVK Md.21). Bildirimlerin süresinde verilmemesi halinde vergi idarece tarh edilir (EVK Md. 32). Elbirliği mülkiyette bildirimler münferiden verilirse, vergi değeri üzerinden hissedarların adedine göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılır (EVK Md. 23). Tarh olunan vergiler tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe yazı ile bildirilir (EVK Md.21).

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda arazi vergisi, yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak bulunan vergi değeri üzerinden hesaplanarak, her bütçe yılının başından itibaren (Ocak ayında) o yıl için tahakkuk etmiş sayılır (EVK Md.21).

3.6.2.7. Arazi Vergisinin Ödenmesi

İlgili belediye tarafından tarh edilen arazi vergisi; birinci taksit Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksit Kasım ayında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Bölgelerin özelliklerine göre, ödeme ayları Maliye Bakanlığınca değiştirilebilir (EVK Md. 30). Ödemeler e-belediye sistemine geçmiş olan belediyelerde internetten de yapılabilmektedir.

Tasarrufu kısıtlanan arazilerin vergisi, kısıtlama devam ettiği sürece yüzde 10 oranında tahsil edilir. Kısıtlamanın kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren arazinin vergisi tüm vergi değeri üzerinden ödenir. Arazinin satılması, kamulaştırılması veya bağışlanması halinde, verginin kısıtlama devam ettiği sürede tecil edilen yüzde 90'lık kısmının tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları tahsil edilir. Kısıtlamaların neler olduğu Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle düzenlenir (EVK Md. 30).

Bildirim dışı kalan arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar (EVK. Md. 40). Vergi Usul Kanunu'nun 114. Maddesinde "vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğradığı hükmü yer almaktadır. Bu durumda, arazinin bildirim dışı kaldığının ilgili belediyece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi ve cezalar zamanaşımına uğrar.

Mülkiyeti ihtilafı arazilerin mutasarrıfı tarafından ödenen vergiler, ihtilaf ödeme yapan aleyhine sonuçlanır ve ihtilafı ilgili olanlar karar tarihinden itibaren bir yıl içinde başvururlarsa, kendilerine ret ve iade edilir (EVK Md. 13).

3.7. Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasında Yaşanan Problemler

Türkiye’de emlak vergisi uygulamasında çeşitli problemler yaşanmaktadır. Mevcut problemler, ağırlıklı olarak matrah tespitine yönelik olmakla birlikte, emlak vergisinin konusu, oranı, muafiyet ve istisnaları ile vergilendirme sürecine (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları) ilişkin sorunlar da bulunmaktadır. Literatürde en çok belirtilen sorunlar şunlardır (Alkan ve diğerleri, 2006: 111; Hacıköylü ve Heper, 2010: 4-11; Karasu ve Karakaş, 2012: 438; Kurt, 2018: 79-82; Organ ve Çiftçi, 2015: 131-137; Töremen, 2020: 36-39; Uğur ve Oğuz, 2019: 106-107; Yavuz, 2018: 26-34):

- Matrahın doğru tespit edilememesi, mevcut yasal düzenlemenin taşınmazın gerçek değerini ve değer artışını vergilemeye yönelik olmaması ve vergiye konu olan taşınmazın piyasa değeri yerine kanunla tanımlanmış vergi değerinin esas alınması,
- Takdir komisyonlarında gayrimenkul değerlendirme uzmanlarının yer almaması,
- Büyükşehirlerde oluşturulan merkez komisyonlarına kendilerine tebliğ edilen kararları incelemek üzere tanınmış olan on beş günlük sürenin yetersiz olması,
- Aynı cadde ya da sokak üzerindeki arsalar arasında konum itibarıyla değer farklılıkları olabildiği için cadde ve sokak ölçeğinin arsa değer tespitinde yeterli olmaması, arsa değerlerinin gerçek değerlerinin altında belirlenmesi,
- İl ya da ilçenin her bölgesinde kıraç, taban ve sulak arazi değerleri farklı olabildiği için il ya da ilçe ölçeğinin arazi değer tespitinde yeterli olmaması, kıraç, taban ve sulak arazi kavramlarının bölgeden bölgeye değişmesi ve günümüz arazi sınıflandırmasını kavramaması,
- Bina vergi değerinin belirlenmesine ilişkin mevcut yasal düzenlemede yapı maliyet bedeli, arsa payı değeri, aşınma payı oranı, binada asansör ya da kaloriferin varlığı gibi donatıları içeren bir değerlendirme yapılması ve binaların konumu ve piyasa şartlarının dikkate alınmaması,

- Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin gerçek değerinin altında belirlenmesi, belirlenen maliyet bedellerinin ülkenin bütününde uygulanması ve maliyet unsurlarına ilişkin bölgesel farklılıkların dikkate alınmaması,
- Bina vergi değerinin hesabında kullanılan binaların türü, sınıfı ve kullanım tarzlarını gösterir cetvelin günümüz konfor anlayışı ile binalarda kullanılan yapı malzemelerini yansıtmaması, binaların güncel kullanım tarzlarını kavramaması,
- 1972 tarihli Tüzük ile belirlenmiş olan binanın yaşına göre aşınma payını gösterir cetvelin günümüz inşaat teknolojisi açısından güncel olmaması,
- Taşınmaz değerlemesinin dört yılda bir yapılması ve aradaki yıllar için uygulanan artış oranlarının taşınmazların gerçek piyasa değer artışlarının altında kalması,
- Taşınmazın değerinin doğru ve gerçekçi belirlenmesi için gereken verilerin yetersizliği, mali kadastronun olmayışı, tapu ve kadastronun takdir komisyonlarına yeterli veri aktarmaması ve kayıtlarının güncel ve doğru olmaması,
- Belediyelerin nitelikli personel azlığı, vergi tekniği bakımından uzman personelin bulunmaması, harita mühendisi, değerlendirme uzmanı vb. kadrolarının oldukça yetersiz olması, seçimle iş başına gelen başkan ve yönetim değişikçe çalışan personelin de değişmesi,
- Belediyelerin vergi uygulamalarında bilişim teknolojisi olanaklarından ve otomasyon sistemlerinden yeterince yararlanamaması, özellikle tapu sicil müdürlükleri ile belediyeler arasında bilgi akışını hızlandıracak teknolojik alt yapının henüz oluşturulamaması, vergi haritalarının kullanılmaması ve coğrafi bilgi sistemlerinden yararlanılmaması,
- Ödenmeyen vergiye ilişkin vergi takip ve denetim sisteminin yetersizliği, verginin konusunu ve yükümlüsünü tanımlayacak kamu sicillerinin yetersizliği, Emlak vergisiyle ilgili vergi inceleme yetkisinin belediyelere tanınmamış olması, bildirimde bulunmayan mükelleflerin tespit edilememesi,
- Vergi mükelleflerinin emlak vergisi bilincinin yüksek olmaması, vergiyi ödemede isteksiz olmaları ve bildirimde bulunmamaları,

- Belediyelerin emlak vergisi hakkında kamuoyuna yeterli ve düzenli bilgi sunmaması, tahakkuk ve tahsilat tutarlarını içeren mali istatistikleri yayınlamaması,
- Belediye başkanlarının yeniden seçilebilme kaygısıyla emlak vergisine gereken önemi vermemesi,
- Muafiyet ve istisnaların kapsamının oldukça geniş olması ve muafiyet ve istisnalar konusunda hem belediye tahsilât çalışanlarının yeterli bilgiye sahip olmaması hem de çoğu mükellefin bilgi sahibi olmaması nedeniyle sistemin etkinliğinin azalması,
- Emlak vergisi oranlarının düşük olması,
- Arsa ve arazi kavramlarının emlak vergisi mevzuatında açık bir şekilde tanımlanmamış olması vb. yer alır.

BÖLÜM IV

İSTANBUL İLÇE BELEDİYELERİNDE EMLAK VERGİSİ YÖNETİMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Türkiye’de de belediyelerin sahip olduğu yerel vergiler arasında verimlilik açısından en önemli gelir kaynağını emlak vergisi oluşturmaktadır. Ancak, emlak vergisi uygulamasında çeşitli sorunlar yaşanmakta, verginin etkin yönetilememesi önemli gelir kayıplarına yol açmaktadır.

Bu çalışmada, İstanbul ilçe belediyelerinde, emlak vergisiyle ilgili saha verilerine dayalı olarak, emlak vergisi yönetimi araştırılmaktadır. Araştırmada, örneklem olarak seçilen ilçe belediyelerinin emlak vergisi yönetiminde yaşadıkları sorunlar ile emlak vergisi gelirleri analiz edilmektedir.

İlçe belediyelerinin emlak vergisi yönetiminde yaşadıkları sorunların tespiti için örneklem olarak seçilen ilçe belediyeleriyle, araştırmanın soruları ve varsayımları çerçevesinde mülakatlar yapılmıştır. İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin analizi için ise seçilen ilçe belediyelerinin 2015-2019 yıllarına ait gelir kesin hesap cetvelleri temin edilmiştir. Gelir kesin hesap cetvelleri üzerinden elde edilen veriler ile mülakatlar sonucu elde edilen veriler, literatür taramasında elde edilen teorik konulardan da yararlanılarak analiz edilmiştir. Analiz sonucunda tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerileri geliştirilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmada; belediyelerin önemli gelir kaynakları arasında yer alan ve en önemli yerel vergi türü olan emlak vergisinin yönetimi hakkında bilgi edinmek, seçilen ilçe belediyeleri örneğinde emlak vergisi uygulamasında belediyeler için gelir kaybına yol açan temel problem alanlarını tespit etmek, belediyelerin emlak vergisi gelirlerini analiz etmek ve tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunmak amaçlanmaktadır.

Türkiye’de emlak vergisi uygulamasında yaşanan sorunların tespitine ve çözüm öneri geliştirilmesine yönelik, literatürde çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Ancak bu araştırmanın özgün yönü ve önemi, emlak vergisi uygulamasında belediyeler için gelir kaybına yol açan, güncel ve en önemli sorunların tespit edilmesine yönelik olmasıdır. Aynı zamanda araştırmanın, tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerileri sunması açısından, mevcut sorunların çözümüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın evrenini, Türkiye’de emlak vergisi tahsil eden belediyeler oluşturmaktadır. Araştırma, İstanbul ilini kapsamaktadır. İstanbul ilini temsil yeterliliği kabul edilen örneklem olarak altı ilçe belediyesi seçilmiştir. Tablo 14’de görüldüğü gibi, araştırma örneklemine oluşturan ilçe belediyeleri; Çatalca Belediyesi, Beykoz Belediyesi, Avcılar Belediyesi, Kadıköy Belediyesi, Bahçelievler Belediyesi, Küçükçekmece Belediyesi’dir.

Tablo 14. Araştırma Örneklemine Oluşturan İlçe Belediyeleri

İlçe	Nüfus (2019)	Siyasal Parti	Konum
Çatalca	73.718	AK PARTİ	Avrupa Yakası
Beykoz	248.260	AK PARTİ	Anadolu Yakası
Avcılar	448.882	CHP	Avrupa Yakası
Kadıköy	482.713	CHP	Anadolu Yakası
Bahçelievler	611.059	AK PARTİ	Avrupa Yakası
Küçükçekmece	792.821	CHP	Avrupa Yakası

*Tablo 15’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Araştırmada örneklem seçimi için öncelikle, İstanbul ilçe belediyeleri belli kriterlere göre (Anadolu -Avrupa yakası, nüfus ve siyasi parti⁶) göre sınıflandırılmıştır. Yapılan sınıflandırmadan hareketle belirlenen her nüfus diliminden, her siyasi partiden ve hem Asya hem Avrupa yakasından olacak şekilde, ulaşım imkânları da

⁶ Siyasal parti kriterinde 2019 yerel seçim sonuçları dikkate alınmıştır.

göz önünde bulundurularak seçim yapılmıştır. Bu kriterlerle birlikte, seçim yapılırken kırsal ve merkez bölge dengesi de gözetilmeye çalışılmıştır. Bu açıdan Çatalca Belediyesi yerleşim bulunan kırsal bölge özelliğine sahip olması nedeniyle örnekleme dâhil edilmiştir. İlçe belediyelerinin seçiminde yararlanılan sınıflandırma tablosu aşağıda yer almaktadır.

Tablo 15. Örneklem Seçiminde Yararlanılan İlçe Belediyeleri Sınıflandırması

Anadolu Yakası				Avrupa Yakası		
Nüfus	İlçe	Nüfus (2019)	Siyasal Parti	İlçe	Nüfus (2019)	Siyasal Parti
300.000' DEN AZ	Adalar	15.238	CHP	Çatalca	73.718	AK PARTİ
	Şile	37.692	AK PARTİ	Beşiktaş	182.649	CHP
	Beykoz	248.260	AK PARTİ	Silivri	193.680	MHP
	Çekmeköy	264.508	AK PARTİ	Bayrampaşa	274.735	AK PARTİ
	Tuzla	267.400	AK PARTİ	Bakırköy	229.239	CHP
				Büyüçekmece	254.103	CHP
				Beyoğlu	233.323	AK PARTİ
				Şişli	279.817	CHP
				Arnavutköy	282.488	AK PARTİ
				Güngören	289.441	AK PARTİ
				Zeytinburnu	293.574	AK PARTİ
300.000-500.000 ARALIĞINDA	Sultanbeyli	336.021	AK PARTİ	Sarıyer	347.214	CHP
	Ataşehir	425.094	CHP	Beylikdüzü	352.412	CHP
	Sancaktepe	436.733	AK PARTİ	Eyüp	400.513	AK PARTİ
	Kartal	470.676	CHP	Fatih	443.090	AK PARTİ
	Kadıköy	482.713	CHP	Başakşehir	460.259	AK PARTİ
				Avclar	448.882	CHP
				Esenler	450.344	AK PARTİ
				Kâğıthane	482.713	AK PARTİ
				Gaziosmanpaşa	491.962	AK PARTİ
500.000' DEN FAZLA	Maltepe	513.316	CHP	Sultangazi	534.565	AK PARTİ
	Üsküdar	531.825	AK PARTİ	Bahçelievler	611.059	AK PARTİ
	Ümraniye	710.280	AK PARTİ	Bağcılar	745.125	AK PARTİ
	Pendik	711.894	AK PARTİ	Küçükçekmece	792.821	CHP
				Esenyurt	954.579	CHP

Kaynak: *Nüfus verileri için TÜİK web sayfasında yer alan İstanbul İlçe Belediyeleri 2019 Yılı Nüfus Verilerinden yararlanılmıştır.

* AKP'li İstanbul ilçe belediyelerine <http://www.akpartiistanbul.com> adresinden ulaşılmıştır.

CHP'li İstanbul ilçe belediyelerine www.chp.org.tr adresinden ulaşılmıştır.

İstanbul ilçe belediyelerine www.mhp.org.tr adresinden ulaşılmıştır.

*MHP'li

Araştırma kapsamında, seçilen ilçe belediyelerinin emlak vergisi yönetiminde yaşadıkları sorunlar ve emlak vergisi gelirleri analiz edilmektedir. İlçe belediyelerinin gelir kesin hesap cetvelleri üzerinden yapılacak emlak vergisi gelirlerinin analizi, 2015- 2019 dönemini kapsamaktadır.

Yapılan araştırma, örneklem olarak seçilen ilçe belediyeleri üzerinden yapılan analiz ile sınırlıdır. Ayrıca, araştırma kapsamında belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin analizi, 2015- 2019 yıllarını kapsayan dönem ile sınırlıdır. Araştırmanın yapıldığı tarihte belediyelerin 2020 yılı Gelir Kesin Hesap cetvelleri henüz hazırlanmadığı için emlak vergisi gelirlerinin analizine 2020 yılı dâhil edilmemiştir.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmaya, Türkiye’de emlak vergisi uygulamasına ilişkin literatür taraması yapılarak başlanmıştır. Literatür taraması sonucu elde edilen teorik bilgilerden yararlanılarak, araştırmanın varsayımları belirlenmiştir. Ardından, ilçe belediyelerinin emlak vergisi yönetiminde yaşadıkları temel problem alanlarının tespitine yönelik olarak, mülakat yöntemi çerçevesinde sorular hazırlanmıştır. Hazırlanan sorular, tez danışmanı ve alanında uzman akademisyenler tarafından değerlendirilerek 16 mülakat sorusu belirlenmiştir.

Örneklem olarak seçilen ilçe belediyelerinin mali hizmetler müdürlüklerine telefon, e-mail veya dilekçe yoluyla ulaşılmış; araştırmanın konusu, amacı ve kapsamı açıklanmış; mülakatlar için randevu alınmıştır. Mülakatlar, her hafta bir belediyeyle yapılacak şekilde planlanmıştır. Araştırmanın soruları ve varsayımları çerçevesinde, yarı yapılandırılmış mülakat yöntemine göre uygulanan mülakatların her biri yaklaşık iki saat sürmüştür. Mülakatlar, beş haftalık bir sürede tamamlanmıştır.

Önceki mülakatlarda tespit edilen sorunlar, sonraki mülakatlarda gerekli görülmesi halinde yetkililere hatırlatılmış ve yetkililerin soruna ilişkin görüşleri alınmıştır. Mülakat sonrası eksik kaldığı fark edilen noktalar için yetkililerle telefon görüşmeleri yapılmış ve gerekli bilgiler tamamlanmıştır. Daha sonra mülakatlar sonucu elde edilen veriler analiz edilmiştir.

İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin analizi için belediyelerin mali hizmetler müdürlüklerinden veya web sitelerinden 2015-2019 dönemine ait gelir

kesin hesap cetvelleri temin edilmiştir. Gelir kesin hesap cetvelleri üzerinden, 2015-2019 dönemine ilişkin olarak, belediyelerin emlak vergisi gelirleri, emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir, öz gelirler ve yerel vergi gelirleri içindeki payları, emlak vergisi gelirlerinin bileşimi ve emlak vergisi tahsilat oranları incelenmiştir.

Araştırmada, bazı belediyelerin gelir kesin hesap cetvellerine belediyelerin web sitesi üzerinden veya yüz yüze yapılan görüşmelerle erişimde zorluk yaşanmıştır. Avcılar Belediyesi'nin gelir kesin hesap cetvelleri belediyenin web sitesi üzerinden özet halinde temin edilebilmiş; ancak emlak vergisi gelirlerinin analizine imkân verecek ayrıntıda temin edilememiştir. Bu nedenle, ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin analizi kapsamına Avcılar Belediyesi dâhil edilememiştir. Bahçelievler Belediyesi'nin 2015 yılı gelir kesin hesap cetveli, sistemsal bir sorun nedeniyle temin edilememiştir. Bu nedenle, ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin analizi kapsamına Bahçelievler Belediyesi'ne ait 2015 yılına ilişkin veriler dâhil edilememiştir.

4.4. Araştırmanın Varsayımları ve Soruları

Araştırmada, belediyelerin emlak vergisi yönetimine ilişkin olarak sekiz temel varsayım geliştirilmiştir. Geliştirilen varsayımlar şunlardır:

Varsayım 1: Emlak vergisi belediyenin en önemli yerel vergi kaynağıdır.

Varsayım 2: Emlak vergisi gelirleri yeterli etkinlikte yönetilememektedir.

Varsayım 3: Emlak vergisi muafiyet ve istisnaların kapsamının geniş belirlenmesi belediyelerin gelir kaybına neden olmaktadır.

Varsayım 4: Uygulanan vergi oranları olması gerekli düzeyin altındadır.

Varsayım 5: Taşınmaz değerleri gerçek düzeyinin altında belirlenmektedir.

Varsayım 6: Emlak vergisi tahsilat oranları düşüktür. Bu durum vergi takip sisteminin yeterli olmadığını göstermektedir.

Varsayım 7: Belediyeler, dış kurumlardan bilgi belge temininde sorunlar yaşamakta ve bu durum belediyelerin gelir kaybına yol açmaktadır.

Varsayım 8: Belediyeler, siyasal nedenlerle tahsilat aşamasında ödenmeyen borçların takibini etkin yapmamaktadır.

Araştırmada cevap aranan sorular şunlardır:

Soru 1: Emlak vergisinin konusu ve mükellefine ilişkin yasal çerçeve ile ilgili temel problem alanları nelerdir?

Soru 2: Emlak vergisinin muafiyet ve istisnalarına ilişkin yasal çerçeve ile ilgili temel problem alanları nelerdir?

Soru 3: Emlak vergisine esas olan taşınmazın değer tespitinde zaman aralığı ile ilgili problem alanları nelerdir?

Soru 4: Emlak vergisine esas olan taşınmazın değer tespitinde takdir komisyonları ile ilgili problem alanları nelerdir?

Soru 5: Emlak vergisine esas olan taşınmazın değer tespitinde taşınmaz değerleri ile ilgili problem alanları nelerdir?

Soru 6: Belediyenin Emlak vergisi süreçlerinde bilgi ve belge temin ettiği dış kamu kurumlarından kaynaklanan problemler nelerdir?

Soru 7: Emlak vergisi oranları belediyeye gelir kaynağı sağlama açısından ne düzeyde yeterlidir?

Soru 8: Emlak vergisi oranları mükellefin vergiye uyumu açısından ne derece uygundur?

Soru 9: Emlak vergisi tarh-tebliğ-tahakkuk süreci ile ilgili problemler nelerdir?

Soru 10: Belediyenin emlak vergisi konusunda mükelleflerin bilgilendirilmesi, sorularının cevaplandırılması, ödemelerinin kolaylaştırılması vb. konulardaki faaliyetleri nelerdir?

Soru 11: Emlak vergisi tahsilat sürecine ilişkin yasal altyapıdan kaynaklanan problem alanları nelerdir?

Soru 12: Emlak vergisi tahsilat sürecine ilişkin diğer problem alanları nelerdir?

Soru 13: Emlak vergisi süreçlerinde görevlendirilen belediye personelinin nitelik ve nicelik yeterlilik düzeyi nasıldır? Personelin bu düzeyinin arttırılması ile ilgili hangi çalışmalar yapılmaktadır?

Soru 14: Emlak vergisi süreçlerinde belediye ne düzeyde bilgi teknolojilerinden yararlanmaktadır?

Soru 15: Belediye, emlak vergisi süreçleri ile ilgili sahada hangi denetimleri gerçekleştirmektedir?

Soru 16: Emlak vergisi ile ilgili diğer problem alanları nelerdir?

4.5. Verilerin Analizi

Araştırma sonucu elde edilen verilerin analizi; mülakat yöntemiyle elde edilen verilerin analizi ve ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin analizi olmak üzere iki ayrı başlık altında sunulmaktadır.

4.5.1. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Analizi

Bu bölümde, araştırma yapılan ilçe belediyelerinin, 2015-2019 dönemine ait gelir kesin hesap cetvelleri üzerinden, emlak vergisi gelirleri analiz edilmiştir. Analiz kapsamında;

1. İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir içindeki payları,
2. İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirler içindeki payları,
3. İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payları,
4. İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin bileşimi,
5. İlçe belediyelerinin emlak vergisi tahsilat oranları, olmak üzere beş başlık altında incelemeler yapılmıştır.

4.5.1.1. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Toplam Gelir İçindeki Payları

Araştırma yapılan ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirleri ve emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir içindeki payları Tablo 16’da gösterilmektedir. Tabloya göre, ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerine incelenen döneme ait ortalamalar üzerinden baktığımızda, belediyeler arasında önemli farklılığın olduğu görülmektedir.

Belediyelerin emlak vergisi gelirleri incelenen dönem içinde ortalama 7.716.313 TL ile 212.085.064 TL arasında değişmiştir. Çatalca Belediyesi ortalama 7.716.313 TL ile en düşük emlak vergisi gelirine sahip belediye olmuştur. Emlak vergisi gelirlerini

en düşükten en yükseğe doğru sıraladığımızda, Çatalca Belediyesi'nin ardından ortalama 32.520.087 TL ile Beykoz Belediyesi, ortalama 87.229.763 TL ile Bahçelievler Belediyesi, ortalama 108.639.674 TL ile Küçükçekmece Belediyesi ve ortalama 212.085.064 TL ile Kadıköy Belediyesi gelmektedir. Kadıköy Belediyesi, emlak vergisi gelirleri en yüksek belediye olmuştur.

Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin yıllara göre seyrini incelediğimizde, Çatalca Belediyesi'nin ve Beykoz Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin bazı yıllar arttığı bazı yıllar azaldığı görülmektedir. Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirleri 2015 yılında en düşük, Beykoz Belediyesi'nin emlak vergisi gelirleri 2016 yılında en düşük seviyeye inmiştir. Her iki belediyenin de emlak vergisi gelirleri 2018 yılında en yüksek seviyeye ulaşmıştır.

Bahçelievler Belediyesi'nin ve Küçükçekmece Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin 2017 yılı hariç her yıl arttığı görülmektedir. Her iki belediyenin emlak vergisi gelirleri 2017 yılında en düşük seviye inmiş, 2019 yılında en yüksek seviyeye çıkmıştır.

Kadıköy Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinde en düşük seviye 2015 yılında görülmüş ve sürekli artış olmuştur. Ayrıca 2018 yılında bütün belediyelerin emlak vergisi gelirlerinde artış olurken, diğer yıllarda bazı belediyelerin gelirleri artarken bazı belediyelerin gelirleri azalmıştır.

Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir içindeki paylarına incelenen döneme ait ortalamalar üzerinden baktığımızda; ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir içindeki payları ortalama yüzde 9 ile 49 arasında değişmiştir. Ortalama yüzde 9 ile Beykoz Belediyesi en düşük paya sahip belediye olmuştur. Çatalca Belediyesi ortalama yüzde 15, Küçükçekmece Belediyesi ortalama yüzde 25, Bahçelievler Belediyesi ortalama yüzde 27 paya sahip olmuştur. En yüksek paya sahip olan belediye ortalama yüzde 49 ile Kadıköy Belediyesi olmuştur.

Tablo 16. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Toplam Gelir İçindeki Payları (2015-2019, TL)

		2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Bahçelievler Belediyesi	Emlak V. Gel.		74.692.004	69.919.982	94.602.965	109.704.102	87.229.763
	Toplam Gel.		272.445.807	327.593.049	331.797.455	340.394.483	318.057.698
	Emlak V. G./Top. G.		27%	21%	29%	32%	27%
Beykoz Belediyesi	Emlak V. Gel.	33.203.938	24.299.486	30.889.332	38.096.454	36.111.225	32.520.087
	Toplam Gel.	446.515.762	362.006.223	344.946.425	361.598.736	384.702.049	379.953.839
	Emlak V. G./Top. G.	7%	7%	9%	11%	9%	9%
Çatalca Belediyesi	Emlak V. Gel.	6.074.413	7.831.544	6.783.572	9.326.233	8.565.800	7.716.313
	Toplam Gel.	32.908.416	49.280.130	46.447.055	61.782.680	75.364.133	53.156.483
	Emlak V. G./Top. G.	18%	16%	15%	15%	11%	15%
Kadıköy Belediyesi	Emlak V. Gel.	160.323.046	170.765.917	184.890.980	252.705.690	291.739.688	212.085.064
	Toplam Gel.	352.291.668	380.981.230	388.089.800	481.923.735	547.047.192	430.066.725
	Emlak V. G./Top. G.	46%	45%	48%	52%	53%	49%
Küçükçekmece Belediyesi	Emlak V. Gel.	91.420.057	93.972.760	89.025.835	121.653.721	147.125.994	108.639.674
	Toplam Gel.	338.769.403	401.776.829	435.396.026	472.969.444	484.699.993	426.722.339
	Emlak V. G./Top. G.	27%	23%	20%	26%	30%	25%

Belediyelerin emlak vergisi gelirinin toplam gelir içindeki paylarının yıllara göre seyrini incelediğimizde, Beykoz Belediyesi'nin 2015 ve 2016 yıllarında yüzde 7, 2017 ve 2019 yıllarında yüzde 9, 2018 yılında yüzde 11 paya sahip olduğu görülmektedir. Beykoz Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin toplam gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 7 ile yüzde 11 arasında değişmiştir. En düşük oran 2015 ve 2016 yıllarında, en yüksek oran ise 2018 yılında gerçekleşmiştir.

Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin toplam gelirler içindeki payı, 2015 yılında yüzde 18, 2016 yılında yüzde 16, 2017 ve 2018 yıllarında yüzde 15, 2019 yılında yüzde 11 olarak gerçekleşmiştir. Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin toplam gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 11 ile yüzde 18 arasında değişmiştir. En düşük oran 2019 yılında, en yüksek oran 2015 yılında gerçekleşmiştir. 2015 yılından, 2019 yılına gelinceye kadar oranın sürekli düştüğü görülmektedir.

Küçükçekmece Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin toplam gelir içindeki payı, 2015 yılında yüzde 27, 2016 yılında yüzde 23, 2017 yılında yüzde 20, 2018 yılında yüzde 26 ve 2019 yılında yüzde 30 olarak gerçekleşmiştir. Küçükçekmece Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin toplam gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 20 ile yüzde 30 arasında değişmiştir. En düşük oran 2017 yılında, en yüksek oran 2019 yılında gerçekleşmiştir.

Bahçelievler Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin toplam gelir içindeki payı, 2016 yılında yüzde 27, 2017 yılında yüzde 21, 2018 yılında yüzde 29 ve 2019 yılında yüzde 32 olarak gerçekleşmiştir. Bahçelievler Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin toplam gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 21 ile yüzde 32 arasında değişmiştir. En düşük oran 2017 yılında, en yüksek oran 2019 yılında gerçekleşmiştir.

Kadıköy Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin toplam gelirler içindeki payı, 2015 yılında yüzde 46, 2016 yılında yüzde 45, 2017 yılında yüzde 48, 2018 yılında yüzde 52 ve 2019 yılında yüzde 53 olarak gerçekleşmiştir. Kadıköy Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin toplam gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 45 ile yüzde 53 arasında değişmiştir. En düşük oran 2016 yılında, en yüksek oran 2019 yılında gerçekleşmiştir.

Görüldüğü gibi; ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirleri arasında ve emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir içindeki payları arasında önemli farklılık bulunmaktadır. Bu farklılık üzerinde ilçelerin emlak bakımından sahip oldukları potansiyel, transfer gelirleri, tahsilat oranları gibi çeşitli faktörler etki etmektedir.

İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirleri üzerinde etki eden en önemli faktör belediyelerin emlak bakımından sahip oldukları potansiyeldir. Örneğin; Çatalca ve Beykoz Belediyesi'nde emlak vergisi gelirlerinin diğer belediyelere göre daha düşük olması üzerinde emlak bakımından sahip oldukları potansiyelin düşük olması etkili olmuştur. Aynı şekilde Kadıköy Belediyesi'nin en yüksek emlak vergisi gelirin ve toplam gelir içindeki en yüksek emlak vergisi payına sahip olmasında emlak bakımından sahip olduğu potansiyelin yüksek olması etkili olmuştur.

Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir içindeki paylarını etkileyen bir diğer önemli faktör belediyelerin toplam gelir miktarlarıdır. Örneğin; Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirleri Beykoz Belediyesi'nden daha düşük olduğu halde, Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir içindeki oranının daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum, Beykoz Belediyesi'nin toplam gelirin Çatalca Belediyesi'nden daha yüksek olmasından kaynaklanmıştır.

Beykoz Belediyesi'nin toplam geliri, aldığı proje yardımlarının ve genel bütçe vergi gelirleri payının daha fazla olması gibi nedenlerle Çatalca Belediyesi'nden daha yüksek olmuştur. Beykoz Belediyesi incelenen dönem içinde yıllık ortalama 212.021.808 TL proje yardımı almış ve proje yardımları belediyenin en önemli gelir kaynağını oluşturmuştur. Belediyenin 2015 yılında 301.553.105 TL ve 2016 yılında 218.295.063 TL ile en yüksek proje yardımını aldığı yıllarda emlak vergisinin toplam gelir içindeki payı da yüzde 7'ye kadar düşmüştür. Çatalca Belediyesi ise incelenen dönem içinde proje yardımı almamıştır.

İncelenen dönem içinde Beykoz Belediyesi'nin genel bütçe vergi gelirlerinden aldığı pay da Çatalca Belediyesi'nden daha fazla olmuştur. Beykoz Belediyesi genel bütçe vergi gelirlerinden incelenen dönem içinde yıllık ortalama 52.561.987 TL pay alırken, Çatalca Belediyesi yıllık ortalama 21.278.030 TL pay almıştır. Çatalca Belediye'sinin 38.174.812 TL ile en yüksek payı aldığı 2019 yılında, toplam geliri en

yüksek seviyeye çıkarken emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirine oranı da en düşük seviyeye inmiştir.

Tahsilat oranlarının etkisine baktığımızda, ilçe belediyelerinin yüzde 100 tahsilat oranına ulaşmaları halinde, emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir içindeki payları yükselecektir. Örneğin; incelenen dönem içinde en düşük bina ve arsa vergisi tahsilat oranına sahip olan Beykoz Belediyesi ile en yüksek tahsilat oranına sahip Kadıköy Belediyesi'nin 2019 yılında yüzde 100 tahsilat oranına erişmeleri halinde, Beykoz Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir içindeki payı yüzde 21'e, Kadıköy Belediyesi'nin payı yüzde 81'e yükselir. Ancak, tahsilat oranları yükselse dahi, belediyelerin emlak vergisi gelirleri arasında ve emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirlerine oranları arasında yine de önemli farklılık mevcut olacaktır.

4.5.1.2. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Öz Gelirler İçindeki Payları

Belediyelerin öz gelirleri tarh, tahakkuk ve tahsilini kendilerinin yaptığı gelir kaynaklarıdır (Arıkboğa, 2019: 151). İlçe belediyelerinin öz gelirleri arasında; belediye vergileri, harçlar, harcamalara katılma payları, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, özel kurumlardan ve kişilerden alınan bağış ve yardımlar, faiz gelirleri, mahalli idarelere ait paylar (maden işletmelerinden alınan paylar, müze giriş ücretlerinden alınan paylar ve otopark gelirlerinden ilçe ve ilk kademe belediyeleri payları gibi), para cezaları, diğer çeşitli gelirler başlığı altında yer alan gelirler (irat kaydedilecek teminatlar, kişilerden alacaklar, otopark bedeli gibi...) ve sermaye gelirleri yer almaktadır.

Araştırma yapılan ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirler içindeki payları Tablo 17'de gösterilmektedir. Tabloya göre; belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirler içindeki paylarına incelenen döneme ait ortalamalar üzerinden baktığımızda; ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin öz gelir içindeki payları, ortalama yüzde 25 ile yüzde 63 arasında değişmiştir. Çatalca Belediyesi ortalama yüzde 25 ile en düşük paya sahip belediye olmuştur. Beykoz Belediyesi ortalama yüzde 28, Küçükçekmece Belediyesi ortalama yüzde 41, Bahçelievler Belediyesi ortalama yüzde 47 paya sahip olmuştur. En yüksek paya sahip olan belediye ortalama yüzde 63 ile Kadıköy Belediyesi olmuştur.

Belediyelerin emlak vergisi gelirinin öz gelirler içindeki paylarının yıllara göre seyrini incelediğimizde, Çatalca Belediyesi'nin 2015 yılında yüzde 32, 2016, 2018 ve 2019 yıllarında yüzde 23, 2017 yılında yüzde 24 paya sahip olduğu görülmektedir. Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin öz gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 23 ile yüzde 32 arasında değişmiştir. En düşük oran 2016, 2018 ve 2019 yıllarında, en yüksek oran 2015 yılında gerçekleşmiştir.

Beykoz Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin öz gelirler içindeki payı, 2015 yılında yüzde 32, 2016 yılında yüzde 25, 2017 yılında yüzde 28, 2018 yılında yüzde 29, 2019 yılında yüzde 27 olarak gerçekleşmiştir. Beykoz Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin öz gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 25 ile yüzde 32 arasında değişmiştir. En düşük oran 2016 yılında, en yüksek oran 2015 yılında gerçekleşmiştir.

Küçükçekmece Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin öz gelirler içindeki payı, 2015 yılında yüzde 43, 2016 yılında yüzde 35, 2017 yılında yüzde 32, 2018 yılında yüzde 42 ve 2019 yılında yüzde 50 olarak gerçekleşmiştir. Küçükçekmece Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin öz gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 32 ile yüzde 50 arasında değişmiştir. En düşük oran 2017 yılında, en yüksek oran 2019 yılında gerçekleşmiştir.

Bahçelievler Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin öz gelirler içindeki payı, 2016 yılında yüzde 45, 2017 yılında yüzde 34, 2018 yılında yüzde 50 ve 2019 yılında yüzde 57 olarak gerçekleşmiştir. Bahçelievler Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin öz gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 34 ile yüzde 57 arasında değişmiştir. En düşük oran 2017 yılında, en yüksek oran 2019 yılında gerçekleşmiştir.

Kadıköy Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin öz gelirler içindeki payı, 2015 yılında yüzde 59, 2016 yılında yüzde 57, 2017 yılında yüzde 63, 2018 yılında yüzde 67 ve 2019 yılında yüzde 68 olarak gerçekleşmiştir. Kadıköy Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin öz gelir içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 57 ile yüzde 68 arasında değişmiştir. En düşük oran 2016 yılında, en yüksek oran 2019 yılında gerçekleşmiştir.

Tablo 17. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Öz Gelirler İçindeki Payları (2015-2019, TL)

		2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Bahçelievler Belediyesi	Emlak V. Gel.		74.692.004	69.919.982	94.602.965	109.704.102	87.229.763
	Öz Gelirler		166.855.275	203.928.031	189.335.362	191.293.959	187.853.157
	Emlak V. G./Öz G.		45%	34%	50%	57%	47%
Beykoz Belediyesi	Emlak V. Gel.	33.203.938	24.299.486	30.889.332	38.096.454	36.111.225	32.520.087
	Öz Gelirler	104.624.463	99.042.364	110.150.926	129.225.199	132.510.666	115.110.723
	Emlak V. G./Öz G.	32%	25%	28%	29%	27%	28%
Çatalca Belediyesi	Emlak V. Gel.	6.074.413	7.831.544	6.783.572	9.326.233	8.565.800	7.716.313
	Öz Gelirler	18.953.960	34.179.203	28.312.367	40.757.408	37.189.320	31.878.452
	Emlak V. G./Öz G.	32%	23%	24%	23%	23%	25%
Kadıköy Belediyesi	Emlak V. Gel.	160.323.046	170.765.917	184.890.980	252.705.690	291.739.688	212.085.064
	Öz Gelirler	273.404.776	298.956.280	294.297.199	374.549.329	431.990.767	334.639.670
	Emlak V. G./Öz G.	59%	57%	63%	67%	68%	63%
Küçükçekmece Belediyesi	Emlak V. Gel.	91.420.057	93.972.760	89.025.835	121.653.721	147.125.994	108.639.674
	Öz Gelirler	212.694.285	268.401.476	276.677.080	289.525.231	291.371.312	267.733.877
	Emlak V. G./Öz G.	43%	35%	32%	42%	50%	41%

Görüldüğü gibi, belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirler içindeki payları arasında önemli farklılık bulunmaktadır. Ancak buna rağmen, belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirler içindeki paylarının, toplam gelir içindeki paylarına göre daha dengeli olduğu söylenebilir.

Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirler içindeki payları üzerinde çeşitli faktörler etki edebilmektedir. Örneğin; emlak vergisi gelirlerinin öz gelirler içindeki payı ortalama yüzde 25 ile en düşük olan Çatalca Belediyesi'ne baktığımızda, bu durum üzerinde emlak bakımından sahip olduğu potansiyelin düşük olması nedeniyle emlak vergisi gelirinin düşük olması etkilidir. Bununla birlikte öz gelirleri içinde yer alan harçlar, emlak vergisi dışındaki diğer vergiler, sermaye gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, para cezaları gibi diğer gelir kaynaklarının yüksek olması ve emlak vergisi tahsilat oranlarının düşük olması da etkili olmuştur.

4.5.1.3. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payları

İlçe belediyelerinin öz gelirleri içinde yer alan vergi gelirleri; emlak vergisi, çevre temizlik vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, eğlence vergisi ile ilan ve reklam vergisinden oluşmaktadır.

Araştırma yapılan ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin belediye vergileri içindeki payları Tablo 18'de gösterilmektedir. Tabloya göre; belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki paylarına incelenen döneme ait ortalamalar üzerinden baktığımızda; belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payları, ortalama yüzde 70 ile yüzde 88 arasında değişmiştir. Çatalca Belediyesi ortalama yüzde 70 ile en düşük paya sahip belediye olmuştur. Beykoz Belediyesi ve Bahçelievler Belediyesi yüzde 77, Küçükçekmece Belediyesi yüzde 79 paya sahip olmuştur. En yüksek paya sahip olan belediye ortalama yüzde 88 ile Kadıköy Belediyesi olmuştur.

Belediyelerin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki paylarını yıllara göre incelediğimizde, Çatalca Belediyesi'nin 2015 ve 2017 yıllarında yüzde 70, 2016 ve 2018 yıllarında yüzde 72, 2019 yılında yüzde 66 paya sahip olduğu görülmektedir. Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki payı incelenen

dönem içinde yüzde 66 ile yüzde 72 arasında değişmiştir. En düşük oran 2019 yılında, en yüksek oran 2016 ve 2018 yıllarında gerçekleşmiştir.

Beykoz Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki payı, 2015 ve 2017 yıllarında yüzde 79, 2016 yılında yüzde 74, 2018 yılında yüzde 80, 2019 yılında yüzde 73 olarak gerçekleşmiştir. Beykoz Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 73 ile yüzde 80 arasında değişmiştir. En düşük oran 2019 yılında, en yüksek oran 2018 yılında gerçekleşmiştir.

Bahçelievler Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki payı, 2016 ve 2017 yıllarında yüzde 76, 2018 ve 2019 yıllarında yüzde 78 olarak gerçekleşmiştir. Bahçelievler Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 76 ile yüzde 78 arasında değişmiştir. En düşük oran 2016 ve 2017 yıllarında, en yüksek oran 2018 ve 2019 yıllarında gerçekleşmiştir.

Küçükçekmece Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki payı, 2015 yılında yüzde 78, 2016 yılında yüzde 79, 2017 yılında yüzde 77, 2018 ve 2019 yıllarında yüzde 80 olarak gerçekleşmiştir. Küçükçekmece Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 77 ile yüzde 80 arasında değişmiştir. En düşük oran 2017 yılında, en yüksek oran 2018 ve 2019 yıllarında gerçekleşmiştir.

Kadıköy Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki payı, 2015 yılında yüzde 85, 2016 ve 2019 yıllarında yüzde 87, 2017 yılında yüzde 93, 2018 yılında yüzde 88 olarak gerçekleşmiştir. Kadıköy Belediyesi'nin emlak vergisi gelirinin vergi gelirleri içindeki payı incelenen dönem içinde yüzde 85 ile yüzde 93 arasında değişmiştir. En düşük oran 2015 yılında, en yüksek oran 2017 yılında gerçekleşmiştir.

Tablo 18. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Vergi Gelirleri İçindeki Payları (2015-2019, TL.)

		2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Bahçelievler Belediyesi	Emlak V. Gel.		74.692.004	69.919.982	94.602.965	109.704.102	87.229.763
	Vergi Gelirleri		98.572.243	91.856.887	121.364.881	140.530.998	113.081.252
	Emlak V. G./Vergi G.		76%	76%	78%	78%	77%
Beykoz Belediyesi	Emlak V. Gel.	33.203.938	24.299.486	30.889.332	38.096.454	36.111.225	32.520.087
	Vergi Gelirleri	42.267.186	32.760.283	39.271.579	47.329.584	49.227.834	42.171.293
	Emlak V. G./Vergi G.	79%	74%	79%	80%	73%	77%
Çatalca Belediyesi	Emlak V. Gel.	6.074.413	7.831.544	6.783.572	9.326.233	8.565.800	7.716.313
	Vergi Gelirleri	8.654.793	10.815.109	9.741.709	12.927.313	13.046.274	11.037.040
	Emlak V. G./Vergi G.	70%	72%	70%	72%	66%	70%
Kadıköy Belediyesi	Emlak V. Gel.	160.323.046	170.765.917	184.890.980	252.705.690	291.739.688	212.085.064
	Vergi Gelirleri	187.701.813	196.592.198	199.720.621	288.591.715	337.201.415	241.961.553
	Emlak V. G./Vergi G.	85%	87%	93%	88%	87%	88%
Küçükçekmece Belediyesi	Emlak V. Gel.	91.420.057	93.972.760	89.025.835	121.653.721	147.125.994	108.639.674
	Vergi Gelirleri	117.104.584	119.205.465	115.156.000	152.107.540	184.935.959	137.701.910
	Emlak V. G./Vergi G.	78%	79%	77%	80%	80%	79%

Görüldüğü gibi; belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payları, toplam gelir içindeki paylara ve öz gelirler içindeki paylara göre daha dengelidir. İncelenen döneme ait ortalamalar üzerinden bakıldığında; belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirler içindeki paylarına ilişkin en yüksek oran ile en düşük oran arasında 40 puanlık fark, belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirler içindeki paylarına ilişkin en yüksek oran ile en düşük oran arasında 35 puanlık fark bulunmaktadır. Ancak, belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki paylarına ilişkin en yüksek oran ile en düşük oran arasında 18 puanlık fark bulunmaktadır.

4.5.1.4. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Gelirlerinin Bileşimi

Araştırma yapılan ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin türüne göre miktarları Tablo 19’da gösterilmektedir. İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin oransal olarak bileşimi ise Tablo 20’de gösterilmektedir. Her iki tablo incelendiğinde; belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin en önemli kısmını bina vergisi gelirlerinin oluşturduğu görülmektedir. İkinci sırada arsa vergisi gelirleri yer almaktadır. Arazi vergisi gelirleri ise bazı belediyeler için düşük bir payı oluşturmakta, bazı belediyelerin de arazi vergisi geliri bulunmamaktadır.

Tablo 20’ye göre, belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin oransal olarak bileşimine incelenen döneme ait ortalamalar üzerinden baktığımızda, Bahçelievler ve Küçükçekmece belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminin yaklaşık olarak aynı olduğu görülmektedir. Her iki belediyenin emlak vergisi gelirleri içinde bina vergisinin payı yaklaşık olarak ortalama yüzde 77, arsa vergisinin payı yaklaşık olarak ortalama yüzde 23 olmuştur. Bahçelievler Belediyesi’nin arazi vergisi geliri bulunmamaktadır. Küçükçekmece Belediyesi’nin ise arazi vergisinin payı ortalama yüzde 1’in altında gerçekleşmiştir.

Beykoz ve Kadıköy belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminin yaklaşık olarak aynı olduğu görülmektedir. Her iki belediyenin emlak vergisi gelirleri içinde bina vergisinin payı yaklaşık olarak ortalama yüzde 80, arsa vergisinin payı yaklaşık olarak ortalama yüzde 20 olmuştur. Kadıköy Belediyesi’nin arazi vergisi geliri bulunmamaktadır. Beykoz Belediyesi’nin ise arazi vergisinin payı ortalama yüzde 1’in altında gerçekleşmiştir.

Araştırma yapılan ilçe belediyeleri arasında emlak vergisi gelirlerinin bileşimi en farklı olan belediye Çatalca Belediyesi olmuştur. Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirleri içinde bina vergisinin payı ortalama yüzde 58, arsa vergisinin payı ortalama yüzde 38 ve arazi vergisinin payı ortalama yüzde 4 olarak gerçekleşmiştir.

Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminin yıllara göre seyrini incelediğimizde, Bahçelievler Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminde önemli bir değişim olmamıştır.

Beykoz Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminde en önemli değişim 2015 ve 2016 yıllarında olmuştur. İncelenen dönemde ortalama yüzde 80 olan bina vergisi payı 2015 yılında yaklaşık yüzde 69'a düşmüş, 2016 yılında yaklaşık yüzde 92'ye yükselmiştir. Ortalama yüzde 20 olan arsa vergisi payı ise 2015 yılında yaklaşık yüzde 30'a yükselmiş, 2016 yılında yaklaşık yüzde 8'e düşmüştür. Sonraki yıllarda emlak vergisi gelirlerinin bileşiminde önemli bir değişim olmamıştır.

Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminde en önemli değişim 2015 ve 2018 yıllarında olmuştur. İncelenen dönemde ortalama yüzde 58 olan bina vergisi payı 2015 yılında yaklaşık yüzde 52'ye düşmüş, 2018 yılında yaklaşık yüzde 65'e yükselmiştir. Ortalama yüzde 38 olan arsa vergisi payı 2015 yılında yaklaşık yüzde 43'e yükselmiş, 2018 yılında yaklaşık yüzde 32'ye düşmüştür. Ortalama yüzde 4 olan arazi vergisi payında önemli bir değişim olmamıştır.

Kadıköy Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminde en önemli değişim 2015 yılında olmuştur. İncelenen dönemde ortalama yüzde 80 olan bina vergisi payı 2015 yılında yaklaşık yüzde 86'ya çıkmıştır. Ortalama yüzde 20 olan arsa vergisi payı ise yaklaşık yüzde 14'e düşmüştür. Sonraki yıllarda emlak vergisi gelirlerinin bileşiminde önemli bir değişim olmamıştır.

Küçükçekmece Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminde en önemli değişim 2017 yılında olmuştur. İncelenen dönemde ortalama yüzde 77 olan bina vergisi payı 2017 yılında yaklaşık yüzde 81'e yükselmiştir. Ortalama yüzde 23 olan arsa vergisi payı ise yaklaşık yüzde 19'a düşmüştür. Diğer yıllarda emlak vergisi gelirlerinin bileşiminde önemli bir değişim olmamıştır.

Tablo 19. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Türüne Göre Miktarları (2015-2019, TL)

		2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Bahçelievler Belediyesi	Bina V.Gel.		58.570.765	54.068.134	73.803.622	82.045.145	67.121.916
	Arsa V.Gel.		16.121.239	15.851.848	20.799.343	27.658.957	20.107.847
	Topl. Emlak V.G.		74.692.004	69.919.982	94.602.965	109.704.102	87.229.763
Beykoz Belediyesi	Bina V.Gel.	22.863.892	22.461.677	23.701.341	30.102.598	28.999.796	25.625.861
	Arsa V.Gel.	9.924.984	1.837.809	7.118.066	7.937.241	7.068.040	6.777.228
	Arazi V.Gel.	415.062	-34.556	69.926	56.615	43.390	110.087
	Topl. Emlak V.G.	33.203.938	24.299.486	30.889.332	38.096.454	36.111.225	32.520.087
Çatalca Belediyesi	Bina V.Gel.	3.154.292	4.377.300	3.778.984	6.066.919	5.217.605	4.519.020
	Arsa V.Gel.	2.629.709	3.118.592	2.770.924	2.969.521	2.997.966	2.897.343
	Arazi V.Gel.	290.412	335.652	233.663	289.793	350.229	299.950
	Topl. Emlak V.G.	6.074.413	7.831.544	6.783.572	9.326.233	8.565.800	7.716.313
Kadıköy Belediyesi	Bina V.Gel.	138.002.793	138.211.962	142.379.650	194.196.200	232.605.552	169.079.231
	Arsa V.Gel.	22.320.253	32.553.955	42.511.331	58.509.490	59.134.135	43.005.833
	Topl. Emlak V.G.	160.323.046	170.765.917	184.890.980	252.705.690	291.739.688	212.085.064
Küçükçekmece Belediyesi	Bina V.Gel.	68.324.284	72.617.687	72.368.009	92.648.940	109.331.257	83.058.035
	Arsa V.Gel.	23.094.424	21.354.590	16.657.747	29.004.766	37.794.499	25.581.205
	Arazi V.Gel.	1.349	483	80	15	239	433
	Topl. Emlak V.G.	91.420.057	93.972.760	89.025.835	121.653.721	147.125.994	108.639.674

Tablo 20. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Bileşimi (2015-2019, %)

	Emlak Vergisi Türü	2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Bahçelievler Belediyesi	Bina Vergisi Gelirleri		78,4	77,3	78,0	74,8	77,1
	Arsa Vergisi Gelirleri		21,6	22,7	22,0	25,2	22,9
	Arazi Vergisi Gelirleri		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Beykoz Belediyesi	Bina Vergisi Gelirleri	68,9	92,4	76,7	79,0	80,3	79,5
	Arsa Vergisi Gelirleri	29,9	7,6	23,0	20,8	19,6	20,2
	Arazi Vergisi Gelirleri	1,3	0,0	0,2	0,1	0,1	0,3
Çatalca Belediyesi	Bina Vergisi Gelirleri	51,9	55,9	55,7	65,1	60,9	57,9
	Arsa Vergisi Gelirleri	43,3	39,8	40,8	31,8	35,0	38,2
	Arazi Vergisi Gelirleri	4,8	4,3	3,4	3,1	4,1	3,9
Kadıköy Belediyesi	Bina Vergisi Gelirleri	86,1	80,9	77,0	76,8	79,7	80,1
	Arsa Vergisi Gelirleri	13,9	19,1	23,0	23,2	20,3	19,9
	Arazi Vergisi Gelirleri	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Küçükçekmece Belediyesi	Bina Vergisi Gelirleri	74,7	77,3	81,3	76,2	74,3	76,8
	Arsa Vergisi Gelirleri	25,3	22,7	18,7	23,8	25,7	23,2
	Arazi Vergisi Gelirleri	0,0015	0,0005	0,0001	0,0000	0,0002	0,0005

Genel olarak, incelenen dönemde araştırma yapılan ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin oransal olarak bileşiminde Çatalca Belediyesi dışında çok büyük farklılık bulunmadığı söylenebilir. Bahçelievler, Küçükçekmece, Beykoz ve Kadıköy belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminin birbirine yakın olduğu görülmektedir.

Çatalca Belediyesi'nin emlak vergisi gelirlerinin bileşiminde, diğer ilçe belediyelerine göre önemli farklılık bulunmaktadır. Diğer belediyelerde arsa vergisinin payı yaklaşık yüzde 20 olurken, Çatalca Belediyesi'nde yüzde 38 olarak gerçekleşmiştir. Bu farklılık, Çatalca Belediyesi sınırları içinde yerleşim bulunan kırsal alanların fazla olmasından kaynaklanmıştır. Diğer belediyelerde şehirleşmenin yüksek olması, emlak vergisi gelirleri içindeki arsa ve arazi vergisi payının düşmesine neden olmuştur.

4.5.1.5. İlçe Belediyelerinin Emlak Vergisi Tahsilat Oranları

Araştırma yapılan ilçe belediyelerinin emlak vergisi tahsilat oranları Tablo 21'de gösterilmektedir. Buna göre; araştırma yapılan ilçe belediyelerinin emlak vergisi tahsilat oranlarına incelenen döneme ait ortalamalar üzerinden baktığımızda, Bahçelievler Belediyesi'nin bina vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 58, arsa vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 70 olmuştur. Beykoz Belediyesi'nin bina vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 49, arsa vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 43, arazi vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 18 olmuştur. Çatalca Belediyesi'nin bina vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 63, arsa vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 64, arazi vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 39 olmuştur. Kadıköy Belediyesi'nin bina vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 74, arsa vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 65 olmuştur. Küçükçekmece Belediyesi'nin bina vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 67, arsa vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 61, arazi vergisi tahsilat oranı ortalama yüzde 3 olmuştur.

Tablo 21. Belediyelerin Emlak Vergisi Tahsilat Oranları (2015-2019, %)

		2015	2016	2017	2018	2019	Ort.
Bahçelievler Belediyesi	Bina Vergisi Tahsilat Oranı		60,8	55,4	57,7	56,6	57,6
	Arsa Vergisi Tahsilat Oranı		72,6	70,0	67,9	68,2	69,7
	Arazi Vergisi Tahsilat						
Beykoz Belediyesi	Bina Vergisi Tahsilat Oranı	52,7	32,8	53,3	56,5	49,8	49,0
	Arsa Vergisi Tahsilat Oranı	53,5	19,0	69,9	38,2	32,0	42,5
	Arazi Vergisi Tahsilat	34,8	-4,3	39,7	11,6	8,9	18,2
Çatalca Belediyesi	Bina Vergisi Tahsilat Oranı	59,1	67,4	62,1	68,6	55,6	62,5
	Arsa Vergisi Tahsilat Oranı	64,5	69,0	65,8	62,3	58,7	64,1
	Arazi Vergisi Tahsilat	34,5	44,2	36,1	41,7	37,6	38,8
Kadıköy Belediyesi	Bina Vergisi Tahsilat Oranı	77,2	74,5	73,9	72,0	70,2	73,6
	Arsa Vergisi Tahsilat Oranı	71,2	72,6	69,7	59,0	51,8	64,9
	Arazi Vergisi Tahsilat						
Küçükçekmece Belediyesi	Bina Vergisi Tahsilat Oranı	68,8	68,2	64,6	66,0	66,3	66,8
	Arsa Vergisi Tahsilat Oranı	64,1	61,7	49,8	62,0	66,3	60,8
	Arazi Vergisi Tahsilat	7,4	4,9	0,9	0,2	2,6	3,2

İlçe belediyelerinin bina vergisi tahsilat oranları incelenen dönem içinde ortalama yüzde 49 ile 74 arasında değişmiştir. Bina vergisi tahsilat oranlarını en düşükten en yükseğe doğru sıraladığımızda, ortalama yüzde 49 ile Beykoz Belediyesi bina vergisi tahsilat oranı en düşük belediye olmuştur. Beykoz Belediyesi'ni ortalama yüzde 58 ile Bahçelievler Belediyesi, ortalama yüzde 63 ile Çatalca Belediyesi, ortalama yüzde 67 ile Küçükçekmece Belediyesi izlemiştir. Bina vergisi tahsilat oranı en yüksek belediye ortalama yüzde 74 ile Kadıköy Belediyesi olmuştur.

İlçe belediyelerinin arsa vergisi tahsilat oranlarının incelenen dönem içinde ortalama yüzde 43 ile 70 arasında değiştiği görülmektedir. Arsa vergisi tahsilat oranlarını en düşükten en yükseğe doğru sıraladığımızda, ortalama yüzde 43 ile Beykoz Belediyesi bina vergisinde olduğu gibi arsa vergisi tahsilat oranı en düşük belediye olmuştur. Beykoz Belediyesi'ni ortalama yüzde 61 ile Küçükçekmece Belediyesi, ortalama yüzde 64 ile Çatalca Belediyesi, ortalama yüzde 65 ile Kadıköy Belediyesi izlemiştir. Arsa vergisi tahsilat oranı en yüksek belediye ortalama yüzde 70 ile Bahçelievler Belediyesi olmuştur.

İlçe belediyelerinin arazi vergisi tahsilat oranlarının incelenen dönem içinde ortalama yüzde 3 ile 39 arasında değişmiştir. Arazi vergisi tahsilat oranlarını en düşükten en yükseğe doğru sıraladığımızda, ortalama yüzde 3 ile Küçükçekmece Belediyesi arazi vergisi tahsilat oranı en düşük belediye olmuştur. Küçükçekmece Belediyesi'ni ortalama yüzde 18 ile Beykoz Belediyesi izlemiştir. Arazi vergisi tahsilat oranı en yüksek belediye ortalama yüzde 39 ile Çatalca Belediyesi olmuştur.

Belediyelerin emlak vergisi tahsilat oranlarının yıllara göre seyrini incelediğimizde; Bahçelievler Belediyesi, hem bina hem arsa vergisinde en yüksek tahsilat oranına 2016 yılında ulaşmıştır. 2016 yılında, incelenen dönem içinde ortalama yüzde 58 olan bina vergisi tahsilat oranı yaklaşık yüzde 61'e, incelenen dönemde ortalama yüzde 70 olan arsa vergisi tahsilat oranı yaklaşık yüzde 73 seviyesine çıkmıştır.

Beykoz Belediyesi bina vergisinde en yüksek tahsilat oranına 2018 yılında ulaşmıştır. İncelenen dönem içinde ortalama yüzde 49 olan bina vergisi tahsilat oranı, 2018 yılında yaklaşık yüzde 57 seviyesine çıkmıştır. En yüksek arsa vergisi ve arazi vergisi tahsilat oranına ise 2017 yılında ulaşılmıştır. 2017 yılında, incelenen dönemde ortalama yüzde 43 olan arsa vergisi tahsilat oranı yaklaşık yüzde 70

seviyesine, incelenen dönemde ortalama yüzde 18 olan arazi vergisi tahsilat oranı yaklaşık yüzde 40 seviyesine çıkmıştır.

Çatalca Belediyesi, bina vergisinde en yüksek tahsilat oranına 2018 yılında ulaşmıştır. İncelenen dönem içinde ortalama yüzde 63 olan bina vergisi tahsilat oranı, 2018 yılında yaklaşık yüzde 69 seviyesine çıkmıştır. En yüksek arsa vergisi ve arazi vergisi tahsilat oranına ise 2016 yılında ulaşılmıştır. 2016 yılında, incelenen dönem içinde ortalama yüzde 64 olan arsa vergisi tahsilat oranı yaklaşık yüzde 69 seviyesine, incelenen dönemde ortalama yüzde 39 olan arazi vergisi tahsilat oranı yaklaşık yüzde 44 seviyesine çıkmıştır.

Kadıköy Belediyesi'nin bina vergisinde en yüksek tahsilat oranına 2015 yılında ulaştığı görülmektedir. İncelenen dönem içinde ortalama yüzde 74 olan bina vergisi tahsilat oranı, 2015 yılında yaklaşık yüzde 77 seviyesine çıkmıştır. Sonraki yıllarda bina vergisi tahsilat oranında sürekli düşüş yaşanmıştır. En yüksek arsa vergisi tahsilat oranına ise 2016 yılında ulaşılmıştır. İncelenen dönem içinde ortalama yüzde 65 olan arsa vergisi tahsilat oranı, 2016 yılında yaklaşık yüzde 73 seviyesine çıkmıştır.

Küçükçekmece Belediyesi bina vergisinde ve arazi vergisinde en yüksek tahsilat oranına 2015 yılında ulaşmıştır. 2015 yılında, incelenen dönem içinde ortalama yüzde 67 olan bina vergisi tahsilat oranı yaklaşık yüzde 69 seviyesine, incelenen dönem içinde ortalama yüzde 3 olan arazi vergisi tahsilat oranı yaklaşık yüzde 7 seviyesine çıkmıştır. En yüksek arsa vergisi tahsilat oranına 2019 yılında ulaşılmıştır. İncelenen dönem içinde ortalama yüzde 61 olan arsa vergisi tahsilat oranı, 2019 yılında yaklaşık yüzde 66 seviyesine çıkmıştır.

4.5.2. Mülakat Yöntemiyle Elde Edilen Verilerin Analizi

Bu bölümde, örneklem olarak seçilen altı ilçe belediyesiyle yapılan mülakatlar sonucu elde edilen veriler analiz edilmektedir. Mülakat yöntemiyle elde edilen veriler;

1. Emlak vergisinin konusu, mükellefi, muafiyet ve istisnalarına ilişkin yasal çerçeveden kaynaklanan sorunlar,
2. Emlak vergisine esas taşınmazların değerlendirme sürecine ilişkin sorunlar,
3. Emlak vergisinin vergilendirme sürecine ilişkin sorunlar,

4. Belediyelerin kurumsal kapasitelerine ilişkin sorunlar,
5. Diğer sorunlar, olmak üzere beş başlık altında analiz edilmektedir. Analiz sonucunda araştırma yapılan ilçe belediyelerinin emlak vergisi yönetiminde yaşadıkları sorunlar tespit edilmektedir.

4.5.2.1. Emlak Vergisinin Konusu, Mükellefi, Muafiyet ve İstisnalarına İlişkin Yasal Çerçeveden Kaynaklanan Sorunlar

Emlak vergisinin konusu, mükellefi, muafiyet ve istisnalarına ilişkin olarak araştırma yapılan belediyelerdeki yetkililerin belirtmiş olduğu problemler şunlardır:

1. Geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri için uygulanan muafiyet şartlarının tespitinde ve takibinde sorun yaşanması,
2. Geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, şehitlerin dul ve yetimleri için uygulanan muafiyetten yararlananların sayısının fazla olması, muafiyetten yararlanma şartlarının uygun olmaması,
3. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun Geçici 2. Maddesiyle tüzel kişiliği kaldırılan köylerden 2014-2019 yıllarını kapsayan altı yıllık dönemde emlak vergisi alınamamış olması,
4. Belediye sınırları içinde, kısıtlı alanların fazla olması halinde gelir kaybı yaşanması,
5. Gayrimenkulün tapudaki niteliği ile imar durumu arasında farklılık olması halinde, emlak vergisinin konusunun mükellefler tarafından anlaşılamaması,
6. Karavan görünümünde kaçak prefabrik yapıların bulunması, bu yapıların emlak vergisinin konusuna dâhil edilmemiş olması,
7. Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca belirlenen rezerv yapı alanlarının emlak vergisine ilişkin yasal düzenlemenin bulunmaması,
8. Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait listenin güncel olmaması,

1. Geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri için uygulanan muafiyet şartlarının tespitinde ve takibinde sorun yaşanması, emlak vergisinde muafiyet ve istisnalara ilişkin olarak en çok belirtilen problem olmuştur. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesine göre; Cumhurbaşkanı,

kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri için vergi oranını sıfıra indirmeye yetkilidir. Ancak, indirimden faydalanabilmek için Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskene sahip olmak ve konutunu belirli zamanlarda dinlenmek için kullanmamak şartları bulunmaktadır. Bakanlar Kurulu'nun 20.12.2006 tarihli kararıyla hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri için vergi oranı sıfıra indirilmiştir.

Söz konusu muafiyete ilişkin olarak; SGK, Vergi Dairesi Başkanlığı ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü gibi belediyenin bilgi ve belge temin ettiği dış kurumlarla veri paylaşımı problemi yaşandığı belirtilmiştir. Avcılar, Bahçelievler ve Küçükçekmece belediyeleri tarafından SGK, Çatalca ve Küçükçekmece belediyeleri tarafından Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Bahçelievler ve Küçükçekmece belediyeleri tarafından Vergi Dairesi Başkanlığı ile yaşanan veri paylaşımı problemi nedeniyle, tespit edilen muafiyet şartlarının devam edip etmediğine dair takibin etkin yapılamadığı ifade edilmiştir. Şartların ortadan kalkması halinde SGK, Vergi Dairesi Başkanlığı ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünden sistem üzerinden uyarı mesajı alınamadığı vurgulanmıştır.

Muafiyet şartlarının devam edip etmediğine dair takipte yaşanan zorlukla birlikte, dış kurumlarla veri paylaşımı problemi nedeniyle, muafiyet şartlarının tespitinde de zorluk yaşandığını belirten belediyeler olmuştur. Bu konuda, Avcılar Belediyesi tarafından SGK, Çatalca Belediyesi tarafından Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Bahçelievler Belediyesi tarafından SGK ve Vergi Dairesi Başkanlığı ile veri paylaşımı problemi yaşandığı ifade edilmiştir. Muafiyet şartlarının tespitinin belediye tarafından yapılması gerektiği; ancak yaşanan sorun nedeniyle vatandaşın Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, SGK ve Vergi Dairesi Müdürlüğünden muafiyet şartlarına ilişkin evrak istemek zorunda kalındığı vurgulanmıştır.

2. Geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, şehitlerin dul ve yetimleri için uygulanan muafiyetten yararlananların sayısının fazla olması, muafiyetten yararlanma şartlarının uygun olmaması, araştırma kapsamında belirtilen başlıca sorunlardan olmuştur. Muafiyetten yararlananların sayısının fazla olması Avcılar,

Kadıköy ve Küçükçekmece belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediyeler tarafından muafiyet uygulanan emeklilerin ve ev hanımlarının sayısının çok yüksek olduğuna işaret edilmiştir. Buna bağlı olarak emlak vergisi gelirlerinde kayıp yaşandığı vurgulanmıştır.

Muafiyetten yararlanma şartlarının uygun ve adil olmaması, Kadıköy ve Küçükçekmece belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Bu konuda, daha çok eşlerden her ikisinin de muafiyetten yararlanmasının uygun olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca, Küçükçekmece Belediyesi tarafından tek evi olup asgari ücret alan bir kişinin muafiyetten yararlanamaz iken yüksek miktarda faiz geliri bulunan bir kişinin muafiyetten yararlanabilmesi gibi bir durumun olduğu, dolayısıyla muafiyet şartlarının adil olmadığı ifade edilmiştir.

3. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun Geçici 2. Maddesiyle tüzel kişiliği kaldırılan köylerden 2014-2019 yıllarını kapsayan dönemde emlak vergisi alınamamış olması, Beykoz ve Çatalca belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediyeler tarafından, 6 yıl boyunca emlak vergisi alınamamış olması nedeniyle, ciddi gelir kaybı yaşandığı belirtilmiştir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun Geçici 2. Maddesiyle, büyükşehir belediye sınırları İstanbul ve Kocaeli ilinde il mülkî sınırı olarak düzenlenmiş ve bu sınırlar içinde kalan köylerin (orman köyleri hariç) tüzel kişiliği kaldırılarak mahalleye dönüştürülmüştür. Tüzel kişiliği kaldırılan bu köyler için emlak vergisinde istisna söz konusu olmamış, 2014 yılına kadar vergi alınabilmiştir.

2014 yılında 6360 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte, Kanun'un Geçici 1. Maddesinin on beşinci fıkrası gereğince, daha önce tüzel kişiliği kaldırılmış bu köylerden artık emlak vergisi alınamamıştır. Bu durum, 2019 tarihli 7186 sayılı Kanun ile 6360 sayılı Kanunda değişiklik yapılanı kadar devam etmiştir. 7186 sayılı Kanunla, 5216 sayılı Kanun ile köy tüzel kişiliği kaldırıp mahalleye dönüştürülen yerler için yeniden emlak vergisi alınmaya başlanmıştır. Ancak, 2014 ve 2019 yıllarını kapsayan 6 yıllık dönem boyunca emlak vergisi alınamamış olması, bazı belediyeler için gelir kaybına sebep olmuştur.

4. Belediye sınırları içinde kısıtlı alanların fazla olması halinde gelir kaybı yaşanması, Avcılar Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye

tarafından kendi belediye sınırları içinde arkeolojik sit alanı, doğal sit alanı, afete maruz bölge gibi kısıtlı alanların fazla olduğu ve bu nedenle emlak vergisinde gelir kaybı yaşandığı vurgulanmıştır.

5. Gayrimenkulün tapudaki niteliği ile imar durumu arasında farklılık olması halinde, emlak vergisinin konusunun mükellefler tarafından anlaşılamaması, Avcılar ve Çatalca belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Tapu belgesinde niteliği tarla olup, imar durumu itibariyle arsa niteliğindeki gayrimenkullerin neden arsa vergisine tabi tutulduğunun mükellefler tarafından anlaşılmasında zorluk yaşandığı belirtilmiştir. Mükelleflerce, bu araziler için arsa üzerinden vergilendirilme yapılmasının doğru olmadığı ve ödenecek verginin yanlış hesaplandığı düşünülerek, vergi borcuna itiraz edildiği vurgulanmıştır.

Çatalca Belediyesi tarafından benzer bir sorunun bina vergisine ilişkin olarak, imar affıyla tarla nitelikli yere yapılmış binalar için yapı kayıt belgesi alınması sonucu yaşandığı belirtilmiştir. Bu binaların yapı kayıt belgelerinin, üzerine yapıldıkları geniş araziler üzerinden alındığı ve bina vergilerinin de yapı kayıt belgelerindeki metrekaresel üzerinden hesaplandığı ifade edilmiştir. Ancak, mükellefler tarafından, üzerine bina yaptıkları arazinin tarla olarak kullanılması ve arazinin tapuda tarla nitelikli olması nedeniyle vergi değerinin yanlış hesaplandığının düşünüldüğü belirtilmiştir. Mükelleflerce verginin konusunu anlamada zorluk çekildiği, bu nedenle vergi borcuna itiraz edildiği vurgulanmıştır.

6. Karavan görünümünde kaçak prefabrik yapıların bulunması ve bu yapıların emlak vergisinin konusuna dâhil edilmemiş olması, Çatalca Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından söz konusu yapıların prefabrik ev olduğu, aynı zamanda taşınabilir oldukları belirtilmiştir. Her türlü belediye hizmetinden yararlanabilen bu yapılardan emlak vergisi alınamadığı vurgulanmıştır.

7. Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca belirlenen rezerv yapı alanlarının emlak vergisine ilişkin yasal düzenlemenin bulunmaması, Avcılar Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından, emlak vergisinden muaf sit alanlarının, yeni yerleşim alanı olarak kullanılmak üzere, Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca rezerv yapı alanına çevrilebildiğine; ancak sit alanı özelliğinin kaldırılmadığına işaret edilmiştir. Bu nedenle, rezerv yapı alanları için emlak vergisi

muafiyeti uygulanıp uygulanmayacağına ilişkin belirsizlik yaşandığı vurgulanmıştır. Belediye yetkilisi, bu alanlar için şimdilik muafiyet uygulanmadığını, emlak vergisi alındığını; ancak sorunun Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na bildirildiğini ve cevap beklendiğini belirtmiştir.

8. Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait listenin güncel olmaması, Beykoz Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflarla ilgili olarak, kamu menfaatlerine yararlı olup muafiyet tanınmış vakıflara ilişkin listede yer almadığı için muafiyetten yararlanamayan vakıfların bulunduğu belirtilmiştir.

4.5.2.2. Emlak Vergisine Esas Taşınmazların Değerleme Sürecine İlişkin Sorunlar

Emlak vergisine esas taşınmazların değerlendirme sürecine ilişkin, araştırma yapılan belediyelerdeki yetkililerin belirtmiş olduğu problemler şunlardır:

1. Emlak Vergisi Kanunu'nun Geçici 23. Maddesiyle getirilen yeni düzenleme nedeniyle taşınmaz değerlerinde gerekli artışların yapılamaması,
2. Asgari ölçüde arsa metrekaresi birim değerlerinin piyasada oluşan değerlerle uyumlu olmaması,
3. Arazi takdir komisyonlarında belediyeden yetkili memurun olmaması,
4. Bina metrekaresi normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa bedelleriyle uyumlu olmaması,
5. Siyasi kaygılar nedeniyle arsa takdir komisyonlarında gerekli artışların yapılamaması,
6. Arsa takdir komisyon kararlarının yeterli veriye ve araştırmaya dayanmaması,
7. İlgili belediyeden katılan üyeler dışında arsa takdir komisyon üyelerinin değerlemeye katkıda bulunmaması,
8. Belediyeler tarafından, komşu ilçe belediyelerle sınır bölgelerde birbirinden çok farklı değerlemelerin yapılması,
9. Arsa değer takdirleri yapılırken dikkate alınan kriterlere ilişkin Türkiye genelinde belli bir standardın bulunmaması,
10. Asgari ölçüde arazi metrekaresi birim değerlerinin piyasada oluşan değerlerin altında belirlenmesi,

11. Değer takdirlerinin dört yılda bir yapılması, aradaki yıllar için emlak vergi değerine uygulanan artış oranının bazı bölgeler için yeterli olmaması,

12. Arsa takdir komisyon kararlarına karşı mükelleflere dava açma hakkı tanınması, mükellefler tarafından açılan davaların belediyeye ek yük olması,

1. Emlak Vergisi Kanunu’nun Geçici 23. Maddesiyle getirilen yeni düzenleme nedeniyle taşınmaz değerlerinde gerekli artışların yapılamaması, emlak vergisine esas taşınmazların değerlendirme sürecine ilişkin en çok problem alanı olarak ifade edilen konu olmuştur.

Emlak Vergisi Kanunu’nun Geçici 23. Maddesinde yer alan düzenlemeye göre; takdir komisyonlarınca 2017 yılında 2018 yılı için takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerlerinin, 2017 yılında uygulanan birim değerlerin %50’sinden fazlasını aşması halinde, 2018 yılına ilişkin bina ve arazi vergi değerinin hesabında, 2017 yılında uygulanan asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerlerinin %50 fazlası esas alınır. Takip eden 2019, 2020 ve 2021 yılları için vergi matrahları bu şekilde belirlenen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri üzerinden hesaplanır.

Söz konusu düzenleme nedeniyle, araştırma yapılan belediyelerin hepsi tarafından, 2018 yılı için gerekli değer artışlarının yapılamadığı belirtilmiştir. Düzenlemenin belediyeler için gelir kaybına sebep olduğu vurgulanmıştır. Beykoz ve Bahçelievler belediyeleri, önceki yıllarda değeri düşük kalmış bölgelere ait değerlerin yasal düzenleme nedeniyle düzeltilemediğine işaret etmiştir.

2. Asgari ölçüde arsa metrekaresi birim değerlerinin piyasada oluşan değerlerle uyumlu olmaması, emlak vergisine esas taşınmazların değerlendirme sürecinde taşınmaz değerleriyle ilgili olarak araştırma kapsamında ifade edilen başlıca problemlerden olmuştur. Avcılar, Bahçelievler ve Kadıköy belediyeleri tarafından sorun olarak belirtilmiştir.

Belediyeler tarafından daha çok, arsa takdir komisyonları tarafından takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekaresi birim değerlerinin piyasada oluşan değerlerin altında belirlendiği, bu nedenle gelir kaybı yaşandığı ifade edilmiştir. Ancak, Kadıköy Belediyesi tarafından değer takdirlerinin piyasada oluşan değerlerin üstünde belirlendiği durumların da olabildiği ve bunun mükellef açısından problem

oluşturduğu ifade edilmiştir. Her iki durumda da cadde ve sokak rayiç bedelleri belirlenirken piyasa değerlerinin hesaba katılmaması problem olarak vurgulanmıştır.

Çatalca Belediyesi tarafından değer takdirlerinin piyasada oluşan değerlerin altında belirlendiği; ancak bunun sorun teşkil etmediği ifade edilmiştir. Piyasa, değerlerinin uygulanması halinde ödenecek verginin yüksek olacağı ve mükelleflerin vergi ödemede zorlanacağı belirtilmiştir. Mükelleflerin vergiye uyumu açısından sorun yaşanabileceği vurgulanmıştır.

3. Arazi takdir komisyonlarında belediyeden yetkili memurun olmaması, Avcılar, Beykoz ve Çatalca belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Arazi takdir komisyonlarında belediyeden yetkili bir ya da birkaç memurun olmasının doğru değerlendirme açısından avantaj sağlayacağı ve arazi takdir komisyon kararlarında bölgede yapılacak planlama ve gerçekleşecek değer artışı gibi durumların dikkate alınmasının mümkün olacağı vurgulanmıştır.

4. Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa bedelleriyle uyumlu olmaması, Kadıköy ve Küçükçekmece belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasanın altında belirlendiği ve bu nedenle bina vergi değerlerinin düşük kaldığı vurgulanmıştır. Bazı belediyeler ise bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa bedellerine yakın belirlendiğini ifade etmiştir.

5. Siyasi kaygılar nedeniyle arsa takdir komisyonlarında gerekli değer artışlarının yapılamaması, Avcılar ve Bahçelievler belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Avcılar Belediyesi tarafından, arsa takdir komisyonlarında muhtarların siyasi nedenlerle değerleri düşük tutmaya çalıştığı belirtilmiştir. Bahçelievler Belediyesi tarafından, yüksek değer artışlarının çok tepki çekeceği düşüncesiyle, belediyenin oy kaygısı nedeniyle, önceki yıllarda gereken değer artışlarının yapılamadığı ve bazı yerlerin çok düşük değerlerde kaldığı vurgulanmıştır.

6. Arsa takdir komisyon kararlarının yeterli veriye ve araştırmaya dayanmaması, Bahçelievler Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Sorunu ifade eden belediye tarafından değerlendirme sürecinde vergi haritalarından ve coğrafi bilgi sistemlerinden yararlanılmadığı belirtilmiştir. Diğer belediyeler

tarafından arsa takdir komisyon kararlarının yeterli veriye ve araştırmaya dayandığı, değerlendirme sürecinde coğrafi bilgi sistemlerinden yararlanıldığı ifade edilmiştir.

7. İlgili belediyeden katılan üyeler dışında arsa takdir komisyon üyelerinin değerlemeye katkıda bulunmaması, tek belediye tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Problemi ifade eden belediye tarafından, komisyonlarda genellikle belediyenin teklif etmiş olduğu belli bir artış oranının aynen kabul edildiği vurgulanmıştır. Ayrıca, belediyenin siyasi kaygılar nedeniyle önceki yıllarda gereken değer artışlarını yapamadığı ve her yıl yüzde 5 artış uyguladığı belirtilmiştir.

8. Belediyeler tarafından, komşu ilçe belediyelerle sınır bölgelerde birbirinden çok farklı değerlemelerin yapılması, Küçükçekmece Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiş, aynı caddenin komşu belediye sınırları içinde kalan kısmı için çok düşük değerlemelerin yapılabildiğine işaret edilmiştir. Belediye yetkilisi tarafından, komşu ilçe belediyeleriyle sınır bölgelerde değerlendirme yapılırken, komşu ilçelerde yapılan değerlemelerin de dikkate alınmaya çalışıldığı belirtilmiştir. Ancak, komşu ilçenin aynı bölge için çok düşük değer takdir etmesi halinde kendilerinin de değerleri düşürmek zorunda kaldıkları vurgulanmıştır.

9. Arsa değer takdirleri yapılırken dikkate alınan kriterlere ilişkin Türkiye genelinde belli bir standardın bulunmaması, Beykoz Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından, İstanbul'un farklı ilçelerinde veya Türkiye'nin farklı bölgelerinde benzer özelliklere ve benzer piyasa değerine sahip olan taşınmazlar için ödenen emlak vergisinin, cadde sokak rayiç bedelinin farklı tespit edilmiş olması nedeniyle çok farklı olabildiğine dikkat çekilmiştir. Bu durumun vergi adaleti açısından sorun oluşturduğu vurgulanmıştır.

Değer takdirleri yapılırken dikkate alınan kriterler konusunda Türkiye geneli için belli bir standardın oluşturulması gerektiği; cadde ve sokağın gelişmişlik durumu, alt yapı özellikleri, kaplama türü gibi özelliklerin belli katsayılarla değer artışına yansıtılması gerektiği belirtilmiştir. Belediye yetkilisi, kendilerinin değerlendirme sürecinde söz konusu kriterleri dikkate aldıklarını; ancak diğer belediyelerin genellikle bu kriterleri dikkate almadığını vurgulamıştır.

10. Asgari ölçüde arazi metrekare birim değerlerinin piyasada oluşan değerlerin altında belirlenmesi, Avcılar Belediyesi tarafından sorun olarak ifade

edilmiştir. Belediye tarafından kendi belediye sınırları içindeki arazilerin piyasa değerinin çok yüksek olduğu; ancak hesaplanan emlak vergi değerinin çok düşük olduğu belirtilmiştir. Asgari ölçüde arazi metrekare birim değerleri belirlenirken piyasa değerlerinin hesaba katılmaması problem olarak vurgulanmıştır.

11. Değer takdirlerinin dört yılda bir yapılması, aradaki yıllar için emlak vergi değerine uygulanan artış oranının bazı bölgeler için yeterli olmaması, Beykoz Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından, taşınmaz değer takdirlerinin dört yılda bir yapılması yerine değerlemelerin her yıl yapılmasının daha uygun olacağı belirtilmiştir. Takdirlerin yapıldığı yıllar arasında emlak vergi değerine uygulanan artış oranlarının, belediyenin yapmış olduğu yatırımlarla gelişen ve değer kazanan bir cadde veya sokak için yeterli olamadığı vurgulanmıştır. Dolayısıyla emlak vergisi gelirlerinde kayıp yaşandığına işaret edilmiştir.

Diğer belediyeler tarafından genellikle takdirlerin dört yılda bir yapılmasının uygun olduğu ve takdirlerin yapıldığı yıllar arasında emlak vergi değerine uygulanan artış oranının yeterli olduğu belirtilmiştir.

12. Arsa takdir komisyon kararlarına karşı mükelleflere dava açma hakkı tanınması, mükellefler tarafından açılan davaların belediyeye ek yük olması, Küçükçekmece Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından 2012 yılından önce arsa takdir komisyon kararlarına karşı sadece ticaret odaları, ziraat odaları, belediyeler ile ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları dava açabilirken, 2012 yılında Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 49. Maddesinde değişiklik yapılarak arsa takdir komisyon kararlarına karşı mükelleflerin de dava açabilmelerine imkân sağlandığı belirtilmiştir. Ancak, mükellefler tarafından arsa takdir komisyon kararlarına karşı açılan davaların belediyeye ek yük olduğu ifade edilmiştir.

Emlak vergisine esas taşınmazların değerlendirme sürecine ilişkin olarak emlak vergisi değerlendirme sürecinde değerlendirme uzmanı veya değerlendirme şirketinden faydalanılmaması, literatürde belirtilen sorunlar arasında yer almaktadır. Daha çok takdir komisyonlarında gayrimenkul değerlendirme uzmanlarının yer almaması eleştiri konusu olmaktadır. Yapılan araştırma sonucunda, araştırma yapılan belediyelerden

sadece Kadıköy ve Küçükçekmece belediyelerinin değerleme sürecinde değerleme uzmanından veya değerleme şirketinden yararlandığı tespit edilmiştir. Değerleme uzmanı veya değerleme şirketinden faydalanılmadığını ifade eden diğer belediyeler ise bu durumun değerlendirme açısından sorun teşkil etmediğini belirtmiştir.

4.5.2.3. Emlak Vergisi Vergilendirme Sürecine İlişkin Sorunlar

Emlak vergisinin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını kapsayan vergilendirme sürecine ilişkin, araştırma yapılan belediyelerdeki yetkililerin belirttiği sorunlar şunlardır:

1. Bina inşaat sınıflarının tespitine dair cetvelin güncel olmaması, belediyeler tarafından inşaat sınıflarının belirlenmesinde sorun yaşanması,
2. İmar barışıyla, yapı kayıt belgesi alınan binaların emlak vergi değerinin hesabına ve verginin tahsiline ilişkin sorunlar yaşanması,
3. Mükellefler tarafından emlak vergisi bildirimi verilmemesi veya hatalı bildirim verilmesi,
4. Bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespitinde zorluk yaşanması,
5. Mükelleflerin iletişim bilgilerinin eksik veya hatalı olması nedeniyle vergi borcunun tebliğinde sorun yaşanması,
6. Tebliğ ve ödeme emirlerinin mükellefe ulaştırılmasında sorun yaşanması,
7. Tebliğde ve ödeme emirlerinin gönderilmesinde yaşanan sorunlar nedeniyle posta masraflarının yüksek olması,
8. Bildirimlerinin süresinde verilmemesi halinde uygulanan vergi ziyaı cezalarının, mükellefin dava açması halinde tahsil edilememesi,
9. Zamanında ödeme emri çekilmemiş emlak vergilerinin, mükellefin dava açması halinde, zaman aşımı süresi nedeniyle tahsil edilememesi,
10. Belediyelerin ödenmeyen borçların takibinde vatandaşı zor durumda bırakmamak için haciz yöntemini tercih etmemesi,
11. Mükellefin gayrimenkulünün bulunmaması, banka hesabı bulunmaması veya bankada parası olmaması halinde haciz işlemlerinde sorun yaşanması,
12. Banka haczi uygulanırken bankaların kamuya para aktarmaması,

13. Banka haczi uygulanırken, mükellefin vergi borcu kadar tutara haciz konamaması, hesaplarının tamamına haciz konması,
14. Arsa niteliğinde olup tarım amaçlı kullanılan arazilerin tespitinde dış kurumlardan kaynaklı sorun yaşanması,
15. Kentsel dönüşüm sürecinde yıkılıp yeniden yapılan binalarda iskân alınana kadar arsa üzerinden vergi alınması nedeniyle gelir kaybı yaşanması,
16. Borcu yoktur yazısı olmadan gayrimenkul satışı yapılabilmesi nedeniyle belediyelerin satıştan önceki borcun tahsilinde zorluk yaşaması,
17. Vatandaşların bilgilendirilmesinde, cep telefonu numaralarının değişmiş veya yanlış kaydedilmiş olması gibi nedenlerle sorun yaşanması,

1. Bina inşaat sınıflarının tespitine dair cetvelin güncel olmaması, belediyeler tarafından inşaat sınıflarının belirlenmesinde sorun yaşanması, araştırma kapsamında en çok ifade edilen problemlerden olmuştur. Bahçelievler, Beykoz, Çatalca ve Küçükçekmece belediyeleri tarafından, bina inşaat sınıflarının tespitine ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından 1982 tarih ve 17889 sayılı resmi gazete yayınlanan “Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel” in dönemin koşullarına tam olarak uygun olmadığı, eski olduğu ve güncellenmesi gerektiği belirtilmiştir. Günümüzde, cetvelde belirtilen üçüncü sınıf inşaat türünün artık kalmadığına işaret edilmiştir. Bu nedenle, Bahçelievler ve Küçükçekmece belediyeleri tarafından daha önce üçüncü sınıf inşaat olarak tespit edilmiş binaların ikinci sınıfa yükseltildiği ifade edilmiştir.

Beykoz Belediyesi tarafından, cetvelde binanın inşaat aksamına ilişkin olarak binaya ait dört dış özellik ile 6 iç özelliğe yer verildiği; ancak bina inşaat sınıf tespiti yapılırken dikkate alınması gereken bu özelliklerden binanın içine ait olanların tespitinde sorun yaşandığı vurgulanmıştır. Bunun nedeni olarak, binaların içine girmenin her zaman mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Bina inşaat sınıflarının tespitiyle ilgili olarak, “Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel” de yer alan sınıflandırmanın imar müdürlüğündeki sınıflandırmadan farklı olması, problem olarak ifade edilen bir diğer konu olmuştur. Bu nedenle ruhsatlı binalarda dahi binanın inşaat sınıfının doğrudan tespit edilemediği ve inşaat sınıf tespitinin ancak sahada yapılan kontrollerle mümkün olabildiği vurgulanmıştır.

2. İmar barışıyla, yapı kayıt belgesi alınan binaların emlak vergi değerinin hesabına ve verginin tahsiline ilişkin sorunlar yaşanması, araştırma kapsamında en çok problem alanı olarak ifade dilen konulardan olmuştur. Avcılar, Bahçelievler, Beykoz ve Çatalca belediyeleri tarafından imar barışıyla, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'ndan yapı kayıt belgesi alınan binaların emlak vergisi uygulamasında çeşitli sorunlar yaşandığı belirtilmiştir. Bu konuda, belediyelerin belirtmiş olduğu sorunlar şunlardır:

- Emlak vergisi bildirimleri ile yapı kayıt belgelerindeki metrekaresinin birbirinden farklı olması,
- Belediyeler ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın yazılımları arasındaki veri paylaşımı problemi nedeniyle yapı kayıt belgelerinin sorgulanamaması, emlak vergisi bildirimleri ile yapı kayıt belgelerinin zamanında karşılaştırılamaması, hatalı bildirimlerin yapı kayıt belgeleri gelene kadar tespit edilememesi,
- Yapı kayıt belgelerinde binanın değerini etkileyen doğru olmayan bilgilerin bulunması,
- Vergi değerinin hesabında, vatandaşların tapudaki arsa payları üzerinden hesaplanan bina metrekaresinin mi yoksa yapı kayıt belgelerinde yer alan bina metrekaresinin mi dikkate alınması gerektiğine ilişkin belirsizlik yaşanması,
- Tarla nitelikli yere yapılmış binaların yapı kayıt belgelerinin, üzerine yapıldıkları geniş araziler üzerinden alınmış olması, bu şekilde alınmış olan yapı kayıt belgeleri üzerinden hesaplanan emlak vergi değerinin mükellef tarafından yüksek bulunması,
- Yapı yasağı konan yerlere yapılmış ve yapı kayıt belgesi alınmış binalarda, mükellefin muafiyet hakkı olduğunu düşünmesi ve vergi ödemek istememesi,
- Yapı kayıt belgesi almış; ancak emlak vergisi bildirimini vermemiş mükelleflerin bulunması ve zamanaşımı süresi nedeniyle son beş yıldan önceki vergilerin tahsil edilememesi.

Bu sorunlar arasında yapı kayıt belgelerinde binanın değerini etkileyen doğru olmayan bilgilerin bulunduğu Avcılar, Bahçelievler ve Beykoz belediyeleri tarafından vurgulanmıştır. Beykoz Belediyesi tarafından, yapı kayıt belgelerindeki

bilgilerin doğruluğunun sahada kontrol edildiği ve kontroller sonucunda çok sayıda yapı kayıt belgesinde caddeden verilmesi gerekirken sokaktan verilmesi, metrekarelerin eksik veya fazla olması gibi doğru olmayan bilgilerin tespit edildiği belirtilmiştir. Örnek olarak 200 metrekare yapı kayıt belgesi alındığı; ancak sahada yoklama yapıldığında 20 m2 konteyner tespit edildiği ifade edilmiştir. Avcılar Belediyesi yapı kayıt belgelerini dikkate almak durumunda kaldıklarını; ancak mükellefin konuşmalarından yanlış bildirim verdiği anlaşıyorsa sahada tekrar ölçüm yaptıklarını ifade etmiştir.

Küçükçekmece Belediyesi ve Beykoz Belediyesi tarafından emlak vergisi bildirimleri ile yapı kayıt belgelerindeki metrekarelerin birbirinden farklı olduğu belirtilmiştir. Küçükçekmece Belediyesi bu durumu sorun olarak görmediklerini, farklılık durumunda sahada kontrol yaparak sorunu çözdüklerini belirtmiştir. Beykoz Belediyesi ise belediyeler ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın yazılımları arasında veri paylaşımı olmadığı için yapı kayıt belgelerindeki metrekareler ile emlak vergisi bildirimlerindeki metrekareleri zamanında karşılaştıramadıklarını belirtmiştir. Bu nedenle hatalı bildirimlerin zamanında tespit edilemediği, vergi değerinin yanlış hesaplandığı ve gelir kaybı yaşandığı vurgulanmıştır. Belediyelerin yazılımlarıyla Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın yazılımları arasında veri paylaşımı olması halinde, yapı kayıt belgeleri ile emlak vergisi bildirimlerinin zamanında karşılaştırılabileceği ve farklılık olması halinde sahada tespitle sorunun çözülebileceği belirtilmiştir.

Vergi değerinin hesabında, vatandaşların tapudaki arsa payları üzerinden hesaplan bina metrekarelerinin mi yoksa yapı kayıt belgelerinde yer alan bina metrekarelerinin mi dikkate alınması gerektiğine ilişkin belirsizlik yaşandığı Beykoz Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye, durumun Gelir İdaresi Başkanlığı'na sorulduğunu ve kendilerine yerinde yapılacak tespitlerin dikkate alınması gerektiğinin bildirildiğini belirtmiştir. Sahada yoklama yaparak binaların gerçek durumuna bakıldığı ve metrekarelerin tespit edildiği ifade edilmiştir.

Beykoz Belediyesi tarafından yapı kayıt belgesi almış ama bildirimde bulunmamış vatandaşların olduğu belirtilmiştir. Zamanaşımı süresi nedeniyle son beş yıldan önceki vergilerin tahsil edilemediği vurgulanmıştır.

Tarla nitelikli yere yapılmış binaların yapı kayıt belgelerinin, üzerine yapıldıkları geniş araziler üzerinden alınmış olması ve bu şekilde alınmış yapı kayıt belgeleri üzerinden hesaplanan emlak vergi değerinin mükellef tarafından yüksek bulunması Çatalca Belediyesi tarafından sorun olarak belirtilmiştir. Mükelleflerin üzerine bina yaptıkları araziye tarla olarak kullandıkları ve arazinin tapuda tarla vasıflı olduğu için neden yüksek vergi ödediklerini anlamakta zorluk çektiği ifade edilmiştir.

Yapı yasağı konan yerlere yapılmış ve yapı kayıt belgesi alınmış binalarda, mükellefin muafiyet hakkı olduğunu düşünmesi ve vergi ödemek istememesi, Avcılar Belediyesi tarafından sorun olarak belirtilmiştir. Arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller emlak vergisinden muaf tutulmuştur. Taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller için söz konusu olan bu muafiyetin, mükellefler tarafından yapı yasağı konan yerlere yapılmış ve yapı kayıt belgesi alınmış binalar için de geçerli olduğu düşünülmektedir. Mükellefler muafiyet hakkı olduğunu düşünerek emlak vergisi ödemek istememektedir.

3. Mükellefler tarafından emlak vergisi bildirimi verilmemesi veya hatalı bildirim verilmesi, emlak vergisi vergilendirme sürecine ilişkin olarak en çok ifade edilen problemlerden olmuştur. Avcılar, Bahçelievler, Beykoz, Çatalca belediyeleri tarafından soruna işaret edilmiştir.

Avcılar ve Bahçelievler belediyeleri tarafından, mükellefin satın aldığı gayrimenkulü için belediyeye bildirim vermesi gerektiğini bilmediği vurgulanmıştır. Beykoz Belediyesi tarafından binanın tamamlayıcı unsurlarının bildirim verilirken dikkate alınmaması veya bildirimin yapıldığı tarihten sonra binanın büyütülmesi gibi nedenlerle hatalı bildirimlerin olduğu belirtilmiştir.

4. Bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespitinde zorluk yaşanması, araştırma kapsamında en çok ifade edilen problemlerden olmuştur. Belediyeler tarafından, sorunun nedenleri arasında dış kurumlarla veri paylaşımı problemleri ve belediyenin kurumsal kapasite yetersizliği olduğu vurgulanmıştır.

Konuyla ilgili olarak Avcılar, Bahçelievler ve Çatalca belediyeleri tarafından Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile veri paylaşımı problemi olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, Beykoz Belediyesi tarafından Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile yapı kayıt

belgelerinin sorgulanmasına ilişkin veri paylaşımı problemi olduğu ve bu nedenle hatalı bildirimlerin yapı kayıt belgeleri gelene kadar tespit edilemediği ifade edilmiştir.

Avcılar, Bahçelievler ve Çatalca belediyeleri gayrimenkul satışlarına ilişkin raporlara erişim sağlayamadığını belirtmiştir. Bahçelievler Belediyesi gayrimenkul satışlarına ilişkin belediyeler için tapu portal üzerinden açılmış olan "1 No'lu Bilgi Formu Modülü" nün karmaşık olduğunu vurgulamıştır. Avcılar Belediyesi, manuel döneme ait eski tapu kayıtlarına erişilemediğini ve bu kayıtlara ilişkin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nden bilgi almanın zor olduğunu vurgulamıştır.

Bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespitinde belediyenin kurumsal kapasite yetersizliği nedeniyle zorluk yaşanması sadece Avcılar Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Özellikle tahakkuk bölümünün yoğun olduğu, personelin nitelik ve nicelik açısından yetersiz olduğu vurgulanmıştır. Diğer belediyeler tarafından bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespitinde kurumsal kapasite yetersizliği nedeniyle zorluk yaşandığı ifade edilmemiş sadece dış kurumlarla veri paylaşımı problemi belirtilmiştir.

Araştırmanın kurumsal kapasite ile ilgili kısmında, bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespitinde zorluk yaşadıklarını ifade eden ve bunun nedeninin dış kurumlarla veri paylaşımı problemi olduğunu belirten belediyelerde ayrıca aşağıdaki problemlerin bir veya bir kaçının varlığı tespit edilmiştir:

- Belediyelerin üçünde tahakkuk bölümünün yoğun olduğu ve tahakkuk bölümünde görevli personelin nitelik ve nicelik açısından yetersiz olduğu,
- Bir belediyenin saha denetim ekibinin yetersiz olduğu, bir belediyenin saha denetim ekibinin bulunmadığı, bir belediyenin saha denetim ekibinin yeni kurulduğu,
- Bir belediyenin coğrafi bilgi sistemlerini hiç kullanmadığı.

Belediyenin tahakkuk bölümünde ve saha denetiminde görevli personelin nitelik ve nicelik olarak yeterliliği ile coğrafi bilgi sistemlerinin kullanılması bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespitinde son derece önemli faktörlerdir. Her ne kadar bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespiti

açısından kurumsal kapasite yetersizliği belediyeler tarafından belirtilmemiş olsa da yukarıdaki problemlerin tespitiyle kurumsal kapasitenin de dış kurumlarla veri paylaşımı problemi kadar önemli bir sorun olduğu görülmektedir.

5. Mükelleflerin iletişim bilgilerinin eksik veya hatalı olması nedeniyle vergi borcunun tebliğinde sorun yaşanması, araştırma kapsamında en çok ifade edilen problemlerden olmuştur. Bu konuda Bahçelievler, Beykoz ve Küçükçekmece belediyeleri tarafından, ilçe sınırları dışındaki vatandaşların ikamet adreslerinin sorgulanmasına ilişkin Nüfus Müdürlüğü ile veri paylaşımı problemi yaşandığı vurgulanmıştır. Nüfus Müdürlüğü ile veri paylaşımı problemi nedeniyle mükelleflerin iletişim bilgilerinin güncellenemediği, tebliğ ve ödeme emirlerinin gönderilmesinde sorun yaşandığı belirtilmiştir. Ayrıca, Küçükçekmece Belediyesi tarafından Nüfus Müdürlüğü ile ölen kişilerin varislerinin öğrenilmesine ilişkin de veri paylaşımı problemi yaşandığı belirtilmiştir. Bu nedenle, varislere gerekli evrakların gönderilemediği ifade edilmiştir.

Vergi borcunun tebliği ve tahsilat aşamasında ödeme emirlerinin gönderilmesiyle ilgili olarak, Bahçelievler ve Beykoz belediyeleri tarafından kayıtlı elektronik posta yoluyla tebliğ yapılabilirdiği; ancak tüm mükelleflerin kayıtlı elektronik postalarının olmadığı, Avcılar Belediyesi tarafından yabancı uyruklu mükelleflerin ikamet adreslerinin tespitinde zorluk yaşandığı belirtilen diğer sorunlar olmuştur.

6. Tebliğ ve ödeme emirlerinin mükellefe ulaştırılmasında sorun yaşanması, araştırma kapsamında en çok ifade edilen problemlerden olmuştur. Bu konuda, Avcılar, Bahçelievler ve Beykoz belediyeleri sorun yaşandığını belirtmiştir.

Bahçelievler Belediyesi tarafından muhtarların tebliği almaması, Beykoz Belediyesi tarafından tebliğ edilen belgenin postada kaybolması, Avcılar Belediyesi tarafından sitelerin güvenliklerinden geçilememesi, güvenliğe veya komşuya bırakılan tebliğin mükellefe ulaşmaması gibi sorunların yaşanabildiğine işaret edilmiştir.

7. Tebliğde ve ödeme emirlerinin gönderilmesinde yaşanan sorunlar nedeniyle posta masraflarının yüksek olması, Avcılar ve Bahçelievler belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Avcılar Belediyesi tarafından, aynı zamanda iş aķıřının yavaşladığı, zaman kaybı yaşandığı, kağıt israfının ve kırtasiye masraflarının arttığı vurgulanmıştır.

8. Bildirimlerinin süresinde verilmemesi halinde uygulanan vergi ziyai cezalarının, mükellefin dava açması halinde tahsil edilememesi, Avcılar ve Çatalca Belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediyeler tarafından, 2002 yılında Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik sonrası bildirim esasının getirilmesi; ancak bildirimlerinin süresinde verilmemesi halinde vergi ziyai cezası kesileceğine dair özel düzenlemenin yapılmaması nedeniyle mükelleflerce vergi ziyai cezası hakkında açılan davaları belediyenin kaybettiği belirtilmiştir.

2002 yılında 4751 sayılı Kanun ile Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle, genel beyan esası kaldırılmış ve mükellefler için Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. Maddesinde 8 numaralı fıkra dışında yer alan vergi değerini tadil eden sebeplere bağlı olarak bildirim verme zorunluluğu getirilmiştir. Bildirimin süresinde verilmemesi halinde, verginin idarece tarh edileceği kurala bağlanarak, vergi ziyai cezası kesileceğine dair özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Araştırma yapılan belediyelerin hepsi bildirimlerin zamanında verilmemesi halinde vergi ziyai cezası uyguladıklarını ifade etmiştir. Avcılar ve Çatalca belediyeleri dışında, diğer belediyeler vergi ziyai cezasının uygulanmasına ilişkin sorun yaşanmadığını belirtmiştir.

9. Zamanında ödeme emri çekilmemiş emlak vergilerinin, mükellefin dava açması halinde, zaman aşımı süresi nedeniyle tahsil edilememesi, Bahçelievler ve Beykoz belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Bahçelievler Belediyesi zamanında ödeme emri çekilmemiş emlak vergilerinin olduğunu ve bu vergilerin mükellefin dava açması halinde beş yıllık tahsilat zaman aşımı süresi nedeniyle tahsil edilemediğini belirtmiştir.

Beykoz Belediyesi tarafından, emlak vergisinde uygulanan beş yıllık zamanaşımı süresinin uygulanmaması gerektiği ve tespit edilebiliyorsa geriye dönük olarak vergi zıyaini oluşturan durumun ortaya çıktığı tarihe kadar vergilendirme yapılabilmesi gerektiği belirtilmiştir. Araştırma yapılan diğer belediyeler ödeme emirlerinin zamanında çekildiğini ve sorun yaşanmadığını belirtmiştir.

10. Belediyelerin ödenmeyen borçların takibinde, vatandaşı zor durumda bırakmamak için haciz yöntemini tercih etmemesi, Beykoz ve Çatalca belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediyeler tarafından, haciz

yönteminin genellikle uygulanmadığı belirtilmiştir. Bir başka belediye tarafından sorun olarak görülmemekle birlikte işyerleri için haciz yöntemi uygulandığı; ancak diğer vatandaşlar için uygulanmadığı, yapılandırma kanunu çıkarılmasının beklendiği belirtilmiştir. Ayrıca, Bahçelievler Belediyesi mal haczi uygulamayıp sadece mükellefin banka hesabına bloke koyduklarını; ayrıca icra takip servislerinin yeni kurulduğunu ifade etmiştir.

11. Mükellefin gayrimenkulünün bulunmaması, banka hesabı bulunmaması veya bankada parası olmaması halinde haciz işlemlerinde sorun yaşanması, Bahçelievler ve Kadıköy belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Kadıköy Belediyesi, ihtiyatlı haciz üzerine mükellef borcunu ödemezse kesin haciz işlemlerine geçtiklerini; ancak mükellefin gayrimenkulü veya banka hesabı bulunmadığında sorun yaşandığını belirtmiştir. Bahçelievler Belediyesi, genellikle ödeme emrini takiben banka blokesi uyguladıklarını; ancak mükellefin bankada parası olmaması halinde banka blokesinin çözüm olmadığını belirtmiştir.

12. Banka haczi uygulanırken bankaların kamuya para aktarmaması, Bahçelievler Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından banka haczi uygulanırken, bankaların haciz uygulanan kişiyi riskli kategorisine koyarak kişinin bankaya olan borcu nedeniyle kamuya para aktarmadıkları belirtilmiştir.

13. Banka haczi uygulanırken, mükellefin vergi borcu kadar tutara haciz konamaması, hesaplarının tamamına haciz konması, Küçükçekmece Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye, haciz işlemlerini elektronik ortamda yapamadıklarını ve mükellefin bütün hesaplarını göremediklerini belirtmiştir. Banka haczi uygulanırken vatandaşın bütün hesaplarına haciz konduğu vurgulanarak, belediyenin alacağı kadar tutara haciz konamaması problem olarak ifade edilmiştir.

14. Arsa niteliğinde olup tarım amaçlı kullanılan arazilerin tespitinde dış kurumlardan kaynaklı sorun yaşanması, Avcılar Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından Tarım ve Orman Müdürlüklerinden arazide tarım yapılıp yapılmadığına dair bilgi edinmede sorun yaşandığı belirtilerek tarım amaçlı kullanılan arazilerin tespitinde zorluk yaşandığı vurgulanmıştır.

İSKİ'den su şebekesinin olup olmaması ile ilgili bilgi edinmede nadir de olsa sorun yaşandığı ve tarım amaçlı kullanılan arazilerin emlak vergisi tarifesi açısından cinsinin taban arazi mi sulak arazi mi olduğunun tespitinde zorluk yaşandığı belirtilmiştir. Dış kurumlardan bilgi edinmede yaşanan sorunlar nedeniyle mükelleften evrak istemek zorunda kalındığı vurgulanmıştır.

15. Kentsel dönüşüm sürecinde yıkılıp yeniden yapılan binalarda, iskân alınana kadar arsa üzerinden vergi alınması nedeniyle gelir kaybı yaşanması, Bahçelievler Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından, kendilerinin kentsel dönüşüm sürecinde yıkılıp yeniden yapılan binalarda oturma başlasa dahi iskân alınana kadar arsa üzerinden vergi aldıkları belirtilmiştir. Ancak, iskân alınmasının uzun sürmesi nedeniyle emlak vergisi gelirlerinde kayıp yaşandığı vurgulanmıştır. Ayrıca, iskân alınmasını beklemeyen, binada oturma başladığında faturasını getiren kişinin gayrimenkulünü binaya çeviren belediyelerin de olduğu ifade edilmiştir.

Araştırma yapılan belediyelerden biri ise mükellefiyetin başlaması için iskân alınmasının gerekli olmadığını ifade etmiştir. Kendilerinin büyük sitelerde iskân alınmasını beklediklerini ve iskân alınana kadar arsa üzerinden vergi aldıklarını; diğer vatandaşların elektrik ve suyu yüksek tarifieden kullanmaması için iskânı beklemediklerini, oturma başladığında arsa payını binaya dönüştürdüklerini belirtmiştir.

Araştırma sonucunda kentsel dönüşüm sürecinde yıkılıp yeniden yapılan binalarda, bina vergisinin bazen oturma başladığında alınmaya başlanması, bazen iskân alınana kadar beklenmesi gibi bina vergisi mükellefiyetinin başlamasına ilişkin olarak belediyelerin farklı uygulamalarının olduğu tespit edilmiştir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. Maddesine göre yeni bina inşa edilmesi vergi değerini tadil eden sebepler arasındadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesine göre ise vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde, değişikliklerin meydana geldiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren emlak vergisi mükellefiyeti başlar. Dolayısıyla kentsel dönüşüm sürecinde yıkılıp yeniden yapılan binalarda mükellefiyetin başlaması için binaya iskân alınmasını beklemeye gerek yoktur.

16. Borcu yoktur yazısı olmadan gayrimenkul satışı yapılabilmesi nedeniyle belediyelerin satıştan önceki borcun tahsilinde zorluk yaşaması, Bahçelievler Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından kendilerinin bu konuda sorun yaşamadıkları; ancak diğer belediyelerde sorun yaşandığı belirtilmiştir. Belediye yetkilisi, borcu yoktur yazısının yasal olarak zorunlu bir belge olmadığını, bu nedenle mükelleflerin borcu yoktur yazısına gerek kalmadan gayrimenkul satışı yapabildiklerini vurgulamıştır.

Mükelleflerin gayrimenkul satışı yapabilmek için belediyeden rayiç bedel yazısı almalarının yeterli olduğu belirtilmiştir. Hatta bazen rayiç bedel yazısına bile gerek kalmadığı, çünkü belediyelerin her yılbaşında tapuya mükelleflerin rayiç bedel listelerini göndermek zorunda olduğu ifade edilmiştir. Sonuç olarak borcu yoktur yazısı alınmadan satış yapıldığında belediyelerin satıştan önceki borcun tahsiline yönelik ciddi sıkıntı yaşadıkları, tapu sahibinin satın alma tarihinden önceki borçları kabul etmemesi nedeniyle müteselsil sorumluluğun işlemediği vurgulanmıştır.

17. Vatandaşların bilgilendirilmesinde, cep telefonu numaralarının değişmiş veya yanlış kaydedilmiş olması gibi nedenlerle sorun yaşanması, Küçükçekmece Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Sorunu ifade eden belediye tarafından vatandaşların cep telefonlarına bilgilendirme amaçlı mesajlar gönderildiği; ancak bazı mükelleflerin cep telefonu numaralarının yanlış kaydedilmiş olması veya numaralarının değişmiş olması gibi nedenlerle mükelleflere ulaşamadığı belirtilmiştir.

4.5.2.4. Belediyelerin Kurumsal Kapasitelerine İlişkin Sorunlar

Belediyelerin kurumsal kapasitelerine ilişkin, araştırma yapılan belediyelerdeki yetkililerin belirtmiş olduğu problemler şunlardır:

1. Belediyelerde emlak vergisi süreçlerinde görevlendirilen belediye personelinin nicelik ve nitelik yönünden yeterli olmaması,
2. Belediyelerde saha denetim ekibinin olmaması veya yetersiz olması,
3. Belediyelerde coğrafi bilgi sistemlerinin kullanılmaması veya kullanılan yönetim bilgi sistemi ile coğrafi bilgi sistemi arasında veri paylaşımının olmaması.

1. Belediyelerde emlak vergisi süreçlerinde görevlendirilen belediye personelinin nicelik ve nitelik yönünden yeterli olmaması, belediyelerin kurumsal kapasiteleriyle ilgili olarak araştırma kapsamında belirtilen başlıca sorunlardan olmuştur. Avcılar ve Bahçelievler belediyeleri, emlak vergisi süreçlerinde görevlendirilen belediye personelinin hem nicelik hem de nitelik yönünden yeterli olmadığını belirtmiştir. Beykoz Belediyesi, personelin nicelik yönünden yeterli olduğunu; ancak nitelik yönünden yeterli olmadığını ifade etmiştir.

Belediyeler tarafından genellikle, tahakkuk ve tahsilat servisinin çok yoğun olduğu, bazı çalışanların mevzuat hakkında yeterli bilgi sahibi olmadığı, tecrübeli eleman sayısının az olduğu ve personel değişikliğinin sık olduğu vurgulanmıştır.

Araştırma sonucunda, emlak vergisi süreçlerinde görevlendirilen belediye personelinin nitelik açısından yeterlilik düzeyini artırmaya yönelik hizmet içi eğitimlerin, bazı belediyelerde yeterli olmadığı tespit edilmiştir. Sorun olarak belirtilmemekle birlikte hizmet içi eğitim verilmediğini veya yetersiz olduğu ifade eden belediyeler olmuştur.

2. Belediyelerde saha denetim ekibinin olmaması veya yetersiz olması, Avcılar ve Çatalca belediyeleri tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Çatalca Belediyesi saha denetim ekibinin bulunmadığını, Avcılar Belediyesi saha denetim ekibinin bulunduğunu; ancak sayı olarak yeterli olmadığını belirtmiştir. Ayrıca, araştırma yapılan belediyeler arasında saha denetim ekibinin yeni kurulduğunu ifade eden belediye de olmuştur.

3. Belediyelerde coğrafi bilgi sistemlerinin kullanılmaması veya kullanılan yönetim bilgi sistemi ile coğrafi bilgi sistemi arasında veri paylaşımının olmaması, araştırma kapsamında en az ifade edilen problemlerden olmuştur. Problemi ifade eden Beykoz Belediyesi tarafından kendilerinde bu sorunun bulunmadığı ancak bazı belediyelerde coğrafi bilgi sistemlerinin kullanılmadığı veya kullanılan yönetim bilgi sistemi ile coğrafi bilgi sistemi arasında veri paylaşımının olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, doğru değerlemelerin yapılamadığı ve bildirimlerdeki hataların tespit edilemediği vurgulanmıştır.

Araştırma sonucunda, Bahçelievler Belediyesi'nde coğrafi bilgi sistemlerinin kullanılmadığına rastlanılmıştır. Diğer bütün belediyeler coğrafi bilgi sistemlerinden

yararlandığını ve kullandıkları yönetim bilgi sistemi ile coğrafi bilgi sistemi arasında veri paylaşımının olduğunu ifade etmiştir.

4.5.2.5. Diğer Sorunlar

Emlak vergisiyle ilgili olarak, araştırma kapsamında belirtilen diğer sorunlar şunlardır:

1. Uygulanan emlak vergisi oranlarının mükellefin vergiye uyumu açısından sorun olması, bazı mükelleflerin vergi borcunu ödemede güçlük çekmesi,
2. Belediye gelirlerine ilişkin mevzuatın dağınık oluşu,
3. Emlak Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümlerinin zaman zaman örtüşmemesi,

1. Uygulanan emlak vergisi oranlarının mükellefin vergiye uyumu açısından sorun olması, bazı mükelleflerin vergi borcunu ödemede güçlük çekmesi, araştırma kapsamında belirtilen başlıca sorunlardan olmuştur. Belediyelerin tümü tarafından uygulanan emlak vergisi oranlarının belediyelere gelir sağlama açısından uygun olduğu belirtilmiştir. Ancak, Avcılar, Bahçelievler ve Kadıköy belediyeleri tarafından vergi borcunu ödemede güçlük çeken mükelleflerin olduğu ifade edilmiştir. Avcılar Belediyesi, özellikle son yıllarda işyeri faaliyetleri gösteren mükelleflerin ödemede güçlük çektiğini vurgulamıştır.

2. Belediye gelirlerine ilişkin mevzuatın dağınık oluşu, Bahçelievler Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından, belediye gelirlerine ilişkin mevzuatın dağınık olduğu ve bütün belediye gelirlerinin tek bir kanun çatısı altında yeniden düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Belediye yetkilisi, emlak vergisi uygulamasına ilişkin bazı hükümlerin Emlak Vergisi Kanunu'nda bulunmadığını, olmayan hükümler için Vergi Usul Kanunu'na bakarak sonuç çıkarmaya çalıştıklarını vurgulamıştır.

3. Emlak Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümlerinin zaman zaman örtüşmemesi, Çatalca Belediyesi tarafından sorun olarak ifade edilmiştir. Belediye tarafından, vergi ziyasına ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunması; ancak Emlak Vergisi Kanunu'nda hüküm bulunmaması örnek olarak gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu gereğince belediyelerin vergi zıyaı uyguladığı; ancak mükelleflerin

dava açılması halinde mahkemenin Emlak Vergisi Kanunu gereğince vergi ziyayı uygulamadığı belirtilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de, 1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenen Emlak Vergisi; Bina Vergisi, Arazi Vergisi ve Değerli Konut Vergisi olmak üzere üç vergiden oluşmaktadır. Değerli Konut Vergisinin tahsil yetkisi merkezi yönetime ait olup; bina ve arazi vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi belediyelere bırakılmıştır.

Tahsil yetkisi belediyelere bırakılan bina ve arazi vergisi gelirlerine baktığımızda; Türkiye genelinde, büyükşehir belediyeleri dâhil tüm belediyelerin, 2015-2019 dönemine ait emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirleri içindeki payı ortalama yüzde 8 düzeyinde gerçekleşmiştir. Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirleri içindeki payı, ortalama yüzde 20 düzeyinde gerçekleşmiştir. Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payı ise ortalama yüzde 73 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Araştırma yapılan ilçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerine baktığımızda; belediyelerin 2015-2019 yıllarını kapsayan döneme ait emlak vergisi gelirleri, ortalama 7.716.313 TL ile 212.085.064 TL arasında değişmiştir. Belediyelerin emlak vergisi gelirleri arasında önemli farklılık olmuştur. Söz konusu farklılık üzerinde ilçe belediyelerinin emlak bakımından sahip oldukları potansiyel etkili olmuştur.

İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelirleri içindeki payı, incelenen dönemde ortalama yüzde 9 ile 49 arasında değişmiştir. Bazı belediyelerin payı Türkiye genelindeki ortalamaya yakınken bazı belediyelerin payı Türkiye genelindeki ortalamanın üzerinde gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, emlak vergisi gelirleri, bazı belediyelerin en önemli gelir kaynağını oluştururken bazı belediyeler için gelir sağlama açısından yetersiz kalmıştır.

İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin öz gelirleri içindeki payı, incelenen dönemde ortalama yüzde 25 ile 63 arasında değişmiştir. Bazı belediyelerin payı Türkiye genelindeki ortalamaya yakınken bazı belediyelerin payı Türkiye genelindeki ortalamanın üzerinde gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, emlak vergisi gelirleri bazı belediyelerin en önemli öz gelir kaynağını oluşturmuştur.

Belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin toplam gelir ve öz gelir içindeki payları üzerinde, ilçe belediyelerinin emlak bakımından sahip oldukları potansiyelin yanında toplam gelir düzeyleri, öz gelirler içinde yer alan emlak vergisi dışındaki diğer gelir kalemlerinin miktarı ve tahsilat oranları etkili olmuştur.

İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin vergi gelirleri içindeki payı ise incelenen dönemde ortalama yüzde 70 ile 88 arasında değişmiştir. Görüldüğü gibi, bu oran Türkiye genelindeki ortalama ya yakın gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, araştırma yapılan ilçe belediyelerinde, Türkiye genelinde olduğu gibi, emlak vergisi belediyelerin en önemli yerel vergi kaynağını oluşturmuştur.

İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerinin bileşimine baktığımızda; incelenen dönemde emlak vergisi gelirlerinin içinde bina vergisinin payı ortalama yüzde 58 ile yüzde 80 arasında değişmiştir. Arsa vergisinin payı ortalama yüzde 20 ile yüzde 38 arasında değişmiştir. Arazi vergisinin bazı belediyelerde hiç payı yokken, bazı belediyelerde ortalama yüzde 4' e kadar çıkmıştır. Görüldüğü gibi; belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin en önemli kısmını bina vergisi oluşturmuştur. İkinci sırada arsa vergisi ve üçüncü sırada arazi vergisi gelirleri yer almıştır.

Araştırma yapılan belediyelerin emlak vergisi tahsilat oranlarına baktığımızda; bina vergisi tahsilat oranları, 2015-2019 yıllarını kapsayan dönemde, ortalama yüzde 49 ile 74 arasında değişmiştir. Aynı dönemde, ilçe belediyelerinin arsa vergisi tahsilat oranları ortalama yüzde 43 ile 70 arasında, arazi vergisi tahsilat oranları ortalama yüzde 3 ile 39 arasında değişmiştir. Belediyelerin emlak vergisi tahsilat oranları arasında önemli farklılık olmuş, bazı belediyelerin tahsilat oranları düşük kalmış ve önemli gelir kayıpları yaşanmıştır.

Yapılan araştırmada, belediyelerin emlak vergisi yönetiminde; yasal altyapıdan, bilgi ve belge temin ettiği dış kurumlardan veya belediyenin kendi kurumsal kapasitesinden kaynaklı pek çok sorun yaşandığı tespit edilmiştir. Belediyeler için önemli gelir kaybına yol açan bu sorunlar ve tahsilat oranlarının düşüklüğü, belediyelerin en önemli yerel vergi kaynağı olan emlak vergisi gelirlerinin yeterli etkinlikte yönetilemediğini göstermiştir.

Yapılan analize göre, emlak vergisinin muafiyet ve istisnaları hakkında yaşanan en önemli sorunlar; geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri için uygulanan muafiyet ile köy muafiyetine ilişkindir.

Geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri için uygulanan muafiyet şartlarının tespitinde ve takibinde dış kurumlarla veri paylaşımı problemi nedeniyle sorun yaşanmakta, muafiyetten yararlananların sayısının fazla olması nedeniyle emlak vergisi gelirlerinde kayıp yaşanmaktadır. Ayrıca muafiyetten yararlanma şartlarının uygun ve adil olmadığı tespit edilmiştir.

Söz konusu muafiyete ilişkin olarak; SGK, Vergi Dairesi Başkanlığı ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile belediyeler arasında veri paylaşımını sağlayacak teknolojik alt yapının geliştirilmesi, muafiyet şartlarının ortadan kalkması halinde, dış kurumlar tarafından belediyelere kullanmış oldukları yönetim bilgi sistemleri üzerinden uyarı mesajı gönderilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca, muafiyetten yararlananların sayısını azaltacak ve muafiyetten yararlanma şartlarının daha adil olmasını sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Eşlerden sadece birinin muafiyetten yararlanabilmesi, yüksek miktarda faiz geliri bulunan kişilere muafiyet uygulanmaması, ev hanımlarına tanınan muafiyetin sınırlandırılması gibi yasal düzenlemeler yapılabilir.

Bazı belediyeler için gelir kaybına yol açan diğer muafiyet türü, tüzel kişiliği kaldırılan köylere 2014-2019 yıllarını kapsayan altı yıllık dönemde uygulanan köy muafiyeti olmuştur. Bu açıdan belediyelerin görüşü alınarak, emlak vergisi muafiyet ve istisnalarına ilişkin yasal altyapının düzenlenmesi, muafiyet ve istisnaların kapsamının daraltılması gerekmektedir.

Emlak vergisi değerlendirme sürecinde yaşanan en önemli sorunlar; Emlak Vergisi Kanunu'nun Geçici 23. Maddesi'nde yer alan düzenleme, takdir komisyonları tarafından takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri ve Maliye ve İskân Bakanlığınca ortaklaşa belirlenen bina metre kare normal inşaat maliyet bedellerine ilişkindir.

Yaşanan problemlere bağlı olarak, emlak vergisine esas taşınmaz değerleri doğru tespit edilememekte, bazı durumlarda piyasa değerine göre düşük, bazı durumlarda yüksek belirlenmektedir. Düşük belirlenmesi halinde, emlak vergisi gelirlerinde

kayıplar yaşanmakta, yüksek belirlenmesi halinde vergilemede adalet ilkesi açısından sorun oluşmaktadır.

Değerleme sürecine ilişkin yaşanan sorunların çözümüne yönelik olarak; emlak vergisine esas taşınmazlar için gerekli değer artışlarının yapılabilmesine engel teşkil eden Emlak Vergisi Kanunu'nun geçici 23. Maddesinde yer alan düzenlemenin kaldırılması gerekmektedir.

Asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin doğru tespit edilebilmesi için takdir komisyonlarının yapısında değişiklik yapılması faydalı olabilir. Siyasi kaygıların değerleme sürecine yansıtılmasını önlemek açısından takdir komisyonlarına Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nı temsil edecek bir üyenin katılması, bölgede yapılacak planlama ve gerçekleşecek değer artışı gibi durumların dikkate alınabilmesi açısından arazi takdir komisyonlarına belediyeden yetkili bir veya birkaç memurun katılması sağlanabilir.

Değerleme sürecinde taşınmaz piyasa değerlerinin belli bir oranda değerlemelere yansıtılması faydalı olacaktır. Piyasa değerlerinin hesaba katılmasıyla, komşu ilçe belediyelerle sınır bölgelerde, ilçe belediyeleri tarafından çok farklı değerlemelerin yapılması da bir dereceye kadar önlenecektir. Ayrıca, sadece komşu ilçe belediyelerde değil, Türkiye genelinde aynı piyasa bedeline sahip gayrimenkullerin çok farklı vergilendirilmesinin de önüne geçilebilecektir. Bu noktada, arsa değer takdirleri yapılırken dikkate alınan kriterlere ilişkin Türkiye genelinde belli bir standardın oluşturulması gereği önem taşımaktadır. Vergi adaletinin sağlanması açısından piyasa değerinin, cadde ve sokağın gelişmişlik durumunun, alt yapı özelliklerinin, kaplama türü gibi özelliklerin belli katsayılarla değerlemeye yansıtılması gerekmektedir.

Taşınmaz değerlerinin doğru tespit edilebilmesi için bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin, özellikle son yıllarda enflasyonun etkisiyle de ilave artışların olduğu piyasa bedelleriyle uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, piyasada oluşan maliyetler, ülke genelinde bölgelere göre farklılaşabilmektedir. Bu nedenle, normal inşaat maliyet bedellerinin tüm ülke için belirlenmesi yerine bölgesel farklılıkların dikkate alınarak farklı bölgeler için farklı şekilde belirlenmesi sağlanabilir.

Emlak vergisi vergilendirme sürecinde yaşanan en önemli sorunlar; dış kurumlarla veri paylaşımı, bina inşaat sınıflarının belirlenmesi, tebliğ ve ödeme emirlerinin gönderilmesi, vergi zıyaı, tahsilat zamanasını ve icra takibine ilişkindir.

Vergilendirme sürecinde, belediyeler ile SGK, Vergi Dairesi Başkanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Tarım ve Orman Müdürlükleri, İSKİ ve Nüfus Müdürlüğü gibi dış kurumlar arasında veri paylaşımı problemi yaşanmaktadır. SGK, Vergi Dairesi Başkanlığı ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri için uygulanan muafiyet şartlarının tespiti ve tespit edilen şartların takibine ilişkin veri paylaşımı problemi yaşandığını daha önce belirtmiştik. Bununla birlikte, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespitine ilişkin de veri paylaşımı problemi mevcuttur.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nde yapılan satışlara ilişkin verilerin belediyelerle paylaşımını sağlayacak teknolojik alt yapı bazı belediyelerde bulunduğu halde bazı belediyelerde bulunmamaktadır. Sorunu yaşayan belediyelerin teknolojik alt yapılarının geliştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, belediyelerin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nde yapılan satışlara ilişkin sistem üzerinden uyarı mesajı almaları sağlanmalıdır.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile yapı kayıt belgelerinin sorgulanmasına ilişkin sorun yaşanmaktadır. Belediyeler ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın yazılımları arasında veri paylaşımını sağlayacak teknolojik altyapının geliştirilmesi gerekmektedir. Böylece, yapı kayıt belgesi alınan; ancak emlak vergisi bildirimi verilmemiş yapıların da zamanında tespiti mümkün olabilecek ve vergi resen tarh edilebilecektir. Bu yapılar için bildirimlerin zamanında verilmemesine bağlı olarak zamanasını süresi nedeniyle son beş yıldan önceki vergilerin tahsil edilememesi gibi bir sorun da ortaya çıkmayacaktır.

Tarım ve Orman Müdürlükleri ve İSKİ ile arsa niteliğinde olup tarım amaçlı kullanılan arazilerin tespitinde ve bu arazilerin emlak vergisi tarifesi açısından cinsinin taban arazi mi sulak arazi mi olduğunun tespitinde sorun yaşanmaktadır. Nüfus Müdürlüğü ile ilçe sınırları dışındaki vatandaşların ikamet adreslerinin ve ölen

kişilerin varislerinin sorgulanmasına ilişkin sorun yaşanmaktadır. Belediyeler ile söz konusu kurumlar arasında veri paylaşımını sağlayacak teknolojik alt yapının geliştirilmesi gerekmektedir.

Vergilendirme sürecinde yaşanan en önemli sorunlar arasında “Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel” in güncel olmaması bulunmaktadır. Çözüm olarak “Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel” in güncellenmesi, imar müdürlüğündeki inşaat sınıflandırmasıyla uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bununla bağlantılı olarak binanın yaşına göre aşınma payını gösterir cetvelin de düzenlenmesi gerekmektedir.

Emlak vergisinin tebliğinde ve ödeme emirlerinin gönderilmesinde mükelleflerin iletişim bilgilerinin eksik veya hatalı olması nedeniyle sorun yaşanmaktadır. Sorunun çözümü için, belediyelerin mükellefin TC kimlik numarasına, e-devlet üzerinden tebliğ yapabilmesi ve ödeme emri gönderebilmesi sağlanmalıdır. Bunu mümkün kılacak şekilde, gerekli yasal düzenlemelerin yapılması ve teknolojik alt yapının oluşturulması gerekmektedir. Yabancı uyruklu mükelleflerin pasaport numaralarıyla adres bilgilerinin sorgulanabilmesini sağlayacak şekilde, teknolojik alt yapının geliştirilmesi gerekmektedir.

Belediyelerin mükellefin T.C. kimlik numarasına, e-devlet üzerinden tebliğ yapabilmesi ve ödeme emri gönderebilmesi sağlanabildiği takdirde; tebliğ ve ödeme emirlerinin mükellefe ulaştırılmasında yaşanan, muhtarların tebliği almaması, tebliğ edilen belgenin postada kaybolması, sitelerin güvenliklerinden geçilememesi, güvenliğe veya komşuya bırakılan tebliğin mükellefe ulaşmaması gibi sorunlar da yaşanmayacaktır. Bu sorunlara bağlı olarak posta masrafı, kağıt israfı, kırtasiye masrafı ortaya çıkmayacak, iş akışı yavaşlamayacak ve zaman kaybı olmayacaktır.

Mükellefler tarafından bildirimlerin zamanında verilmediği durumlarda, belediyeler tarafından uygulanan vergi ziyai cezasına karşı mükelleflerin dava açması halinde, belediyeler davaları kaybetmektedir. Sorunun çözümü için, Emlak Vergisi Kanunu’nda bildirimin süresinde verilmemesi halinde, belediyenin vergi ziyai cezası kesebileceğine dair özel bir düzenlemeye yer verilebilir.

Bazı belediyelerde ödeme emirleri zamanında çekilmediği için, emlak vergileri mükellefin dava açması halinde beş yıllık tahsilat zaman aşımı süresi nedeniyle tahsil

edilememektedir. Belediyelerin tamamen kendi uygulamalarından kaynaklanan bu sorunun çözümü için belediyelerin ödeme emirlerini zamanında çekmeleri, bunun için kurumsal kapasitelerini geliştirmeleri ve gerekli önlemleri almaları gerekmektedir.

Belediyelerin bildirim dışı kalan gayrimenkulleri ve hatalı bildirimleri zamanında tespit edebilmeleri, tarhiyat zamanaşımını önlemek açısından önemlidir. Bu noktada, Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü ile yapılan satışlara ilişkin veri paylaşımının sağlanması ve belediyenin kurumsal kapasitesinin geliştirilmesi ayrıca önem taşımaktadır.

Vatandaş zor durumda bırakmamak için haciz yöntemini tercih etmeyen belediyeler bulunmaktadır. Mal haczi uygulamayı sadece mükellefin banka hesabına bloke koyan veya icra takip servisini yeni kurmuş olan belediyeler bulunmaktadır. Bu durum, siyasi nedenlerle veya kurumsal kapasite yetersizliği nedeniyle bazı belediyeler tarafından ödenmeyen borçların takibinin etkin yapılmadığını, göstermektedir. Belediyelerin ödenmeyen borçların takibini daha etkin yapmaları, icra takip servisi olmayan belediyelerin icra takip servisi kurmaları gerekmektedir.

Yapılan analize göre; belediyelerin kurumsal kapasitelerine ilişkin yaşanan en önemli sorun, emlak vergisi süreçlerinde görevlendirilen belediye personelinin nicelik ve nitelik yönünden yeterli olmamasıdır. Bazı belediyelerde, tahakkuk, tahsil ve yoklama bölümünde (saha denetiminde) çalışan personelin nicelik ve nitelik yönünden yeterli olmadığı, emlak vergisi süreçlerinde görevlendirilen belediye personelinin nitelik yönünden yeterlilik düzeyini artıracak hizmet içi eğitimlerin ya hiç verilmediği ya da yeterli olmadığı tespit edilmiştir.

Bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespiti açısından, belediyelerde tahakkuk bölümünde sadece bu işi yapacak bir elemanın istihdam edilmesi gerekmektedir. Saha denetimi için ayrı bir ekibin oluşturulması ve bu ekibin çalışmalarında coğrafi bilgi sistemlerinden yararlanması sağlanmalıdır. Coğrafi bilgi sistemlerinin kullanılmasıyla saha denetim ekibinde daha az eleman istihdam edilmesi sağlanabilir. Belediyelerin hizmet içi eğitimlere gereken önemi vermeleri ve nitelik yönünden yeterli eleman istihdam etmeleri gerekmektedir.

Yapılan analize göre; emlak vergisi uygulamasında yaşanan en önemli sorunlardan bir diğeri uygulanan emlak vergisi oranlarına ilişkindir. Emlak vergisi oranları bazı mükelleflerin vergiye uyumu açısından uygun değildir. Vergi borcunu ödemede zorlanan mükellefler bulunmaktadır. Bu açıdan, mükelleflere emlak vergisi borcunu ödemede kolaylık sağlamak üzere emlak vergisinin iki eşit taksitte ödenmesi yerine, mükellefin talebi doğrultusunda daha çok taksitte ödenmesine imkân tanımak faydalı olabilir. Emlak Vergisi Kanunu'nda buna ilişkin yasal düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

Analiz sonucunda emlak vergisi uygulamasında daha nadir yaşandığı tespit edilen diğer problemlere ilişkin geliştirilen çözüm önerileri şöyledir:

- Bildirim dışı kalan gayrimenkullerin ve hatalı bildirimlerin tespiti ile değerlemelerin doğru yapılabilmesi için coğrafi bilgi sistemlerinden yararlanmayan belediyelerin coğrafi bilgi sistemlerinden yararlanmalarını sağlayacak şekilde, teknolojik alt yapılarını geliştirmeleri gerekmektedir.
- Arsa takdir komisyonlarında değerlemelerin doğru yapılabilmesi için ilgili belediyeden katılan üyeler dışındaki komisyon üyelerinin de değerlemeye katkıda bulunmaları sağlanmalıdır.
- Banka haczi uygulanırken, mükellefleri zor durumda bırakmamak için, mükellefin bütün hesaplarının tamamı yerine sadece borcu kadar tutara haciz konabilmesini sağlamak üzere belediyelerin haciz işlemlerini elektronik ortamda yapabilmeleri sağlanmalıdır.
- Kentsel dönüşüm sürecinde yıkılıp yeniden yapılan binalarda, belediyelerin gelir kaybı yaşamamaları için bina vergisi mükellefiyetinin başlamasında binaya iskân alınmasını beklememeleri gerekmektedir.
- Belediyelerin gayrimenkul satışlarından önceki emlak vergisinin tahsilinde sıkıntı yaşamamaları için borcu yoktur yazısının yasal olarak zorunlu bir belge haline getirilmesi gerekmektedir.
- Her türlü belediye hizmetinden yararlanan; ancak emlak vergisinin konusuna dâhil olmayan, karavan görünümünde kaçak prefabrik yapıların, vergi adaleti açısından, emlak vergisinin konusuna dâhil edilmesini sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

- Rezerv yapı alanları için emlak vergisi muafiyeti uygulanıp uygulanmayacağı konusunda yaşanan belirsizliği önlemek için rezerv yapı alanlarının emlak vergisine ilişkin yasal düzenlemenin yapılması gerekmektedir.
- Vergi adaleti açısından, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait listenin güncellenmesi gerekmektedir.
- Belediye gelirlerine ilişkin mevzuatın dağınık oluşuna bağlı olarak emlak vergisi uygulamasında yaşanan sorunların çözümü için belediye gelirlerine ilişkin mevzuatın tek bir kanun altında toplanması ve düzenlenmesi gerekmektedir.
- Emlak vergisi sürecinde vatandaşların bilgilendirilmesinde sorun yaşanmaması için, belediyelerin e-devlet üzerinden, T.C. kimlik numarasıyla vatandaşlara bilgilendirme mesajı gönderebilmeleri sağlanmalıdır.

Türkiye’de belediyelerin emlak vergisi yönetimine ilişkin yaşadıkları tespit edilen yukarıdaki problemlerin çözümü, belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin artırılması açısından son derece önemlidir. Sorunların çözümü için araştırmada geliştirilen önerilerden de faydalanılarak, gerekli yasal altyapı düzenlemelerinin yapılması, dış kurumlarla veri paylaşımını kolaylaştıracak teknolojik alt yapının geliştirilmesi ve belediyelerin kendi kurumsal kapasitelerini geliştirmeleri gerekmektedir.

Bu araştırmada sekiz temel varsayım ileri sürülmüştür. Varsayımların değerlendirilmesine ilişkin sonuçlar Tablo 22’de gösterilmektedir. Araştırma sonucuna göre; Varsayım 1, 2, 3, 5, 6, 7 ve 8 desteklenmiştir. Varsayım 4 ise desteklenmemiştir.

İlçe belediyelerinin emlak vergisi gelirlerine ilişkin yapılan analiz sonuçları, emlak vergisinin belediyelerin sahip olduğu en önemli yerel vergi olduğunu göstermiş ve araştırmanın 1. Varsayımını desteklemiştir.

İlçe belediyelerinin emlak vergisi yönetiminde yaşadıkları sorunlara ilişkin yapılan analiz sonucunda, belediyelerin emlak vergisi yönetiminde pek çok sorun yaşadığı, emlak vergisi tahsilat oranlarının bazı belediyelerde çok düşük olduğu ve belediyelerin gelir kaybına uğradığı tespit edilmiştir. Bu bulgu, araştırmanın 2. Varsayımını desteklemiş, belediyelerin en önemli yerel vergi kaynağı olan emlak vergisi gelirlerinin yeterli etkinlikte yönetilemediğini göstermiştir.

Tablo 22. Varsayım Değerlendirme Tablosu

VARSAYIM		SONUÇ
VARSAYIM 1	Emlak Vergisi belediyenin en önemli yerel vergi kaynağıdır.	DESTEKLENMİŞTİR
VARSAYIM 2	Emlak Vergisi gelirleri yeterli etkinlikte yönetilememektedir.	DESTEKLENMİŞTİR
VARSAYIM 3	Emlak Vergisi muafiyet ve istisnaların kapsamının geniş belirlenmesi belediyelerin gelir kaybına neden olmaktadır.	DESTEKLENMİŞTİR
VARSAYIM 4	Vergi oranları olması gerekli düzeyin altındadır.	DESTEKLENMEMİŞTİR.
VARSAYIM 5	Taşınmaz değerleri gerçek düzeyinin altında belirlenmektedir.	DESTEKLENMİŞTİR
VARSAYIM 6	Emlak vergisi tahsilat oranları düşüktür. Bu durum vergi takip sisteminin yeterli olmadığını göstermektedir.	DESTEKLENMİŞTİR
VARSAYIM 7	Belediyeler, dış kurumlardan bilgi belge temininde sorunlar yaşamakta ve bu durum belediyelerin gelir kaybına yol açmaktadır.	DESTEKLENMİŞTİR
VARSAYIM 8	Belediyeler, siyasal nedenlerle tahsilat aşamasında ödenmeyen borçların takibini etkin yapmamaktadır.	DESTEKLENMİŞTİR

Geliri olmadığını belgeleyenler, emekliler, gaziler, engelliler, şehitlerin dul ve yetimleri için uygulanan muafiyet ve tüzel kişiliği kaldırılan köylere 2014-2019 yıllarını kapsayan altı yıllık dönemde uygulanan köy muafiyetinin belediyeler için gelir kaybına yol açtığı tespit edilmiştir. Elde edilen bu bulgu araştırmanın 3. Varsayımını desteklemiştir.

Araştırmanın varsayımları arasında vergi oranlarının olması gerekli düzeyin altında olduğu düşünülmüş; ancak araştırma sonucunda vergi oranlarının belediyeler ve mükellefler açısından düşük olmadığı tespit edilmiştir. Hatta araştırma yapılan ilçe belediyeleri oranların bazı mükellefler için yüksek olduğunu belirtmiştir. Bu bulgu ile araştırmanın 4. Varsayımını desteklenmemiştir.

Emlak vergisi değerleme sürecinde, taşınmaz değerlerinin gerçekçi belirlenemediği, bazı durumlarda taşınmaz değerlerinin düşük belirlenerek belediyelerin gelir kaybına yol açtığı, bazı durumlarda taşınmaz değerlerinin yüksek belirlenerek, vergi adaleti açısından sorun oluşturduğu tespit edilmiştir. Bu bulgu, araştırmanın 5. Varsayımını, taşınmaz değerlerinin düşük belirlendiği durumlarla sınırlı olarak desteklemiştir.

Araştırmada, belediyelerin emlak vergisi tahsilat oranları arasında önemli farklılık olduğu, bazı belediyelerin tahsilat oranlarının düşük kaldığı ve önemli gelir kaybı yaşandığı tespit edilmiştir. Bu bulgu ile araştırmanın 6. Varsayımı desteklenmiştir.

Belediyelerle, SGK, Vergi Dairesi Başkanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, evre ve şehircilik Bakanlığı, Tarım ve Orman Müdürlükleri, İSKİ ve Nüfus Müdürlüğü gibi dış kurumlar arasında çeşitli konulara ilişkin olarak veri paylaşımı problemi olduğu ve bu nedenle gelir kaybı yaşandığı tespit edilmiştir. Bu bulgu, araştırmanın 7. Varsayımını desteklemiştir.

Siyasi nedenlerle veya kurumsal kapasite yetersizliği nedeniyle bazı belediyeler tarafından ödenmeyen borçların takibinin etkin yapılamadığı tespit edilmiştir. Bu bulgu ile araştırmanın 8. Varsayımı desteklenmiştir.

Araştırmanın sonuçları, emlak vergisinde yaşanan sorunlara ilişkin literatürde yer alan problemlerin bazılarını doğrulamıştır. Bunlar: emlak vergisine esas taşınmaz değerlerinin doğru tespit edilememesi, muafiyet ve istisnaların kapsamının geniş olması, mükelleflerin vergi bilincinin yüksek olmaması ve bildirimde bulunmaması, vergi değerinin hesabında kullanılan bina sınıflarını gösterir cetvelin ve aşınma payını gösterir cetvelin güncel olmaması, belediyelerde vergi takip sisteminin yetersizliği, belediyelerin vergi uygulamalarında bilişim teknolojisi olanaklarından ve otomasyon sistemlerinden yeterince yararlanamaması ve tapu kadastro genel mdrlğyle veri paylaşımı problemi yaşanması gibi problemlerdir.

Literatürde yer alan, değerlemelerin yapıldığı yıllar arasında uygulanan artış oranlarının taşınmazların gerçek piyasa değer artışlarının altında kalması ve belediyelerin vergi haritalardan, coğrafi bilgi sistemlerinden yararlanmaması, yapılan araştırmada az görülen problemler olarak tespit edilmiştir. Belediyelerde nitelikli personel eksikliğine ilişkin olarak literatürde daha çok harita mühendisi, değerleme uzmanı vb. kadrolarının oldukça yetersiz olduğuna vurgu yapılırken, yapılan

araştırma sonucunda tahakkuk, tahsil ve saha denetim ekibine ilişkin nitelik ve nicelik yönünden eksiklik yaşandığı tespit edilmiştir.

Yapılan araştırmada, literatürde yer alan bazı problemlere ise rastlanmamıştır. Bunlar: Emlak vergisi oranlarının düşük olması, merkez komisyonlarına kendilerine tebliğ edilen kararları incelemek üzere tanınan sürenin yetersiz olması, cadde ve sokak ölçeğinin arsa değer tespitinde yeterli olmaması, il ya da ilçe ölçeğinin arazi değer tespitinde yeterli olmaması, muafiyet ve istisnalar konusunda belediye tahsilât çalışanlarının ve mükelleflerin bilgi sahibi olmaması, arsa ve arazi kavramlarının emlak vergisi mevzuatında açık bir şekilde tanımlanmamış olması gibi problemlerdir. Ayrıca, literatürde takdir komisyonlarında gayrimenkul değerlendirme uzmanlarının yer almaması sorun olarak belirtilirken, yapılan araştırma sonucunda bu durumunun belediyeler tarafından sorun olarak görülmediği tespit edilmiştir.

Türkiye’de emlak vergisi uygulamasının, ideal bir yerel vergide olması beklenen vergi tabanının hareketsiz olması, getirisinin istikrarlı ve öngörülebilir olması, yerleşik olmayanlara ihracın zor olması, geniş tabanlı olması, ekonomik kararlar üzerindeki etkinin az olması, fayda prensibine dayalı olması, vergi rekabetine yol açmaması, yeterli gelir sağlaması, saydamlık ve hesap verebilirliği sağlaması gibi özellikleri taşıdığı görülmektedir. Emlak vergisi, gelir sağlama açısından belediyelerin en önemli yerel vergi kaynağı olma özelliğini taşımaktadır. Ancak, uygulamada yaşanan çeşitli sorunlar ve tahsilat oranlarının düşüklüğü gibi nedenlerle emlak vergisi gelirinde kayıplar yaşanmaktadır.

Uygulamanın ideal bir yerel vergiden beklenen esneklik ve ödeme gücüne göre alınma gibi özellikleri taşımadığı görülmektedir. Belediyelerin emlak vergisi gelirlerini kendi ihtiyaçlarına göre ayarlamalarına olanak verecek şekilde emlak vergisi oranı, istisna ve muafiyetleri üzerinde değişiklik yapma yetkisi bulunmamaktadır. Ayrıca, emlak vergisi muafiyet ve istisna uygulamalarıyla sübjektif özellikler göstermesine rağmen, ödeme gücüne göre alınmamaktadır. Bu nedenle, emlak vergisi uygulamasının esneklik ve ödeme gücü ilkeleri açısından geliştirilmesi sağlanabilir.

Emlak vergisi uygulamasını özerklik açısından değerlendirdiğimizde; belediyelerin vergi özerkliğinin düşük olduğu görülmektedir. Tam bir yerel verginin varlığından

söz edebilmek için belediyelerin vergiyi toplaması ve gelirine sahip olmasının yanında yasanın belirlediği sınırlar çerçevesinde verginin matrahı ve oranı üzerinde yetki sahibi olmaları gerekmektedir. Belediyelerin vergi matrah üzerinde kısmen yetkileri olmasına rağmen, verginin oranı üzerinde yetkileri bulunmamaktadır. Belediyelerin vergi özerkliğini güçlendirebilmek için emlak vergisi oranlarının yasanın belirlediği alt ve üst sınırlar çerçevesinde belediyeler tarafından belirlenmesi sağlanabilir.

KAYNAKÇA

- Akdemir, T. ve Karakurt, B. (2016). Nordik Ülkelerinde İdarelerarası Mali İlişkiler. *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (11), 127-159.
- Alkan, M., Nişancı, R. ve Yıldırım, V. (2006). Coğrafi Bilgi Sistemlerinde (CBS) Ağ Analizi Teknikleriyle Emlak Vergi Değerlerinin Takibi. *DEÜ Mühendislik Fakültesi Fen ve Mühendislik Dergisi*, 8 (1), 109-117.
- Altay, A. (2019). *Kamu Maliyesi*. (5. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Arıkboğa, Ü. (2019). *Türkiye’de Yönetimler Arası Mali İlişkiler*. (2.Baskı). Ankara: Orion Kitabevi.
- Arıkboğa, Ü. (2016). Türkiye’de Belediyelerin Gelir Yapısı: Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13 (33), 276-297.
- Arslan, M. (2020). *Kamu Maliyesi*. Web: http://web.harran.edu.tr/assets/uploads/other/files/birecik/files/Kamu_Maliyesi.pdf adresinden erişilmiştir.
- Bayrakçı, E. (2012). *Yerel Yönetimler Maliyesi*. Konya: Dizgi Ofset.
- Bird, M., R. (2011). Subnational Taxation in Developing Countries: A Review of the Literature. *Journal of International Commerce Economics and Policy*, Vol: 2, No:1, 1-23. DOI:[10.1142/S1793993311000269](https://doi.org/10.1142/S1793993311000269)
- Bird, R. (November 2010). Taxation and Decentralization. *Economic Premise (Poverty Reduction and Economic Management Network)*, No:38, The World Bank. Web: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/10140/576570BRI0EP380Box353765B01PUBLIC1.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden erişilmiştir.
- Blöchliger, H. and Rabesona, J. (2009). Fiscal Autonomy of Subcentral Governments (An Update)”, OECD Working Papers on Fiscal Federalism, No:9, OECD, Paris, 2009, s. 1-20.
- Bolahatoğlu, M. (2018). *Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Yayınlanmış yüksek lisans tezi. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çelikkaya, A. (2020). En Son Servet Vergisi Reformlarının Analizi. *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2020, 178. 240-262.

Çetinkaya, Ö. (2015). *Mahalli İdareler Maliyesi*. (5. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Çiftçi, T.E. (2014). *Çeşitli Ülke Mevzuatlarında Emlak Vergisi: Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Yayınlanmış doktora tezi. Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Dayar, H. (2015). Türkiye’de Yönetimler Arası Mali İlişkilerin Düzenlenmesi Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (7), 1-17. Web: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/4749/65234> adresinden erişilmiştir.

Demir, İ.C. (2008). ABD Vergi Sistemi ve Gelir idaresi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Dergisi*, 10 (1) , 275-297. Web: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/19007> adresinden erişilmiştir.

Dönmez, M. (2014). Merkezi Yönetim ve Yerel Yönetimler Arasında Görev ve Kaynak Bölüşümü. *Mülkiye Dergisi*, 26 (235), 155-192. Web: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mulkiye/issue/235/518> adresinden erişilmiştir.

Dulupçu, M., Özkul, G., Ünlü, H. ve Sayın, M . (2014). Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisine İlişkin Değerlendirmeler. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 27-54. Web: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sbe/issue/23217/247946>

Edizdoğan, N., Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. (2. Baskı). Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.

Erdem, M., Şenyüz,D., Tatlıoğlu, İ. (2020). *Kamu Maliyesi*. (15. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Erginay, A. (2010). *Kamu Maliyesi*. (18.Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.

Eroğlu, O. (2010). Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarında Kamu Maliyesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (2012-1), 57 – 89. ISSN: 1303-6963 / 2587-1870

- Eryılmaz, B. (2009). *Kamu Yönetimi*. (2 .Baskı). Ankara: Okutman Yayıncılık.
- European Commission (2021). Taxes in Europe Database v3. Web: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html adresinden erişilmiştir.
- Finances Publiques, (2020a). Impots 2020: Taxe Foncière Sur Les Propriétés NonBâties.GP 173. 1-12. Web: https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/3_Documentation/depliants/part_taxe_fonciere_proprietes_non_baties.pdf
- Finances Publiques (2020b). Brochure Pratique Impots Locaux 2020. ISBN 978-2-11-162043-8. Web: https://www.impots.gouv.fr/portail/www2/fichiers/documentation/brochure/idl/idl_2020.pdf
- Fuest, C., Immel, L., Meier,V. and Neumeier, F. (2018). Die Grundsteuer in Deutschland: Finanzwissenschaftliche Analyse und Reformoptionen. Ifo Institut. Berlin. Web: <https://www.ifo.de/DocDL/ifo-studie-2018-fuest-et-al-grundsteuer.pdf> adresinden erişilmiştir.
- Furtun, H., Göker, C., Öncel M., Akçaoğlu, E., Akman, S., Özdiler Küçük, E., Çağan, N., Bayar, İ. N., Canyaş, O. ve Dünder, M. (2013). *Vergi Usul Hukuku*. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2950, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1906. Mustafa Akkaya (Editör). (1. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Giray, F. (2018). *Maliye Tarihi*. (7. Baskı). Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Gözen, S. ve Artuç, T. (2020). Alman Vergi Sistemi. *Vergi Sistemleri Seçilmiş Ülke Örnekleri*. Ahmet Tekin ve Ersin Nail Sağdıç. (Editörler),s. (65-91). London: IJOPEC Publication Limited.
- Güngör, E.K. (2019). *Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Finansman Kaynaklı Mali Sorunlarına Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi Bakımından Çözüm Arayışları*. Yayınlanmış yüksek lisans tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güneş, İ. (1998). Yönetimler Arası Hizmet ve Gelir Bölüşümü. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. Sayı:4, 213-224.

- Gürbüz, S. (2015). *Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması*. Yayınlanmış yüksek lisans tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Hacıköylü, C., Heper, F. (2010). Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Maliye Dergisi*, Sayı 158, Ocak-Haziran, 1-14.
- Hacıköylü, C. (2009). *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu Ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*. Yayınlanmış doktora tezi. Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İpek, S. (2016). *Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Mali Yapısı*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Kara, M. A. (2019). *Merkezi Yönetim ve Yerel Yönetimler Arası Mali İlişkiler: Tekirdağ Büyükşehir Belediyesi Örneği*. Yayınlanmış yüksek lisans tezi. Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karasu, M. A. ve Karakaş, M. (2012). Belediyelerin Emlak Vergisindeki Gelir Kaybı: Şanlıurfa Belediyesi Örneği. *Maliye Dergisi*, Sayı 163, Temmuz- Aralık, 431-448.
- Kesik, A. (2005). Yönetimler Arası Mali İlişkiler ve Türkiye Uygulaması. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar: SÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (10), 75-103.
- Kurt, E. (2018). *Emlak Vergisi Sisteminin Değerlendirilmesi ve Yeni Düzenleme Önerileri*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, İstanbul Düşünce Akademisi.
- Lincoln Institute of Land Policy. (2021). Access Property Tax Database. <https://www.lincolninst.edu/research-data/data-toolkits/significant-features-property-tax/access-property-tax-database> adresinden erişilmiştir.
- Maliene, V., Cibulskiene, D. And Gurskiene, V. (2005). The Lithuanian Real Estate Taxation System in The Context of Alien Countries. *International Journal of Strategic Property Management*. 9, 17-32.
- Mccluskey, W. And Tretton, D. (April 2013). Valuing and Taxing Iconic Properties, Lincoln Institute of Land Policy. Land Lines.1-7. Web:

https://www.lincolnst.edu/pubs/dl/2219_1551_Valuing_and_Taxing_Iconic_Properties_0413LL.pdf adresinden erişilmiştir.

Ministry of Housing, Communities and Local Government, (2018). Local Authority Council Tax base England 2017 – revised. Local Government Finance Statistical Release, 1-15. <https://www.gov.uk/government/statistics/council-taxbase-2017-in-england> adresinden erişilmiştir.

Moğol, T. , Taraktaş, A. , Çakır, T. ,Varcan, N. (2014). *Mahalli İdareler Maliyesi*. (1. Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Mutlu, A. (2009). *Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No: 2009/390.

Mutluer, M. K., Öner, E. (2009). *Mahalli İdareler Maliyesi*. (1. Baskı). İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Mutluer, M. K. (2007). *Vergi Özel Hukuku*. (1.Baskı). İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Nadaroğlu, H. (2001). *Mahalli İdareler:Teorisi, Ekonomisi, Uygulaması*. (7. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

OECD (1999). *Taxing powers of state and local government*, OECD Tax Policy Studies, No, 1, Paris. Web: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxing-powers-of-state-and-local-government_9789264174030-en adresinden erişilmiştir.

Oğuz, A. (2019). *Türkiye’de Emlak Vergisinin Önemi: Kırıkkale Belediyesi Örneği*. Yayınlanmış yüksek lisans tezi. Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Oktar, S. A. (t.y.). Vergi Hukuku. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Ders Notları. Web: <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/vergi hukuku.pdf> adresinden erişilmiştir.

Organ, İ. ve Çiftçi, T.E. (2015). Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8 (4), 127-147.

- Öncel, M., Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku Cilt 1*. (2. Baskı). Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 548.
- Önen, S. M. ve Güngör, M. (2018). Yerel Yönetim ve Merkezi Yönetim İlişkileri. *Kamu Yönetimi Tartışmaları*. M.A. Özer ve U. Ayhan (Editörler), s. 421-454. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özdenkoş, D. (1999). Merkezi Yönetim ile Yerel Yönetimler Arasında Görev Bölüşümü. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1 (2), 77-95.
- Özer, İ. (1968). Gelirlerin İdareler Arası Dağılımı ve Türkiye’de Son Gelişmeler. *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, 0 (17), 101-137. Web: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuamamk/issue/770/8355> adresinden erişilmiştir.
- Özer, M. A. (2015). Yerel Yönetim Merkezi Yönetim İlişkilerinde Gelir Bölüşümü Sorunu ve Türkiye’deki Son Durumun Değerlendirilmesi. *Türk İdare Dergisi*, sayı: 481, 525-558.
- Özmüş, L. (28 Mart-1 Nisan 2005). Desantralizasyon (Yerelleşme) ve Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı. *TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası 10. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı*, ODTÜ Kültür ve Kongre Merkezi, Ankara.
- Pehlivan, O. (2019a). *Kamu Maliyesi*. (Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Uygun Yeni Baskı). Trabzon: Celepler Basım Yayın Dağıtım.
- Pehlivan, O. (2019b). *Vergi Hukuku*, (Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Uygun Yeni Baskı). Trabzon: Celepler Basım Yayın Dağıtım.
- Rydergård, E.H. (2012). Belediyelerin Birleştirilmesi Teori, Metodoloji ve Uluslararası Deneyimler. Tuselog Programı İçin Bir Literatür Araştırması. Web: <http://projects.sklinternational.se/tuselog/tr/bilesenler/lobicilik-hizmet-kapasitesi/yerel-yonetim-reformu/> adresinden erişilmiştir.
- Sağbaş, İ. (2004). Kamu Harcamaları Nüfus Ölçek Ekonomileri İlişkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Kensel Ekonomik Araştırmalar Sempozyumu*, Cilt 2, (166-184).

Sağbaşı, İ. ve Saruç, N. T. (t.y.). Vergi Teorisi. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi. Web: http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/vergiteorisi.pdf adresinden erişilmiştir.

Sandford, M. (2020). Council Tax: FAQs. Briefing Paper. Number 06583. London: House of Commons Library, 1-32.

Şeker, M. (t.y.). Kamu Maliyesi. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi. Web: <http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/kok/kamumaliyesi.pdf> adresinden erişilmiştir.

Şengül, R. (2017). *Yerel Yönetimler*. (8. Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020). *Türk Vergi Sistemi*. (17.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2019). *Vergi Hukuku*. (10.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Tarin, E. (2013). *Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Yayınlanmış yüksek lisans tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Taylar, Y. (2013). *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*. Yayınlanmış doktora tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

TDK. Güncel Türkçe Sözlük. Web: <https://sozluk.gov.tr/> adresinden erişilmiştir.

Tekin, F. (1977). Mali Tevzin. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 13 (1), 116-163.

Topal, K. (2001). Optimal Yerel Yönetim Büyüklüğüne Kuramsal Yaklaşım. *Türk İdare Dergisi*, Yıl: 73, Sayı: 431, (55-74).

Torgler, B. and Jan Werner, J. (2005). Tax Morale and Fiscal Autonomy: Evidence from Germany. *Public Finance and Management*, (March-2005), 1-29. Web: <https://www.researchgate.net/publication/5164385> adresinden erişilmiştir.

Tosunoğlu, Ş., Moğol, T., Çakır, T., Dülger, C., Arslan, M. O. ve Taraktaş, A. (2013). *Kamu Maliyesi*. Ş. Tosunoğlu ve T. Ergül (Editörler). (2.Baskı). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

- Töremen, E. (2020). Emlak Vergisine Esas Arsa Birim Değerlerinin Belirlenmesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(1), 21-42.
- Tuncer, S. (2012). Servet Vergileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 0 (7). Web: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iumamk/issue/774/8413> adresinden erişilmiştir.
- Tunç, Y. (2019). *Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Yayınlanmış yüksek lisans tezi. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Turhan, S. (1987). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Der Yayınları
- Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. Belediyeler Bütçe İstatistikleri (2015-2019). Web: <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> adresinden erişilmiştir.
- Uğur, A. ve Oğuz, A. (2019). Kırıkkale Belediyesi Emlak Vergisi Gelirleri Üzerine Bir Araştırma. *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, 8(16), 93-110.
- UK Parliament (2019). Council Tax in England. Constituency Casework. London: House of Commons Library Web: <https://commonslibrary.parliament.uk/council-tax-in-england/> adresinden erişilmiştir.
- Ulusoy, A., Tekdere, M. (2020). AB Üyesi Ülkelerdeki Yerel Vergi Uygulamaları ve Türkiye’deki Belediyeler İçin Vergi Önerileri. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (17), 37–70.
- Ulusoy, A. ve Akdemir, T. (2014). *Mahalli İdareler*. (9.Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ulusoy, A. ve Akdemir, T. (2013), Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunlarının Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi, *Sosyo Ekonomi*, 2013-1, 87- 116,
- Ulusoy, A. ve Akdemir, T. (2009). Yerel Yönetimler ve Mali Özerklik: Türkiye ve OECD Ülkelerinin karşılaştırmalı Analizi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (21), 259-287.

Varcan, N., Taraktaş, A. ve Hacıköylü, C. (2013). *Yerel Yönetimler*. Anadolu Üniversitesi Yayın No:2928, Açıköğretim Fakültesi Yayın No:1885. C. Hacıköylü (Editör). (1.Baskı). Ankara: Saray Matbaacılık.

Yakar, S. Ve Gündüz, İ.O. (2014).Türkiye’de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: Var Mı Yok Mu İşte Bütün Mesele Bu. *Sayıştay Dergisi*. Sayı: 92/ Ocak- Mart.117-141.

Yaslıkaya, R. (2019). Yerel Yönetimlerde Ölçek Ekonomisi: Teori, Kavram ve Tartışmalar. *Liberal Düşünce Dergisi*, Yıl: 24, Sayı: 95, 163 – 192.

Yavuz, H. (2018). Emlak Sahiplerinin Emlak Vergisine Bakışı: Sakarya Örneği. *Maliye Araştırmaları-2*. S. İpek (Editör), s. 23-36. Bursa: Ekin Yayınları.

Yetkin, H. (2013). Merkezi Yönetim ve Yerel Yönetim Arasındaki Mali İlişkide Belediyelerin Rolü: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 5 (2), 77-92.

Yıldırım, M. (2019). *Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması*. Yayınlanmış yüksek lisans tezi. Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, H., Emil, M. F. ve Kerimoğlu, B. (2017). *Yerel Yönetimler Maliyesi*. (2. Baskı). Ankara: PYB.

Yüksel, C. (2016). Yerel Yönetimlerde Kaynak Paylaşım Sistemleri ve 6360 Sayılı Kanun’la Türkiye’deki Değişimler. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 71 (3), 731 – 756.

Yüksel, C. (t.y.) Kamu Maliyesi Özet Ders Notları. Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü. Web: http://www.cihanyuksel.org/ekon361_ders_notu.pdf adresinden erişilmiştir.

Yüksel, H. (2013). Türkiye’de Mali Yerelleşmenin Boyutları ve Ölçümü Üzerine Bir Değerlendirme. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20 (2), 191-208.

<https://eresco.co.uk/2018/12/16/2008/>

<https://www.impots.gouv.fr>

<https://www.mygov.scot/non-domestic-rates-relief/business-growth-accelerator-relief/>

<https://www.nidirect.gov.uk>

<https://www.nidirect.gov.uk/articles/properties-you-pay-rates-on#toc-2>

<https://www.nibusinessinfo.co.uk>

<https://www.nibusinessinfo.co.uk/content/help-available-business-rates>

<https://www.nibusinessinfo.co.uk/content/business-rates-basics>

<https://www.service-public.fr>

<https://www.thebalance.com/how-are-property-taxes-calculated-3193261>

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu,

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

2462 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5393 sayılı Belediye Kanunu

5779 sayılı İl  zel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun

1915 sayılı Emlak Vergisine Matrah Olacak Değerlerin Takdirine İlişkin Tüzük

Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği. Resmî Gazete Tarihi: 27.05.2016

72 No'lu ve 76 No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Maliye Bakanlığı'nın 13.10.2011 tarihli ve B.07.1.G B.4.34.18.01-006.01-1809 sayılı  zelgesi. Web: <https://www.gib.gov.tr/node/100507> adresinden erişilmiştir.

Özgeçmiş

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı: Nuray SARI

Uyruğu: T.C.

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Lisans	Kocaeli Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü	2002
Yüksek Lisans	İMU, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı	2021

İŞ TECRÜBESİ

Tarih	Kurum	Görev
2006-2011	Seval Çorap Sanayi ve Dış Ticaret Limited Şirketi	İhracat Müşteri Temsilcisi
2004-2005	NBG Çorap İmalatı A.Ş.	İhracat Müşteri Temsilcisi

YABANCI DİLLER

İngilizce