TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ARSA VE ARAZİLERE YÖNELİK MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Yüksek Lisans Tezi

Tacim YAYĞIR

Eskişehir, 2017

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
ARSA VE ARAZİLERE YÖNELİK
MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Tacim YAYĞIR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mayıs, 2017

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Tacim YAYĞIR'ın "Türk Vergi Sisteminde Arsa ve Arazilere Yönelik Mali Yükümlülükler" başlıklı tezi **30 Mayıs 2017** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan **Maliye** Anabilim Dalında, **yüksek lisans tezi** olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : **Yrd.Doç.Dr.Canatay HACIKÖYLÜ** .....

Üye : **Prof.Dr.M.Erkan ÜYÜMEZ** .....

Üye : **Doç.Dr.Veli KARGI** .....

Prof.Dr.Kemal YILDIRIM
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZET

Türk Vergi Sisteminde Arsa ve Arazilere Yönelik Mali Yükümlülükler

Tacim YAYĞIR

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs, 2017

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

Ödeme gücünün göstergeleri gelir, harcama ve servettir. Ödeme gücünün göstergelerinden olan servet, uzun yıllar önemli bir vergi konusu olarak değerlendirilmiş ve buradan elde edilen gelir kamu harcamaları için finansman kaynağı oluşturmuştur. Günümüzde servet vergileri eskiye nazaran önemini yitirmiş olsa da vergi sistemlerinde yerini korumaktadır. Bir servet vergisi olan emlak vergisinin konusunu bina, arazi ve arsalar oluşturmaktadır. Ayrıca arsa ve araziler Türk Vergi Sistemi kapsamında emlak vergisi dışında bazı vergi ve harçların da konusuna girmektedir.

Kentleşme olgusunun bir sonucu olarak arazileri arsaya dönüşen toprak sahipleri ciddi oranda hakedilmemişlik niteliği ağır basan kazançlar (rant) elde edebilmektedir. Bu rant gelirlerinin ana kaynağı çoğu zaman kamunun yapmış olduğu bir takım kamusal hizmetler ile imar uygulamalarıdır. Son yıllarda özellikle büyük şehirlerde arsa spekülasyonu yaygınlaşmış, inşaat işi ile uğraşanlar ve arsa spekülatörleri bu sebeple rant geliri elde etmişlerdir. Arsa spekülasyonu üzerinden sağlanan bu rant gelirlerinin gelir dağılımını bozucu ve sosyal adaleti zedeleyici etkileri ortaya çıkmış bulunmaktadır. Dolayısıyla taşınmazlardan sağlanan bu rant gelirlerinden kamunun pay almasını sağlamak bir zorunluluk haline gelmiştir.

Bu çalışmada servetin unsurlarından olan arsa ve araziler ele alınmıştır. Birinci bölümde servet, servet vergisi, arsa, arazi, rant gibi temel kavramlar teorik düzlemde ortaya konulmuştur. İkinci bölümde arsa ve arazilere yönelik mevcut yasalarda düzenlenen mali yükümlülükler ele alınmıştır. Sonuç kısmında ise kentsel rantların mevcut yasalarca vergilendirilmesi üzerine genel bir değerlendirme yapılarak öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Servet vergileri, arazi-arsalara ilişkin mali yükümlülükler, kentsel rant

ABSRACT

Financial Obligations Related to Parcel of Land in Turkish Tax System

Tacim YAYĞIR

Department Of Public Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Science, May, 2017

Supervisor: Assistant Professor Canatay HACIKÖYLÜ

The indicators of financial solvency are income, expenditure and wealth. Wealth, as one of the indicators of solvency, has long been viewed as a subject of taxation, and the revenue acquired from this source has constituted a significant source of financing for the public expenditures. Compared to the past, wealth taxation has lost its importance today, but it still maintains its place in the taxation system. Buildings, lands and parcels are the subject of property tax, which is a type of wealth tax. Besides, under the Turkish Tax System, lands and parcels can also be the subject of some tax and duties in addtion to the property tax.

As a consequence of urbanization, landowners whose lands have become parcels (building lands) have been making profits (rent) which are of unearned nature to a remarkable extent. The main source of this income (rent) is a number of state-implemented public services and zoning regulations. In recent years, especially in metropolitan cities, land speculation has become widespread, and builders and land speculators have earned considerable unearnded incomes. These unearned incomes, secured through land speculation, have had clear detrimental effects on the income distribution and social justice. Thus, it has become a necessity to get the share of the public from this unearned income earned from the real estates.

This study focuses on lands and parcels as one of the elements of wealth. In the first part, wealth, wealth tax, land, parcel, rent concepts are discussed theoretically. In the second part, the financial obligations related to land and parcels that are defined by the existing laws are analyzed. In the final part, a general assessment is made on the taxation of urban rent profits through the current legislation in place.

Key words: Wealth taxes, financial obligations related to parcel of land, urban rents

30/05/2017

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

İmza

Tacim YAĞCA

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI ……i

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI……..ii

ÖZET……...iii

ABSTRACT ……...iv

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BELGESİ……..v

İÇİNDEKİLER……...vi

TABLOLAR DİZİNİ……...xiii

ŞEKİLLER DİZİNİ……..xiv

KISALTMALAR DİZİNİ…….xv

GİRİŞ……...…….1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. Servet Kavramı…….……...4

1.1. Servet Vergisi Kavramı…….…….....6

1.1.1. İktisadi servet kavramı……...6

1.1.2. Mali servet kavramı……...……..7

1.1.3. İktisadi Servet İle Mali Servet Arasındaki Farklılıklar……...7

1.2. Servetin Vergilendirilmesinin Tarihi Gelişimi…….8

1.3. Servetin Vergilendirilmesinin Sebepleri…….13

1.3.1. Vergilemede adalet ve eşitliği sağlamak……..14

1.3.2. Ekonomik etkinliği sağlamak……...……17

1.3.3. Gelir vergisinin kontrolünü sağlamak…….17

1.3.4. Servetin verimliliğini arttırmak……...18

1.3.5. Hazineye gelir sağlamak……..…...……..19

Sayfa

1.4. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması……...……...19

1.4.1. Genel servet vergileri……..…….....….19

1.4.2. Özel servet vergileri……..……..…….20

1.4.3. Devamlı servet vergileri……..…….20

1.4.4. Geçici servet vergileri….…….20

1.4.5. İtibari servet vergileri……..20

1.4.6. Gerçek servet vergileri……..……..21

1.4.7. Servetten alınan vergiler……...……..21

1.4.8. Servet transferinden alınan vergiler…….….21

1.5. Türk Vergi Sistemindeki Servet Vergileri……..21

1.6. Bir Servet Vergisi Olarak Emlak Vergisi…….……..22

1.7. Türkiye'de Emlak Vergisinin Tarihsel Gelişimi……..……..23

1.7.1. Cumhuriyet öncesi dönemde emlak vergisinin tarihsel gelişimi……....23

1.7.2. Cumhuriyet sonrası dönemde emlak vergisinin tarihsel gelişimi.……..….25

1.8. Emlak Vergisinin Özellikleri……...29

1.8.1. Emlak vergisinin objektif olması……...…….29

1.8.2. Emlak vergisinin yerel nitelikli olması…….. ……...30

1.8.3. Emlak vergisinin gayrisafi bir vergi olması……..30

1.8.4. Emlak vergisinin özel ve sürekli olması…….30

1.8.5. Emlak vergisinin gerileyici olması……..31

1.9. Bina, Arazi ve Arsa Kavramları……31

Sayfa

1.9.1. Bina kavramı ……..31

1.9.2. Arazi kavramı……..33

1.9.3. Arsa kavramı ……..34

1.9.3.1. Belediye ve mücavir alan sınırları içinde ve imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının arsa sayılması….....37

1.9.3.2. Belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan ancak imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskûn halde bulunup belediye hizmetlerinden yararlanmakta olan yerlerdeki parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının arsa sayılması….....38

1.9.3.3. Bakanlar Kurulu Kararınca arsa olarak sayılan belediye ve mücavir alan sınırları içerisindeki arazi ve arazi parçalarının zirai faaliyette kullanılmasının durumu…….....38

1.9.3.4. Arsa sayılmayan arazi ve arazi parçalarının bazı şartların varlığı halinde arsa olarak değerlendirilmesi..40

1.9.3.5. Belediye ve mücavir alan dışında bulunup arsa sayılan araziler……42

Sayfa

1.9.3.6. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup konut, turistik veya sanayi tesisi yapılmak amacıyla her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yolda şerh verilen arazi ve arazi parçalarının arsa sayılması.....42

1.9.3.7. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanlarda imar planı ile iskân sahası olarak ayrılan yerlerde bulunan arazi ve arazi parçalarının arsa olarak sayılması…...…...43

1.9.4. Arsa ve arazi arasındaki farklar ve bu ayrımın önemi……...43

1.10. Arazinin Arsaya Dönüşüm Süreci……...44

1.11. Rant ve Kentsel Rant Kavramı……...47

1.12. Kentsel Rantların Vergilendirilmesinin Gerekliliği……..50

1.13. Değer, Değerleme ve Taşınmazlara İlişkin Değer Kavramları……....51

1.14. Kentsel Rantların Vergilendirilmesine Yönelik Görüşler……53

1.15. Türkiye'de Kentsel Rantların Vergilendirilmesi……...54

İKİNCİ BÖLÜM

2. Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Bazı Vergi ve Harçlarda Arazi ve Arsalara Yönelik Düzenlemeler……...61

2.1. Vergi Kavramı ve Sınıflandırması……61

2.2. Arsa ve Arazi Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi…….66

2.2.1. Gerçek kişilerin arsa ve arazi satış kazançları……...67

2.2.2. Arsa ve arazi alım-satım işlerinde ticari kazanç değer artış kazancı ayrımı……...68

Sayfa

2.2.2.1. Devamlılık unsuruna vergi idaresinin bakışı……...69

2.2.2.2. Devamlılık unsuruna Danıştay'ın bakışı……..70

2.2.3. Arsa-arazi satışında değer artış kazancı……71

2.2.3.1. Arsa ve arazilerde iktisap tarihinin belirlenmesi…….72

2.2.3.2. Arsa ve arazi satışında değer artış kazancının hesaplanması……...73

2.2.3.3. Arsa ve arazilerde iktisap bedeli……...73

2.2.3.4. Arsa ve arazilerin elden çıkarılma bedeli……..……...74

2.2.3.5. Gerçek kişilerin vergilendirilmeyecek arsa-arazi satış kazancı……..75

2.2.3.6. Değer artış kazancının beyanı ve ödenmesi……..75

2.3. Kurumların Arsa-Arazi Satış Kazançları……...75

2.3.1. Kurumların arsa-arazi satış kazancı istisnasının şartları……..77

2.4. Özel İnşaat İşlerinde Vergileme……...78

2.4.1. Kendileri kullanmak amacıyla yapılan inşaat işlerinde vergileme…….78

2.4.2. Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla (yap/sat işleri) yapılan inşaat işlerinde vergileme……...79

2.4.3. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde vergileme……79

2.4.4. Arsa karşılığı iktisap edinilen bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında vergileme …….81

2.5. Arsa-Arazi Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi…...……..82

2.5.1. Arsa-arazi kira gelirlerinin mükellefleri……82

Sayfa

2.5.2. Arsa-arazi kira gelirlerinde vergilendirilecek kazancın tespiti……..83

2.5.3. Emsal kira bedeli esası…….84

2.5.4. Arsa-arazi kira gelirlerinde stopaj……..84

2.5.5. Arsa-arazi kira gelirlerinin beyanı ve verginin ödenmesi…….85

2.6. Arsa-Arazi Satışlarında Katma Değer Vergisi……...85

2.6.1. Arsa-arazi satışlarında KDV açısından vergiyi doğuran olay ve KDV oranı…….86

2.6.2. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde KDV……...87

2.6.3. Kurumların aktiflerinde yer alan arsa-arazilerin satışında KDV istisnası…….87

2.6.4. Arsa-arazi kiralamalarında KDV uygulaması ve oranı……87

2.6.5. Arsa-arazi satış ve kiralamalarında KDV'nin beyanı ve ödenmesi……88

2.7. Arsa-Araziler Açısından Emlak Vergisi……..88

2.7.1. Arazi vergisi…...……...89

2.7.2. Arazi vergisinin konusu, mükellefi ve istisna uygulaması…...…89

2.7.3. Arazi vergisinin matrahı…….90

2.7.4. Arazi vergisinin oranları…….91

2.7.5. Arazi vergisinde bildirim verme ve verginin ödenmesi……92

2.8. Arsa-Arazi İntikallerinin Vergilendirilmesi……...92

2.8.1. Ölüm yoluyla arsa-arazi intikallerinin vergilendirilmesi…….93

Sayfa

2.8.2. Ölüm yoluyla intikal eden arsa-arazilerin mükellefi, değerlemesi ve matrahı...……..……93

2.8.3. Ölüm yoluyla arsa-arazi intikallerinde verginin oranı, beyanı ve ödenmesi……...……...94

2.8.4. Bağış, yarışma, çekiliş gibi ölüm dışındaki yollarla karşılıksız intikal eden arsa-arazilerin vergilendirilmesi……...95

2.9. Arsa-Arazi Alım-Satımı Üzerinden Ödenen Tapu ve Kadastro Harcı……96

2.9.1. Tapu ve kadastro harcının konusu ve mükellefi……...96

2.9.2. Arsa-arazi alım-satımında ödenen tapu ve kadastro harcının matrahı, oranı ve ödenmesi……97

3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME……...…99

KAYNAKÇA……...……106

ÖZGEÇMİŞ

TABLOLAR DİZİNİ

Sayfa

Tablo 1.1. 2015 Yılı Servet Vergisi Gelirleri İle Merkezi ve Mahalli İdare Vergi Gelirleri……..12

Tablo 1.2. Servet Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (2015 Yılı)……13

Tablo 1.3. Farklı Getirili Servetlerden Alınan Gelir ve Servet Vergilerinin Etkileri……18

Tablo 1.4. Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Oranı (2015 Yılı)…..22

Tablo 2.1. Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (2010-2015)……61

Tablo 2.2. Gelir Vergisi Oranları (2017 Yılı İçin)……71

Tablo 2.3. Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) (2003-100)……74

Tablo 2.4. Arazi Vergisin Oranları……..91

Tablo 2.5. Ölüm Yoluyla İntikallerde Vergi Tarifesi (2017 Yılı İçin)…….94

Tablo 2.6. Karşılıksız İntikallerde Vergi Tarifesi (2017 Yılı İçin)…….....95

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 1.1. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması……...19

Şekil 1.2. Türk Vergi Sistemindeki Servet Vergileri……22

Şekil 1.3. Emlak Vergisinin Temel Özellikleri……29

Şekil 1.4. Arazi Türleri……34

Şekil 1.5. Kent Toprağındaki Değer Artış Süreci……49

Şekil 2.2. Türk Vergi Sisteminde Vergilerin Konularına Göre Sınıflandırması……...63

KISALATMALAR DİZİNİ

TDK	Türk Dil Kurumu
TMK	Türk Medeni Kanunu
EV	Emlak Vergisi
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
AKH	Arazi Kanunname-i Humayun
EVN	Emlak Vergisi Nizamnamesi
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
MB	Maliye Bakanlığı
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
VUK	Vergi Usul Kanunu
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
OVP	Orta Vadeli Program
GVKT	Gelir Vergisi Kanunu Taslağı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
SMK	Serbest Meslek Kazancı
GMSİ	Gayrimenkul Sermaye İradı
MSİ	Menkul Sermaye İradı
DKİ	Diğer Kazanç ve İratlar
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
ÜFE	Üretici Fiyatları Endeksi
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
HK	Harçlar Kanunu

GİRİŞ

Mali güce göre vergi alınması vergilendirmede önemli ilkelerinden biridir. Mali gücün göstergeleri ise gelir, harcama ve servettir. Mali gücün göstergelerinden biri olan servet uzun yıllar önemli bir vergi konusu olarak değerlendirilmiş ve buradan elde edilen gelir kamu harcamaları için finansman kaynağı oluşturmuştur. Günümüzde harcamalar üzerinden alınan vergiler ile gelir üzerinden alınan vergiler önem kazanmış, bunun neticesinde de servet vergileri eski önemini kaybetmiştir.

Vergilemede adalet ve eşitliği sağlamak, ekonomik etkinliği sağlamak, gelir vergisinin kontrolünü sağlamak, servetin verimliliğini arttırmak, hazineye gelir sağlamak gibi amaçlarla servet vergileri günümüzde vergi sistemlerinde yerini korumaktadır.

Ülkemizde uygulanan servet vergilerinden en önemlisi emlak vergisidir. Yönetimi yerel idarelere bırakılmış sürekli ve özel nitelikte bir servet vergisi olan emlak vergisinin konusunu bina, arazi ve arsalar oluşturmaktadır. Emlak vergisinin matrahını ise taşınmazların[1] ilgili komisyonlarca belirlenen değeri oluşturmaktadır. Bu değer kanunlarda vergi değeri olarak ifade edilmektedir. Vergi değerinin tespiti konusunda belediyelerin, vergi tekniği konusunda gerekli formasyona sahip olmamaları, elemanlarının yetersizliği ve mevzuattaki boşluklar nedeniyle emlak vergisi konusunda yetersiz kalınmaktadır.

[1]22.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu [TMK] ile 3.12.2001 tarihli ve 4722 sayılı Türk Medeni Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun, 8.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup 01.01.2002 tarihinde yürürlüğe giren Türk Medeni Kanununda önemli değişiklikler yapılmıştır. Yeni Medeni Kanunda kullanılan dil oldukça arılaştırılmış, günümüzde geçerli olan dile oranla eskimiş olan ifadeler kolay anlaşılabilir ifadelere dönüştürülmüş ve kanunun tümünde terim birliğinin sağlanmasına büyük çaba harcanmıştır. Birçok kavram ve terim günümüzde yerleşmiş olan yeni karşılıkları ile değiştirilmiştir. Bu değiştirilen kavramlardan biri de gayrimenkul kavramıdır. Medeni kanun gayrimenkul yerine taşınmaz, menkul yerine taşınır ve gayrimenkul mükellefiyeti yerine de taşınmaz yükü kavramlarını kullanmıştır. Bu konu ile ilgili daha ayrıntılı bilgi için bkz: Türk Medeni Kanunu Genel Gerekçesi. Bu çalışmada da gayrimenkul yerine taşınmaz kavramı kullanılmıştır. Her ne kadar durum böyle olsa da gayrimenkul sermaye iradı gibi kavramlarda halen gayrimenkul kavramı kullanılmaktadır. Bu konu ile ilgili daha ayrıntılı bilgi için bkz: Türk Medeni Kanunu Genel Gerekçesi, https://www.ticaretsicili.net/4721-sayili-turk-medeni-kanunu-gerekcesi/ (Erişim tarihi: 25.10.2016) ve H. Tandoğan. (1973). Türk Medeni Kanun Ön Tasarısının Tüzel Kişilere İlişkin Hükümleri Üzerine Görüşler, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:30 Sayı:1-4, ss. 121-134 http://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php (Erişim tarihi 25.10.2016).

Emlak vergisinin konusunu oluşturan arsa ve araziler gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi ile tapu ve kadastro harcının konusuna da girmektedir.

Kamunun yapmış olduğu kamusal hizmetler sonucu arazileri arsaya dönüşen kişiler ciddi oranda rant geliri elde edebilmektedir. Son yıllarda özellikle büyük şehirlerde arsa spekülasyonu yaygınlaşmış olup, rant gelirlerinin gelir dağılımını bozucu ve sosyal adaleti zedeleyici etkileri ortaya çıkmış bulunmaktadır. Ana kaynağını kamusal hizmetlerin oluşturduğu bu rant gelirlerinden kamunun pay almasını sağlamak bir zorunluluk haline gelmiştir.

Merkezi ve yerel yönetimlerce gerçekleştirilen alt yapı ve sanayi hizmetleri ile imar uygulamalarının sonucu olarak ortaya çıkan kentsel rantların kamuya kazandırılmasında en önemli araç bu rantların vergilendirilmesidir.

Günümüzde "Değer Artış Kazançlarına İlişkin Hükümler" ile "Harcamalara Katılma Payları" bir tür rant vergisi olarak ifade edilmektedir. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yol harcamalarına katılma payları ile ilgili olarak "alınabilir" ifadesi bulunması yol harcamalarına katılma paylarını bir zorunluluk olmaktan çıkarmakta ve rant vergisi olmaktan uzaklaştırmaktadır.

Değer artış kazançlarına ilişkin hükümler süre sınırının bulunması, enflasyon düzeltmesinin yapılması ve istisna uygulamasının bulunmasından dolayı değer artışlarını (rant) yeteri kadar vergileyememektedir. Ayrıca taşınmaz satışlarında elde edilen kazançların yeteri kadar vergilendirilememesinde mükelleflerin ya taşınmaz değerlerini düşük göstermek ya da beyanname vermemek eğiliminde olduklarının etkisi bulunmaktadır.

Çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; servet ve servet vergisi kavramları, emlak vergisi, arsa ve arazi kavramları, rant ve kentsel rant kavramları ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; mevcut yasal düzenlemelerde arazi ve arsalara yönelik mali yükümlülüklerin neler olduğu açıklanarak, gelir vergisi, kurumları vergisi,

katma değer vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, tapu ve kadastro harcı açısından arsa ve araziler ele alınmıştır.

Sonuç kısmında ise, kentsel rantların mevcut yasal düzenlemelerce vergilendirilmesi üzerine değerlendirme yapılarak öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

SERVET, SERVET VERGİSİ VE RANT KAVRAMLARI

1. Servet Kavramı

Türkçe'de kullanılan servet kelimesi Arapça kökenli bir kavramdır. Servet kavramının sözlükteki anlamı "varlık, zenginlik, mal, mülk'tür." Aynı şekilde servet sahibi de "malı, mülkü çok olan kimse, varlıklı, zengin" olarak ifade edilmektedir.[2] Ancak, yaygın olarak kullanılan varlık, mal ve mülk ifadeleri tek başına servet kavramını tam olarak karşılayamamaktadır.

Bazı dönemlerde varlık kelimesi Türkçe'de kullanılan servet kelimesinin yerine kullanılmaya çalışılmış, böylelikle varlık kelimesi, servet kelimesinin yerine ikame edilmek istenmiştir. Ancak servet kelimesi Türkçe'ye o kadar yerleşmiştir ki gerek günlük konuşma dilinde, gerekse iktisadi, hukuki ve mali literatürde rahatça kullanılmıştır. Dolayısıyla varlık kelimesinin, servet kelimesinin yerine ikame edilmesi girişimi başarılı olamamıştır (Hacıköylü, 2009, s. 8).

Servet kavramı mülkiyet, mamelek ve sermaye kavramlarının yerine kullanılmış, bunlardan birine sahip olmak servete sahip olmak ile eşdeğer olarak değerlendirilmiştir. Aralarında anlam farklılığı olmasına rağmen bu kavramlar birbirinin yerine kullanılmıştır. Bu kavramlar arasındaki karışıklık daha çok servet ile mülkiyet kavramlarının kullanılmasında kendini göstermektedir.[3] Mülkiyet ve servet kavramları anlam olarak farklı olmakla birlikte kapsam olarak aynıdırlar. Servet iktisadi bir kavram iken, mülkiyet hukuki bir kavramdır. Kişilerin sahip oldukları tüm servet unsurları, aynı zamanda hukuksal olarak kişinin mülkiyeti kapsamında değerlendirilmektedir.

---

[2]Türk Dil Kurumu [TDK]. *Güncel Türkçe sözlük*. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.580f697f107a04.09853091 (Erişim tarihi: 25.10.2016)

[3]Mülkiyet kavramı hukuksal kökenli olmakla birlikte, mülkiyet kavramının sosyal, ekonomik ve ahlaksal yönleri de bulunmaktadır. Hukuksal açıdan mülkiyet soyut bir haktır. Mülkiyet hakkı, kişilere eşyalar üzerinde herkese karşı ileri sürülebilecek nitelikte sınırlı ya da sınırsız bazı yetkiler sağlayan nesnel bir haktır. Buna göre nesnel hak, mülkiyet hakkı ve mülkiyet hakkı dışında olan nesnel hak olarak ikiye ayrılır. Mülkiyet hakkı, nesneler ile kişiler arasındaki dolaysız ilişkinin, hukuksal yönden başka kişilere karşı korunup düzenlenmesidir. Hukuk sisteminin kişilere nesneler üzerinde egemenlik kurmalarına izin verdiği en geniş hak mülkiyettir. Bir şeye sahip olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir. Bu konu ile ilgili daha ayrıntılı bilgi için bkz: S. Şimşek (2010). Mülkiyet hakkının kapsamı, sınırlandırma nedenleri ve şartları açısından 1982 Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi: Karşılaştırmalı bir analiz –I, *TBB Dergisi*, http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2010-91-658 (Erişim tarihi: 26.10.2016); A.E. Varol (2015). *6306 sayılı afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi hakkındaki kanunla mülkiyet hakkına getirilen müdaheleler*. Yayımlanmamış yükseklisans tezi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi; S. Dilik (1976). Servetin geniş kitlelere yayılması, Ankara: *Ankara Üniversitesi SBF Yayınları*, No: 391, Ankara Üniversitesi Basımevi.

Servet kavramından bahsedildiği zaman, iktisadi kıymetler ile bunların sahipleri arasındaki ilişki akla gelmektedir. Ancak sermaye denilince, iktisadi kıymetler ile bunları üretmek amacıyla kullanacak olan iktisadi bir müessese arasındaki bağlılık anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, servet kişiyi (şahsı), sermaye ise teşebbüsü ilgilendiren bir kavramdır. Örneğin, kişiye ait bir arsa kişinin serveti içinde değerlendirilirken, bu arsa bir fabrika binasına tahsis edildiği durumda arsa sermaye kavramı içinde değerlendirilecektir. Servet ve sermaye kavramları aynı şeyi ifade etmemektedir. Bir kişinin servetinin tamamı, sermayesinden fazla olabilir. Aynı şekilde kişinin safi[4] serveti, sermayesinden az olabilir. Servet kavramının safi olması net servete ulaşmayı amaçlamaktadır. Net servete ulaşabilmek için, amortisman karşılıkları, faizler, zararlar, çeşitli hasar ve masrafların servetten düşülmesi gerekmektedir. Servet ancak bu unsurların düşülmesinden sonra kalan safi bakiye olmaktadır. Servet kavramı, sermayeye göre daha geniş bir kavramdır. Bütün sermaye unsurları aynı zamanda servet iken, her servet unsuru (mücevherler, kıymetli tablolar) aynı zamanda sermaye kavramı içinde değerlendirilmemektedir (Tuncer, 1966, s. 21).

Sermaye kişinin belirli bir dönemde sadece gelir getiren mal varlıklarını ifade etmektedir. Servet ise belirli bir dönemde kişinin gelir getiren ve getirmeyen mal varlıklarını ifade etmektedir. Örneğin, bir kişinin kazanç getiren bir dükkânı, sahibi olduğu ve kendi oturduğu bir evi ile kıymetli tablolarının olduğunu düşünürsek; dükkân, ev ve kıymetli tablolar kişinin servetini oluşturmaktayken, bunlardan sadece kazanç getiren dükkân kişinin sermayesini oluşturmaktadır (Herekman, 1976, s. 114).

Servet ile aynı anlamda kullanılan bir diğer kavram olan mamelek içerik olarak servetten çok farklıdır. Servet kişinin malları, hakları ve alacakları yani kişinin artı değerleri iken, mamelek ise kişinin sahip olduğu artı ve eksi değerler (borçlar) olabilmektedir (Herekman, 1976, s. 114). Mamelek kavramının kapsamına borçlar da dâhil olduğu için kişinin olumsuz mamelekinden bahsedilebilmektedir. Ancak servet kavramı olumsuz olamamaktadır.

[4]Safi kavramı "katıksız, duru, temiz, net" anlamına gelmektedir. TDK. *Güncel Türkçe sözlük*. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.580f697f107a04.09853091 (Erişim tarihi: 15.11.2016).

Türkçe'de servet olarak ifade edilen kavramın diğer dillerdeki karşılığına baktığımızda bu kavram için İngilizce'de "Wealth", Fransızca'da "Richesse", Almanca'da "Reichtum" kelimeleri kullanılmaktadır[5].

1.1. Servet Vergisi Kavramı

Eskiden beridir servetin üzerinde durulmuş ve servet uzun süre vergilendirilebilir tek kaynak olarak önemini korumuştur. Uzun zaman servetin üzerinde durulmasının sebebi, servetin insanlık tarihi kadar eski olmasıdır.

Servet, kapsadığı konuya göre bir sınıflandırmaya tabi tutulduğunda karşımıza iktisadi servet ile mali servet kavramları çıkmaktadır. Bu iki kavram arasında büyük farklılıklar olmasa da bazı noktalarda ayrılıklar söz konusudur (Şafak, 2013. s. 5). Bu kavramların batı dillerindeki karşılığına baktığımızda da bu kavramların arasında farklılıklar olduğunu görmekteyiz. Nitekim İngilizce'de iktisadi anlamda servet kavramı "Wealth" kelimesi ile ifade edilirken, emlak (mali) anlamda servet kavramı ise "Property" kelimesi ile ifade edilmektedir. Aynı şekilde Almanca'da iktisadi anlamda servet kavramı "Reichtum" kelimesi ile ifade edilirken, emlak anlamında servet kavramı "Vermögen" kelimesi ile ifade edilmektedir. Yine Fransızca'da iktisadi anlamda servet kavramı "Richesse" kelimesi ile ifade edilirken, emlak anlamında servet kavramı "Fortune" kelimesi ile ifade edilmektedir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere üç batı dilinde iktisadi servet anlamına gelen kelimelerle bir mali terim olan servet vergisindeki servet farklı farklı kelimelerle ifade edilmektedir. Üç batı dilinde de mali anlamda kullanılan servet kelimelerinin daha çok emlak anlamında kullanıldığını görmekteyiz (Tuncer, 1966, s.28). Türkçe'de böyle bir farklılık olmamakla birlikte, genel olarak Türk vergi hukukunda servet kavramı mali servet tanımına dayandırılmaktadır.

1.1.1. İktisadi servet kavramı

İktisadi servet tanımına göre servet, gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir dönemde sahip oldukları iktisadi değerlerin bütünüdür (Batırel, 2007, s. 144). Tanımdaki iktisadi değerler para ile ifade olunmakta olup, her türlü menkul ve taşınmaz mallar ile para ve alacaklar tanımda geçen iktisadi değer kapsamına dâhildir. Tanımda yer alan sahip bulunmak deyimi de mülkiyetinde bulundurmayı ifade etmek amacıyla kullanılmıştır.

[5] http://www.sozluk.net/ (Erişim tarihi:25.10.2016)

(Nadaroğlu, 1989, s. 346). Yine tanımdan anlaşılacağı üzere, iktisadi kavramına dâhil olan unsurların iktisadi nitelik taşımasından dolayı iktisadi değer ifade etmeleri, iktisadi anlamdaki servet kavramının önemli bir özelliğidir (Gönül, 2008, s. 5).

1.1.2. Mali servet kavramı

Vergi kanunlarının uygulanması bakımından yapılan servet tanımı mali servet kavramının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. İktisadi servet kavramından daha sonra ortaya çıkan mali servet kavramının ortaya çıkmasındaki en önemli neden devlet hazinesine gelir sağlamaktır (Tuncer, 1966, s. 18). Mali servet kavramı, yürürlükteki vergi kanunlarının uygulanması açısından yapılan servet tanımını ifade etmektedir.

1.1.3. İktisadi Servet İle Mali Servet Arasındaki Farklılıklar

İktisadi servet kavramı fikri (teorik) bir kavram iken, mali servet uygulamaya yönelik olan bir kavramdır. Bu nedenle kanun koyucu, ülkenin içinde bulunduğu şartlara göre mali servetin kapsamını belirlemektedir.

İktisadi servet kavramı ile mali servet kavramı zaman zaman birbirine yaklaşabilse de, bu iki kavram arasında tam bir uygunluk aranmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü kanun koyucu, hazinenin ihtiyaç duyduğu geliri sağlamak ve bunu arttırmak amacı ile iktisadi servet kavramına dâhil olmayan bazı unsurları mali servet kavramının kapsamına alabilmekte veya bu unsurları kapsam dışında tutabilmektedir. Böylelikle mali servet kavramının, iktisadi servet kavramına göre daha geniş olduğunu söyleyebiliriz. Mali servet kavramı gerçek ve safi servet olarak kabul edilmektedir.

Servet vergileri ülkeden ülkeye ve zamana göre farklılıklar göstermektedir. Vergi hukuku genel olarak servet vergilerinin kapsamını tek düzen içinde ele almamıştır. Vergi hukuku, iktisadi servet kavramını genişletmekte veya daraltmaktadır. Örneğin, hukuki anlamda mülkiyetin yanında iktisadi tasarruf ve intifa hakkı gibi durumlar servet kavramının içeriğine dahil edilip servetin kapsamı genişletilirken, faizler, amortisman karşılıkları, çeşitli zararlar ve giderlerin indirilmesi, kültürel, sosyal nedenlerle bazı iktisadi unsurların vergileme dışı bırakılması ile de servetin kapsamı daraltılmaktadır (Turhan, 1998, s. 170). Türk vergi hukukunda ülkenin içinde bulunduğu duruma göre

servetin kapsamı genişletilmekte veya daraltılmaktadır. Dolayısıyla Türk vergi hukuku mali servet kavramını esas almıştır.

Bu bilgiler ışığında genel olarak servet vergilerini, servete giren her çeşit menkul ve taşınmaz malların tümünün veya bir kısmının değerinden alınan dolaysız vergiler olarak ifade edebiliriz.

1.2. Servetin Vergilendirilmesinin Tarihi Gelişimi

Eski bir özdeyişe göre "*hayatta hiçbir şey ölüm ve vergi kadar kesin değildir*". Bu özdeyiş toprağın vergilendirilmesi ile daha çok anlam kazanmaktadır (Barlowe, 1972, s. 570). Zira, gelir ve harcama vergilerinin yanında vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilen servet vergilerinden (Turhan, 1998, s. 171) arazi vergisinin ilk şekli çok eski zamanlara gitmektedir. Nitekim fizyokratlara göre üretken olan tek şey topraktır ve vergi sadece toprak üzerinden alınmalıdır. Çünkü o zamanlar toprak çok şey ifade etmekteydi. Bu nedenle tarihte vergicilik arazi vergisi ile başlamıştır denilebilir (Mutluer, 1973, s. 7).

Özellikle kriz ve savaş vergileri olarak ortaya çıkan servet vergilerinin tarihi gelişimi incelendiğinde, bu vergilerin ilk şekillerine İlk ve Orta Çağlardaki Avrupa'da rastlanmaktadır (Tuncer, 1966, s. 36). Zira milattan çok önce Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinin vergiyi tamamı ile tanıdıkları söylenmektedir. İskender saldırısı zamanında Mısır'da, aşar şeklinde ve iltizamla[6] idare olunan tarım ve bina vergilerinin mevcut olduğu bilinmektedir (Pelin, 1942, s. 132).

Aşara benzer bir tarım vergisi ile bina vergisinin, eski Yunanistan'da uygulandığını gösteren belgeler de bulunmaktadır (Dikmen, 1964, s. 60). Roma'da da, ilk zamanlarda yenilmişlerden alınan ve bir haraç niteliğinde olan "tributum soli" vergisi uygulanmıştır. "Tributum soli" denilen bu vergi, bir arazi vergisidir. Söz konusu verginin mükellef tabanı zamanla genişletilmiştir (Dikmen, 1964, s. 60).

İlk zamanlarda uygulanan servet vergileri dönemin şartlarına uygun olarak (Tuncer, 1966, s. 37) daha çok taşınmazlar üzerinden alınmaktaydı. Ancak taşınmazlar

[6]İltizam, devlet gelirlerinin bir kısmının, bir bedel karşılığında devlet tarafından kişilere devredilerek toplanması yöntemidir. İltizam yönteminde vergi daha çok ürün olarak toplanırdı.

ile birlikte hayvan mülkiyeti, o zamanda mal şeklinde ifade edilen köleler ile ev eşyası, ziynet eşyası gibi unsurlar da verginin kapsamına girmekteydi (Turhan, 1998, s. 171).

Roma İmparatorluğunun halefi olan Roma – Cermen Devletlerinde bu tür servet vergileri bir süre uygulandıktan sonra zamanla önemini kaybetmiştir. Çünkü uygulanan kişisel vergiler, onur ve haysiyet kırıcı bir yükümlülük olarak görülmüş ve bu durum tepkilere yol açmıştır. Dolayısıyla servet vergileri, devletin egemenlik hakkının bir sonucu olma niteliğini kaybetmiş, bu vergiler esirlere sahip arazi sahiplerinin uyguladıkları bir mali yükümlülük haline gelmiştir (Tuncer, 1966, s. 37).

13. yüzyıldan itibaren servet vergileri Haçlı Seferlerini finanse etmek amacıyla yeniden alınmaya başlanmıştır (Turhan, 1998, s. 171). Orta Çağda sosyal ve ekonomik yapı derebeyliğe dayanıyordu. Dolayısıyla toprağın kuru mülkiyeti tamamıyla senyörlere ait bulunmaktaydı (Mutluer, 1973. s. 8). İlk defa şehirlerde uygulanan bu vergiler derebeyliklerin ve senyörlerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla da uygulanmıştır (Tuncer, 1966, s. 37).

Yemin esaslı bildirimlere ve çok ağır cezai yaptırımlara rağmen vergi ahlakı[7] düşük olduğu için kıt olan menkul değerleri vergilendirmek pek mümkün değildi. Vergi kaybına sebep olan bu durum, zaman zaman taşınmazların da çok ağır bir şekilde vergilendirilmesine sebep olabilmekteydi. Dolayısıyla Ortaçağlarda da servet vergisi daha çok taşınmazlar üzerinden alınmaktaydı (Tuncer, 1966, s. 37; Turhan, 1998, s. 171).

Servet vergileri 15. yüzyıldan itibaren devamlı orduların oluşması sonucunda hemen hemen bütün Avrupa ülkelerinde artan savunma masraflarını finanse etmek amacıyla uygulanmaya başlamış ve servet vergisi düzenli şekilde alınan bir vergi niteliğini kazanmıştır. Ancak 17. yüzyıldan itibaren devletlerin fonksiyonu değişmiş, bunun neticesinde kamusal hizmetler artmış ve servet vergileri bu ihtiyaçları karşılamaya yetmemiştir (Turhan, 1998, s. 172; Tuncer, 1966, s. 38). Tüm bu gelişmeler sonrasında, genel servet vergisinin en önemli unsuru olan vergi konuları bölünerek; arazi, bina ve

[7]Mükellef ve vergi sorumlularının vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki tutumları vergi ahlakını oluşturur. Vergi ahlakı, vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak da tanımlanmaktadır. Tanımda geçen içsel motivasyon, dışarıdan bir zorlama ve baskı olmaksızın gönüllü vergi ödemeyi ifade etmektedir. Vergi ahlakının yeterliliğinden bahsetmek için mükelleflerin ve vergi sorumlularının, vergiden kaynaklanan ödevlerini ve yerine getirmesi gereken yükümlülüklerini bilmesi gerekmektedir. Bkz. A. Akdoğan (2014). *Kamu maliyesi. (16. Baskı),* Ankara: Gazi Kitapevi; G. Akgül Yılmaz (2009). *Kamu maliyesi. (3. Baskı)*, İstanbul: Türkmen Kitapevi; N. Edizdoğan, Ö. Çetinkaya ve E. Gümüş (2012). *Kamu maliyesi. (4. Baskı)*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

işletme sermayesi gibi vergiye tabi tutulacak konular ortaya çıkmıştır. Ayrıca söz konusu gelişme servetin kendisinin vergilendirilmesi dışında, servetten elde edilen gelirin de vergilendirilmesine yönelerek devam etmiştir (Esener, 2005, s. 6).

Amerika'da uygulanmaya başlanan servet vergileri, Avrupa vergi sistemlerinden etkilenmiştir (Morton, 1955, s. 75). Sömürge zamanlarında arazi üzerine konulan vergiler Amerika vergi yapısının önemli bir parçasını oluşturuyordu (Brownlee and Allen, 1956, s. 332). 19. yüzyılın başlarında Amerika'da uygulanan arazi vergisi, servet vergisi (property tax) içerisinde yer almaktaydı. Söz konusu vergi, Avrupa'daki gelişmelere paralel olarak, bina ve arazileri vergi konusu yapan (general property tax) bir vergi şekline dönüşmüştür (Shultz and Harrıss, 1965, s. 341).

Osmanlı İmparatorluğu kanunların bütününde olduğu gibi, vergilerde de şeri esasların etkisi altında kalmıştır (Pelin, 1942, s. 292). Bu nedenledir ki Osmanlı İmparatorluğunda vergiler şer'i ve örfi vergiler olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Şer'i vergiler, İslâmiyetin maliye ve vergi alanındaki düşüncelerini belirten, din kurallarına dayanan vergilerdir. Bu vergilere "Tekâlifi Şer'iye" denilmektedir. Örfi vergiler ise İslâmiyetin gittiği ülkelerde esasen bu ülkelerin örf ve adetlerine göre uygulanmakta olan vergiler ile sonradan getirilen bir takım vergilerdir. Bu vergilere ise "Tekâlifi Örfiye" adı verilmektedir (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2012, ss. 132 – 134). Zekât, öşür, haraç ve cizye şer'i vergiler kapsamında alınan vergiler olup, bunlardan zekâtı bir tür servet vergisi şeklinde değerlendirmek yanlış olmayacaktır (Tuncer, 1966, s. 39).

Zekâtın özünü, kendisi için ihtiyacından fazla malı bulunan kimselerin, bu malların kırkta birini fakirlere ve ihtiyaç sahiplerine verme esası oluşturur. Bir kimsenin zekâta tabi olması için söz konusu mallara bir yıldan fazla sahip olması gerekmektedir (Nadaroğlu, 1989, s. 211). Zekât esas itibariyle beş çeşittir (Sayın, 1999, s. 8):

1. Zekât-ı sevâim
2. Zekât-ı nükûd ve arûz
3. Zekât-ı âşer
4. Zekât-ı rikâz
5. Zekât-ı hariç

Zekât-ı sevâim, bir yılın yarısından fazla kırlarda yayılıp otla beslenen ve eti yenilebilen evcil hayvanlar üzerinden alınır. Zekât-ı nükûd ve arûz, gümüş ve altından alınır. Zekât-ı âşer, ticari mallar üzerinden alınır. Zekât-ı rikâz, define ve madenlerden alınır. Zekât-ı hariç ise belirli şekillerde sulanan arazinin ürünlerinden alınır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2012, s. 133; Tuncer, 1966, s. 39).

Osmanlı vergi gelirlerinin önemli bir parçasını oluşturan aşar, öşürün çoğuludur. Öşür, "onda bir" anlamına gelmektedir. Ancak aşar vergisinin oranı, ürünün cinsine ve toprağın verimliliğine göre, ürünün onda biri ile üçte biri arasında değişmekteydi (Özbek, 2015, s. 39). Osmanlı devletinin kuruluşundan yıkılışına kadar uygulanan aşar vergisi miri arazilerden[8] alınmakta ve gayrimüslimler de ödemekteydi (Şener, 1990, s. 120). Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar uygulanan aşar vergisi 17 Şubat 1925 tarihinde kaldırılmıştır (Binatlı, 1969, s. 304).

Osmanlı Devletinden önceki İslam devletlerinde sıklıkla uygulanan cizye İslam hukukuna göre, İslam devletinin himayesine girmiş gayrimüslimlerden, devletin sağladığı hakların ve emniyetin karşılığı olarak alınan verginin adıdır. Bu şekilde cizye ödeyen kişinin can ve mal güvenliği korunur, dini ve hukuki hakları garanti altına alınırdı. Osmanlı Devletinde uygulanan cizye, İslam devletlerinde uygulanan cizye ile aynı şekilde uygulanmıştır (Şener, 1990 ss. 111-112).

Haraç ise, fethedilen ülkelerdeki Müslüman olmayan kişilerden, sahip oldukları arazinin yüzölçümü üzerinden maktu olarak ya da arazinin ürünlerinden oransal olarak alınan toprak vergisidir. Bu oran yüzde 10 ile yüzde 50 arasında değişmekteydi (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2012, s. 134).

Günümüzde harcamalar üzerinden alınan vergiler ile gelir üzerinden alınan vergiler önem kazanmış, bunun sonucunda servet vergileri eski önemini kaybetmiştir. Servet vergileri hasılatı düşük olmasına rağmen vergi sistemlerindeki yerini korumaktadır. Bunun bazı nedenleri vardır. Çalışmanın devam eden sayfalarında bu nedenler anlatılacaktır. Tablo 1.1.'de servet vergisi gelirleri ile merkezi ve mahalli idarelerin vergi gelirleri gösterilmiştir.

[8]Bu topraklar her türlü işletim hakkı devlete ait olan topraklardı. Miri toprak üzerinde yaşayan kişiler, bu toprakların asıl sahibi olmayıp kiracı konumunda bulunmaktaydı. https://tr.wiktionary.org/wiki/miri_arazi (Erişim tarihi: 30.10.2016).

Tablo 1.1. *2015 Yılı Servet Vergisi Gelirleri İle Merkezi ve Mahalli İdare Vergi Gelirleri*

Servet Vergileri	**BİN TL**		**BİN TL**
Emlak Vergisi	5.881.830	Mahalli İdareler Vergi Gelirleri Toplamı	10.852.895
Veraset ve İntikal Vergisi	446.519	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Toplamı	465.229.389
Motorlu Taşıtlar Vergisi	8.984.030		
Toplam	**15.312.379**		**476.082.284**

Kaynak: *www.gib.gov.tr ile www.muhasebat.gov.tr'de yer alan verilerden faydalanılarak hazırlanmıştır.*

Tablodan da görüleceği üzere servet vergileri olarak adlandırılan Emlak Vergisi (EV), Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) ile Motorlu Taşıtlar Vergisinin (MTV) 2015 yılında ki hasılatı 15.312.379 bin TL'dir. Bu vergiler içerisinde en yüksek paya yaklaşık %59'luk oran ile MTV sahiptir. Bu vergiyi yaklaşık %39'luk oran ile emlak vergisi takip etmekte ve bu vergilerden sonrada VİV gelmektedir. Tablodan çıkarılabilecek bir diğer sonuç şudur; mahalli idarelerin[9] vergi gelirleri hasılatı, toplam vergi gelirleri hasılatının yaklaşık %2,3'lük kısmını oluşturmaktadır. Dolayısıyla ülkemizdeki vergi gelirlerinin büyük bir bölümü merkezi yönetimler tarafından toplanmaktadır. Tablo 1.2.'de servet vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı gösterilmiştir.

[9]Mahalli idareler İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köylerden oluşmaktadır. Merkezi Yönetim kapsamındaki kurum ve kuruluşlar ise üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar; Genel Bütçeli İdareler, Özel Bütçeli İdareler ile Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlardır. Ayrıca bu idarelerin kontrolü altındaki Döner Sermayeler ve Fonlar da Merkezi Yönetim kapsamında değerlendirilmektedir. Bkz. B. Parlak (2015). *Yerel yönetimler: Kavramsal ve kuramsal çatı*. (Ed: M.Mecek, M. Doğan ve B. Parlak), Antalya: Bekad Yayınları, s. 7; N. Bilici ve A. Bilici (2015). *Kamu Maliyesi (5. Baskı)*, Ankara: Savaş Yayınevi, s. 12.

Tablo 1.2. *Servet Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (2015 Yılı)*

	BİN TL		**%**
Merkezi ve Mahalli Yönetimler Vergi Gelirleri Toplamı	476.082.284	Servet Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	3,21
Servet Vergisi Gelirlerinin Toplamı	15.312.379		

Kaynak: *www.gib.gov.tr ile www.muhasebat.gov.tr'de yer alan verilerden faydalanılarak hazırlanmıştır.*

Günümüzde servet vergilerinin eski önemini kaybettiğini tablodan da görebilmekteyiz. Nitekim 2015 yılında merkezi ve mahalli idarelerde toplanan toplam vergi gelirlerinin sadece %3,21'lik kısmını servet vergileri oluşturmaktadır. Bu oran düşük olmasına rağmen servet vergilerinin uygulanmasının bazı gerekçeleri bulunmaktadır.

1.3. Servetin Vergilendirilmesinin Sebepleri

Servetten alınan vergiler geçmiş yüzyıllarda teorik olarak destek görmüş, bazı ülkelerde geniş uygulama alanı bulmuştur. Ancak gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin önem kazanması ile servet vergileri eski önemini kaybetmiş bulunmaktadır. Kapitalizmin gelişmesi ve servet vergilerinin servet birikimini yok edeceği kaygısı, servet vergilerinin eski önemini kaybetmesindeki en önemli etkendir (Uluatam, 2009, s. 351).

Her ne kadar servet vergileri eski önemini kaybetmişse de, servet vergileri ülkelerin vergi sistemlerine vazgeçilmesi zor olan katkılar yapmaktadır (Uluatam, 2009, s. 352). Ödeme gücünün[10] göstergeleri olan gelir, harcama ve servet kavramları, sadece etkin bir vergi sisteminin gereği olarak vergilendirilmemektedir. Bu kavramlar gelir elde etmek, ekonomik hayatı düzenlemek, gelir ve servet dağılımını düzenlemek, vergilemede

[10]Ödeme gücü ilkesine göre kişiler, kendilerini ve ailelerini geçindirecek tutarın üstündeki gelir ya da servetleri üzerinden vergi ödemelidir. Bu ilkeye göre ödeme güzü az olan kişiler, ödeme gücü fazla olan kişilere göre daha az vergi öderler. Bu ilkeye göre yatay adalet ve dikey adalet olmak üzere iki ölçü bulunmaktadır. Yatay adalet, eşit ödeme gücüne sahip aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmasını esas almıştır. Dikey adalet ise, eşit ödeme gücüne sahip olmayanların farklı vergi yükümlülüğüne tabi olmasını esas almıştır. Ödeme gücünün göstergeleri gelir, harcama ve servettir. Bkz. N. Susam (2015). *Kamu maliyesi temel kavram ve esaslar*, İstanbul: Beta Yayıncılık, s. 239-240.

adaleti sağlamak gibi amaçlar için de vergiye tabi tutulmaktadırlar. Servet vergilerinin de bu amaçları gerçekleştirmek için uygulandığı söylenebilir (Heper, 1982, ss. 33-34).

Servetin vergilendirilmesi konusunda olumlu bir görüş olmasına karşın, doktrinde servetin vergilendirilmemesi gerektiği de tartışılmaktadır. Nitekim klasik maliyeciler servetin kaynağı olarak tasarrufları görmekte, tasarrufların hem gelir aşamasında hem de servet olarak iki kez vergilendirildiğini düşünmektedir. Bu nedenle servet vergilerinin mükelleflerin gelirlerini tahrip ettiğini düşünen klasik maliyeciler, servet vergilerinin kaldırılması gerektiği kanısındadırlar (Türk, 2002, s. 153). Türkiye'de servet vergilerinin hasılatı düşük olmasına rağmen, nitelik olarak servet vergilerinin önemli olduğu ve vergi sistemlerinde bulunması gerektiği düşünülmektedir. Çalışmanın devam eden kısmında servetin vergilendirilmesini haklı kılan nedenler açıklanacaktır.

1.3.1. Vergilemede adalet ve eşitliği sağlamak

Günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan önemli sorunların birisi, gelir ve servetlerin belirli kesimlerde toplanmasının bir sonucu olarak ortaya çıkan gelir ve servet dağılımındaki dengesizliktir (Heper, 1982, s. 51). Gelir dağılımında görülen adaletsizliğin ve eşitsizliğin ortadan kaldırılması, vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanması için bütün gelir unsurlarının vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu anlamda servet vergilerinin, söz konusu adaletsizliğin ve eşitsizliğin giderilmesinde önemli bir işlevi vardır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010, s. 277).

Servet vergilerinin, gelir dağılımındaki eşitliği sağlama etkisi faydalanma ilkesi ile ödeme gücü ilkesi bağlamında ele alınacaktır. Faydalanma ilkesinde objektif vergi yükümlülüğü, ödeme gücü ilkesinde ise sübjektif vergi yükümlülüğü ön plana çıkmaktadır (Musgrave and Musgrave, 1989 s. 343).

Adalet ilkesi ödeme gücü teorisi bakımından önemli bir husustur. Vergilemede adalet ilkesi "yatay eşitlik[11]" ve "dikey eşitlik[12]" olarak ele alınmaktadır. Yatay eşitlik ilkesi ödeme gücü teorisinin temelini oluştur (Hacıköylü, 2009, s. 14). Servet unsurları gelir getirmeyip, harcamalara kaynak olmasalar dahi kişilere ilave bir ödeme gücü (güç,

[11]Yatay eşitlik ilkesine göre, aynı düzeyde gelir elde eden mükellefler aynı vergiyi ödemelidir. Ancak bu ilkenin başarı ile uygulanabilmesi için vergi matrahının gelirin bütün öğelerini kapsaması gerekmektedir.
[12]Dikey eşitlik ilkesi, farklı düzeyde gelir elde eden mükelleflerin farklı vergi vermelerini esas almaktadır. Buna göre daha çok gelir elde edenlerin daha çok vergi ödemeleri gerekmektedir.

prestij, güvence) sağlamaktadır (Uluatam, 2009, s. 352; Johansen, 1965, s. 197). Buna göre servet unsurları gelir getirse de getirmese de, harcamalara yol açsa da açmasa da sahibine ek bir ödeme gücü sağladığı için bu durum yatay eşitlik ilkesi gereğince dikkate alınmalıdır (Sandford, 1971, s. 24). Dolayısıyla servete sahip kişiler daha fazla vergi yükümlülüğüne sahip kişilerdir (Rosen, 1995, s. 495.)

Hiç serveti olmayan kişi ile bankada parası olan, evi olan, otomobili olan kişi aynı tutarda gelir elde etseler bile bu iki kişinin aynı ekonomik güce sahip olduğu iddia edilemez (Uluatam, 2009, s. 352). Çünkü kişinin sahip olduğu servet unsurları emek kazançlarının[13] aksine ölüm, hastalık, işsizlik gibi durumlarda sahibine güven vermekle birlikte servet unsurları bu gibi durumlarda sahibine gelecek için harcama potansiyeli de sağlamaktadır (Turhan, 1998, s. 173).

Örneğin, 20.000 ₺ yıllık geliri ve 150.000 ₺ serveti olan kişi ile 20.000 ₺ yıllık geliri ve serveti olmayan kişiyi karşılaştırdığımızda, yıllık gelirleri aynı olmasına karşın serveti olan kişinin diğer kişiye göre durumu daha iyidir. Çünkü servete sahip olan kişi, diğer kişiye göre daha fazla imkâna sahip olmakta ve isterse gelirinin üzerinde harcama yapabilmektedir (Esener, 2005, s. 8). Bu duruma başka bir örnek olarak Kaldor, aynı gelir düzeyine sahip iki farklı kişiyi kıyaslarak örnek vermektedir. Bu kişilerden birisi altın, mücevher gibi gelir getirmeyen servet unsurlarına sahiptir. Söz konusu kişinin bu varlıklarının dışında vergilendirebilir bir geliri yoktur. Diğer kişi ise, hiçbir servet unsuruna ve gelire sahip olmayan bir kişidir (Kaldor, 1956, s. 20). Gerek servet sahibi kişinin gerekse diğer kişinin geliri olmadığı için vergilenebilir kapasitesi bulunmamaktadır. Bu durumda sadece gelir, ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilseydi servet sahibi kişi ile diğer kişinin aynı vergi kapasitesine sahip olduğu kabul edilecek ve her ikisi de gelir vergisinin dışında kalacaktı (Heper, 1982, s. 46). Bu durum yatay eşitlik ilkesi ile ters düşmektedir. Servet sahipleri servete sahip olmanın getirmiş olduğu tatmin duygusunun yanı sıra, dilediği zaman servetlerinin bir kısmını paraya dönüştürmek koşulu ile ekonomik kaynaklar üzerinde tasarruf etme imkânına da sahiptirler (Heper, 1982, ss. 46-47). İşte servete sahip olmak gelir getirmese de başka bir

[13]Emek gelirleri ölüm, işsizlik, hastalık gibi durumlarda süreklilik sağlamadığı için sağlamlıktan yoksun bulunmakta ve bu tür gelirler ölüm, hastalık, işsizlik gibi durumlarda sahiplerine tam bir güven vermemektedir. Bkz. S. Turhan (1998). *Vergi teorisi ve politikası (6. Baskı)*, İstanbul: Filiz Kitabevi.

takım imkânlar sağladığı için, servet sahibi kişi ile diğer kişinin aynı ödeme gücüne sahip olduğunu söylemek vergi adaleti bakımından uygun değildir.

Görüldüğü gibi servet vergileri vergilemede adalet ilkesinin sağlanmasına aracılık etmektedir. Servet vergilerinin yatay adaleti gerçekleştirebilmesi için bütün servet unsurlarının matraha dâhil edilmesi gereklidir. Yani servet vergilerinin genel olması esastır. Ancak, bir takım unsurların çeşitli sebeplerle vergi dışı bırakılması ve servet unsurlarının değerlerinin eksik bildirilmesi, yatay adalet ilkesinin gerçekleşmesine engel olmaktadır (Heper, 1982, s. 48)

Servet vergileri açısından ödeme gücü teorisi son yüzyıllarda önemini kaybetmiş ve yerini fayda teorisine bırakmıştır. Özellikle mahalli idarelerin yapmış oldukları kamu harcamalarının servet unsurlarının değerini arttırdığı düşüncesi, fayda teorisinin temelini oluşturmaktadır (Hacıköylü, 2009, s. 11). Söz konusu kamu harcamaları devlet tarafından yapılmazsa, servet sahipleri, bu harcamaları ya şahsen yapacak ya da bu harcamaların yapılmayacağı düşünülürse sıkıntı yaşayacaklardır (Mutluer, 1973, s. 18).

Yol yapımı, itfaiye hizmetleri, park yapımı, sokak aydınlatması gibi kamu hizmetlerinin bina, arazi, otomobil gibi servet unsurlarına sahip kişilere hitap ettiği açıktır. Hatta milli savunma, iç güvenlik gibi kamu hizmetlerinin de esas olarak servet sahiplerine hitap ettiği düşünülebilir. İşte faydalanma ilkesine göre servet vergileri, söz konusu kamu hizmetlerinin finansmanına yardımcı olmak amacıyla alınmaktadır (Uluatam, 2009, s. 352).

Fayda teorisinde tartışılan önemli konulardan birisi faydanın ölçülememesi sorunudur. Çünkü kişiler, ödeyeceği verginin karşılığını aldığını düşünürse vergiyi gönüllü olarak ödemek isteyecektir. Ancak burada kişilerin ne kadar fayda sağladığının tespit edilmesi çok zordur (Hacıköylü, 2009, s. 13). Ayrıca bedavacıları[14] da göz ardı etmemek gerekmektedir.

[14]Kamusal mallar, toplumdaki tüm kişilerin herhangi bir bedel ödemeden faydalanabileceği ve bir kişinin tüketiminin bir başkasının tüketimine engel oluşturmadığı mallardır. Bu tür mallar ödeme yapan veya yapmayan bütün kişilere fayda sağlamaktadır. Ödeme yapmayanların bu faydadan mahrum bırakılma durumu olmadığı için kamusal mallarda bedavacılık sorunu ortaya çıkmaktadır. Ulusal güvenlik bu tür mallara örnek olarak verilebilir.

1.3.2. Ekonomik etkinliği sağlamak

Nicholas Kaldor'un da dediği gibi "*Servetin vergilendirilmesiyle bir ekonomide atıl bırakılan servet unsurlarının ekonomiye kazandırılması olanağı bulunmaktadır*." Servet unsurlarının uygun bir vergi oranı ile vergilendirilmesinin sonucu olarak vergi hasılatı da artabilir. Çünkü servet sahipleri ödeyecekleri vergiyi gidermek amacıyla atıl tuttuğu servet unsurlarını ekonomiye aktarmak isteyeceklerdir. Örneğin, yastık altında duran servet unsurları bir vergiye tâbi tutulursa, bu unsurlar altın ve döviz piyasasına çekilmek istenecek ve ödenecek vergiden daha çok gelir elde etme imkânı doğabilecektir ya da sadece yazları 1-2 ay kullanılan yazlık konutlar uygun bir servet vergisine tâbi tutulursa, bu tür konutlar rahatlıkla turizme açılabilecektir. Bu durumda, hem konut sahibinin geliri artacak hem de ülkenin turizm gelirleri artacaktır (Şener, 2008, s. 304).

1.3.3. Gelir vergisinin kontrolünü sağlamak

Servetin vergilendirilmesini haklı kılan önemli nedenlerden birisi de, servet vergilerinin denetleyici ve tamamlayıcı fonksiyona sahip olmasıdır (Alan, 1967, s. 19). Mükelleflerin gelirlerini beyannamelerinde eksik bildirmeleri nedeniyle, gelir vergisi çoğu durumda vergiye tâbi geliri net ve güvenilir bir şekilde kavrayamamaktadır. Gelir vergisinden bir şekilde kaçırılmış olan gelirler servet edinmek için kullanıldığı takdirde, mükelleflerin verecekleri beyannamesinde bildirecekleri servetleri ile beyan etmiş olduğu gelirleri arasında bir bağlantı kurularak dolaylı bir şekilde gelir vergisi denetlenebilir. Eğer beyan edilmeyen gelirlerin servet edinmede kullanıldığı tespit edilirse söz konusu gelirler için ayrıca gelir vergisi tarhiyatı yapılabilir (Turhan, 1998, s. 175)

Servet vergilerinin denetim fonksiyonunun yanında tamamlayıcı fonksiyonu da bulunmaktadır. Gelir vergisine tâbi olacak gelir dar anlamda veya geniş anlamda kabul edilebilmektedir. Dar anlamda kabul edilen gelire göre bazı unsurlar vergilemenin dışında kalmaktadır. Aynı şekilde geniş anlamda kabul edilen gelirde de istisna[15] ve muafiyetlerden kaynaklı birtakım unsurlar vergileme dışında kalmaktadır. Servet vergileri, gelir vergisinin konusuna girmeyen bu unsurları vergiye tâbi tutabilmekte ve gelir vergisini tamamlayabilmektedir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2007, s. 317).

[15]İstisna, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken konunun vergi dışına bırakılmasıdır. Muafiyet ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişilerin vergi dışında tutulmasıdır.

1.3.4. Servetin verimliliğini arttırmak

Servetten vergi alınmadığı takdirde, kişiler servetlerini verimsiz varlıklar şeklinde ellerinde tutabilmektedir. Servet üzerinden alınacak vergi, kişileri daha çok gelir getiren verimli varlıklara yatırım yapmaya yöneltebilir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010, s. 282). Bu durumu bir örnekle açıklamak daha faydalı olacaktır;

Tablo 1.3. *Farklı Getirili Servetlerden Alınan Gelir ve Servet Vergilerinin Etkileri*

	A	**B**
Servet	2.000.000	2.000.000
Gelir	100.000	60.000
Gelir Vergisi (%40)	40.000	24.000
Servet Vergisi (%2.5)	50.000	50.000
Toplam Vergi	90.000	74.000
Ödenen Vergilerin Gelire Yüzdesi	%90	%123

Kaynak: Brown and Jackson, 1990, s. 546

Tabloda (A) ve (B) kişilerinin sahip oldukları servetler, elde ettikleri gelirler ile ödedikleri vergiler yer almaktadır. Buna göre iki kişinin de 2 milyon liralık serveti bulunmaktadır. Her ikisi de servetlerini bazı varlıklara yatırım yaparak değerlendirmektedir. Bu yatırımlardan (A) kişisinin servet geliri %5 oranında, (B) kişisinin servet geliri ise %3 oranındadır. Bu durumda (A) kişisinin geliri 100.000 ₺, (B) kişisinin geliri ise 60.000 ₺'dir. Söz konusu gelirler %40 oranında gelir vergisine tabi tutulduğunda (A) kişisi 40.000 ₺, (B) kişisi ise 24.000 ₺ gelir vergisi ödeyecektir. Gelir vergisinin yanında bir de %2.5 oranında servet vergisi uygulandığında her iki kişi de 50.000 ₺ tutarında servet vergisi ödeyecektir. Bu durumda (A) kişisinin toplam vergi yükü servetinden elde etmiş olduğu gelirin %90'lık kısmına denk gelecektir. Dolayısıyla (A) kişisinin servetinden elde ettiği gelir 10.000 ₺ olacaktır. Servetinden küçük bir gelir elde etse de bu durum (A) kişisi için sorun olmayabilir. Ancak aynı durum (B) kişisi için söz konusu değildir. Çünkü (B) kişisinin toplam vergi yükü servetinden elde ettiği gelirin yaklaşık %123'lük kısmına denk gelmektedir. Yani servetinden elde etmiş olduğu gelir,

gelir vergisini ve servet vergisini ödemesine yetmemektedir ki; gelirinin üzerindeki vergi tutarını şahsen karşılamak durumundadır. Bu durumda (B) kişisi, daha fazla gelir elde edebilmek için daha verimli yatırımlara yönelebilecektir. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere servet vergileri, servetleri verimli yatırımlara teşvik edebilmekte ve servetin verimliliğini arttırabilmektedir.

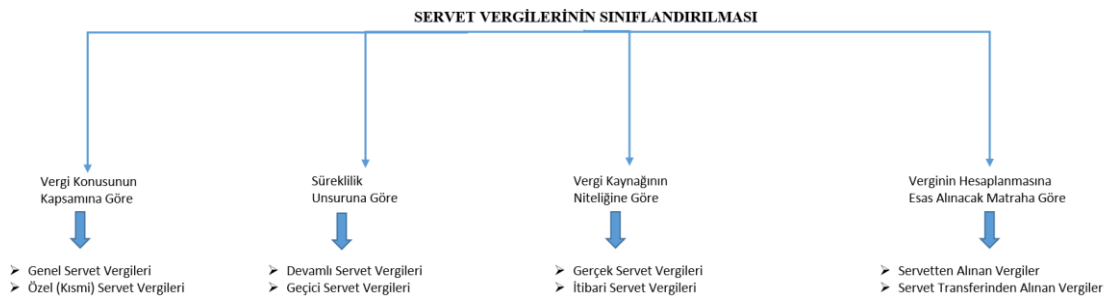
1.3.5. Hazineye gelir sağlamak

Servet vergileri sosyal ve ekonomik amaçlarla uygulanabilmektedir. Ancak her ne kadar ilk amacı hazineye gelir sağlamak olmasa da servet vergileri mali amaç için de alınmaktadır. Buna göre devlet, sunduğu kamusal hizmetlerin finansmanı için servet vergilerine başvurmaktadır (Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, 2011, s. 308).

1.4. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması

Servet üzerinden alınan vergiler genel olarak dört farklı sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bunlar vergi konusunun kapsamına göre; genel servet vergileri, özel servet vergileri, süreklilik unsuruna göre; devamlı servet vergileri, geçici servet vergileri, vergi kaynağının niteliğine göre; gerçek servet vergileri, itibari servet vergileri ve verginin hesaplanmasına esas alınacak matraha göre; servetten alınan vergiler, servet transferinden alınan vergilerdir. Şekil 1.1.'de servet vergilerinin sınıflandırılması verilmiştir.

Şekil 1.1. *Servet Vergilerinin Sınıflandırılması*



1.4.1. Genel servet vergileri

Genel servet vergileri, yükümlülerin sahip oldukları taşınır ve taşınmaz bütün varlıklardan alınan sübjektif nitelikli vergilerdir. Ancak, bazı ülkeler menkul varlıkların vergilendirilmesinin zorluğundan dolayı vergi konusunun kapsamına sadece taşınmaz varlıkları almışlardır. Tüzel kişilerin vergi mükellefi olup olamayacağı tartışılsa da

verginin mükellefleri gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu vergide önemli sorunların birisi servetin değerlendirilmesi sorunudur (Mutluer, Öner ve Kesik, 2007 ss. 318-320). Bu vergi türüne örnek olarak Veraset Vergisi verilebilir.

1.4.2. Özel (Kısmi) servet vergileri

Özel servet vergileri aynı zamanda kısmi servet vergileri olarak da adlandırılmaktadır. Özel servet vergileri, genel servet vergilerinin aksine servet unsurlarının bir kısmını vergi konusuna almaktadır (Bilici ve Bilici, 2015, s. 181). Özel servet vergileri, genellikle arazi ve binaları vergi konusuna almakta, bu tür vergiler özel mülkiyetin hâkim olduğu ülkelerde uygulanmaktadır (Turhan, 1998, s. 176). Türkiye'de uygulanan EV ile MTV bu vergi türüne örnek olarak gösterilebilir.

1.4.3. Devamlı servet vergileri

Zaman kriteri yani süreklilik unsuruna göre yapılan sınıflandırmanın bir türü olan devamlı servet vergileri, düzenli aralıklarla tüm servet üzerinden ya da bazı servet unsurlarından alınan sürekli vergilerdir (Erginay, 2003, s. 100). Türkiye'de uygulanan EV ile MTV bu vergi türüne örnek olarak verilebilir.

1.4.4. Geçici servet vergileri

Geçici servet vergileri savaş, kriz gibi olağanüstü durumlarda ve mülkiyetin değişmesi vasıtasıyla bir defaya mahsus olmak üzere uygulanan vergilerdir (Turhan, 1998, ss. 176-177). Ölüm dolayısıyla belirsiz bir zamanda alınmakta olan veraset vergileri ile İkinci Dünya Savaşı'nın olağanüstü durumları gereği Türkiye'de 1942 yılında uygulanan Varlık Vergisi geçici servet vergilerine örnek olarak verilebilir (Nadaroğlu, 1989, s. 348).

1.4.5. İtibari servet vergileri

Matrahı servet olmakla birlikte, gerçekte vergilendirilmek istenen servet unsurlarından elde edilen irat ise bu tür vergilere itibari servet vergisi denilmektedir. Örneğin; 100.000 ₺ değerindeki bir servet yılda 5.000 ₺ gelir getiriyorsa, servetin değeri üzerinden %1 vergi alınmasıyla, servetin getirdiği irat üzerinden %10 vergi alınmasının hiçbir farkı yoktur. Çünkü ikisinde de ödenecek verginin tutarı 1.000 ₺ olacaktır

(Nadaroğlu, 1989, s. 349). Bu tür vergilerde asıl vergilendirilmek istenen servetin getirdiği irat olduğu için uygulanan vergi oranları düşük olmaktadır (Turhan, 1998, s. 177).

1.4.6. Gerçek servet vergileri

Gerçek servet vergilerinde vergilendirilmek istenen itibari servet vergilerinin aksine servetin kendisidir. Çünkü genellikle bir defalık alınan bu vergilerin oranı ağır olduğu için, yükümlü vergi borcunu servetten elde ettiği irat ile ödeyememekte, servetinin bir kısmı ile de vergi borcunu ödemek zorunda kalmaktadır. Gerçek servet vergileri savaş gibi olağanüstü durumlarda ihtiyaç duyulan geliri finanse etmek, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermek gibi amaçlarla uygulanabilmektedir (Turhan, 1998, s. 177). ABD'de uygulanan "General Property Tax" genel servet vergisi ile Türkiye'de geçmiş dönemlerde uygulanan Varlık Vergisi bu vergi türüne örnek olarak verilebilir (Bilici ve Bilici, 2015, s. 181).

1.4.7. Servetten alınan vergiler

Verginin hesaplanmasına esas olacak matrah, başka bir deyişle verginin konusunu servetin toplam değeri oluşturuyor ise bu tür vergilere servetten alınan vergiler denilmektedir (Turhan, 1998, s. 176). Türkiye'de uygulanan EV ile MTV bu vergi türüne örnek olarak gösterilebilir.

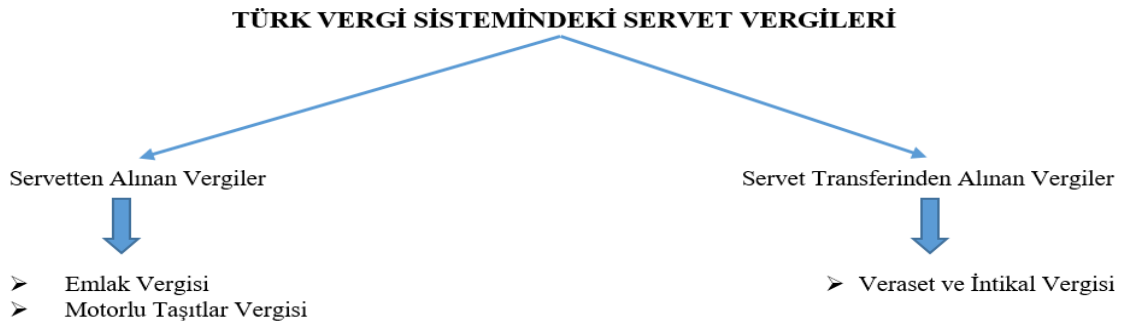
1.4.8. Servet transferinden alınan vergiler

Servet transferinden alınan vergiler ise, servetten alınan vergilerin aksine servetlerin ölüme bağlı olarak ya da sağ kişiler arasındaki transferinden alınmaktadır. (Heper, 1982, s. 29). Bu vergi türüne de Türkiye'de uygulanan VİV örnek verilebilir.

1.5. Türk Vergi Sistemindeki Servet Vergileri

Türk vergi sisteminde uygulanan vergiler servetten alınan vergiler – servet transferinden alınan vergiler sınıflandırılmasına tâbi tutulduğunda, EV ile MTV servetten alınan vergiler, VİV ise servet transferinden alınan bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Şekil 1.2.'de Türk Vergi Sistemindeki servetten alınan vergiler ile servet transferi üzerinden alınan vergiler gösterilmiştir.

Şekil 1.2. *Türk Vergi Sistemindeki Servet Vergileri*



1.6. Bir Servet Vergisi Olarak Emlak Vergisi

Emlak Vergisinin ilk şekillerine M.Ö. 2000 yıllarında Çin'de rastlanılmaktadır (Turhan, 1998, s. 182). Bina ve araziler eskiden beri vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edildiğinden dolayı emlak vergisi tarihin her döneminde uygulanmıştır (Nadaroğlu, 1989, s. 350). Ödeme gücünün bir göstergesi olmasının yanı sıra, kamusal hizmetlerden faydalanılmasının bir gereği olarak alınan emlak vergisi, "*gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir servet vergisidir*" (Turhan, 1988, s. 182).

Vergi tekniği bakımından uygulanması kolay olan emlak vergisi sanayileşme sürecinden önce önemli bir gelir kaynağını oluşturmaktaydı. Ancak, sanayileşmeyle birlikte yeni gelir kaynaklarının meydana gelmesiyle emlak vergisi günümüzde eski önemini kaybetmiş bulunmaktadır (Turhan, 1998, s. 182). Tablo 1.4.'de emlak vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı gösterilmiştir.

Tablo 1.4. *Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Oranı (2015 Yılı)*

	BİN TL
Emlak Vergisi	5.881.830
Toplam Vergi gelirleri (Mahalli İdareler + Merkezi İdareler)	476.082.284
Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Oranı (%)	**1,23**

Kaynak: www.gib.gov.tr ile www.muhasebat.gov.tr'de yer alan verilerden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablo incelendiğinde de günümüzde emlak vergisinin önemini kaybettiği görülmektedir. Zira tabloya bakıldığında 2015 yılı içerisinde mahalli idareler ile merkezi idarelerin tahsil etmiş oldukları toplam vergilerin %1,23'lük kısmını emlak vergisi oluşturmaktadır. Bu oran hayli düşük olsa da birtakım amaçlar için emlak vergisinin uygulanmasına günümüzde devam edilmektedir.

Servet vergisinin bir türü olan emlak vergisi, gelir sağlamak, vergilemede adaleti sağlamak, servet ve gelir dağılımındaki eşitsizliği gidermek gibi sosyal amaçların yanında toplumların özelliklerine bağlı olarak siyasal amaçlar için de yaygın bir şekilde uygulanmaktadır (Hacıköylü, 2009, s. 10).

1.7. Türkiye'de Emlak Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de uygulanan emlak vergisinin temeli çok eskilere kadar dayanmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda emlak vergisinin tarihsel gelişimi Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası olmak üzere iki kısımda incelenecektir.

1.7.1. Cumhuriyet öncesi dönemde emlak vergisinin tarihsel gelişimi

Osmanlı imparatorluğunda Tanzimat'a kadar bina ve arazileri vergilendiren bir emlak vergisi alınmamıştır. Ancak, Tanzimat ile birlikte Cumhuriyet öncesi dönemde ortaya çıkan 1863 tarihli Emlak Vergisi ile 1910 tarihli Musakkafat Vergisi Kanunu, emlak vergisi için önemli bir yer teşkil etmektedir (Hacıköylü, 2009, s. 26-27).

Osmanlı imparatorluğunda önemli bir yeri olan ve aşar vergisi içerisinde tahsil edilen arazi vergisi 1858 yılında çıkarılan "Arazi Kanunname-i Humayun (AKH)" ile gerçek anlamda emlak vergisi olarak bütçe gelirleri içerisinde yerini almıştır (Armağan, 1983, s. 8). Ancak 1858 yılında çıkarılan kanunnamenin uygulanmasına arazinin tahririne[16] başlandıktan 2 yıl sonra 1860 yılından itibaren başlanmıştır (Hacıköylü, 2009, s. 27).

[16]Tahrir, Osmanlılarda arazilerin, arazi sahiplerinin ve vergi mükelleflerinin yazıldığı deftere verilen isim olup, kaydetme, sicile geçme anlamına gelmektedir. Vergi hukukunda tahrir ise, taşınmaz unsurlardan alınacak vergilere ait matrahların kanun hükümlerine göre tahmin ve tespit edilmesi olup, günümüzde ki emlak değerlemesi kavramına karşılık gelmektedir. Bkz. C. Hacıköylü (2009). *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler.* Yayımlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi SBE, s. 27.

1858 yılında AKH'ın yayımlanmasıyla genel tahrir zorunlu hale getirilmiştir. Bunun bir sonucu olarak "Tahriri Nüfus ve Emlake Dair Umumi Nizamname" ile arazi vergisinin konusuna binalar da dâhil edilmiş, arazi vergisi, bina ve arazileri vergilendirmiştir. 1886 yılında düzenlenen "Emlak Vergisi Nizamnamesi (EVN)" ile arazi ve binalar, arazi vergisi altında 1910 yılına kadar uygulanmıştır (Armağan, 1983, s. 8).

Görüldüğü gibi her iki nizamnamede de arazi ve binalar emlak vergisi adı altında tek bir vergiye tabi tutulmuşlardır. Her iki nizamnameye göre arazi ve binaların matrahı, tahrir ve tahmin komisyonları tarafından tespit edilen değerdir (Ülkmen, 1960, s. 253). Tahmin görevi altı[17] üyeden oluşan komisyona ait bulunmaktaydı. Ancak zamanla bütün işler mahallelerden seçilen üyelere kalmıştır. Tahrir şeklinin ilkel olması, objektif olmaması, keyfi uygulamalara elverişli olması adaletsiz sonuçların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. 1886 tarihli EVN ile bu durum giderilmek istenilse de pek başarılı olunamamış ve yapılan takdirlerin gerçek ile hiçbir münasebeti kalmamıştır. Verginin oranı ilk zamanlarda arazi ve binalarda binde 4'tü. Ayrıca akar halindeki binalardan yüzde 4 ilave vergi alınırdı. Vergi oranları zamanla artış göstererek 1912 yılında binde 6, 1925 yılında aşarın kaldırılmasıyla binde 48 olmuştur (Pelin, 1942, ss. 308-311).

Emlak vergisindeki eksilikleri gidermek amacıyla meşrutiyetle birlikte bina ve arazi vergilerini birbirinden ayıracak bir değişiklik yapılmak istenmiş, bunun bir sonucu olarak 1910 yılında "Musakkafat Vergisi Kanunu" yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile bina vergilerinde değişiklik yapılmıştır. Dönemin koşullarından dolayı kadastro işlemi tam olarak yapılamadığı için arazilerin kaydının tutulması zor olmaktaydı. Bu nedenle arazi vergilerinde bir değişiklik yapılamamıştır (Giray, 2010, s. 118)[18].

Musakkafat Vergisi Kanunu ülkemizde uygulanan ilk modern kanundur denilebilir. Bu kanunun en önemli özelliği vergiye tâbi olacak matrahın "gayrisafi irat" olarak belirlenmesidir. Daha önceki dönemlerde vergiye tâbi matrah bilindiği gibi arazi ve binaların kıymetiydi (Pelin, 1942, s. 311). Bu kanunun olumlu yanlarının bulunmasının yanında, taşınmazın boş kalması ve bakım-onarım giderlerinin dikkate

[17]Söz konusu üyelerin ikisini merkezden tayin olunan kişiler, dördünü ise mahallelerden seçilen kişiler oluşturmaktaydı.

[18] http://web.b.ebscohost.com/ehost/ebookviewer/ebook?sid=17fdcaae-7b08-4911-bc93-322801e7909f%40sessionmgr101&vid=0&hid=124&format=EB (Erişim tarihi: 08.12.2016)

alınmaması, mükelleflerin tahmin komisyonunda temsil edilmemesi gibi olumsuz yanları da bulunmaktaydı (Varcan, 1987, s. 33). Verginin oranı %12 olarak belirlenmiştir. Ancak, değirmen, fabrika ve ahşap binalarda gayrisafi gelirin %25'i indirildikten sonra, kalan tutar üzerinden vergi tarh edilmekteydi (Giray, 2010, s. 118)

1931 yılına kadar uygulanan musakkafat vergisi, 1931 yılında kabul edilen 1837 sayılı "Bina Vergisi Kanunu" ile kaldırılmıştır. Ayrıca bu tarihte daha önce uygulanan 1886 tarihli "Emlak Vergisi" kaldırılarak yerine 1833 sayılı "Arazi Vergisi" kabul edilmiştir (Öner, 2006, s. 219).

1.7.2. Cumhuriyet sonrası dönemde emlak vergisinin tarihsel gelişimi

Türkiye'de Cumhuriyet sonrası emlak vergisinin tarihsel gelişiminde iki dönem bulunmaktadır. İlk dönem 1833 sayılı arazi vergisi ile 1837 sayılı bina vergisinin uygulanmış olduğu 1931 – 1972 tarihleri arasıdır. İkinci dönem ise günümüzde de uygulanan 1319 sayılı "Emlak Vergisi Kanunu'nun (EVK)" kabul edilmesiyle başlamaktadır. Bu kanun 1972 yılında uygulanmaya başlanmıştır (Hacıköylü, 2009, s. 30).

1833 sayılı arazi vergisinin konusunu, üzerinde bina olmayan ve bina mütemmimlerinden olmayan arsalar oluşturmaktaydı (Hacıköylü, 2009, s. 30). Verginin mükellefleri; arazinin maliki, intifa hakkı varsa bu hakkın sahibi, bunlar yoksa araziyi malik gibi kullanan kişilerdir (Mutluer, 1973, s. 47). Verginin matrahını eskiden olduğu gibi kıymet oluşturmaktaydı. Söz konusu kıymetin belirlenmesinde kural, arazinin alım-satım değeridir. Buna "rayiç bedel" denilmektedir (Mutluer, 1973, s.48). Verginin oranı ise iratlı arsalarda binde 10, iratsız arsalarda binde 5 olarak belirlenmiştir (Pelin, 1942, s. 316).

1837 sayılı bina vergisinin konusu ise, Türkiye sınırları içerisinde bulunan ve kullanılmaya[19] tahsis edilen, tüzel ve gerçek kişilere ait tüm binalar olarak belirlenmiştir (Hacıköylü, 2009, s. 31). Verginin mükellefi binanın maliki, intifa hakkı varsa bu hakkın sahibi, bunlar da yoksa binayı malik gibi elde tutan ve kullananlardır. Verginin matrahı, tahrir usulü ile bulunacak irattan %20 bina yıpranma payı düşüldükten sonra kalan tutardı.

[19]Kullanım şeklinin bir önemi bulunmamaktadır. İster ikametgâh olarak kullandırılsın, ister başka bir amaçla kullandırılsın bütün binalar verginin konusuna girmektedir.

Verginin oranı ise %12 olarak belirlenmiştir (Mutluer, 1973, ss. 51-57). Bina vergisinin tahsili Maliye Bakanlığı'nda (MB) bulunmaktaydı. Ancak 1936 yılında yapılan değişikler ile bina vergisinin tahsili İl Özel İdarelerine bırakılmıştır (Öner, 2006, s. 220).

1931 yılında çıkarılmış olan Bina ve Arazi Vergisi Kanunlarında iki temel özellik bulunmaktadır. Bunlardan ilki "matrahın idare tarafından belirlenmesi", ikincisi ise ilgili dönemde kadastro eksikliği ve uygulamadaki güçlüklerden kaynaklanan "*matrah* aşınmasıdır" (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014, s. 357).

1960'lı yıllarda yerel düzeyde önemli bir gelir kaynağı olduğu düşünülen emlak vergisi için iyileştirme çabaları girişimine başlanmıştır. Bunun sonucu olarak da 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu kaldırılarak bunların yerine 29.07.1970 tarihli 1319 sayılı EVK çıkarılmıştır. Ancak bu kanunun yürürlüğe girmesi 01.03.1972 tarihinde olmuştur. Bu kanun ile verimin arttırılması, genel tahrir yapılması, verginin yerelleştirilmesi, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisinin Maliye aracılığıyla tek elden yapılması konularında düzenleme yapılmıştır (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 18)

1319 sayılı EVK bazı yenilikler getirmiştir. Söz konusu yenilikler kısaca şöyle özetlenebilir;

- Bina ve arazi vergileri birleştirilerek emlak vergisi adı altında toplanmıştır. Daha önce Arazi Vergisi Kanunu ve Bina Vergisi Kanunu bulunmaktaydı. Bu vergilerin aynı niteliğe sahip olduğu düşüncesiyle 1319 sayılı EVK'da bu vergiler birleştirilmiştir.
- Arazi ve binalarda değerleme ölçüleri birleştirilmiştir. 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanununda arazilerin değerleme ölçüsü olarak servet değeri esas alınmaktaydı, 1837 sayılı Bina Vergisi Kanununda binaların değerleme ölçüsü olarak irat esası geçerliydi. 1319 sayılı emlak vergisi kanununda ise arazi ve binalar için değerleme ölçütü rayiç bedel olarak belirlenmiştir.
- Genel tahrir usulünün yerine beyan esasına geçilmiştir. 1319 sayılı EVK ile arazi ve binalarda uygulanan genel tahrir usulünün yerine beyan esası kabul edilmiştir. Buna göre mükellefler bina ya da arazinin rayiç bedelini kendisi bildirecektir.

- Bina ve arazi vergilerine bir nevi şahsi bir nitelik verilmiştir. 1319 sayılı EVK ile bina ve arazi vergisi oranlarının müterakki[20] hale getirilmesi ile aile reisi beyanı[21], toplama[22] gibi yenilikler ile bina ve arazi vergilerine bir nebze de olsa şahsilik kazandırılmıştır.
- Verginin tarhı ile tahsili MB'ye verilmiştir. Arazi ve bina vergilerinin tarhı ve tahsili İl Özel İdarelerine ait bulunmaktaydı. 1319 sayılı EVK ile bu vergilerin tarh ve tahsil yetkisi MB'ye verilmiştir (Akgüç, 1971, ss. 6-10).

1319 sayılı EVK üç ana bölüm olarak düzenlenmiştir. Birinci bölümde bina vergisi ile ilgili hükümler, ikinci bölümde arazi vergisi ile ilgili hükümler, üçüncü bölümde ise müşterek[23] hükümler bulunmaktadır.

Matrah tespitinde beyan esasına geçilmesi ile emlak vergisi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisine konulması 1319 sayılı EVK'nın getirmiş olduğu iki olumlu yeniliktir. Bu olumlu özelliklerin yanı sıra yükümlü beyanlarının bildirilmesi esasında objektif kriterler olmadığı için aynı nitelikteki taşınmazlar için beyan edilen matrahlar arasında farklılıkların ortaya çıkabilmesi, matrah farklılıkları durumunda idareye takdir yetkisi verilmiş olsa da mükellef sayısı milyonları bulan bir verginin denetiminin olanaksız olması gibi özellikler bu kanunun olumsuz yönleri olarak görülmekteydi (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014, s. 357)

Emlak vergisinin merkezi bütçe gelirleri içerisine dâhil edilmesi vergi idaresi için de olumsuz sonuçlar doğurmuştur. Nitekim 1980'li yıllarda emlak vergisi gelirlerinin genel bütçe vergi gelirleri içerisinde payı %1 civarındaydı. Ancak MB teşkilatı

[20]Müterakki kavramı "ileri, ilerlemiş" olarak ifade edilmektedir. Buradaki müterakki kavramı ile emlak vergisi oranlarının "artan oranlı" olması ifade edilmiştir. Artan oranlılık getirilmiş ancak bina vergisinde her bir vergi dilimine denk gelen binalar için tek vergi uygulanmasından dolayı bir adaletsizlik söz konusu olmuştur. Örneğin, matrahı 50.000 TL'ye kadar olan binalar için binde 7 vergi oranı uygulanırken, matrahı 50.001 TL olan binalar için binde 8 vergi oranı uygulanmıştır. Bu durum ise adaletsizliğe yol açmıştır. Bkz. 11.08.1970 tarihli Emlak Vergisi Kanunu http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13576.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13576.pdf (Erişim tarihi: 09.12.2016).

[21]Aile reisi beyanı, aile reisinin kendisiyle birlikte yaşadığı eş ile velayeti altında bulunan çocuklara ait bina veya arazi değerlerini aynı matrahta birleştirmesi olarak ifade edilmektedir. Bkz. Ö. Akgüç (1971). Emlak Vergisi (Açık Oturum Özetleri). *İktisadi Araştırmalar Vakfı No: 28*, İstanbul. Aile reisi (evlilik birliğini temsil etme hakkı) eski Türk Medeni Kanunu'na göre bazı durumlar dışında kocaya verilmekteydi. Yeni Türk Medeni Kanunu'nda ise evlilik birliğini temsil etme hakkı eşlere eşit şekilde verilmiştir (TMK, md. 188).

[22]Toplama kavramı, bir ilçe sınırları içerisinde bir mükellefe ait binaların veya arazilerin aynı matrahta birleştirilmesini ifade etmektedir. Bkz. Tuncer, 1971, **a.g.k.**

[23]Müşterek kavramının sözlük anlamı "Ortak, Birlikte" olarak ifade edilmektedir. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=M%C3%9C%C5%9ETEREK (Erişim tarihi: 09.12.2016). Emlak Vergisi Kanunu'nun üçüncü bölümünde de bina vergisi ile arazi vergisine ilişkin ortak hükümler bulunmaktadır.

personelinin %44'ü bu vergilerin tarh ve tahsili ile uğraşmaktaydı. Hasılatı bu kadar düşük olmasına rağmen MB personelinin neredeyse yarısının bu vergiyle uğraşması etkin bir vergi idaresine engel olmaktaydı (Hacıköylü, 2009, s. 35).

Yukarıda belirtilen olumsuzlukları gidermek amacıyla emlak vergisinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda 1982 yılında 2587, 2588, 2591 sayılı kanun, 1985 yılında 3239 sayılı kanun ile 2002 yılında 4751 sayılı kanun çıkarılmıştır.

3239 sayılı kanun ile mükellef beyanlarında asgari beyan şartı getirilmiştir. Buna göre mükelleflerin vergi idaresine bildirecekleri taşınmaz değerleri asgari beyandan[24] düşük olamayacaktır. Ayrıca bu kanun ile emlak vergisinin tarh ve tahsil yetkisi MB'den alınarak belediyelere[25] verilmiştir (Hacıköylü, 2009, s. 36).

Bina ve arazi vergilerinde asgari beyan şartı getirilmesine rağmen emlak vergisi uygulamasında istenilen sonuçlar alınamamıştır. Çünkü mükelleflerin çoğunun beyan ettikleri matrahlar asgari beyan civarlarında olmuştur. Bu durum vergi hasılatının azalmasının yanında, gelirlerini doğru beyan eden mükellefler için adaletsiz bir durumun ortaya çıkmasına sebep olmuştur[26].

Emlak vergisi uygulamasında görülen bu olumsuz durumları gidermek, vergilemede basitliğin ve kolaylığın sağlanması amacıyla 2002 yılında çıkarılan 4751 sayılı kanun ile emlak vergisi uygulamasında değişikliğe gidilmiştir[27].

4751 sayılı kanun ile iki temel yenilik getirilmiştir. İlk olarak beyan esası[28] kaldırılmıştır. Bu kanuna göre yükümlüler, taşınmazları ile ilgili herhangi bir değer bildiriminde bulunmayacak, yükümlülerin emlak vergisi matrahı ilgili belediyelerce tarh ve tahakkuk edilecektir. İkinci olarak vergi oranının uygulanacağı matrahın

[24]Asgari beyan esasında bina, arsa ve araziler için idare tarafından bir değer belirlenmektedir. Mükelleflerin taşınmazlarına ilişkin beyan edecekleri değer, idarenin belirlediği değerden az olamamaktadır. Bkz. Hacıköylü, 2009, **a.g.k.**

[25]Emlak vergisinin tarh ve tahsil yetkisinin belediyelere verilmesi, yönetimlerin özerkliklerini sağlayacak mali olanaklara sahip olmalarını sağlamıştır. Bkz. Hacıköylü, 2009, **a.g.k.**

[26]213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı Genel Gerekçesi, http://www2.tbmm.gov.tr/d21/1/1-0956.pdf (Erişim tarihi: 09.12.2016)

[27]213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı Genel Gerekçesi, http://www2.tbmm.gov.tr/d21/1/1-0956.pdf (Erişim tarihi: 09.12.2016)

[28]Beyan esasında bina ve arazi vergilerinin mükellefleri dört yılda bir ilgili belediyeye emlak vergisi beyannamesi vermekteydi. Bkz. Hacıköylü, 2009, **a.g.k.**

belirlenmesinde rayiç bedel yerine idarece belirlenecek olan vergi değeri[29] kabul edilmiştir (Hacıköylü, 2009, s. 38).

Belediyelerin giderleri nüfus artışından dolayı artmaktadır. Nüfus artışına paralel olarak taşınmaz mülkler de artmaktadır. 20 milyon civarında mükellefi olan taşınmazların vergilendirilmesi ile elde edilen gelir günümüzde yerel yönetimler için önemli bir gelir kaynağıdır. Bina ve arazilerin vergilendirilmesi ile ilgili en önemli husus bina ve arazilerin zamanında ve gerçek olarak değerlendirilmesi gerekliliğidir (Bulutoğlu, 2008, s. 381)

1.8. Emlak Vergisinin Özellikleri

Emlak vergisinin diğer vergilerden farklı olarak kendine has birtakım özelikleri bulunmaktadır. Bu bağlamda emlak vergisinin tarh ve tahakkuk şekli diğer vergilere göre farklıdır. Emlak vergisinin daha iyi anlaşılabilmesi için bu özelliklerin bilinmesinde yarar bulunmaktadır (Çomaklı 2007, s. 3'den akt. Altıngöz, 2011, s. 8). Emlak vergisinin temel özellikleri; objektif bir vergi olması, yerel bir vergi olması, gayrisafi bir servet vergisi olması, özel ve sürekli bir servet vergisi olması, gerileyici bir vergi olmasıdır. Şekil 1.3.'de emlak vergisinin temel özellikleri gösterilmiştir.

Şekil 1.3. *Emlak Vergisinin Temel Özellikleri*



Kaynak: Tarafımızca hazırlanmıştır.

1.8.1. Emlak vergisinin objektif olması

Bir verginin sübjektif niteliğe sahip olması, kişilerin şahsi ve ailevi özelliklerini dikkate alması, artan oranlı tarifeye sahip olması gibi hususları içermesi anlamına gelmektedir. Emlak vergisinde kişinin ailevi ve şahsi durumları göz önünde

[29]Vergi değeri, taşınmazların vergi kayıtlarındaki değeri ifade etmektedir. Arazi ve arsa vergi değerleri için ilgili komisyonlar tarafından belirlenen değer esas alınacaktır. Bu değerler 4 yılda bir yenilenecektir. Bkz. Hacıköylü, 2009, **a.g.k.**

bulundurulmamaktadır. Ayrıca Emlak vergisinde sabit (tek) oran uygulanmaktadır. Vergi oranı kişiye göre değil, taşınmazın türüne göre değişmektedir (Hacıköylü, 2015a, s. 131).

1.8.2. Emlak vergisinin yerel nitelikli olması

Taşınmaz değerinin tespitinde yerel idarelerin daha çok yeterli olacağı düşüncesiyle bina, arsa, arazi vergilerinin tarh ve tahsil yetkisinin yerel idarelere ait olması gerektiği düşünülmektedir. Ülkemizde uygulanan emlak vergisinde tarh ve tahsile yetkili olan kurum yerel bir idare olan belediyelerdir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010, s. 297).

1.8.3. Emlak vergisinin gayrisafi bir vergi olması

Vergi matrahından birtakım indirim yapılması verginin safi niteliğe sahip olduğunu göstermektedir. Ancak emlak vergisinde böyle bir durum söz konusu değildir. EVK, vergi mükelleflerinin emlak vergisi matrahından herhangi bir amortisman indirimi yapmasına izin vermemektedir (Akgüç, 1971, s. 5).

Emlak vergisinin gayrisafi niteliğe sahip olması sosyal adalet açısından uygun görülmemektedir. Örneğin, emlakını borç ile alan kişi ile borç ile almayan kişi (emlakların aynı niteliğe sahip olması kaydıyla) aynı tutarda vergi ödeyeceklerdir. Emlakını borç ile almayan kişinin ödeme gücünün daha çok olduğu düşüncesiyle bu durumun sosyal adalet ile ters düştüğü düşünülmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010, s. 97).

1.8.4. Emlak vergisinin özel ve sürekli olması

Özel servet vergilerinin servet unsurlarının bir kısmını vergi konusuna aldığından daha önceki kısımlarda bahsedilmiştir. Emlak vergisi de bütün taşınmazları konusu içerisine almamakta, emlak vergisinin konusuna bina, arsa ve araziler girmektedir. Başka bir deyişle özel servet vergileri içerisinde bulunan emlak vergisi arsa, arazi ve binaları vergilemeyi amaçlamaktadır (Alkan, 2010, s. 5).

Zaman kriteri yani süreklilik unsuruna göre yapılan sınıflandırmanın bir türü olan sürekli servet vergileri, düzenli aralıklarla tüm servet üzerinden ya da bazı servet

unsurlarından alınan sürekli vergilerdir. Emlak vergisi de her yıl alındığı için sürekli bir vergi niteliğine sahiptir.

1.8.5. Emlak vergisinin gerileyici olması

Emlak vergisinin gerileyici karakter niteliğine sahip olmasının en önemli gerekçesi, emlak vergisi olarak ödenen tutarın gelire oranının fakir ailelerde daha yüksek olmasıdır. Başka bir deyişle emlak vergisi tersine artan oranlıdır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010, s. 298). Örneğin (A) ve (B) kişilerinin meskenlerinin vergi değerinin 100.000 ₺ olduğunu düşünelim. (A) kişisinin geliri 2.500 ₺, (B) kişisinin geliri ise 25.000 ₺ olsun. Diğer şartlar eşit olmak kaydıyla her iki kişi de aynı tutarda vergi ödeyecektir. Vergi oranının binde 2,5 olduğunu varsaydığımızda, ödenecek vergi miktarı 250 ₺'dir. (A) kişisinin ödeyeceği verginin gelirine oranı %10 iken, (B) kişisinin ödeyeceği verginin gelirine oranı ise %1'dir. (A) kişisinin gelirinin (B) kişisinin gelirine göre daha az olmasına rağmen, (A) kişisinin efektif vergi yükü daha fazladır. İşte bu durum tersine artan oranlı olarak nitelendirilmekte ve vergi adaletine ters düşmektedir.

1.9. Bina, Arazi ve Arsa Kavramları

Vergi Usul Kanununun (VUK) vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesine göre "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*." (VUK, md. 19). Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, vergiyi doğuran olayın gerçekleşebilmesi için kanunda belirtilen vergi konusunun tespit edilmesi gerekmektedir. Emlak vergisinde de bir vergi alacağının doğması için emlak vergisinin konusuna giren unsurların tespit edilmesi gerekmektedir. Emlak vergisinin konusunu oluşturan unsurlar 1319 sayılı EVK'da belirtilmiştir. Buna göre emlak vergisinin konusunu bina, arazi ve arsalar oluşturmaktadır. Bu kapsamda bina, arsa ve arazi kavramlarının bilinmesinde yarar vardır. Çalışmanın konusunu oluşturması bakımından arsa ve arazi kavramları ilerleyen sayfalarda daha kapsamlı ele alınacak olup bina kavramının ise tanımı verilecektir.

1.9.1. Bina kavramı

Emlak Vergisi Kanunu'na göre "*Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu kanun hükümlerine göre bina vergisine tabidirler*" (EVK, md. 1). EVK'nın 1.

maddesinde Türkiye sınırları içerisinde bulunan binaların emlak vergisine tâbi olacağı belirtilmiştir. Türkiye sınırları dâhilinde bulunan, mülkiyeti yabancı gerçek veya tüzel kişilere ait olan binalar da emlak vergisinin kapsamına girmektedir (Mert vd., 1994, s. 77). Ancak, Türkiye sınırları dışında bulunan binalar her ne suretle olursa olsun emlak vergisinin konusuna girmemektedir. Türkiye sınırlarından, Türkiye Cumhuriyeti'nin (T.C.) egemenlik haklarını kullandığı kara ve deniz sahalarını çevreleyen siyasi ve milli sınırlar anlaşılmalıdır (Arslanoğlu ve Pınarcık, 1972, s. 41).

Bina kavramından ne anlaşılması gerektiği ise EVK'nın 2. maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre;

"*Bu kanundaki bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar.*

Bu kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır.

Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz" (EVK, md. 2).

Emlak Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinin 1.fıkrasına göre yapıldığı madde ne olursa olsun, karada veya sudaki sabit inşaatların hepsi bina kapsamında değerlendirilmektedir. Burada önemli olan iki unsur vardır. Bunlardan ilki binanın yapılışında kullanılan madde ve malzemenin bir önemi bulunmamaktadır, ikincisi ise binanın emlak vergisine konu olabilmesi için sabit bir yapıda olması gerekmektedir.

Sabit inşaat, bir yapının geçici veya sürekli bir amaç için kullanıma elverişli olmasını ifade etmektedir (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 48). Bu kapsamda yer altında veya üstünde, karada, denizde veya gölde kullanıma elverişli yapılar (taş, demir, kerpiç, tahta vb. hangi malzemeden yapılmış olursa olsun) bina kapsamına girmektedir (Pur, 2006, s. 23). İskeleler, tüneller, yüzme havuzları, petrol ve doğalgaz boru hatları, arıtım tesisleri, alt yapı tesisleri bina kavramına örnek olarak verilebilir (Vural, 1998, s. 18).

Emlak Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 2. bendine göre VUK'un 305. maddesinde[30] belirtilen bina mütemmimleri de bina ile birlikte dikkate alınır. Buna göre VUK'a göre mütemmim olarak sayılan unsurlar için ayrı bir beyanname verilmemekte, bu unsurların değeri bina vergisinin hesaplanmasında dikkate alınır (Vural, 1998, s. 18)

Emlak Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin son bendinde ise yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri sabit bir yapı olma özelliği taşımadıkları için bina olarak değerlendirilmemektedir.

1.9.2. Arazi kavramı

Arazi kavramı EVK'nın 12. maddesinde geçmektedir. Söz konusu maddeye göre *"Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tâbidir"* (EVK, md. 12). EVK, Türkiye sınırları içerisinde bulunan arazilerin vergiye tâbi olacağını belirtmiş ancak arazinin bir tanımını yapmamıştır. TMK'ya baktığımızda, TMK md. 704'de arazinin taşınmaz mülkiyetin konusunu oluşturduğu, TMK md. 998'de ise arazinin tapu siciline taşınmaz olarak kaydedilebileceği belirtilmiş, ancak yine arazinin tanımına yer verilmemiştir.

Arazi, kullanılan toprağı belirlemek için tabii (çit, duvar, yol vb.) ve yapay işaretlerle çevrilmiş yeryüzü parçası olarak tanımlanabilir (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 79). Arazi, imar uygulaması geçmeyen toprak parçasıdır. Vergi hukukunda arazi genel olarak *"arz üzerinde sınırları dağ, çit, duvar, ağaç, yol veya nehirler ve sular veya kanallar gibi tabii ve suni işaretlerle çevrilmiş bulunan yeryüzü parçası olarak tarif edilmekte, arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve dikilen şeyler de arazi olarak sayılmaktadır"* (Arslanoğlu ve Pınarcık, 1972, s. 68).

[30]VUK 305.maddesinde;
"*A) Belediye teşkilatı bulunan yerlerde belediye sınırları içindeki binaların ve belediye teşkilatı bulunmayan yerlerde köyü teşkil eden binaların işgal eylediği saha dâhilindeki binaların mütemmimatından olan arazi;*
B) Her nerede olursa olsun, ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan arazi;
İrat takdirinde binaya tabidir.
Bina ile sınırlanmış olup kullanış tarzı itibariyle de bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazi binanın mütemmimatındandır." ifadesi yer almaktadır.

Arazilerin belediye ve mücavir alan[31] hudutları dâhilinde bulunup bulunmamasının vergiye tâbi olmak bakımından bir önemi yoktur. Türkiye sınırları dâhilindeki bütün araziler emlak vergisinin konusuna girmektedir (Vural, 1998, s. 148).

Araziler cinsine göre; kıraç arazi, taban arazi ve sulak arazi olmak üzere 3'e ayrılır. Verim gücüne göre araziler; iyi arazi, orta arazi, zayıf arazi ve kültür bitkisi yetiştirilemeyecek veya yetiştirilmesini engelleyecek özellikte arazi olmak üzere 4 sınıfa, araziler kullanma durumuna göre; kuru arazi, sulu arazi, yarı sulu arazi, yağış miktarı yeterli ve yağış dağılımı uygun arazi olmak üzere 4 gruba, yetiştirilen bitkilere göre arazi; tarla, sebzecilik, çayır ve mera, bağ, çay ve meyve bahçesi, zeytinlik, fidanlık, kavaklık arazisi gibi farklı gruplara ayrılmaktadır.[32] Şekil 1.4.'de arazi türleri gösterilmiştir.

Şekil 1.4. *Arazi Türleri*



1.9.3. Arsa kavramı

Arsa, üzerine yapı yapılabilen, parsellenmiş, tarım yapılamayan, belediye sınırları içerisinde kalan toprak parçasıdır. Başka bir deyişle arsa, belediye ve mücavir alan sınırlarında iskân sahası[33] olarak belirlenmiş yerlerde bulunan arazi parçalarına denir (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 67).

Emlak vergisi bakımından arsa kavramı EVK'nın 12. maddesinde düzenlenmiştir.

[31]Mücavir alan, belediye sınırı dışında yer alan bir kısım alanların imar denetiminin koruma ve geliştirme amaçlı olarak belediyelerin denetimine verilmesi olarak ele alınmaktadır. Mücavir alanların belediye sınırlarına bitişik olması gerekmemektedir. Ayrıca köyler de mücavir alan kapsamına girebilmektedir, http://www.csb.gov.tr/iller/dosyalar/imajlar/imaj5538/rqZkt.pdf, (Erişim tarihi: (11.12.2016).

[32]Bkz. 15.03.1972 Tarih ve 14129 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, md. 34-35 http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14129.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14129.pdf (Erişim tarihi: 11.12.2016).

[33]İskân sahası, yerleşme alanı olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle, imar sınırı içinde inşaata izin verilen alana iskân sahası denilmektedir.

Söz konusu maddenin birinci bendinde "*Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tabidir"* hükmü yer almaktadır (EVK, md. 12). Bu hükme göre arsaların vergiye tabi olması bakımından Türkiye sınırları içerisinde bulunması yeterli görülmüştür. Türkiye sınırları kavramından kara ve deniz sahalarını çevreleyen siyasi ve milli sınırların anlaşılması gerektiğine önceki sayfalarda değinilmiştir. Bu hükme göre genel olarak arsalar, arazi kavramı içerisinde düşünülmektedir. Ancak arsalar için farklı vergi oranının belirlenmiş olması ve arsaların araziden ayrı olarak beyan edilmesinden dolayı arsa kavramının ayrıca tanımının yapılması gerekmektedir.

Bu durumun bir gereği olarak EVK'nun 12. maddesinin 2. bendinde arsa kavramı tanımlanmıştır;

"*Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır.*

Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belli edilir.

Aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar" (EVK, md. 12).

Kanun hükmüne göre arsa kavramı, üzerinde inşaat yapılabilecek, parsellenmiş ve parselleme işlemi (parselasyon) belediyeler tarafından onaylanmış arazileri ifade etmektedir. Bu kapsamda, belediye sınırları içerisinde ilgili belediyelerce parsellenmiş arazi ile mücavir alanlarda inşaat ruhsatları belediyece verilmesi gereken parsellenmiş araziler arsa olarak değerlendirilecektir (Mert vd., 1994, s. 248) Parselleme işlemi, ilgili belediye tarafından re'sen yapılabileceği gibi, arazi sahiplerince özel parselasyon yapılıp ilgili belediye tarafından da onanabilir. Nitekim özel imarla parselleme işleminin yapılıp, parselasyonun belediyece onanması durumunda, arazinin belediye sınırları içerisinde olup olmadığına, belediye hizmetlerinden faydalanıp faydalanmadığına, zirai üretim yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın arsa olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.[34]

[34]Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 18.03.2011 tarihli ve 156 sayılı özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/98480 (Erişim tarihi: 13.12.2016).

Bu açıklamalara göre belediye sınırları ve mücavir alanlarda parsellenmiş, parselasyon işlemi belediyece onanmış araziler arsa sayılmaktadır. Yani bir taşınmazın arsa sayılabilmesi için parsellenmiş ve parselasyon işleminin onanmış olması gerekmektedir. Taşınmazların arsa olarak değerlendirilmesi için başka kriterler aranmamaktadır. Nitekim parsellenerek arsaya dönüşen bir taşınmazın üzerinde zirai faaliyet yapılsa bile bu taşınmaz arsa olarak değerlendirilecektir.[35]

Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 3. bendine göre, belediye sınırları içerisinde veya dışarısında bulunan parsellenmemiş araziler de arsa kavramı içerisinde değerlendirilebilecektir. Bu kapsamda belediye sınırları içerisinde veya dışarısında parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile belirlenmektedir.

Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkiye istinaden hangi arazilerin arsa olarak değerlendirileceğini 11.03.1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1983/6122 numaralı "Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar" ile belirlemiştir.

Bakanlar Kurulu'nun kararı incelendiğinde arsa sayılacak arazilerin belirlenmesinde, arazilerin belediye sınırları içerisinde olup olmamasına göre bir ayrıma gidilmiştir. Belediye sınırları içerindeki parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa sayılacağı BKK'nın 1. maddesinin (a) ve (b) fıkralarında belirtilmiştir;

"*Belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde imar planı*[36] *ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulanan parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa sayılacaktır*"

"*Belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde bulunup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskün*[37] *halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan parsellenmemiş arazi ve arazi*

[35]Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.03.2011 Tarih ve 41 Sayılı özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/94512 (Erişim Tarihi: 13.12.2016).

[36]"*İmar uygulaması yapılan yerin yapı adalarını, bunların yoğunluk ve düzenini, yolları ve uygulamaya esas olacak diğer bilgileri ayrıntılarıyla gösteren üzerine kadastral durumu da işlenmiş plana uygulama imar planı denilmektedir*." http://sozluk.insaatbolumu.com/terimler/imar-plani-nedir/ (Erişim tarihi: 12.12.2016).

[37]Meskün, üzerinde insanların oturduğu konutların bulunduğu arazi olarak ifade edilmektedir.

parçaları arsa sayılacaktır"[38]

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinin (a) ve (b) bendine göre arsa sayılacak arazi ve arazi parçaları için bir istisna getirilmiştir. Buna göre bu arazi ve arazi parçacıkları zirai faaliyette kullanıldıkları takdirde arsa olarak sayılmayacaklardır. Bu tür arazi ve arazi parçacıkların vergisi, arazi vergisi oranlarına tâbi olmaktadır. Belediye sınırları dışında bulunan parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa sayılacağı BKK'nın 1. maddesinin (c) ve (d) fıkralarında belirtilmiştir;

"*Belediye ve mücavir alan dışında olup da konut, turistik veya sınai tesis yapılmak amacıyla, her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yolla şerh verilen arazi ve arazi parçaları arsa sayılır"*

"Belediye ve mücavir alan dışında olup da nehir, deniz, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınai veya turistik önemi yahut hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve İmar ve İskân Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanların sınırları içinde, imar planı ve iskân sahası olarak ayrılan yerlerdeki arazi ve arazi parçaları arsa sayılır"[39]

1.9.3.1. Belediye ve mücavir alan sınırları içinde ve imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının arsa sayılması

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinin (a) fıkrasına göre belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde olup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa olarak değerlendirilip, vergilendirilmesi arsaya ait oran üzerinden yapılmalıdır. Ancak bu yerlerde bulunan araziler zirai faaliyetler için kullanılırsa arsa olarak sayılmayacak, arazi olarak değerlendirilecektir. Bu tür arazilerin vergilemesinde arazi vergisi oranları uygulanacaktır. Arsanın zirai faaliyette kullanıp kullanılmadığının tespiti ilgili

[38]Bakanlar Kurulu'nun 11.03.1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1983/6122 numaralı kararı. http://www.verginet.net/dtt/2/836122ARSASAYILACAKPARSELLENMEMISARAZIHAKKINDAKARAR_2071.aspx (Erişim tarihi: 13.12.2016).

[39]Bakanlar Kurulu'nun 11.03.1983 Tarihli ve 17984 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 1983/6122 Numaralı Kararı. http://www.verginet.net/dtt/2/836122ARSASAYILACAKPARSELLENMEMISARAZIHAKKINDAKARAR_2071.aspx (Erişim tarihi: 13.12.2016).

belediyelerce yapılmaktadır.[40]

1.9.3.2. Belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan ancak imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskün halde bulunup belediye hizmetlerinden yararlanmakta olan yerlerdeki parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının arsa sayılması

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinin (b) fıkrasına göre, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde olan, ancak imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunmamakla beraber fiilen meskün halde bulunup belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerlerde bulunan parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa olarak sayılmakta, bu tür arazilerin vergilendirilmesinde (arsa sayıldıkları için) arsaya ait oran kullanılmaktadır. Bu yerlerde bulunan arazilerin arsa olarak sayılması için bir şart getirilmiştir. Buna göre bu tür yerlerdeki araziler, ilgili belediyenin sunduğu su-yol, yol-otobüs, su-temizlik, su-otobüs, otobüs-temizlik, yol-temizlik gibi hizmetlerinden en az ikisinden faydalandığı takdirde arsa sayılacaktır.[41]

1.9.3.3. Bakanlar Kurulu Kararınca arsa olarak sayılan belediye ve mücavir alan sınırları içerisindeki arazi ve arazi parçalarının zirai faaliyette kullanılmasının durumu

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 3. fıkrasına göre, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde olup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış araziler ile belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde olup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmamakla beraber fiilen meskün halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanan araziler, zirai faaliyette kullanıldığı takdirde arsa olarak sayılmayacak arazi olarak değerlendirilecektir. Bu durum uygulanacak vergi oranı açısından önem arz etmektedir.[42] Burada önemli olan husus bu tür araziler zirai faaliyet için kullanıldığı takdirde arazi olarak değerlendirilecektir. Aksi halde arsa olarak değerlendirilip, arsa vergisinin oranına tâbi

---

[40] 03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 16 seri numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. http://www.verginet.net/dtt/2/GT16_2054.aspx (Erişim tarihi: 13.12.2016).

[41] 03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği http://www.verginet.net/dtt/2/GT16_2054.aspx (Erişim tarihi: 13.12.2016).

[42] 03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği http://www.verginet.net/dtt/2/GT16_2054.aspx (Erişim tarihi: 13.12.2016); Bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.03.2011 tarihli ve 147 sayılı özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/89791 (Erişim tarihi: 13.12.2016); Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.03.2011 tarihli ve 152 sayılı özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/93509 (Erişim tarihi: 13.12.2016).

olacaktır. Nitekim Danıştay da bir kararında üzerinde bina bulunan ve zirai faaliyette kullanılmayan arazinin arsa olarak değerlendirileceğini belirtmiştir.[43]

Yukarıdaki açıklamalara uygun yerlerde bulunan arazi gerek sahibi tarafından zirai faaliyette kullanılsın gerekse başkaları tarafından zirai faaliyette kullanılsın arsa olarak sayılmamakta, araziye ait oranlar üzerinden vergilendirilmektedir (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 73)

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinin 3. fıkrasında geçen zirai faaliyet kavramı; arazide, ekim ve dikim suretiyle bitki ve ağaç yetiştirilmesini ifade etmektedir. Bunun yanında hangi faaliyetlerin zirai faaliyet olarak değerlendirileceği, 6 seri numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği[44] ve 8 numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğindeki[45] açıklamalardan faydalanılarak belirlenmiştir.[46]

Bu kapsamda "*Arazinin, hububat[47], sanayi ve yem bitkileri, baklagiller, sebze ve diğer tarla bitkileri ile çay, meyve, kavak ve sair ağaç türlerinin yetiştirilmesinde kullanılması halinde zirai faaliyette kullanılacağı kabul edilecektir*"[48]

Bunun yanında "*Arazinin ormanlık veya ağaçlık olması halinin, 8 seri numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğindeki açıklamalara ve bu tebliğ ekindeki kararın 1'inci ve 3'üncü maddelerinde yer alan esaslara uygun olarak, beher dönümde bulunan ağaç, fidan, ocak, omca ve kök sayısı belirtilmek suretiyle Tarım ve Orman Köy İşleri Bakanlığı'nın yetkili mahalli kuruluşundan alınacak bir belge ile tevsiki[49] gerekir. Ağaçlık olmakla birlikte durumu 8 seri numaralı Genel Tebliğe ekli karara uygun bulunmayan arazide, yukarıda sayılan diğer türdeki (sebze, hububat vb.) zirai ürünlerin*

---

[43]Danıştay 9. Dairesinin 09.12.1992 tarih ve 1992/1037 Esas ve 1992/2975 Karar sayılı kararı. http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-1992-1037.htm (Erişim tarihi: 13.12.2016).

[44]29.07.1972 tarih ve 14260 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).

[45]11.06.1974 tarih ve 14912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).

[46]03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).

[47]Hububat kavramının anlamı "tahıl" olarak ifade edilmektedir. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.588f27076f6532.21073275 (Erişim tarihi: 14.12.2016).

[48]29.07.1972 tarih ve 14260 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin (I) numaralı ekinde yer alan açıklamalar. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/emlakvertebeski1ek1.html (Erişim tarihi: 14.12.2016).

[49]Tevsik kavramı "belgeleme" olarak ifade edilmektedir, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.588f27ed6ed3d3.48564878 (Erişim tarihi: 14.12.2016).

yetiştirilip yetiştirilmediğine bakılacaktır. Bu durumun varlığı halinde o arazinin de zirai faaliyette kullanıldığı kabul edilecektir."[50]

Bu hükümlerin yanı sıra 11 seri numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde[51] zirai faaliyet kavramı, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 52. maddesinde yer alan tanıma dayandırılmıştır. GVK'nın 52. maddesine göre zirai faaliyet "*Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder*" olarak tanımlanmıştır (GVK, md. 52).

Bu kapsamdaki arazilerin zirai faaliyette kullanılıp kullanılmadığının denetimi vergi dairelerinin yoklama memurunca yapılmaktadır. Yoklama sonucunda zirai faaliyette kullanılmayan araziler, arsa olarak sayılacak ve arsa vergisi oranları üzerinden vergilendirilecektir.[52] Mükellefler tarafından arazinin zirai faaliyette kullanıp kullanılmadığının her hangi bir belge ile bildirilmesi gerekli görülmemiştir. Bu tür araziler için mükellefler tarafından arazi vergisi beyannamesi verilmesi yeterli görülmüştür.[53]

1.9.3.4. Arsa sayılmayan arazi ve arazi parçalarının bazı şartların varlığı halinde arsa olarak değerlendirilmesi

Bakanlar Kurulu Kararı'na göre 1. maddenin (a) ve (b) fıkralarında belirtilen yerlerde bulunan arazi ve arazi parçaları;

1. *"Zirai faaliyet dışında kullanıldıkları,*
2. *Boş tutuldukları,*
3. *Bir yıldan fazla süre ile nadasa[54] bırakıldıkları,*

[50]03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).
[51]14.05.1978 tarih ve 16287 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).
[52]Bakanlar Kurulu'nun 11.03.1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1983/6122 numaralı kararı. http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17984.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17984.pdf (Erişim tarihi: 14.12.2016).
[53]03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).
[54]Bir yıllık yağışın ekime yeterli gelmediği kurak bölgelerde arazinin bir yıl boş bırakılmasına nadas denilmektedir.

4. *Beyanda bulunulması gereken yılı izleyen yılbaşından itibaren 5 yıl içinde herhangi bir şekilde (Kamulaştırma hariç) başkasına devir ve temlik edildikleri takdirde arsa sayılarak, geçmiş yıl vergileri arsaya ait nispet*[55] *üzerinden tarh, tahakkuk ve tahsil edilecektir."*[56]

Gelir İdaresi Başkanlığı da bir özelgesinde, yoklama sonucu arazinin zirai faaliyette kullanılmadığı, başka amaçlara tahsis edildiği, boş veya iki yıl üst üste nadasa bırakıldığı tespit edilen arazinin arsa olarak sayılması gerektiği görüşünü vermiştir.[57] Bu kapsamda arsa olarak sayılmayan arazi ve arazi parçaları yukarıda belirtilen şartlardan dolayı arsa olarak değerlendirildiğinde içinde bulunulan yıl ile geçmiş yıl vergileri ikmalen tarh, tahakkuk ve tahsil edilecektir (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 76).

Burada üzerinde durulması gereken husus arazi ve arazi parçalarının beyanda bulunulması gereken yılı izleyen yılbaşından itibaren 5 yıl içerisinde herhangi bir şekilde başkasına devir ve temlik edilmesinde 5 yıllık sürenin ne zaman başlayacağıdır. Çünkü BKK'da sürenin beyanda bulunulması gereken yılı takip eden yılbaşından itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Oysaki günümüzde uygulanan emlak vergisinde beyanname verilmemektedir. Emlak vergisine konu arazilerin matrahını 4 yılda bir "Takdir Komisyonlarınca" belirlenen "arazi asgari birim değerleri" üzerinden hesaplanan vergi değeri oluşturmaktadır. Dolayısıyla 5 yıllık süre, takdir komisyonunun asgari birim değeri tespit ettiği yılı takip eden yılbaşından başlayacaktır (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 76). Örneğin 2014 yılında araziler için genel takdir yapılmıştır. Yukarıdaki açıklamalara uygun bir arsanın 5 yıllık zamanaşımı süresi 01.01.2015 yılında başlayacaktır. 2017 yılında bu arazinin satılması durumunda bu arazi içinde bulunulduğu yıl dâhil arsa sayılacaktır. Bu durumda da içinde bulunulan yıl ve geçmiş yıllarda ki (bu süre zamanaşımı süresiyle bağlantılı olarak en fazla 5 yıl olabilmektedir) emlak vergisi arsaya ait oran üzerinden ikmalen tarh edilecektir. İkmalen tarh edilecek vergiye ayrıca ceza uygulanmayacaktır[58].

---

[55]Nispet kavramı "oran" anlamına gelmektedir.

[56] Bakanlar Kurulu'nun 11.03.1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1983/6122 numaralı kararı. http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17984.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17984.pdf (Erişim tarihi: 14.12.2016).

[57]Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 17.05.2001 tarih ve 26912 sayılı Özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/91500 (Erişim tarihi: 14.12.2016).

[58]03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).

Devir ve temlike konu olan araziler yeni malikleri tarafından zirai faaliyette kullanılırsa ve BKK'nın belirttiği esaslara uygun olursa bu araziler arsa olarak sayılmayacaktır (Vural, 1998, s. 155).

1.9.3.5. Belediye ve mücavir alan dışında bulunup arsa sayılan araziler

Belediye ve mücavir alan dışında bulunan arazi ve arazi parçalarının hangilerinin arsa sayılacağı 1983/6122 sayılı BKK'nın 1. maddesinin (c) ve (d) fıkralarında belirtilmiştir. Buna göre;

"*Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup konut, turistik veya sanayi tesisi yapılmak amacıyla her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yolda şerh verilen arazi ve arazi parçaları*"

"*Belediye ve mücavir alan dışında olup da nehir, deniz, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınai veya turistik önemi yahut hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve İmar ve İskân Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanların sınırları içinde, imar planı ve iskân sahası olarak ayrılan yerlerdeki arazi ve arazi parçaları"*[59] arsa olarak sayılacaktır.

1.9.3.6. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup konut, turistik veya sanayi tesisi yapılmak amacıyla her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yolda şerh verilen arazi ve arazi parçalarının arsa sayılması

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinin (c) fıkrası gereğince konut, turistik ya da sanayi tesis, yapılmak amacıyla parsellenen ve tapuya da bu yolla şerh verilen arazilerin, belediye ve mücavir alan dışında olsa dâhi arsa sayılacağını belirtmiştik. BKK'ya bakıldığında bu türdeki arazi ve arazi parçalarının arsa sayılması için iki şart vardır;

- Bu tür yerlerin öncelikle imar planı içerisinde yer alması gerekmektedir. Aksi durumda parselasyon işlemi gerçekleşmez.
- İmar planına uygun şekilde parselasyon işlemi yapılan bu yerlerin tapuya

[59]Bakanlar Kurulu'nun 11.03.1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1983/6122 numaralı kararı. http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17984.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17984.pdf (Erişim tarihi: 14.12.2016).

tescil edilmiş olması da gerekmektedir (Mert vd., 1994, s. 253).

Bu iki şartı sağlayan yerlerin arsa sayılması için meskün olup olmamasının veya zirai faaliyette kullanıp kullanılmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Bu gibi yerlerin arsa olarak vergilendirilmesi tapuya tescil tarihini takip eden bütçe yılından itibaren başlamaktadır.[60]

1.9.3.7. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanlarda imar planı ile iskân sahası olarak ayrılan yerlerde bulunan arazi ve arazi parçalarının arsa olarak sayılması

Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1. maddesinin (d) fıkrası gereğince belediye sınırları dışında olup da deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunan, sınai veya turistik önemi veya hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve İmar ile İskân Bakanlığı'nın[61] önerisi üzerine BKK ile belirlenen alanların sınırları içerisinde bulunan, imar ile iskân sahası olarak belirlenen yerlerdeki arazi ve arazi parçaları arsa olarak değerlendirilecektir. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu tür arazilerin arsa olarak değerlendirilmesi için 3 şart bulunmaktadır;

- Bu yerlerin imar planında bulunması gerekmektedir.
- Bayındırlık ve İskân Bakanlığının (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) önerisine istinaden BKK ile belirlenen alanların sınırları içerisinde bulunması gerekmektedir.
- Bu yerlerin imar planında iskân sahası olarak ayrılmış olması gerekmektedir (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 78).

1.9.4. Arsa ve arazi arasındaki farklar ve bu ayrımın önemi

Emlak vergisi açısından arsa ve araziler ayrı olarak değerlendirilmiştir. Bu ayrım aşağıdaki özellikleri bakımından önemlidir;

- Arsa ile arazilere farklı emlak vergisi oranları uygulanmaktadır.
- Emlak vergisinin matrahını oluşturan vergi değerinin hesaplanmasında arsa

[60]03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).
[61]Günümüzde Çevre ve Şehircilik Bakanlığı olmuştur.

ve araziler için farklı kriterler uygulanmaktadır.

- Arsalar belediyelerin imar uygulaması olup, parsellenmemiş arazilere verilen isimdir.
- Bazı araziler arsa olmadıkları halde, emlak vergisi açısından arsa olarak değerlendirilmektedir.
- İstisna ve muafiyet hükümleri hem arsalar için hem de araziler için bulunmaktadır (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 80).

1.10. Arazinin Arsaya Dönüşüm Süreci

Arazinin arsaya dönüşüm süreci ele alınmadan önce konunun daha iyi kavranabilmesi açısından kent ve kentleşme kavramları üzerinde durulması faydalı olacaktır.

Kent kavramı, "*Sürekli toplumsal gelişme içinde bulunan ve toplumun yerleşme, barınma, çalışma, dinlenme, eğlenme gibi gereksinmelerinin karşılandığı, pek az kimsenin tarımsal uğraşlarda bulunduğu, köylere bakarak nüfus yönünden daha yoğun olan ve küçük komşuluk birimlerinden oluşan yerleşme birimi*" olarak tanımlanmaktadır (Keleş, 1998, s. 75). Tanımdan da anlaşılacağı üzere kent kavramının en önemli öğesi "nüfus"tur. Değişmekle birlikte genellikle 20.000'nin üzerinde insanın yaşadığı yerleşim yerleri kent olarak kabul edilmektedir.

Kent sayısının ve doğal olarak kent nüfusunun artması ise kentleşme kavramı ile ilintilidir (Keleş, 2000, s.19). Keleş'e (1998, s. 80) göre kentleşme kavramı "*İşleyimleşmeye ve ekonomik gelişmeye koşut olarak kent sayısının artması ve kentlerin büyümesi sonucunu doğuran, toplumda artan oranda örgütleşmeye, uzmanlaşmaya ve insanlararası ilişkilerde kentlere özgü değişikliklere yol açan nüfus birikim süreci*" olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da görüleceği üzere kentleşme kavramının en önemli öğesi kent sayısının ve kent nüfusunun artmasıdır.

Kent ve nüfus artışı kentleşme kavramı için önemli olmakla birlikte kentleşme kavramının tam olarak anlaşılması için toplumsal, ekonomik, siyasal, kültürel ve davranışsal dinamiklerin de göz önünde bulundurulması gereklidir (Keleş vd., 1999, s. 14).

Kentleşme, toplumsal gelişmenin simgesi olarak görülmüş, bunun sonucu olarak kentleşme kavramına hep olumlu anlamlar yüklenmiştir. Ancak, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde kentleşme pek olumlu sonuçlar doğurmamakla birlikte, kırsal kesimden kentlere göç edilmesinden dolayı bu yerlerdeki ekonomik ve toplumsal sıkıntılar kentlere taşınmış, sağlıksız ve kaçak yapılaşma artmıştır (Keleş vd., 1999, s. 17).

Kentleşme olgusuyla birlikte ortaya çıkan en önemli sorun toprak sorunudur. Toprak fiziksel olarak üretilemeyen bir kaynak olması vasıtasıyla ülkeler için önem arz etmektedir (Oğuzbir, 2012, s. 84). Geçmişte sadece üretim öğesi olarak görülen toprağa bakış açısı günümüzde farklıdır. Günümüzde toprak, insanlığın ortak malı olarak nitelendirilen doğal kaynaklar arasında sayılmaktadır. İnsanın bütün etkinlikleri toprak üzerinde gerçekleşmekte ve toprak insanlar tarafından türlü amaçlarla kullanılmaktadır. Topraklar kullanım amacına göre tasnif edildiğinde, tarımsal arazi – kentsel arsa kavramları karşımıza çıkmaktadır. (Keleş, 1999, s. 20).

Tarımsal arazi doğal bir kaynak olup, tarımsal üretim amacıyla kullanılmaktadır. Tarımsal arazinin değeri, üzerinde üretilebilecek tarımsal ürünün niteliğine göre oluşmaktadır (Akın, 2007, s. 35). Kentsel arsa ise imar planı sonucunda parsellenmiş, üzerindeki imar hakları belirlenmiş ve altyapı sistemlerine bağlanmış topraklardır (Tekeli, 2009, s. 53). Tarımsal arazi ile kentsel arsa arasında kalan kentsel arazi kavramından da bahsedilmektedir. Kentsel arazi, henüz imar hakları belirlenmemiş ancak yakın bir gelecekte arsa olması düşünülen ve bu nedenle alım-satıma konu olan arazilerdir. Bu arazilerin piyasa değerleri, üzerinde üretilen ürünün niteliğine göre değil, kentsel arsa olma olasılıklarına göre belirlenmektedir (Kılınçaslan, 2010, s. 179).

İmar mevzuatına bakıldığında arazi ve arsa ayırımı belirgin olarak yapılmamıştır. Bu durum sorunlara sebep olmaktadır. Günümüzde taşınmazların arazi - arsa ayrımı EVK ile belirlenmektedir. Buna göre belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılmaktadır.

Belediyeler düzenli ve sağlıklı bir gelişme için imar planları yapmakta ve uygulamaktadırlar. Belediyelere imar uygulamaları konusundaki yetki İmar Kanunun 18. maddesinde verilmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre "*İmar hududu içinde bulunan binalı veya binasız arsa ve arazileri malikleri veya diğer hak sahiplerinin muvafakatı aranmaksızın, birbirleri ile yol fazlaları ile kamu kurumlarına veya belediyelere ait bulunan yerlerle birleştirmeye, bunları yeniden imar planına uygun ada veya parsellere*

ayırmaya, müstakil, hisseli veya kat mülkiyeti esaslarına göre hak sahiplerine dağıtmaya ve re'sen tescil işlemlerini yaptırmaya belediyeler yetkilidir. Sözü edilen yerler belediye ve mücavir alan dışında ise yukarıda belirtilen yetkiler valilikçe kullanılır." (İK, md. 18). Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere belediye ve mücavir alan içerisindeki yerlerin imar uygulamalarında belediyeler yetkili iken, belediye ve mücavir alan dışındaki yerler için ise valilikler yetkilidir[62].

Kentsel gelişmenin gerçekleşeceği alanlardaki alt yapı hizmetlerinin gerçekleştirilmesi de belediyelerin sorumluluğu altındadır. Kentsel toprakların imara uygun duruma getirilmesi, imara uygun duruma getirilen kentsel toprakların değer kazanmasıyla elde edilen haksız kazançların önlenmesi belediyelerin görevleri arasında yer almaktadır (Keleş vd., 1999, s. 19). Dolayısıyla tarımsal arazinin arsaya dönüşmesi sürecinde en önemli kurum belediyelerdir.

Yukarıda bahsedilen kentleşme olgusunun bir sonucu olan nüfus artışıyla birlikte barınak, okul, hastane, park, yol, su, elektrik gibi ihtiyaçlar ve talepler meydana gelmiştir (Tekeli, 2009, s. 23). Kentleşme ile birlikte artan nüfusun ihtiyaç ve taleplerini karşılamak için tarımsal araziler kent arsalarına dönüşmektedir.

Günümüzde bir arazinin arsa olarak değerlendirilmesi için kadastral haritasının, hâlihazır haritasının, imar planının ve parselasyon planının yapılıp ilgili idarelerce onaylanıp parsellere ayrılması ve tapu kütüğüne kayıt edilmesi yeterli görülmektedir. Bu durumda kadastro, değer boyutuna ulaşmadığı için ortaya çıkan haksız kazanç vergilenememektedir. Böylece arsa spekülasyonunun önü açılmaktadır (Oğuzbir, 2012, s. 85).

Kent sayısının ve bu kentlerde yaşamakta olan nüfusun artmasıyla birlikte arazileri arsaya dönüşen toprak sahipleri "rant" geliri elde etmektedirler (Ökmen ve Yurtsever, 2010, 59).

[62]06.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmiyedi İlçe Kurulması ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bütün büyükşehir belediyelerin sınırları il mülki sınırları olarak belirlenmiştir. Bu durumda büyükşehir belediyesi bulunan illerde imar uygulamalarında büyükşehir belediyeleri yetkili bulunmaktadır. http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6360.pdf (14..12.2016).

1.11. Rant ve Kentsel Rant Kavramı

Rant kavramı, TDK Büyük Türkçe sözlüğünde "*üretim faktörlerinden biri olan doğanın aldığı pay, kira*"[63] olarak tanımlanmaktadır. Halk dilinde ise rant kavramı, spekülatif amaçlar ile para kazanmak olarak kullanılmaktadır (Saraçoğlu, Çakar ve Çakır, 2015, s. 85). TDK'nın yapmış olduğu tanım dar anlamda bir tarif olmakla birlikte geniş anlamda rant kavramı tanımının yapılması da mümkündür. Geniş anlamda rant kavramı taşınmaz değerlerinde emeğe bağlı olmadan oluşan artış olarak tanımlanmaktadır (Ökmen ve Yurtsever, 2010, s. 59). Kılınçaslan (2010, s. 185) göre; sermayeden elde edilen gelir faiz, emekten elde edilen gelir ücret, müteşebbisin hissesine düşen gelir kâr ve topraktan elde edilen gelir rant olarak tanımlanmaktadır.

Rant kuramları ile ilgili "farklılık rantı", "mutlak rant" ve "tekel rant" kavramlarının kısaca tanımlanması rant kavramının daha iyi anlaşılması için faydalı olacaktır.

Farklılık rantı ilk kez D. Ricardo tarafından açıklanmıştır. D. Ricardo 'ya göre toprak rantı, toprakların verimliliklerinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu duruma farklılık rantı yada diferansiyel rant denilmektedir. Bu rant kuramına göre, üretime ilk etapta miktarı sınırlı olan yüksek verimlilikteki topraklar açılacaktır. Ancak artan nüfus artışı sebebiyle bu topraklar talebi karşılamakta yetersiz kalacak ve bunun sonucunda verimliliği düşük olan topraklarda üretimde kullanılmaya başlanacaktır. Böylece toprakların verimlilikleri farklı olduğu için farklı üretim maliyetleri ortaya çıkacaktır. Tam rekabet şartları gereği piyasada her bir ürün için tek fiyat oluşacak ve bu fiyat en verimsiz toprağın üretim maliyetine eşit olmak durumundadır ki bu toprak sahipleri zarar etmesinler. Ürünlerin fiyatları en düşük verimli arazilere göre belirlendiği için verimliliği yüksek olan arazilerin ürünleri, üretim maliyetinin üzerinde bir gelir elde edecektir. Bu durumda toprak sahipleri piyasada oluşan fiyat ile üretim maliyeti arasında bir rant geliri elde edecektir. Bu duruma farklılık rantı denilmektedir (Ertürk ve Sam, 2011, s. 150).

Toprak üzerindeki özel mülkiyet mutlak rantın meydana gelmesinin sebebidir. Toprak arzı insan gayretiyle arttırılamayan doğal bir kaynaktır. Bu nedenle toprak

[63] http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.587175a37ecc06.029363 (Erişim tarihi: 08.01.2016)

sahiplerinin mülkiyeti tekel özelliğine sahiptir. Arzı sınırlı olan bir mal yetersiz kalmaya başlayınca malın değeri artacaktır. Dolaysıyla arzı sınırlı olan topraklar da yetersiz kalmaya başlayınca değerlenecektir. Böyle bir durumda sınırlı topraklara sahip kişiler topraklarının değer kazanması sonucu bir gelir elde edecektir. Bu duruma mutlak rant denilmektedir (Tekeli, 2009, s. 20).

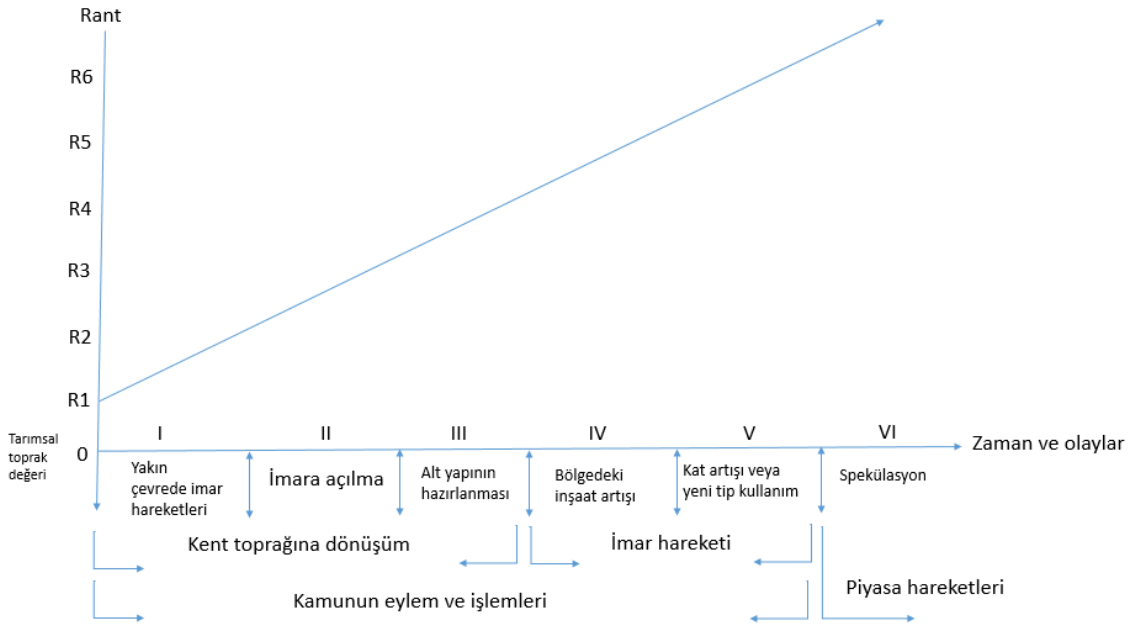
Tekel rantı, talep artışı karşısında ürünün yeniden üretimi için var olması gereken koşulların yerine getirilmesinde yaşanan sınırlılıklar sebebiyle meydana gelmektedir. Örneğin, kent topraklarının miktarı arttırılsa bile bazı bölgelerdeki toprakların miktarı arttırılamamaktadır. Bu durumdaki topraklar sahiplerine ortalamanın üzerinde bir gelir getirmektedir. Bu duruma tekel rantı denilmektedir (Ertürk ve Sam, 2011, s. 152).

Kentsel rantı meydana getiren nedenlerin başında hızlı nüfus artışı ve sanayileşme gelmektedir. Hızlı nüfus artışı ve sanayileşme sonucu taşınmazlardaki değer artışları kentsel rantın ana kaynağıdır.[64] Bunların dışında merkeze yakınlık, spekülatörler, yapılaşma, turizm, kentsel dönüşüm projeleri, yabancı yatırımlar, kamu uygulamaları kentsel rantları etkileyen faktörlerdir (Kaya, 2011, ss. 86-87).

Kent arazisi sahibinin hiç emek göstermeden, hiç riske girmeden doğal ve kıt bir kaynak olan toprağa sahip olması nedeniyle toplumda meydana gelen gelişmelerden dolayı rant geliri elde etmesine kentsel rant denilmektedir (Tekeli, 2009, s. 26). Kentlerde ortaya çıkan rant daha çok tekelci rant ile mutlak rantlardır.

[64]Türk Vergi Sistemi sorunlar-çözüm önerileri, gayrimenkul, kentsel rantlar ve yeni bir vergileme modeli (2002). Ankara: *TOBB yayınları*, 15. bölüm, s. 425

Şekil 1.5. *Kent Toprağındaki Değer Artış Süreci*



Kaynak: Ertürk ve Sam, 2011, s. 160

Yukarıdaki şekilden de anlaşılacağı üzere, başlangıçta tarımsal nitelikli toprağın değeri 0R1 iken, yakın çevredeki imar hareketlerinin oluşmasıyla 0R2'ye yükselmekte, tarımsal toprağın imara açılması ile değeri 0R3'e yükselmektedir. Alt yapının hazırlanması ile de kent toprağı haline dönüşerek değeri 0R4'e yükselmekte, bölgedeki inşaat artışı ile beraber değeri 0R5'e yükselmektedir. Kentteki büyümenin hızla devam etmesi ile toprağın konumu değişecek, kat artışı, iş bölgesi gibi toprağın yeni tip kullanımlarıyla değeri daha da artarak 0R6'ya ulaşacak ve spekülasyona konu olacaktır (Ertürk ve Sam, 2011, ss. 160-161).

Kentsel rant alanındaki en önemli sorunlardan birisi arazi ve arsa spekülasyonudur. Çünkü fırsatçılık peşinde olan kişiler spekülatif amaçlar ile toprağı bugünkü kullanım değeri üzerinden satın almakta ve arsa olması sonucu oluşan değer üzerinden satmaktadır. Hatta çoğu kez kentler imar planının belirlediği gelişme yönünde değil, spekülasyona konu olabilecek toprakların bulunduğu yönde gelişmektedir (Çelik, 2007, s. 1).

İleriki dönemlerde oluşabilecek değer artışlardan faydalanabilmek için, kişilerin ellerindeki arsaları boş bekletmeleri veya bu amaçla arsa satın almaları olarak tanımlanan arsa spekülasyonun olumsuz birtakım toplumsal etkileri bulunmaktadır (Ertürk ve Sam, 2011, ss. 162-166). Bu etkiler;

- Kalkınmayı yavaşlatıcı,
- Gelir dağılımını düşük gelirliler aleyhine bozucu
- Akılcı olmayan kaynak kullanımı,
- Düzensiz kentleşmeyi arttırıcı etkileridir.

1.12. Kentsel Rantların Vergilendirilmesinin Gerekliliği

Kentleşme ile birlikte taşınmazların değerlerinde çeşitli nedenlerle olumlu yönde bir değişme olmaktadır. Taşınmazların değerlerinde görülen bu artışlar kentsel rantların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Taşınmazların değerlerindeki bu artışın ana kaynağı ise kamusal mal ve hizmetlerdir. Çünkü nüfus artışıyla birlikte kamusal nitelikli mal ve hizmet talebi yükselmekte, merkezi ve yerel idareler de bu talepleri karşılamak üzere birtakım kamusal mal ve hizmet sunumunu arttırmakta ve daha çok kaynak ihtiyacı duymaktadır. Dolayısıyla taşınmazlardaki değer artışlarından elde edilen rantların bir kısmının kamu kesimine aktarılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu durumu kentte yaşayanların, kentin sunduğu imkânlardan faydalanmasının karşılığı olarak ifade eden görüşlerde bulunmaktadır.[65]

Gelişmekte olan ülkelerde taşınmazlarda meydana gelen değer artışlarından elde edilen kentsel rantların vergilendirilmesi genel olarak aşağıdaki sebeplere dayandırılmaktadır;[66]

- Taşınmazlarda meydana gelen değer artış kazançları vergilendirilmediği takdirde sosyal açıdan daha verimli olan yatırımların yerine spekülatif amaçlı yatırımlar cazip hale gelmektedir.
- Sanayi öncesi döneme gelmiş gelişmekte olan ülkelerde ani değişiklikler olmaya başlanacak ve bu durum yüksek kapital değer artışlarına sebep olacaktır. Böyle bir durumda yüksek gelirli spekülatörleri vergilendirmek adalet açısından önemlidir.
- Böyle bir verginin olmaması halinde kişiler başka kaynaklardan elde ettikleri gelirleri de vergi kaçırmak amacıyla taşınmazlardan elde edilen gelir kapsamında gösterebilecektir.

[65]Türk Vergi Sistemi sorunlar-çözüm önerileri, gayrimenkul, kentsel rantlar ve yeni bir vergileme modeli (2002). Ankara: *TOBB yayınları*, 15. bölüm, s. 422
[66]Türk Vergi Sistemi sorunlar-çözüm önerileri, gayrimenkul, kentsel rantlar ve yeni bir vergileme modeli (2002). Ankara: *TOBB yayınları*, 15. bölüm, ss. 426-427

- Taşınmazlar genellikle servet edinme aracı haline geldiğinden dolayı genelde üst gelir gruplarının başvurdukları yatırım araçlarıdır. Böyle bir vergi de daha çok yüksek gelirli grupları vergilendireceğinden dolayı bir nevi sosyal adalet sağlanacak, alt gelir gruplarında ortaya çıkabilecek hoşnutsuzluklar da giderilecektir.

Türkiye'de de sanayileşme süreci ile birlikte köyden kente doğru göç artmış, sanayi kuruluşları belirli kentlerin etrafında yoğunlaşmıştır. Bunun bir sonucu olarak da belediye sınırları içerisindeki ve büyük kentlerin etrafındaki arazilerin fiyatları artmıştır. Dolayısıyla kişiler bu yerlerde ki arazilere spekülatif amaçlarla yatırım yapmaya başlamış ve bu kişiler kısa zamanda çok büyük gelir elde etmişlerdir[67].

Merkezi ve yerel yönetimlerce gerçekleştirilen alt yapı ve sanayi hizmetlerinin sonucu olarak ortaya çıkan kentsel rantların kamuya kazandırılmasında en önemli araç bu rantların vergilendirilmesidir. Vergilendirmenin dışında kentsel rantların kamuya kazandırılması konusunda çözüm önerileri bulunmaktadır. Bunlar; yerel idare tarafından gerçekleştirilen hizmetlerin bedellerinin bu hizmetten yararlananlardan alınması, bir kent vergisi konulması, yerel idarelere emlak vergisi gibi yerel vergi ve harçlarda ek oran uygulama yetkisi verilmesi gibi önerilerdir[68].

Taşınmaz değerlerinde meydan gelen artışlardan elde edilen kentsel rantların tam ve doğru olarak vergilendirilmesi için taşınmazların gerçek değerlerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu bakımından değer ile ilgili bazı kavramların bilinmesinde yarar bulunmaktadır.

1.13. Değer, Değerleme ve Taşınmazlara İlişkin Değer Kavramları

Değer kavramı TDK Güncel Türkçe Sözlüğünde "*Bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet*"[69] olarak tanımlanmaktadır. Değerleme, herhangi bir varlığın, taşınmazın ya da taşınmazlara bağlı hak ve faydaların belirli bir tarihteki değerinin tarafsız ve bağımsız olarak tespit edilmesidir (Alptürk, 2007,

[67]Türk Vergi Sistemi sorunlar-çözüm önerileri, gayrimenkul, kentsel rantlar ve yeni bir vergileme modeli (2002). Ankara: *TOBB yayınları*, 15. bölüm, s. 426
[68]Türk Vergi Sistemi sorunlar-çözüm önerileri, gayrimenkul, kentsel rantlar ve yeni bir vergileme modeli (2002). Ankara: *TOBB yayınları*, 15. bölüm, ss. 421-427
[69]http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5872ae699d2513.58088099 (Erişim Tarihi: 09.01.2017)

s. 4). Taşınmaz değerlemesi ise bir taşınmazın değerinin tamamen veya kısmen nicelik ve nitelik olarak tespit edilmesidir. (Özkan ve Yalpır, 2005, s. 2). Taşınmaz anlamında değer, bedel, kıymet, paha anlamında kullanılmaktadır. Değer kavramı sadece taşınmazlara özgü bir kavram olduğu için bir taşınmaz için farklı değer kavramları kullanılmaktadır. Bunlar; sigorta, yatırım, vergi, piyasa (rayiç), maliyet, iktisap, mukayyet vb. değerlerdir (Açlar ve Çağdaş, 2002, ss. 5-9);

- **Sigorta değeri**: Taşınmazın hasar görmesi ya da yok olması durumunda yeniden yerine koyma bedelidir.
- **Yatırım değeri**: Taşınmazın ileriki dönemlerde getireceği gelirlerden sağlanacak kârın bugüne dönüştürülme değeridir.
- **Vergi değeri**: Taşınmazların EVK'ya göre tespit edilen değeridir.
- **Piyasa (Rayiç) değeri**: Bir konutun güncel piyasa koşullarına göre alım-satım bedelidir.
- **Maliyet değeri**: Yapılı bir taşınmazın değerleme günündeki yapım giderlerinden, yıpranma payı, eskime ve diğer giderlerin çıkarılması ile bulunan değerdir.
- **Mukayyet değer:** VUK'un 265. maddesine göre, bir taşınmazın muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değerine mukayyet değer denilmektedir.

Taşınmaz değerleme yöntemleri 5 çeşittir;

1. Karşılaştırma yöntemi
2. Gelire göre değerlendirme yöntemi
3. Maliyete göre değerlendirme yöntemi
4. Karma değerlendirme yöntemi
5. Nominal değerlendirme yöntemi

Çıplak arazi ve arsaların değerlendirilmesinde yukarıda sayılan yöntemlerden genellikle karşılaştırma yöntemi kullanılmaktadır. Karşılaştırma yöntemine göre, taşınmazın bulunduğu bölgedeki en son alım-satım fiyatları dikkate alınarak değerlendirme işlemi yapılır. Taşınmaz, etrafındaki diğer taşınmazlar ile karşılaştırılarak emsal bir bedel tespit edilir.

1.14. Kentsel Rantların Vergilendirilmesine Yönelik Görüşler

Ricardo'nun rant teorisine göre rant geliri sağlanmasının ön koşulu özel mülkiyettir. Buna göre verimli topraklar ile verimsiz topraklar arasındaki fark toprak kirasını belirlemekte ve aradaki bu fark toprak sahibine rant kazancı sağlamaktadır. Toprak sahipleri verimsiz toprakların üretime açılmasındaki maliyetlere katılmadığından dolayı haksız olarak elde ettiği bu gelir vergilendirilmelidir (Ricardo, 1997, ss. 62-63).

Günümüzdeki uygulama şekliyle taşınmaz değer artışından kaynaklanan rant vergisinin teorik temelleri 1865 yılında Henry George tarafından atılmıştır. Yazar 1879 yılında çıkarılan "İlerleme ve Yoksulluk" adlı eserinde kentsel rantların kamu gelirleri açısından en verimli gelir kaynağı olduğunu savunmuş ve tek ve sabit oranda arazi değer vergisi önermiştir[70].

Kent planlamasının amacı barınma başta olmak üzere kentte yaşayanların ihtiyaçlarının karşılanmasını sağlayacak fiziki düzenlemelerin yapılmasıdır. Kentleri yaşanabilir hale getirecek olan bu fiziki düzenlemeler ciddi oranda maddi kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Esasen bu maddi kaynağın kent planlaması sonucu oluşan rantların vergilendirilmesi sonucunda elde edilmesidir.[71]

Ülkenin kamu gelirlerinde her vatandaşın payı olduğu için, kamu yatırımları ve kamu harcamaları da bütün vatandaşların refah seviyesini arttırmak ve gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermek için yapılmalıdır. Merkezi ve yerel idarelerin yapmış oldukları bir takım kamusal hizmetlerin, kentlerdeki taşınmazların değerinin artmasındaki payı büyüktür. Dolayısıyla gelir dağılımındaki adaleti sağlamak amacıyla kamusal hizmetler sonucu ortaya çıkan değer artışlarının (rant) kamuya aktarılması zaruri bir durumdur (Kaya, 2011, s. 89).

Ilgın (2002, ss. 152-153) kayıtlı ekonomiye geçiş için öneriler arasında vergiye dahil olmayan veya düşük vergili rant gelirlerinin vergi kapsamının genişletilmesini de saymıştır.

---

[70]S. Yücel (2014). Kentsel rantları ve gayrimenkullerin vergilendirilmesi teorisi. http://www.selcukyucel.com/makaleler/40/kentsel-rantlari-ve-gayrimenkullerin-vergilendirilmesi-teorisi- (Erişim tarihi: 23.04.2017).

[71]A. M. Bayram (2009). Kentleşme ve konut sorunumuz üzerine bir inceleme. http://www.yayed.org/uploads/yuklemeler/inceleme-39.doc (Erişim tarihi: 23.04.2017).

İyi bir arsa politikası, bir tüketiciden diğerine hizmet ve gelir transferi oluşturarak rant gelirlerinin oluşmasında amaç değil, düzenli yerleşim birimlerinin sağlanmasında araç olmalıdır (Karaman, 1995, s. 42).

Kentlerin gelişmesi, kalabalıklaşması, kentlerin daha detaylı gelişim planlanmasını gerekli kılmaktadır. Kentlerin büyümesi alt yapı ihtiyaçlarını arttırmakta bu durum da daha fazla kamu kaynağının harcanmasını gerektirmektedir. Kamunun yaptığı yatırımlar, imar planı değişiklikleri kişilerin taşınmazlarında olağanüstü değer artışlarına sebep olabilmektedir. Bu değer artışları kişilerin mali gücünde bir artış meydana getirmektedir. Vergi adaletini sağlamak açısından mali gücü artan kişinin daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir (Aslan, 2014, ss. 117-130).

1.15. Türkiye'de Kentsel Rantların Vergilendirilmesi

Ülkemizde imar uygulamaları sonucu ortaya çıkan değer artışlarının kamuya kazandırılması amacı ile "Rant Vergisi" tartışmaları ortaya çıkmıştır. Rant vergisinin amacı, kamunun gerçekleştirdiği birtakım hizmetlerden dolayı taşınmazlarda meydana gelen kentsel rantların (değer artışlarının) tekrar kamuya kazandırılmasıdır.

Ülkemiz maliye tarihine baktığımızda kentsel rantların kamuya kazandırılması ile ilgili ilk uygulama olarak karşımıza "Değerleme Resmi" çıkmaktadır. 1948 tarihli 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan değerleme resminde vergiyi doğuran olay dört türlüdür. Bunlar; kamulaştırma, sokak sınırlarının genişletilmesi, yolların genişletilmesi ve rıhtım, küçük liman, park, spor tesisleri, vapur iskelesi tesis ve inşası nedeniyle taşınmaz değerinde meydana gelen artışlardır. Değerleme resminin oranı ise değer artışının %50'si olarak belirlenmiştir (Aslan, 2014, ss. 123-124). Görüldüğü gibi değerleme resminin amacı kamusal bir takım hizmetler dolayısıyla meydana gelen değer artışlarını tekrar kamuya aktarmaktır. Kentsel rant vergisine örnek olarak verilebilecek en güzel örneklerden birisi değerleme resmidir. Ancak Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle değerleme resmi daha sonraki yıllarda kaldırılmıştır.

Türkiye'de 1970 – 1982 yılları arasında uygulanmış olan "Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi" de bir nevi rant vergisi olarak nitelendirilmektedir. Nitekim 1970 yılı Bütçe Finansman Kanunu Tasarısının gerekçesine baktığımızda spekülatif amaçlı taşınmaz yatırımlarının çekiciliğini azaltmak amacıyla bina, arazi ve arsaların değer artışlarından

kıymet artış vergisi alınması planlanmıştır.[72] Spekülasyon amaçlı rant gelirlerini vergilendirmek için 1970 yılında uygulanmaya konulan bu vergi, rayiç değer tespitinin güçlükleri nedeniyle 31.12.1982 tarihinde kaldırılmıştır (Saraçoğlu, Çakar ve Çakır, 2015, s. 90).

Yakın tarihte de rant vergisi ile gelişmeler görülmektedir. 2015-2017 Orta Vadeli Programda (OVP) rant vergisi ile gelişmelere rastlamaktayız. 2015-2017 OVP'nin 28. maddesinde "*Gayrimenkul değer artışlarının yeterince vergilendirilmemesi, imar düzenlemeleri ve kamu hizmetleri yoluyla ciddi bir gayrimenkul rantı oluşması ve bundan kamunun yeterince pay alamaması kaynaklarımızın önemli ölçüde üretken olmayan alanlara kaymasına neden olmaktadır. Bu durum, büyüme potansiyelinin artmasına bir kısıt oluşturmaktadır*"[73]. 2015-2017 OVP'nin 86. maddesinde *"Kaynakların üretken alanlara yönlendirilmesini sağlamak amacıyla gayrimenkullerin elden çıkarılmasında değer artış kazançlarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler gözden geçirilecektir"*[74] 2015-2017 OVP'nin 87. maddesinde "*Vergi ve kredi maliyetlerinin farklılaştırılması gibi araçlarla üretken olmayan yatırımların cazibesi azaltılacak ve tasarruflar üretken alanlarda yatırımlara yönlendirilecektir"*[75] ve 2015-2017 OVP'nin 148. maddesinde *"İmar planı değişiklikleri ve kamu yatırımları sonucunda oluşacak gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay almasını ve gayrimenkullerde değer artışına yol açacak bazı kamu yatırımlarına yararlanıcıların katkıda bulunmasını sağlayacak bir sistem geliştirilecektir"*[76] hükümlerine yer verilmiştir. Yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere 2015-2017 OVP ile taşınmazdaki değer artışları vergilendirilmek suretiyle kamuya aktarılmak istenmiş ve bu sayede spekülatif faaliyetlerin önüne geçilerek tasarrufların daha üretken alanlara yönlendirilmesi amaçlanmıştır. Söz konusu rant vergisinin oranı, taşınmazlarda meydan gelen değer

[72] http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/BSMV/cilt_4_1318_sayili_kanun.pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017).
[73] 2015-2017 Orta Vadeli Program, md. 28, s. 5 http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/11/Orta%20Vadeli%20Program%20(2015-2017).pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017)
[74] 2015-2017 Orta Vadeli Program, md. 86, s. 11 http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/11/Orta%20Vadeli%20Program%20(2015-2017).pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017)
[75] 2015-2017 Orta Vadeli Program, md. 87, s. 11 http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/11/Orta%20Vadeli%20Program%20(2015-2017).pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017)
[76] 2015-2017 Orta Vadeli Program, md. 148, s. 15 http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/11/Orta%20Vadeli%20Program%20(2015-2017).pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017)

artışının %45'i olarak planlanmıştır. Bu sayede elde edilecek gelirlerin yüzde 30'u Çevre Bakanlığı'na, yüzde 70'i plan değişikliğini onaylayan idareye aktarılacağı planlanmıştır.[77]

2016-2018 OVP'da da rant vergisi ile hükümlere yer verilmiştir. 2016-2018 OVP'nin 154. maddesinde "*Yerel yönetimlerin öz gelirlerinin artırılmasına yönelik politikaların hayata geçirilmesine yönelik çalışmalar sürdürülecektir. Bu kapsamda, imar planı değişiklikleri sonucunda oluşacak gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay alması sağlanacaktır."*[78] hükmüne yer verilerek rantın vergilendirilmek istendiği belirtilmiştir. Ancak 2017-2019 OVP'ye[79] baktığımızda ise rant vergisi ile ilgili herhangi bir hükmün olmadığını görmekteyiz.

64. hükümetin eylem planında[80] da taşınmaz değer artışlarının kamuya aktarılması ile ilgili iki önemli husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki tartışılmakta olan "Rant Vergisi" ile ilgili düzenleme, ikincisi ise "Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı (GVKT)" ile ilgili düzenlemedir. Rant vergisi ile ilgili düzenleme yukarıdaki açıklamalar ile benzerlik göstermektedir.

Günümüzde uygulanan GVK yaklaşık 56 yıldır uygulanmaktadır. Bu kadar eski olan bu kanuna ekonomideki gelişmelere ve değişmelere paralel olarak birçok hüküm eklenmiş ve madde sayısı 210'u aşmış bulunmaktadır. Bu durum GVK'yı basit, sade ve kolay anlaşılabilir olmaktan uzaklaştırmıştır (Hacıköylü, 2016, s. 100). Bunun gibi nedenlerden dolayı 64. hükümetin eylem planında GVK ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nu (KVK) birleştirmek amacıyla GVKT hazırlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının Genel Gerekçesinde "*Etkin, basit ve adil bir vergi sistemi oluşturarak kamu finansmanını sağlam temellere dayandırmak, sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek; istihdamı, üretimi, tasarruf ve yatırımları teşvik etmek, vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırıp ekonominin kayıtlılık düzeyini arttırmak ve bölgesel*

[77] http://emlakkulisi.com/gayrimenkul-deger-artisinda-rant-vergisi/296699 (Erişim tarihi: 09.01.2017)

[78] 2016-2018 Orta Vadeli Program, md. 154, s. 14 http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/12/Orta%20Vadeli%20Program%20(2016-2018)(Revize).pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017)

[79] 2017-2019 Orta Vadeli Program

[80] 64. Hükümet Programı http://www.basbakanlik.gov.tr/docs/kurumsalhaberler/64.hukumet_programi.pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017).

gelişmişlik farklarının azaltılmasına katkıda bulunmak"[81] tasarının temel amaçları olarak belirtilmiştir. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere mükellef odaklı, etkin, verimli ve adil bir vergi sistemi oluşturulması gerekliliği bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının genel gerekçesine baktığımızda taşınmazlarda yerel ve merkezi idarelerin gerçekleştirmiş olduğu birtakım hizmetler sonucu meydana gelen değer artışlarının (kentsel rantların) kamuya aktarılması benimsenmiştir. Nitekim GVKT'nin genel gerekçesinde *"vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin pekiştirilmesi" ilkesi gereği; Kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnaların daraltıldığı ifade edilmektedir. Buna göre gerekçede taşınmazlar, pay senetleri, ortaklık hakları ve hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar elde tutulma süresine göre kademeli olarak istisnaya tabi tutularak vergilendirilecektir"*[82] ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere vergi idaresi de kentsel rantların vergilendirilmesi gerekliliğinin farkında bulunmaktadır.

Bu kapsamda taşınmaz sektörü ile ilgili getirilmesi düşünülen en önemli yenilik; taşınmaz satışından sağlanan kazançların elde tutma süresine göre kademeli olarak vergilendirilmesine ilişkin düzenlemedir. GVKT ile getirilmesi düşünülen düzenlemenin daha iyi anlaşılabilmesi için günümüzde uygulanan GVK'nın taşınmaz satışından elde edilen geliri nasıl vergilendirdiğini bilmekte fayda bulunmaktadır.

Gerçek kişilerin ticari amaçlı olmayan taşınmaz satışlarından elde edilen kazançlar günümüzde "Değer Artış Kazancı" veya "Ticari Kazanç" olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. GVK'ya göre taşınmazlar iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarıldıkları takdirde değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olmaktadır (GVK, mük. md. 80/6). Taşınmazların elden çıkarılmasında değer artışı kazancı hesaplanırken enflasyon güncellemesi yapılabilmektedir. Enflasyon güncellemesinin yapılabilmesi için artış oranın %10 veya üzerinde olması gerekmektedir (GVK, mük. md. 81/7). Ayrıca 2017 yılı için değer artış kazançlarının 11.000 ₺'lik kısmı gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK, mük. md. 80/3).

Yukarıda anlatılanları özetlemek gerekirse; günümüzde taşınmaz satışlarından elde

[81] http://www.gep.gov.tr/tmp/GVK%20Tasar%C4%B1/GVK-TASARI.pdf (Erişim tarihi: 16.01.2017)
[82] http://www.gep.gov.tr/tmp/GVK%20Tasar%C4%B1/GVK-TASARI.pdf (Erişim tarihi: 16.01.2017)

edilen kazançların değer artış kazancı altında gelir vergisine tabi olmasında 3 hususun göz önünde bulundurulması gerekmektedir;

- Taşınmazlar iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde elden çıkarılmalıdır.
- Değer artış kazancının hesaplanmasında enflasyon güncellemesi dikkate alınmalıdır.
- Değer artış kazancının 11.000 ₺'lik kısmı vergiden istisnadır.

Kurumların taşınmaz satışlarından elde edilen kazançları ise kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlar için de istisna düzenlenmiştir. Buna göre; "*Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı"* satışın yapıldığı yılı takip eden 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabından tutulmak şartı ile vergiden istisna edilmiştir (KVK, md. 5/e).

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ile değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin yeni düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların taşınmaz satışından elde ettikleri kazançlar elde edilme süresine göre kademeli olarak vergiye tabi tutulacaktır[83]. GVKT'ye göre taşınmaz satışlarından elde edilecek kazançlara uygulanacak oranlar yüzde 40 ile 75 arasında değişmektedir;

" *1) İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %40.*

2) Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %50.

3) Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %60.

4) Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %75" şeklinde istisna oranları belirtilmiştir[84]. İstisnadan yararlanabilmek için satış kazancının istisnadan yararlanılan kısmının satışın yapıldığı yılı takip eden 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabından tutulması gerekmektedir[85].

[83]Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, md. 21 https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf (Erişim tarihi: 20.01.2017)
[84]Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, md. 21/a https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf (Erişim tarihi: 20.01.2017)
[85]Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, md. 21/c https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf (Erişim tarihi: 20.01.2017)

Gerçek kişilerin ikamet amacıyla satın aldıkları ve fiilen ikamet ettikleri tek konutun satılmasından dolayı elde ettikleri kazançlar tamamen vergi dışı bırakılmıştır[86].

Yukarıdaki ifadeden de anlaşılacağı üzere GVKT'de ticari kazancını gerçek usulde tespit eden gerçek kişiler ile kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlara uygulanacak istisna oranları elde tutma süresine göre değişmektedir. Buna göre elde tutma süresi uzadıkça uygulanacak istisna oranı da artmaktadır. Bu düzenleme ile işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi amaçlanmıştır[87]. Ayrıca elde tutma süresi uzadıkça istisna oranlarının da artması kısa süreli spekülasyonların önüne geçebilir.

Günümüzde değer artış kazancına ilişkin hükümler ile harcamalara katılma payları bir tür rant vergisi olarak ifade edilmektedir. Değer artış kazancı ile ilgili yukarıda açıklamalarda bulunulmuştur. Ancak süre sınırının bulunması, enflasyon düzeltmesinin yapılması ve istisna uygulamasının bulunması taşınmaz kazançlarını yeteri kadar vergileyememektedir. Ayrıca taşınmaz satışlarında elde edilen kazançların yeteri kadar vergilendirilememesinde mükelleflerin taşınmaz değerlerini düşük göstermek eğiliminde olduklarının etkisi bulunmaktadır.

Harcamalara katılma payları da günümüzde kentsel rantların kamuya aktarılmasında bir rant vergisi olarak nitelendirilmektedir. Ancak, harcamalara katılma payı asıl olarak değer artışlarını vergilendirmemekte, buradaki amaç öngörülen harcamanın bir kısmının finanse edilmesidir (Nadaroğlu, 1989, s. 192). Ayrıca 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda harcamalara katılma payları ile ilgili tartışmalı bir ifade bulunmaktadır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre harcamalara katılma payları yol harcamalarına katılma payları, kanalizasyon harcamalarına katılma payları ve su tesisleri harcamalarına katılma payları olmak üzere 3 çeşittir. Yol harcamalarına katılma paylarını düzenleyen maddede bu katılım payları ile ilgili "alınabilir" ifadesi bulunmaktadır. Su tesisleri ve kanalizasyon harcamalarına katılma paylarında ise "alınır" ifadesi kullanılmıştır. Bir rant vergisi olarak nitelendirilen yol harcamalarına katılım paylarının zorunluluk içermemesinden dolayı yol harcamalarına katılım payları vergiden uzak bir yapıdadır (Hacıköylü, 2016, s.104).

Şerefiye ise vergiye çok yaklaşan bir yükümlülük olup, bayındırlık ve alt yapı hizmetleriyle imar uygulamalarından dolayı meydana gelen değer artışlarından

[86]Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, md. 49/a https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf (Erişim tarihi: 20.01.2017)
[87]Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, md. 21 http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0517.pdf (Erişim tarihi: 21.01.2017)

alınmaktadır. Meydana gelen değer artışlarının merkezi ve yerel idarelerin gerçekleştirdiği hizmetlerden kaynaklanması şerefiye alınmasını haklı kılmaktadır (Nadaroğlu, 1989, s. 192). Bu kapsamda ülkemizde geçmişte uygulanan Değerleme Resmi ile Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi bir tür şerefiyedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN BAZI VERGİ VE HARÇLARDA ARSA VE ARAZİLERE YÖNELİK DÜZENLEMELER

2.1. Vergi Kavramı ve Sınıflandırması

Kamu sektörünün üretmiş olduğu mal ve hizmetlerin finansmanı zorunludur. Kamunun üretmiş olduğu mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılan yöntemler; para basmak, mal ve hizmetlere bir bedel uygulamak, borçlanma, vergileme şeklinde olabilmektedir. Para basmak suretiyle para biriminin değerinin düşürülmesinin sonucunda fiyatlar genel seviyesinin artmasının, enflasyona sebep olacak olması bu yöntemin uygulanmasını güçleştirmektedir. Kamunun üretmiş olduğu mal ve hizmetlere bir bedel uygulanması, yükümlülerin elde etmiş olduğu faydanın ölçülememesinden dolayı uygulanamamaktadır. Borçlanma ise faiziyle birlikte geri ödenmek zorunda olduğu için tercih edilmemektedir. Kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılan en önemli kaynak vergidir (Çelikkaya, 2013, s. 4). Kamu gelirlerinin yaklaşık %90'nını oluşturan vergiler hayatımızın her alanında karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, 2014, s. 107). Benjamin Franklin "*Dünyada ölüm ve vergiler dışında hiçbir şey kesin değildir*" demekle bu durumu ifade etmeye çalışmıştır. Tablo 2.1.'de vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı gösterilmiştir.

Tablo 2.1. *Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (2010-2015)*

YILLAR	GENEL BÜTÇE GELİRLERİ	VERGİ GELİRERİ	VERGİ GELİRLERİNİN GENEL BÜTÇE GELİRLERİ İÇERİSİNDE PAYI (%)
2010	271.957.407.000	235.714.637.000	87
2011	319.512.928.000	284.490.017.000	89
2012	362.654.794.000	317.218.619.000	87
2013	419.653.762.000	367.517.727.000	88
2014	461.450.539.000	401.683.956.000	87
2015	525.045.891.000	465.229.389.397	89

Kaynak: www.gib.gov.tr'de yer alan verilerden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere Türkiye'de genel bütçe gelirleri içerisinde, vergi gelirlerinin önemi oldukça büyüktür. Nitekim vergi gelirleri genel bütçe gelirlerinin yaklaşık %90'nını oluşturmaktadır.

2010-2015 dönemine ait 6 yıllık verilerin ortalaması alındığında vergi gelirleri, genel bütçe gelirlerinin %88'lik kısmını oluşturmaktadır. Bu oran, verginin ülkemiz

açısından önemini ortaya koymaktadır. Ülkemiz açısından vergi, kamu giderlerinin finansmanında vazgeçilmez bir kaynaktır.

Literatürde vergi ile ilgili farklı tanımlar bulunmaktadır. Çelikkaya (2013, s. 4) geniş anlamda vergiyi "*Devletin ve devletin yetkilendirdiği kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere gerçek veya tüzel kişilerden hukuken, zorla, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerler*" olarak tanımlamaktadır.

Yukarıdaki tanımdan hareket ederek verginin temel özellikleri şunlardır;

- Vergi, devlet veya devletin yetkilendirdiği kamu kuruluşları tarafından toplanır.
- Vergi, mali,[88] sosyal,[89] ekonomik[90] ve diğer[91] amaçlar doğrultusunda alınmaktadır.
- Vergi, gerçek ve tüzel kişilerden alınmaktadır.
- Vergi kanuni bir zorunluluktur.[92]
- Vergi karşılıksızdır.
- Vergi parasal bir yükümlülüktür.

Vergiler farklı kriterler göz önünde bulundurularak farklı sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir[93]. Bu sınıflamalardan en yaygın olarak kullanılanı vergilerin konusuna göre sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırmaya göre vergiler üzerinden alındığı konulara göre gelir, servet ve harcama vergileri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Şekil 2.2.'de Türk Vergi Sisteminde yer alan vergilerin konularına göre sınıflandırması verilmiştir.

[88]Verginin mali amacı, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirlerin temin edilmesidir.

[89]Verginin sosyal amacı ile gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliklerin giderilmesi amaçlanmaktadır.

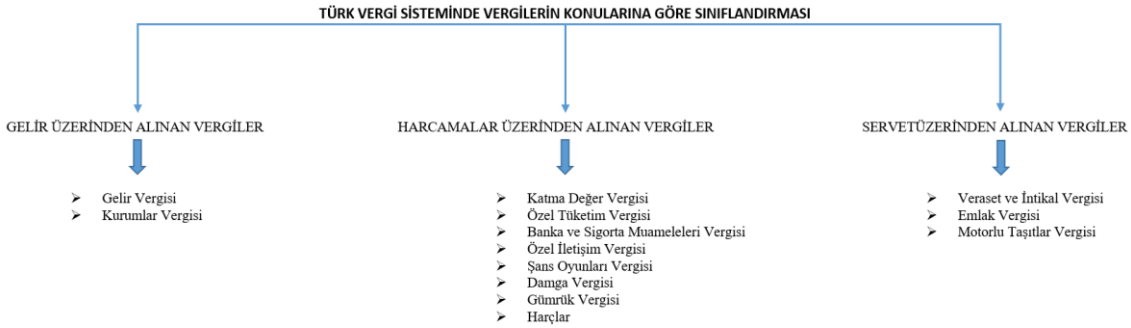
[90]Verginin ekonomik amacı ile ekonomik büyüme ve kalkınma amaçlamaktadır.

[91]Verginin mali, ekonomik, sosyal amacının dışında sağlığa zararlı bir malın tüketimini kısmak, yerli üreticiyi rekabete karşı korumak vb. amaçları da bulunmaktadır. Bkz. Turhan, 1998, **a.g.k.**

[92]Verginin yasal dayanağı Anayasa'nın 73.maddesidir. Anayasa madde 73/1'e göre "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" Anayasa'nın 73/3 maddesindeki "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmü ile de kanunsuz vergi olmayacağı belirtilmiştir.

[93]Dolaylı-dolaysız vergileri sınıflandırması, konularına göre vergi sınıflandırması, oran yapısına göre vergi sınıflandırması, spesifik ve ad valorem vergi sınıflandırması, objektif ve sübjektif vergi sınıflandırması, genel-özel vergi sınıflandırması bu sınıflamalara örnek olarak verilebilir.

Şekil 2.2. *Türk Vergi Sisteminde Vergilerin Konularına Göre Sınıflandırması*



Çalışmamızın ana konusunu oluşturan arsa ve araziler, yukarıda belirtilen vergilerin tamamının konusuna girmemektedir. Arsa ve arazilerin kiralanması veya satılması durumunda elde edilen gelirler mükellef tipine göre gelir vergisi ya da kurumlar vergisinin konusuna girebilmektedir (Organ, 2015a, s. 29). GVK'nın 2. maddesine göre gelir vergisini oluşturan kazanç ve iratlar şunlardır;

1. Ticari Kazanç
2. Zirai Kazanç
3. Ücret
4. Serbest Meslek Kazancı (SMK)
5. Gayri Menkul Sermaye İradı (GMSİ)
6. Menkul Sermaye İradı (MSİ)
7. Diğer Kazanç ve İratlar (DKİ)

Kurumlar vergisinde matrah tespiti ise "Ticari Kazanç" hükümlerine göre yapılmaktadır (KVK, md. 6/2). Dolayısıyla kurumlar ticari kazanç dışında bir kazanç veya irat elde etse dahi bu kazanç ve iratlar ticari kazanç hükümlerine tabi olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde[94] belirtilen mal ve hakların kiraya

[94]GVK 70. maddesinde sayılan mal ve haklar şunlardır;

1. *"Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dâhildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;*
2. *Voli mahalleri ve dalyanlar;*
3. *Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;*
4. *Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;*
5. *Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya*

verilmesinden elde edilen gelir GMSİ olarak kabul edilmektedir. Ancak bu mal ve hakların kiraya verilmesinden dolayı elde edilen gelirin GMSİ olarak kabul edilmesi için söz konusu mal ve hakların ticari veya zirai işletmelere kayıtlı olmaması gerekmektedir (Şenyüz, 2005, s. 167). Arazi ve arsada GVK 70. maddesinde belirtilen mal ve haklar kapsamında yer aldığından dolayı, gerçek kişilerin ticari ve zirai işletmeye kayıtlı olmayan arazi ve arsalarını kiraya vermelerinden dolayı elde ettikleri gelir GMSİ olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

Arsa ve arazilerin gerçek kişiler tarafından satılması halinde vergileme açısından üç durum söz konusu olmaktadır. Arazi ve arsaların elden çıkarılması işlemi sonucunda elde edilen kazanç; ticari kazanç, DKİ kapsamında değer artış kazancı olarak kabul edilmekte ya da belirli şartlar altında gelir vergisinin konusuna girmemektedir (Kızılot vd., 2011, s. 154).

Arsa ve arazi satışının ticari bir organizasyon içerisinde devamlı olarak yapılması durumunda, elde edilen kazanç ticari kazancın konusuna girmekte ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Arazi ve arsaların satışının ticari bir organizasyon içerisinde yapılmaması ve devamlılık arz etmemesi durumunda elde edilen kazanç, DKİ kapsamında yer alan değer artış kazancının konusuna girmektedir. Arazi ve arsaların gerçek kişiler tarafından satılması durumunda bir de istisna söz konusudur. Buna göre arazi ve arsaların iktisap tarihinden[95] itibaren 5 yıllık sürenin geçmesinden sonra satılması halinde elde edilen kazanç tutarı ne olursa olsun gelir vergisinin konusuna girmemektedir (Organ, 2015a, s. 37). İvazsız (karşılıksız) olarak elde edilen arazi ve arsalar için böyle bir şart aranmamakta, bu tür arazi ve arsalar ne zaman satılırsa satılsın gelir vergisinin konusuna girmemektedir (GVK, geç. md. 80/6).

---

bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. *Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.);*
7. *Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;*
8. *Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri."*

[95]Gayrimenkullerin elden çıkarılması durumunda değer artış kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihi esas alınmalıdır. Ancak tapuya tescil tarihinden önce gayrimenkulün fiilen kullanıldığı bazı özel durumlarda iktisap tarihi olarak fiilen kullanıma bırakıldığı tarih esas alınmalıdır. Bkz. Y. Özbaldan (2015). Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde Değer Artış Kazancı ve Bu Kazancın Hesaplanmasında İktisap Tarihinin Tespiti Durumu, *Mali Çözüm*, ss. 187-193. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/131malicozum/018_Yusuf_%C3%B6ZBALDAN_.pdf (Erişim tarihi: 31.01.2017).

Kurumların arazi ve arsa satışlarından elde ettikleri kazançlar ise kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır. KVK 5. maddesinin e bendine göre arazi ve arsaların satışından elde edilen kazançların %75'lik kısmı, satışın yapıldığı yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması şartıyla kurumlar vergisinde istisnadır. KVK 5. maddesinin f bendinde de taşınmazlar için istisna uygulaması bulunmaktadır. İlerleyen sayfalarda bu istisnalar detaylı anlatılacaktır.

Türkiye'de bulunan arazi ve arsaların ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye sınırları içerisinde satılması ayrıca Katma Değer Vergisi (KDV)'nin konusunu da oluşturmaktadır. Arazi ve arsaların müzayede mahallerinde satışı da KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Bu tür yerlerdeki satışlarda arazi ve arsanın özel mülkiyette bulunmasının ya da ticari işletme aktifinde bulunmasının bir önemi bulunmamaktadır (Organ, 2015b, s. 66).

Arazi ve arsaların satışlarının yanında kiralanması da bazı şartlar kapsamında KDV'nin konusunu oluşturabilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'na göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler (KDVK, md. 1/1) ile GVK'nın 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması (KDVK, md. 1/3-f) KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Yine aynı kanunun 17/4-d maddesine göre iktisadi işletmeye dâhil olmayan taşınmazların kiralanması KDV'den istisna edilmiştir. Bu hükümler bir arada değerlendirildiğinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyet kapsamındaki iktisadi işletmeye dâhil olan arazi ve arsaların kiralanması KDV'nin konusuna girmekteyken, özel mülkiyetteki arazi ve arsaların kiralanması KDV'nin konusuna girmemektedir.

Arazi ve arsaların el değiştirmesi, mülkiyetinin bir başka kişiye geçmesi VİV'in konusunu oluşturmaktadır. VİV aslında iki vergiden oluşuyor denilebilir. Ölüme bağlı ivazsız (karşılıksız) intikaller veraset vergisinin konusunu oluşturmaktayken, sağlar arasındaki ivazsız intikaller intikal vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda arazi ve arsaların bir kişinin ölümüne bağlı olarak mirasçılara geçmesi veraset vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Arazi ve arsaların sağlar arasındaki ivazsız intikali (bağış, yarışma, çekiliş, ödül, ikramiye vb.) intikal vergisinin konusuna girmektedir (Karadağ, 2015a, ss. 89-91).

Bir tür servet vergisi olan emlak vergisi ile ilgili açıklamalara önceki bölümlerde yer verilmiştir. Yönetimi genellikle yerel yönetimlere verilen emlak vergisi de bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki vergiyi içermektedir (Hacıköylü, 2015a, s. 129). Türkiye sınırları içerisinde bulunan arazi ve arsalar emlak vergisi kapsamında arazi vergisinin konusuna girmektedir.

Kamu giderlerinin finansmanında vergilere benzer gelir kaynaklarından biri de harçlardır. Harçları vergiden ayıran en önemli özellik harçların karşılıklı olmasıdır. Taşınmaz alım-satımları tapu ve kadastro harcının konusuna girebilmektedir. Bu kapsamda arazi ve arsaların karşılıksız el değiştirmesi ya da bir bedel karşılığında el değiştirmesi tapu ve kadastro harcının konusuna girmektedir (Karadağ, 2015b, s. 164).

Bu bilgiler ışığında arazi ve arsaların konusuna girdiği vergi veya harçlar[96] şöyledir;

- Gelir Vergisi kapsamında ticari kazanç, değer artış kazancı, gayrimenkul sermaye iradı
- Kurumlar Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Emlak Vergisi
- Tapu ve Kadastro Harcı

2.2. Arsa ve Arazi Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Gerçek kişiler tarafından arsa ve arazilerin elden çıkarılmasında vergileme açısından üç farklı durum karşımıza çıkmaktadır. Arsa ve arazilerin elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazanç ticari kazanç, değer artış kazancı olabilmekte veya bazı şartlar altında elde edilen kazanç gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Kurumların arsa ve arazileri elden çıkarmasından dolayı elde ettikleri kazançlar ise ticari kazanç olarak değerlendirilmekte ve elde edilen kazancın %75'lik kısmına belirli şartlar altında istisna getirilmiştir.

[96]Arsa ve araziler yerel yönetimler tarafından tahsil edilen bina inşaat harcı, yapı kullanım harcı gibi bazı harçların da konusuna girebilmektedir. Ancak uygulamasına ilişkin bilgilerin ve rakamsal büyüklüklerinin tam olarak bilinmemesinden dolayı bu harçlar kapsam dışında tutulmuştur.

2.2.1. Gerçek kişilerin arsa ve arazi satış kazançları

Gerçek kişilerin elde etmiş oldukları gelirlerin vergiye tabi olabilmesi için GVK'da belirtilen gelir unsurlarından birine girmesi gerekmektedir. Gerçek kişilerin sahip oldukları arsa ve arazileri elden çıkarmasından dolayı elde ettikleri kazançlara ilişkin GVK'da iki ayrı gelir türünde düzenleme bulunmaktadır ;[97]

1) **Ticari kazanç:** 193 sayılı GVK'da ticari iş ve işletmenin ne anlama geldiğinin tanımı yapılmamış, her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen gelirler ticari kazanç olarak sayılmıştır. Bunun yanında bentler halinde bazı faaliyetler sayılmış ve bu faaliyetlerin ticari kazanç olarak sayılacağı belirtilmiştir (Özdemirci, 2003, s. 93). Ticari kazanç kapsamında arsa ve arazilerin satışından elde edilen gelire ilişkin hükümler GVK 37. maddesinin 4. ve 6. bentlerinde yer almaktadır. Buna göre "*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar"* (GVK, md. 37/4) ile "*Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar"* (GVK, md. 37/6) ticari kazanç olarak sayılmıştır.
2) **Diğer kazanç ve iratlar:** Belirli dönemlerde periyodik olarak meydana gelmeyen, geçici olan, genellikle bir teşebbüs sonucu olmadan kişilerin malvarlığında kendiliğinden oluşan kazanç ve iratlara DKİ denilmektedir.[98] DKİ'yi diğer gelir türünden ayıran en önemli özellik devamlılık arz etmeyen gelirlerin bu kapsama alınmasıdır. DKİ, "değer artış kazançları" ve "arızi kazançlar" olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Devamlılık arz etmeyen ve ticari bir işletme kapsamında yapılmayan arsa ve arazilerin satışından elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmektedir (Özdemirci, 2003, s. 95).

Her gelir türü için farklı vergileme teknikleri öngörüldüğünden ticari kazanç ile

[97]Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında vergisel yükümlülükler rehberi (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın no: 186, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2014gayrimenkul.pdf (Erişim tarihi: 04.04.2017).

[98]Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında vergisel yükümlülükler rehberi (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın no: 186, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2014gayrimenkul.pdf (Erişim tarihi: 04.04.2017).

değer artış kazancı arasındaki ayırımın bilinmesinde fayda bulunmaktadır.

2.2.2. Arsa ve arazi alım-satım işlerinde ticari kazanç değer artış kazancı ayrımı

Arsa ve arazilerin elden çıkarılmasından elde edilen kazancın ticari kazanç veya değer artış kazancı olarak belirlenmesinde üç önemli unsur bulunmaktadır;[99]

1. Faaliyetteki devamlılık
2. Satışın hangi amaçla yapıldığı
3. Ticari bir organizasyonun varlığı

Arsa, arazi alım-satım işleri meslek edinilerek devamlı bir şekilde devam ettiriliyor ise elde edilen kazanç ticari kazançtır. Tanımda geçen devamlılık unsurunu belirleyen objektif ölçü işlem sayısındaki çokluktur. İşlem sayısındaki çokluk ifadesinden arsa ve arazilerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla ya da takip eden takvim yıllarında art arda satılmış olması anlaşılması gerekmektedir. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı iktisap tarihinden sonra taşınmazların aynı kişiye farklı zamanlarda satılmasını veya farklı kişilere aynı tarihte veya takip eden tarihlerde satılmasını devamlılık unsurunun bir göstergesi olarak değerlendirmiş ve söz konusu durumu ticari kazanç kapsamında değerlendirmiştir[100]

Ticari kazanç – değer artış kazancı ayırımı arasındaki ikinci unsur satışın hangi amaçla yapıldığının belirlenmesidir. Eğer arsa ve arazilerin satılması kazanç elde etmek amacıyla yapılıyorsa, bu satıştan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Ticari kazanç – değer artış kazancı ayırımı arasındaki üçüncü unsur ise ticari bir organizasyonun varlığıdır. Arsa ve arazi alım-satımı ticari bir organizasyon içerisinde yapılıyorsa, bu satıştan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

---

[99]Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında vergisel yükümlülükler rehberi (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın no: 186, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2014gayrimenkul.pdf (Erişim tarihi: 04.04.2017).

[100]Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.04.2010 tarihli ve 38418978-2010-GVK-37-4-255 sayılı özelgesi, http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 04.04.2017).

2.2.2.1. Devamlılık unsuruna vergi idaresinin bakışı

Vergi idaresi bir takvim yılı içerisinde birden fazla kez tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde devamlılık unsurunun bulunduğunu varsaymaktadır. Vergi idaresi bu yönde çok sayıda görüş bildirmiştir. Belediyeden ihale ile 1 yıllığına kiraladığı 1 adet çay bahçesi, 1 adet büfe ve 35 adet dükkândan çay bahçesini kendisi işleten, büfe ve dükkânları üçüncü kişilere kiraya veren mükellef, kiralamaların ticari bir organizasyon içerisinde yapılmadığını ve bir sonraki yıl ihaleyi kazanıp kazanmayacağının belli olmamasından dolayı kiralama işlemlerinin devamlılık oluşturmadığını, buradan elde ettiği kazancın ticari faaliyet olarak değerlendirilmemesi gerektiğini düşünüp idareden görüş talep etmiştir. Vergi idaresinin ilgili özelgesine[101] göre ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak işlemde çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılması olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda vergi idaresi, mükellefin üçüncü kişilere 1 adet büfe ve 35 adet dükkân kiralama işlemini devamlılık arz eder önemde bir faaliyet olarak değerlendirmiş, buna göre söz konusu kiralamalardan elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiğine dair görüş bildirmiştir.

Bir başka özelgeye[102] göre, bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, kişisel ihtiyaç, kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir. Bu kapsamda trampa yoluyla edinilen arsanın, kat karşılığı müteahhide verilmesi sonucu elde edilen gayrimenkullerin aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişilere aynı tarihte veya izleyen yıllarda satılması durumunda, bu satıştan elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

[101]İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 09.01.2015 tarihli ve 13 sayılı özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/99159 (Erişim tarihi: 13.06.2017).
[102]İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 23.02.2012 tarihli ve 226 sayılı özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/91262 (Erişim tarihi: 13.06.2017).

2.2.2.2 Devamlılık unsuruna Danıştay'ın bakışı

Vergi idaresi işlem sayısındaki çokluğun devamlılık unsurunun göstergesi olduğunu düşünmektedir. Ancak vergi idaresinin aksine bazı Danıştay kararlarında işlem sayısındaki çokluk devamlılık unsurunun göstergesi olarak değerlendirilmemiştir. İşlem sayısındaki çokluğun yanında satış amacı vb. kriterler göz önünde bulundurulmuştur.

Bir inşaatta birden fazla daire ve dükkân satılması faaliyetini işlem sayısındaki çokluk nedeniyle ticari faaliyet olarak değerlendirip re'sen tarhiyat yapan vergi idaresinin görüşünü Danıştay[103] isabetli bulmamıştır. Danıştay'a göre taşınmaz alım, satım ve inşaat işlerinin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için bu muamelelerin önceden beri yapılıyor olması gerekmektedir. Bir inşaatta birden fazla daire ve dükkân satışı devamlılık unsurunun bir göstergesi olmayıp, devamlılık unsurundan birden fazla inşaat yapılmasının anlaşılması gerekmektedir. Söz konusu inşaattan başka yapılmış veya yapılmakta olan başka bir inşaatı bulunmayan davacıyı haklı bulan Danıştay, davacı adına yapılan tarhiyatta isabet görmeyerek vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.

Danıştay başka bir kararında[104], veraseten intikal eden tarla vasfındaki arazinin rızaen taksimi sonucu oluşan ve diğer hissedarlara ait parsellerinde satın alınmasından sonra, bu arsaların satışından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilebilmesi için ticari işletme şeklinde bir organizasyonun bulunması gerektiği, birden çok satış yapılmasının devamlılık unsurunun ve ticari organizasyonun varlığına karine teşkil etmeyeceği şeklide hüküm vermiştir. Yine başka bir kararda[105], 1990, 1995 ve 1998 yıllarında iktisap edilen 9 adet taşınmazın aynı günde aynı kişiye satılmasının, devamlılık arz eden bir faaliyet sayılmayacağına yönelik hüküm tesis edilmiştir.

Ticari kazanç, VUK ile GVK hükümleri dâhilinde belirlenmektedir. Mükellefler vergilendirme dönemi içerisinde elde ettikleri safi tutar üzerinden hesaplanan vergileri kanuni ödeme süreleri[106] içerisinde iki taksitte öderler (Organ, 2015a, s. 38). Gelir vergisi

---

[103]Danıştay 4. Dairesinin 18.02.2003 tarih ve 2002/3259 Esas numaralı ve 2003/407 Karar sayılı kararı. https://www.kanunum.com/danistay/XXXX/4-Daire-2002-3259-E,-2003-407-K,-18022003-T_xxcid78055#.WT_JyGjyguU (Erişim tarihi: 13.06.2017).

[104]Danıştay 9. Dairesinin 09.02.2005 tarih ve 2003/1414 Esas numaralı ve 2005/226 Karar sayılı kararı. http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm (Erişim tarihi: 13.06.2017).

[105]Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 01.04.2005 tarih ve 2004/216 Esas numaralı ve 2005/70 Karar sayılı kararı. http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-2004-216.htm (Erişim tarihi: 13.06.2017).

[106]Kanuni ödeme süreleri Mart ve Temmuz aylarıdır.

artan oranlı bir tarifeye sahip olup, oranlar %15-35 aralığındadır (GVK, md. 103). Tablo 2.2.'de 2017 yılı için geçerli olan gelir vergisi tarifesi verilmiştir.

Tablo 2.2. *Gelir Vergisi Oranları (2017 Yılı İçin)*

MATRAH	GELİR VERGİSİ ORANI (%)
13.000 ₺'ye kadar	15
30.000 ₺'nin 13.000 ₺'si için 1.950 ₺, fazlası için	20
70.000 ₺'nin 30.000 ₺'si için 5.350 ₺, fazlası için	27
70.000 ₺'den fazlasının 70.000 ₺'si için 16.150 T₺, fazlası için	35

Gerçek kişilerin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyen arsa ve arazi alım-satımından elde ettikleri kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir.

2.2.3. Arsa-arazi satışında değer artış kazancı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. maddesinin 6. bendine göre, iktisap şekli ne olursa olsun GVK'nın 70. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların[107], iktisap (edinme) tarihinden başlayarak 5 yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak belirlenmiştir (GVK, mük. md. 80/6). Tanımda geçen "elden çıkarma" deyimi arsa ve arazilerin;

- Satılmasını,
- Bir bedel karşılığında devir ve temlikini,
- Trampa edilmesini,
- Takasını,
- Kamulaştırılmasını,

[107] GVK md. 70'de belirtilen mal ve haklar şunlardır;

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı
2. Voli mahalleri ve dalyanlar
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar
7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları

- Devletleştirilmesini,
- Ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir (GVK, mük. md.80).

Değer artış kazancının vergiye tabi olması için elde edilen kazancın 2017 yılı için 11.000 ₺'nin üzerinde olması gerekmektedir (GVK, mük. md. 80). Yukarıda anlatılanlar özetlenecek olursa bir bedel karşılığında elde edilen arsa ve araziler, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde[108] satıldığı ve bu satıştan 11.000 ₺'nin üzerinde kazanç sağlandığı takdirde değer artış kazancının konusuna girmektedir. Bu anlatılanlar ışığında arsa ve arazilerin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazançları olarak vergilendirilmesi için şu özelliklere sahip olması gerekmektedir (Kızılot vd., 2011, s. 167);

1. Elden çıkarılan arsa ve araziler bir bedel karşılığında edinilmiş olmalıdır.
2. Arsa ve araziler iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde elden çıkarılmalıdır.
3. Arsa ve arazilerin satışından elde edilen kazanç istisna haddinin üzerinden olmalıdır.

2.2.3.1. Arsa ve arazilerde iktisap tarihinin belirlenmesi

Arsa ve arazilerin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak değerlendirilebilmesi bakımından arsa ve arazilerin iktisap tarihi önem taşımaktadır. Zira, iktisap tarihinden itibaren 5 yıldan daha fazla bir sürede elden çıkarılan arsa ve arazilerin satış kazançları değer artış kazancı olarak değerlendirilmeyecektir.

Taşınmazlarda iktisap tapuya tescille olmaktadır (TMK, md. 705). Buna göre arsa ve arazilerin elden çıkarılması halinde değer artış kazancının belirlenmesi açısından iktisap tarihi olarak, arsa ve arazilerin tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.[109] Cins tahsisi (değişikliği)[110] hallerinde iktisap tarihinin belirlenmesi farklılık

[108]01.01.2007 tarihinden önce edinilmiş olan arsa ve arazilerde bu süre 4 yıldır.

[109]76 seri nolu Gelir Vergisi sirküleri. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 05.04.2017).

[110]Cins tahsisi, bir taşınmaz malın cinsinin yapısızken yapılı veya yapılıyken yapısız hale, bağ, bahçe, tarla vb. iken arsaya veya arazi iken bağ, bahçe, tarla vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlemi ifade etmektedir. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü 2010/4 Nolu Genelgesi. https://www.tkgm.gov.tr/tr/icerik/20104-sayili-talebe-bagli-olarak-yapilan-degisiklik-islemleri-hakkinda-genelge (Erişim tarihi: 05.04.2017).

gösterebilmektedir. Arazi olarak edinilen taşınmazın belediyelerce ifraz[111] ve taksim[112] işlemine tabi tutulması sonucunda satılması halinde iktisap tarihi olarak belediyenin ifraz işleminin sonucunda arsa vasfının kazanıldığı, cins tahsisinin yapıldığı tarih esas alınacaktır. Arsa olarak edinilen taşınmaz üzerine bina inşa edilmesi veya kat karşılığında verilmesi sonucunda elde edilen taşınmazların tapuya tescil ettirilmesi cins tahsisi olarak değerlendirilmekte ve iktisap tarihi olarak bu tarih esas alınmaktadır.[113]

2.2.3.2. Arsa ve arazi satışında değer artış kazancının hesaplanması

Arsa ve arazilerin satışından elde edilen kazançların safi tutarları üzerinden vergi ödenmektedir. Safi kazanç, elden çıkarma sonucunda edinilen hasılattan, bu hasılatı elde edebilmek için katlanılan giderlerin düşülmesidir (Kızılot vd., 2011, s. 169). Arsa ve arazilerin elden çıkarılmasında safi kazanç, arsa ve arazilerin elden çıkarılması karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan arsa ve arazilerin maliyet bedeli[114] ile elden çıkarma vasıtasıyla satıcının üstünde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Arsa ve arazilerin elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazancın ayın ve menfaat olarak alınan kısmı için VUK'un değerleme ile ilgili hükümleri uygulanmaktadır (GVK, mük. md. 81).

2.2.3.3. Arsa ve arazilerde iktisap bedeli

Arsa ve arazilerin maliyet bedeli tapuda gösterilen bedeldir. Ancak mükelleflerin enflasyondan dolayı ortaya çıkan değer artış kazançları üzerinden vergi ödememelerini sağlamak amacıyla endeksleme yöntemi getirilmiştir (Kızılot vd., 2011, s. 171). Buna göre arsa ve arazinin iktisap bedeli, elden çıkarılmış olduğu ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca (TÜİK) belirlenen Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (ÜFE) artış oranında attırılarak tespit edilmektedir. Ancak söz konusu endekslemenin yapılabilmesi

[111]İfraz bir arazinin bölünmesi, parsellere ayrılması anlamına gelmektedir. TDK. Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58e4a4a84e1b75.63951910 (Erişim tarihi: 05.04.2017).

[112]Taksim parçalara bölme, bölüştürme anlamına gelmektedir. TDK. Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58e4a4a84e1b75.63951910 (Erişim tarihi: 05.04.2017).

[113]76 seri nolu Gelir Vergisi sirküleri. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 05.04.2017).

[114]Maliyet bedelinin tespit edilememesi durumunda takdir komisyonlarınca VUK hükümlerine göre tespit edilen bedel, kazancı işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son envanter veya bilanço kayıtlarında gösterilen değer esas alınmaktadır (GVK, mük. md. 81).

için artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir. (GVK, mük. md. 81). Tablo 2.3.'de ÜFE oranları gösterilmiştir.

Tablo 2.3. *Üretici Fiyat Endeksi (Üfe) (2003-100)*

YILLAR	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33
2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2017	284,99	288,59	291,58									

Kaynak: www.tuik.gov.tr, (Erişim Tarihi: 05.04.2017)

2.2.3.4. Arsa ve arazilerin elden çıkarılma bedeli

Arsa ve arazilerin elden çıkarılması sonucunda elde edilen değer artış kazancının hesaplanmasında elden çıkarma bedeli olarak (Özdemirci, 2003, s. 98);

- Arsa ve arazilerin nakit karşılığı satılması durumunda satış bedeli,
- Arsa ve arazilerin ivaz karşılığı devir ve temliki halinde devir ve temlik karşılığı alınan ivaz,
- Arsa ve arazilerin kamulaştırılması veya devletleştirilmesi halinde istimlak bedeli,
- Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanması, trampa ve takas hallerinde ise VUK değerleme hükümlerine göre tespit edilen değer esas alınmaktadır.

2017 yılı 11.000 ₺'lik istisna tutarı olduğunu tekrar hatırlatalım. Söz konusu istisna tutarı aynı yıl içerisinde elde edilen tüm değer artış kazançlarına bir defa uygulanmaktadır (Kızılot vd., 2011, s. 171).

2.2.3.5. Gerçek kişilerin vergilendirilmeyecek arsa-arazi satış kazancı

Gerçek kişilerin arsa-arazi satış kazançlarının vergilendirme dışında tutulmasında 3 durum bulunmaktadır;

- Arsa-araziler iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra satılması halinde elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilmeyecektir.
- Bir karşılık olmadan edinilen arsa-araziler ticari kazanç kapsamına girmemek şartıyla ne zaman satılırsa satılsınlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmeyecektir.
- Arsa-arazilerin elden çıkarılmasından elde edilen değer artış kazancının vergiye tabi olabilmesi için istisna haddinin üzerinde olması gerekmektedir. İstisna haddinin altında kalan değer artış kazançları için vergi ödenmeyecektir. 2017 yılı için istisna tutarı 11.000 ₺'dir.

2.2.3.6. Değer artış kazancının beyanı ve ödenmesi

İstisna haddinin üzerinde olan değer artış kazançları mükellefin beyanı üzerine vergilendirilmektedir. Tam mükellef ya da dar mükellef olma durumuna göre beyanname verilme zamanı ve verginin ödenme tarihleri farklılık göstermektedir (Organ, 2015a, s. 46).

Tam mükellefler elde ettiği değer artış kazancını, satışın yapıldığı yılı takip eden Mart ayının 1. gününden 25. günü akşamına kadar beyan etmekte, vergisini Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksitte ödemektedir. Dar mükellefler ise elde ettiği değer artış kazancını, kazancın elde edildiği tarihi takip eden 15 gün içerisinde münferit beyanname ile beyan etmekte ve vergisini de aynı süre içerisinde ödemektedir.

2.3. Kurumların Arsa-Arazi Satış Kazançları

Kurumlar vergisinin mükellefleri KVK'nın 2. maddesinde belirtilmiştir. Kurumlar vergisi, mükelleflerin belirli bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının belirlenmesinde GVK'nın ticari kazanç hükümleri uygulanmaktadır (KVK, md. 6). Buna göre safi kurum kazancının

tespitinde GVK'nın ve KVK'nın indirilecek giderlere ilişkin hükümleri ile VUK'un değerleme hükümleri ve diğer kanunlardaki özel hükümler göz önünde bulundurularak kurumlar vergisi matrahına ulaşılır (Organ, 2015a, s. 48).

Kurumlar vergisi mükelleflerinin arsa-arazi satışlarından elde ettikleri kazanç ticari kazanç kapsamında kurum kazancı sayılacak ve vergiye tabi olacaktır. 5520 sayılı KVK'da, kurumların arsa-arazi satışından elde ettikleri kazançlar için istisna düzenlenmiştir. Buna göre kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan arsa ve arazilerin satışından doğan kazancın %75'lik kısmı belirli şartlar altında vergiye tabi olmamaktadır (KVK, md. 5/e). Böyle bir istisnanın getirilmesindeki amaç kurumlarım işletme sermayesinin arttırılması ve mali yapılarının güçlendirilerek, ticari faaliyetlerinin gelişmesini sağlamaktır (Tuğlu, 2010, s. 106).

Bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları arsa-arazi satış kazançları için de istisna düzenlenmiştir. Buna göre bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefillerinin ve bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları arsa-arazilerin bu borçlara karşılık olarak bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devrinden sağlanan hasılatın, borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Bankalar tarafından kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri arsa-arazi satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır. (KVK, md. 5/f). Örneğin, (A) A.Ş., (X) bankasından 150.000 ₺ kredi kullanmış olup bu krediye karşılık olarak sahip olduğu 250.000 ₺ maliyet bedelli arsayı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden dolayı söz konusu borç, (X) bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu arsa 400.000 ₺'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil 200.000 ₺ kredi alacağı tahsil edilmiştir. Görüleceği üzere, (A) A.Ş.'nin banka borcunun tasfiyesinde kullanılan tutar, arsa satış hasılatının %50'sidir. Bu durumda (A) A.Ş.'nin arsa satış kazancının %50'si kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Buna göre (A) A.Ş.'nin arsa satış kazancı 150.000 ₺ olup, (A) A.Ş.'nin borcun tasfiyesine isabet eden arsa satış kazancının tamamı 75. 000 ₺ (150.000 x %50) kurumlar vergisinden istisnadır.

2.3.1. Kurumların arsa-arazi satış kazancı istisnasının şartları

KVK 5. maddesinin e bendinde belirtilen istisnadan faydalanabilmek için bazı şartların varlığı gerekmektedir;

- **Kurumlar vergisi mükellefi olmak:** İstisnanın uygulanabilmesi için kurumlar vergisi mükellefi olunması gerekmektedir. Söz konusu istisnanın uygulanması mükellef tipine göre değişmemektedir. Buna göre hem dar mükellefler hem de tam mükellefler bu istisnadan yararlanabilecektir (Organ, 2015a, s. 51).
- **Arsa-arazilerin iki tam yıl aktifte bulunması:** İstisnadan faydalanılacak arsa-arazilerin 2 tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması gerekmektedir (Şenyurt, 2010, s. 112). Söz konusu iki yıllık süre takvim yılı olarak değil, gün olarak aranmaktadır (Kızılot vd., 2011, s. 162).
- **Arsa-arazi satış bedelinin ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiği:** Arsa-arazi satışı ister peşin yapılsın ister vadeli yapılsın istisna uygulaması satış işleminin gerçekleştiği dönemde uygulanmaktadır. Ancak, arsa-arazi satış bedelinin tamamı, satışının yapıldığı yılı takip eden ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir (Kızılot vd., 2011, s. 162).
- **Arsa-arazi satış kazancının fon hesabına alınması:** Kurumların arsa-arazi satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilmesi için, söz konusu arsa-arazinin satışından elde edilen kazancın istisnadan yararlanılan kısmının pasifte özel bir fon hesabında, satışın yapıldığı yılı takip eden 5. yılın sonuna kadar tutulması gerekmektedir. Ancak, söz konusu kazanç sermayeye ilave edilebilir (Şenyurt, 2010, s. 112). Fon hesabına alınan kazancın 5 yıl içinde işletmeden çekilmesi halinde, istisna uygulaması sebebiyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, ceza ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilmektedir (Kızılot vd., 2011, s. 163).
- **Arsa ve arazilerin elden çıkarılma şekli:** İstisnadan faydalanabilmek için arsa ve arazilerin satılması ve bir kazanç elde edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple, arsa ve arazilerin nakit ve nakde dönüştürülebilir bir kıymet karşılığı olmadan devir, temliki istisna kapsamında olmamaktadır (Kızılot vd., 2011, s. 163).

- **Satılan arsa-arazinin yerine aynı mahiyette iktisadi kıymet alınmaması:** Söz konusu istisna ile kurumların değerlerinin ekonomide etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlanarak, kurumların mali durumlarının güçlendirilmesi amaçlanmıştır[115]. Buna göre arsa ve arazilerin farklı amaçlarla aynı önemde iktisadi kıymet alımında kullanılması durumunda istisna hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir (Kızılot vd., 2011, s. 163).

Kurumlar arsa-arazi satışından elde ettikleri kazançlarını, satışın yapıldığı yılı takip eden yılın Nisan ayının 1. gününden 25. gününe kadar beyan etmektedir. Hesaplanan vergi ise Nisan ayının sonuna kadar ödenmektedir.

2.4. Özel İnşaat İşlerinde Vergileme

Kendi nam ve hesabına bina inşa edip bağımsız bölümler halinde satmak veya satmak amacı olmaksızın kendi arsası üzerine yapılan inşaat işleri özel inşaat işleri olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda özel inşaat türleri; kendi arsa/arazisi üzerine satmak amacı olmaksızın yapılan inşaat işleri, kendi nam ve hesabına satmak amacıyla yapılan inşaat işleri (yap/sat işleri) ve arsa (kat) karşılığı inşaat işleri olmak üzere bir ayırıma tabi tutulabilir. Genellikle özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın tapuya tescil işlemi ile birlikte gerçekleştiği düşünülse de inşaat işletmecileri tescil işlemi yapılmadan da yapımı devam eden bağımsız bölümleri özel sözleşme ve satış vaadi sözleşmesi ile satabilmektedir. Bu tür satışlar sonucunda alınan paralar avans niteliğinde olup, burada vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir. Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay tasarruf hakkının devriyle gerçekleşmektedir. (Hacıköylü, 2015b, s. 27-28).

2.4.1. Kendileri kullanmak amacıyla yapılan inşaat işlerinde vergileme

Kişilerin bir arsayı kendileri oturmak veya bir kısmını kiraya vermek amacıyla inşa etmesi, GVK açısından mükellefin kişisel ihtiyacının kapsam ve sınırlarını aşmaması ve ticari bir organizasyon dâhilinde yapılmaması kaydıyla ticari kazanç olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak bu tür inşaat işlerinde taşınmazın satışı veya

[115] 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf (Erişim tarihi: 05.04.2017).

kiralanması aşamasında vergi yükümlülüğü söz konusu olmaktadır. Söz konusu taşınmazın satışından elde edilen kazanç devamlılık arz etmemek ve ticari bir organizasyon kapsamında yapılmamak kaydıyla değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Taşınmazın ticari bir organizasyon kapsamında satılması sonucu elde edilen kazanç ise ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Taşınmazın kiralanması ise belirli şartlar altında gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir (Hacıköylü, 2015b, s. 28).

Yukarıda anlatılanları bir örnekle açıklamak gerekirse; gelir ve kurumları vergisi mükellefiyeti bulunmayan Bayan (X) sahip olduğu bir arsa üzerine 4 katlı bina inşa etmektedir. Binayı inşa etmesindeki amacı, kendisinin ve iki çocuğunun mesken amaçlı kullanımıdır. Söz konusu inşaat devamlılık unsuru ve ticari organizasyon kapsamında yapılmamakta, kazanç elde etme amacı bulunmamaktadır. Bu durumda bu inşaat ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak Bayan (X) kendisinin ve çocuklarının kullanımı dışındaki bağımsız bölümü kiralaması sonucu elde ettiği gelir belirli şartlar altında gelir vergisi kapsamında gayrimenkul sermaye iradı veya bağımsız bölümü üçüncü kişilere satması sonucu elde ettiği gelir belirli şartlar altında gelir vergisi kapsamında değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir.

2.4.2. Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla (yap/sat işleri) yapılan inşaat işlerinde vergileme

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından kendi nam ve hesabına arsa üzerine satmak amacıyla bina inşa edilmesi ve binanın bağımsız bölümlerinin satılması sonucu elde edilen gelir, gerçek kişiler tarafından elde ediliyor ise gelir vergisinin, tüzel kişiler tarafından elde ediliyor ise kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Bu tür gelirler, ister gerçek kişiler tarafından elde edilsin, ister tüzel kişiler tarafından elde edilsin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

2.4.3. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde vergileme

Arsa karşılığı inşaat faaliyeti arsa sahibi ile yüklenici arasında karşılıklı anlaşma usulüne dayanan bir inşa modelidir. Buna göre, kendi arsası üzerine inşaat yapabilmek için yeteri kadar imkânı bulunmayan (para, sermaye vb.) veya harcama yapmak istemeyen arsa sahibi, arsa üzerine yapılan binanın belirli sayıdaki bağımsız bölümlerine

sahip olmak koşuluyla yüklenici ile anlaşmaktadır (Gürçay, 2015, s. 28)

Hızlı kentleşme, konut ve iş yeri ihtiyacını arttırarak şehir merkezlerinin genişlemesine sebep olmaktadır. Genişleyen şehir merkezlerindeki arsaları değerlendirmenin bir yolu da arsa payı (kat) karşılığı inşaat yapılmasıdır. Ülkemizde de arsaları bu şekilde değerlendirme yöntemi tercih edilmektedir (Aslanpınar, 2011, s. 273).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin nasıl vergilendirileceği yönünde açık bir hüküm bulunmamaktadır (Kızılot, 2008, s. 393). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine (KDVGUT) göre arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim bulunmaktadır. Bunlardan ilki arsa sahibi tarafından yükleniciye arsa teslimi, ikincisi ise yüklenici tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm teslimidir.[116] Vergi idaresi de bu durumu trampa olarak değerlendirmektedir (Hacıköylü, 2015b, s. 31).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsa sahiplerinin niteliği önem kazanmaktadır. Arsa sahipleri (Şen, 2011a, s. 138);

- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan arsa sahipleri
- Gelir ve kurumlar vergisi olmayan arsa sahipleri şeklinde bir ayırıma tabi tutabilir.

Arsa sahiplerinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması vergileme açısından farklılık göstermektedir. Eğer arsa bir kuruma veya arsa alım satım faaliyetini ticari faaliyet kapsamında sürekli olarak yapan gerçek bir kişiye ait ise, yükleniciye yapılan arsa teslimleri vergilendirmeye tabi olacaktır. Ancak gelir vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilerin ticari faaliyet niteliği taşımayan arsa teslimleri vergilendirmenin konusuna girmemektedir (Şen, 2011a, s. 142). Gerçek kişilerin ve kurumların nasıl vergilendirildiğine ilişkin daha önceki sayfalarda açıklama yapılmıştır. Burada şunu da belirtmek gerekmektedir ki, kurumlar arsa (kat) karşılığında yükleniciye teslim ettikleri arsalar için kurumlara tanınan taşınmaz satış kazancı istisnasından faydalanamayacaktır (Şen, 2011b, s. 121).

[116]Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete. http://www.gib.gov.tr/node/88009 (Erişim tarihi: 07.04.2017).

Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinin vergisel yönü çok açık hükümlere tabi olmadığı için farklı görüşler ortaya çıkabilmektedir. Bu durum da tereddütlere sebep olabilmektedir. Söz konusu tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla hasılat paylaşımı modeli geliştirilmiştir. Buna göre, arsa sahibi yükleniciden bağımsız bölüm teslim almamakta bunun yerine elde edilen toplam hasılattan daha önce belirlenmiş olan oran kadar pay almaktadır. Dolayısıyla burada bir trampa işlemi söz konusu olmamaktadır. Hasılat paylaşımı modeli ile kat karşılığı model arasında kurumlar için önemli farklılık bulunmaktadır. Kat karşılığı modelinde kurumlar yükleniciye bağımsız bölüm karşılığında teslim ettikleri arsalar için taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanamaz iken, hasılat paylaşımı modelinde kurumlar, yükleniciye teslim ettikleri arsa karşılığında taşınmaz satış kazancı istisnasından faydalanabilecektir (Güneş, 2012, ss. 153-155).

2.4.4. Arsa karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında vergileme

Arsa sahiplerinin, arsa karşılığında iktisap ettikleri dükkân, daire gibi bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasının gelir vergisinin konusuna girip girmediği, GVK'nın 37. ve mükerrer 80. maddeleri kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız iktisaplar hariç) taşınmazların 5 yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir (GVK, mük. md. 80/6). Bu duruma göre, arsa sahibinin, arsası karşılığında iktisap etmiş olduğu bağımsız bölümleri, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkardığı durumda, bağımsız bölümün arsa paylarının değeri (müteahhide verilen bağımsız bölümlere isabet eden dâhil) ile arsanın satış bedeli arasındaki fark değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir (Soslu, 2015, s. 65).

GVK'nın 37. maddesine göre "*gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden*" elde etmiş oldukları kazançlar, ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir. Buna göre, maddi ve şekli unsurlarıyla ticari bir organizasyon kapsamında olmasa da, gayrimenkullerin alım-satım işleri ile devamlı olarak uğraşanların elde ettiği kazanç, ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Bu durumda arsa sahibinin, arsa karşılığında iktisap ettiği bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında devamlılık unsuru var ise arsa sahibinin elde etmiş olduğu gelir ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

2.5. Arsa-Arazi Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Kişiler mal varlıklarının bir kısmını ticari, zirai ve meslek faaliyetlerinde kullanabilmekte, geri kalan mal varlıklarını ise şahsi servet ediniminde kullanabilmektedir. Kişilerin sahip olabilecekleri şahsi servet türlerinden biri de arazi ve arazinin parsellenmiş hali olan arsalardır. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerle ilgisi olmayan arazi ve arsaların başkalarına kullandırılmasından dolayı elde edilen gelir GMSİ olarak adlandırılmaktadır (Öner, 2014, s. 302). GMSİ, GVK'nın 70-74. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Taşınmaz olarak kabul edilen mal ve haklar GVK'nun 70[117]. maddesinde sayılmıştır.

2.5.1. Arsa-arazi kira gelirlerinin mükellefleri

Arsa ve arazilerin sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından başkalarına kullandırılması sonucu gelir elde edilmesi halinde bu kişiler bakımından vergi mükellefiyeti ortaya çıkmaktadır (GVK, md. 70).

Sahip (malik) kavramı ile arsa ve araziler üzerinde mülkiyet hakkına sahip olanlar ifade edilmektedir. TMK'ya göre taşınmazlar üzerinde sahiplik, taşınmazların tapuya tescili ile gerçekleşmektedir (Pehlivan, 2006, s. 72).

Zilyet kavramı ile arsa ve arazi üzerinde fiili hâkimiyeti bulunan kimse ifade edilmektedir (TMK, md. 973). Sahip olsun ya da olmasın arsa ve arazileri elinde tutan, kullanan kişi zilyet sayılır (Çelik, 2015, s. 16). Genellikle bir eşyanın sahibi aynı zamanda zilyedi olduğundan malik ve zilyet kavramlarının aynı anlama geldiği düşünülebilmektedir. Ancak bu iki kavram birbirinden farklıdır. Bir eşyanın zilyedi aynı zamanda o eşyanın sahibi olamayabilir (Organ, 2015a, s. 31).

[117]GVK'nun 70. maddesine göre gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve hakları şunlardır:
"*1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;*
2. Voli mahalleri ve dalyanlar;
3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar"

Mutasarrıf kavramı "kendinde kullanım hakkı olan, elinde bulunduran" anlamına gelmektedir.[118] Arsa ve araziler bakımından mutasarrıf kavramı, malik ve zilyetleri dışında arsa ve arazileri hukuken ya da fiilen tasarruf eden kişidir (Organ, 2015a, s. 31).

İrtifak hakkı, bir taşınmaz üzerinde başka bir taşınmaz veya şahıs yararına tesis edilen ayni hakkı tapuya tescil edilmek koşuluyla elinde bulunduran kimselerdir. İrtifak hakkı, başkalarının arsa, bahçe, yol gibi taşınmaz mallarından belirli şartlar altında yararlanma hakkı vermektedir (Yıldız, 2004, ss. 67-68).

İntifa hakkı bir kişiye, başka bir kimseye ait arsa-arazi üzerinde tam yararlanma ve kullanma hakkı veren şahsi irtifak hakkıdır. Taşınmazlarda intifa hakkının tapuya tescil edilmesi gerekmektedir. İntifa hakkı, yararlanma hakkı olarak da ifade edilmektedir (Kızılot vd., 2011, s. 200).

Kiracı, arsa ve arazileri kullanmak üzere kiraya tutan kişilere verilen isimdir (Kızılot vd., 2011, s. 200).

2.5.2. Arsa-arazi kira gelirlerinde vergilendirilecek kazancın tespiti

Arsa-arazi kiralamalarında gelirin elde edilmesi bakımından tahsil esası geçerlidir. Tahsil ise, ayni ve nakdi olarak elde edilmiş değerleri kapsamaktadır. Buna göre geçmiş yıllara ait tahsil edilen kira gelirleri, tahsil edildiği yılın geliri sayılır. Gelecek yıllara ait tahsil edilen kira gelirleri ise hangi yıla ait ise o yılın geliri sayılmaktadır. (GVK, md. 72).

Arsa-arazi kira gelirlerinin vergilendirilmesinde "safi irat" dikkate alınmaktadır. Safi irat ise, arsa-arazilerin kiraya verilmesinden dolayı elde edilen gayrisafi hasılattan, iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi suretiyle bulunmaktadır (GVK, md. 71). Arsa-arazi kira gelirlerinde safi iradın bulunması bakımından dikkate alınacak indirimler iki şekilde tespit edilebilmektedir. Bunlar gerçek usul ve götürü usul yöntemidir. Mükellefler bu usullerden birini seçmekte serbesttir. Ancak götürü usulü tercih edenler, iki yıl geçmedikçe bu usulden vazgeçememektedir (GVK, md. 74).

[118] TDK. Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58e8f6831acc63.46303089 (Erişim tarihi: 08.04.2017).

Arsa-arazi kira gelirlerinde gerçek usulü tercih edenlerin safi iradı, arsa-arazilerin kiraya verilmesinden elde edilen hasılattan[119] gerçek giderlerin indirilmesi suretiyle bulunmaktadır (Kızılot ve Taş, 2013, s. 241). Gerçek giderlerin neler olduğu GVK'nın 74. maddesinde sayılmıştır.

Gerçek giderlerin düşük miktarlarda olması, gerçek giderlerin hesaplanmasının zor ve zahmetli olduğunun düşünülmesi veya gerçek giderlerin belgelendirilememesi gibi durumlarda mükellefler götürü usulü tercih edebilmektedir (Organ, 2015a, s. 34). Arsa-arazi kira gelirlerinde götürü usulü tercih edenlerin safi iradı gayrisafi hasılattan, gayrisafi hasılatın %25'i indirilmek suretiyle bulunmaktadır.

2.5.3. Emsal kira bedeli esası

Gayrimenkul sermaye iratlarında bir vergi güvenlik önlemi olarak emsal kira bedeli uygulaması getirilmiştir. Buna göre arsa-araziler bedelsiz olarak veya düşük bedelle başkasının kullanımına bırakıldığı durumlarda gerçek kira yerine gerçeğe yakın olarak belirlenecek olan "emsal kira bedeli" gayrisafi hasılat yerine geçmektedir (GVK, md. 73).

Arazi-arsalarda emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemeler tarafından takdir veya tespit edilmiş kirası veya bu suretle takdir edilemeyen durumlarda VUK'a göre belirlenen vergi değerinin %5'dir (GVK, md. 73). Böylelikle, arsa-arazilerin kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamamakta ve arsa-arazi kira gelirlerinin hasılat yönü kontrol altına alınmaktadır (Şenyüz, 2005, 179).

2.5.4. Arsa-arazi kira gelirlerinde stopaj

Verginin tahsilinde kolaylık ve güvenlik sağlanması bakımından arsa-arazi kira gelirlerinde stopaj esası benimsenmiştir. Kimlerin yaptıkları kira ödemelerinden stopaj yapmak zorunda olduğu GVK'nın 94.[120] maddesinde belirtilmiştir. Arsa-arazi kira gelirlerinden stopaj yapılabilmesi için iki şartın var olması gerekmektedir (Öner, 2014, s. 305);

---

[119]Hasılat, arsa-arazilerin kiraya verilmesinden bir takvim yılında ilgili yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedelleridir.

[120]GVK 94. maddesine göre; "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zırai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada*" stopaj yapmak zorundadır.

- Kirayı ödeyen GVK 94. maddede belirtilen kişilerden biri olmalıdır.
- Kirayı elde eden gerçek kişi olmalıdır.

2.5.5. Arsa-arazi kira gelirlerinin beyanı ve verginin ödenmesi

Arsa-arazi kira gelirlerinin vergilendirilmeside beyan esası veya stopaj esası söz konusu olmaktadır. Stopaja tabi tutulan kira gelirlerinin tutarı GVK'nın 103.maddesinde belirtilen vergi tarifesinin ikinci gelir dilimindeki tutarı aşmaması halinde beyan edilmeyecektir. Bu tutar her yıl değişmekle birlikte 2017 yılı için 30.000 ₺'dir. Stopaja tabi olup elde edilen kira gelirleri toplamı 2017 yılı için 30.000 ₺'nin altında ise stopaj yoluyla ödenen vergi nihai vergi olmaktadır. Ayrıca arsa-arazi kira gelirlerinden stopaj yapılmayanların kira gelirleri 2017 yılı için 1.600 ₺'nin altında olması halinde de söz konusu kira geliri beyan edilmemektedir. Beyan edilmesi gereken kira gelirleri ise takvim yılını takip eden Mart ayının 1. gününden 25. günü akşamına kadar beyan edilmekte, beyanname üzerinden hesaplanan vergi beyannamenin verildiği yılın Mart ve Temmuz ayları olmak üzere iki taksitte ödenmektedir.

2.6. Arsa-Arazi Satışlarında Katma Değer Vergisi

Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyet kapsamında gerçek usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan mal ve hizmet teslimleri KDV'nin konusuna girmektedir (KDVK, md. 1/1). Tanımda geçen mal teslimlerinin KDV'nin konusunu oluşturabilmesi için bazı şartlar öngörülmüştür (Kızılot vd., 2011, s. 274). Buna göre mal teslimleri;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleşmesi,
- Malın teslim sırasında Türkiye'de bulunması,
- Satış işleminin Türkiye'de yapılması şartlarını taşıdığı takdirde KDV'nin konusuna girmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre gerçek usulde vergilendirilmeyenlerin mal teslimleri KDV'nin konusuna girmemektedir. Örneğin, ticari kazancı gerçek usulde vergilendirilen bir mükellefin işletmesine kayıtlı arsa-arazisini satması halinde bu işlem KDV'nin konusunu oluşturmaktayken, ticari kazancı basit usulde vergilendirilen bir mükellefin

arsa-arazisini satması ise KDV'nin konusunu oluşturmamaktadır.

Malların müzayede[121] mahallerinde ve gümrük depolarında satılması da KDV'nin konusuna girmektedir (KDVK, md. 1/3-d). Açık artırma anlamına gelen müzayede, bir malın yerin ve zamanın önceden ilan edilmesi suretiyle en yüksek fiyatı verene satılmasını ifade etmektedir.[122] Mal teslimlerinin müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapıldığı durumlarda malın ticari bir işletmeye veya özel mülkiyete ait olması vergilendirme açısından önem taşımamaktadır (Kızılot vd., 2011, s. 274). Örneğin, özel mülkiyete ait bir arsa-arazinin müzayede mahalleri satılması KDV'nin konusunu oluşturmaktayken, aynı arazinin müzayede mahalleri dışında satılması KDV'nin konusuna girmeyecektir.

2.6.1. Arsa-arazi satışlarında KDV açısından vergiyi doğuran olay ve KDV oranı

Katma Değer Vergisi'nde arsa-arazi gibi mal teslimlerinde vergiyi doğuran olay farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir (Organ, 2015b, ss. 66-67);

- Resmi bir şekilde yapılan arsa-arazi satışları geçerli sayılmaktadır. Bu bakımdan arsa-arazi satışının resmi bir şekilde yapılması durumunda vergiyi doğuran olay, satış işleminin tapuya tescili ile meydana gelmektedir.
- Arsa-arazilerin tapuya tescil edilmeden alıcının kullanımına bırakılması durumunda vergiyi doğuran olay, alıcının arsa-arazileri fiilen kullanmaya başladığı veya alıcının arsa-arazileri sahipmiş gibi kullanmaya başladığı tarihte meydana gelir.
- Tapuya kayıtlı olmayan arsa-arazilerin satılması durumunda vergiyi doğuran olay, alıcının arsa-arazileri zilyedi olarak tasarruf etmeye başladığı tarihte meydana gelir.
- Satış vaadi sözleşmesi arsa-arazilerin ileri bir tarihte mülkiyet devrini ve

[121]Müzayede, "açık artırma" anlamına gelmektedir. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ed1bad6e3919.14735845 (Erişim tarihi: 11.04.2017).

[122]M. Yıldırım (2009). Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda Katma Değer Vergisi uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 254, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muzayede-mahallerinde-yapilan-satislarda-katma-deger-vergisi-uygulamasi/2663 (Erişim tarihi: 11.04.2017).

tescilini gerektirdiğinden dolayı arsa-arazilerin satış vaadi sözleşmesi ile satılması durumunda, satış vaadi sözleşmesinin yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir.

- Arsa-arazilerin kamulaştırılması durumunda ise, istimlak kararın tebliğ edildiği tarihte meydana gelmektedir.

Arsa-arazilerin tesliminde uygulanacak KDV oranı %18'dir.[123]

2.6.2. Arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde KDV

Arsa (kat) karşılığı bağımsız bölüm teslim almak üzere arsaların yükleniciye (müteahhit) verilmesinin iki ayrı teslim olarak değerlendirildiğine önceki sayfalarda değinilmiştir. Durumu KDV yönünden tekrar ele almak gerekirse yükleniciye teslim edilen arsanın iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım-satım işlemini devamlı ve kazanç sağlamak amacı ile yapması durumunda söz konusu arsa teslimi KDV'nin konusunu oluşturacaktır. Arsa sahibinin arsa alım-satım işini gerçek usulde vergilendirilmeyecek biçimde devamlı olarak yapmaması durumunda ise arsa teslimi KDV'nin konusunu oluşturmayacaktır.

2.6.3. Kurumların aktiflerinde yer alan arsa-arazilerin satışında KDV istisnası

Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulundurdukları arsa-arazileri satması KDV'den istisna tutulmuştur (KDVK, md. 17/4-r). Kurumların bu istisnadan faydalanabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir (Kızılot vd., 2011, ss. 288-289);

- Arsa-arazilerin iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde bulunması
- İstisnadan yararlanılabilmesi için kurum olunması gerektiği
- Taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması
- Arsa-arazilerin satış suretiyle devir ve tesliminin yapılması

2.6.4. Arsa-arazi kiralamalarında KDV uygulaması ve oranı

Gelir Vergisi Kanunu 70. madde de sayılan mal ve hakların kiralanması KDV'nin

[123]Güncel KDV oranları. http://www.gib.gov.tr/node/108756 (Erişim tarihi: 11.04.2017)

konusuna girmektedir (KDVK, md. 1/3-f). GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve haklara önceki sayfalarda değinilmiş olup, bu mal ve haklardan birisi de arazi ve arazinin parsellenmiş hali olan arsalardır. Dolayısıyla arsa-arazi kiralamaları KDV'ye tabidir. Arsa-arazi satışlarının KDV'nin konusuna girebilmesi için ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerektiğine önceki bölümde değinilmiştir. Aynı durum arsa-arazilerin kiralanmasında da geçerlidir. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan arsa-arazi kiralamaları KDV'nin konusunu oluşturacakken, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılmayan arsa-arazi kiralamaları KDV'nin konusunu oluşturmayacaktır.

Yukarıda anlatılanlar değerlendirildiğinde arsa-arazilerin kiralanmasında KDV açısından iki durum söz konusudur;

- Arsa-arazi kiralamaları ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapıldığında KDV'nin konusuna girmektedir.
- Arsa-arazi kiralamaları ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılmadığında KDV'nin konusuna girmemektedir.

Arsa-arazi kiralamalarında KDV'nin mükellefi arsa-arazileri kiralayan gerçek ve tüzel kişilerdir. Arsa-arazi kiralanması işlemlerinin oranı KDVK'nn 28. maddesine ekli listeye göre %18'dir.

2.6.5. Arsa-arazi satış ve kiralamalarında KDV'nin beyanı ve ödenmesi

Arsa-arazi satış ve kiralamalarında KDV açısından vergilendirme dönemi 1 aydır (KDVK, md. 39/2-b). Arsa-arazi satış ve kiralamalarının mükellefleri KDV beyannamelerini vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. akşamına kadar vergi idaresine bildirmek zorundadır (KDVK, md. 41/1). Mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunan vergi beyannamenin verildiği ayın 26.günü akşamına kadar ödenir (KDVK, md. 46/1).

2.7. Arsa-Araziler Açısından Emlak Vergisi

Emlak vergisi arazi, arsa ve binalar üzerinden alınmaktadır. Binalar üzerinden bina vergisi, arazi ve arsalar üzerinden arazi vergisi alınmaktadır (Arslan, 2016, s. 86). Emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi belediyelere bırakılmıştır (Baydemir, 2006, s.

262). Çalışmamızın konusu bakımından arazi vergisi üzerinde durulacaktır. Bina vergisi kapsam dışında tutulacaktır.

2.7.1. Arazi vergisi

Arazi vergisi arazilerin yanı sıra belediye sınırları içerisinde belediyeler tarafından parsellenmiş arazi parçaları olarak ifade edilen arsaları da kapsamına almaktadır (Bayraklı ve Pehlivan, 1995, s. 402).

2.7.2. Arazi vergisinin konusu, mükellefi ve istisna uygulaması

Arazi vergisinin konusu EVK'nın 12. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, Türkiye sınırları dâhilinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Edizdoğan ve Özker, 2003, s. 279). Belediye sınırları içerisinde veya dışarısında bulunan parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa sayılacağı konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bu konu ile ilgili önceki bölümlerde açıklama yapılmıştır. Arsa-arazilerin emlak vergisinin konusunu oluşturabilmesi için Türkiye sınırları içerisinde bulunması gerekmektedir. Türkiye sınırları içerisinde bulunmayan arsa-araziler emlak vergisinin konusunu oluşturmamaktadır.

Arsa-arazilere paylı mülkiyet halinde sahip olanlar hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği ile mükellefiyette ise arsa-arazi sahipleri vergiden müteselsilen sorumlu olmaktadırlar (EVK, md. 13).

Arazi vergisinin mükellefi arsa-arazinin sahibi, varsa intifa hakkı sahibi, bunlardan her ikisi de yoksa arsa-arazilere sahipmiş gibi tasarruf edenlerdir. Sahip gibi tasarruf eden kavramı, hukuken arsa-arazilerin sahibi olarak kabul edilmeyen ancak arsa-arazileri sahiplenen, sahipmiş gibi kullanan kişileri ifade etmektedir (Can, Bülbül ve Dağaşan, 2012, s. 98). Buna göre hazine arazisini kaçak olarak sahip gibi tasarruf etme durumlarında da vergiyi doğuran olay gerçekleşebilmektedir. Bu tür durumlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi bakımından sahip gibi tasarruf edenlerin niyetleri önem kazanabilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014, ss. 361-362).

Arazi vergisinde bazı arazilere sürekli bazı arazilere ise geçici muaflık getirilmiştir. Sürekli muaflıklar EVK'nın 14. maddesinde, geçici muaflıklar ise EVK'nın 15. maddesinde sayılmıştır. Sürekli ve geçici muaflıkların yanında araziler için istisna

uygulaması da getirilmiştir. Buna göre mükelleflerin belediye ve belediye sınırları dâhilinde bulunan arazilerinin vergi değerinin 10.000 ₺'si vergi dışında tutulmuştur (EVK, md. 16). Bu istisnadan sadece arazi sahibi mükellefleri faydalanabilecektir. Arsa sahibi mükellefler bu istisnadan faydalanamayacaktır.

2.7.3. Arazi vergisinin matrahı

Arazi vergisinin matrahı EVK hükümlerine göre tespit edilen vergi değeridir (EVK, md. 17). Arsa ve arazileri için vergi değeri, "*213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre*" hesaplanan değerdir (EVK, md. 29). Buna göre arsaların vergi değeri 4 yılda bir toplanan "Arsa Takdir Komisyonları" tarafından belirlenen birim değerlere göre, arazilerin vergi değeri ise yine 4 yılda bir toplanan "Arazi Takdir Komisyonları" tarafından belirlenen birim değerlere göre hesaplanan değerdir (Hacıköylü, 2015a, s. 140). Bu şekilde hesaplanan vergi değeri, mükellefiyetin başladığı yılı takip eden yıldan itibaren her yıl yeniden değerleme oranının yarısı kadar arttırılmaktadır. Vergi değerinin hesaplanmasında 1.000 ₺'ye kadar olan kesirler, verginin hesaplanmasında ise 1₺'ye kadar olan kesirler dikkate alınmamaktadır (EVK, md. 29).

Yukarıda anlatılanları bir örnekle pekiştirelim. 2014 yılında takdir komisyonu tarafından takdir edilen arsa m^2 birim değeri 500 ₺ olarak belirlenen bir sokakta 400 m^2 arsası olan bir mükellefin 2015 ve 2016 yıllarındaki emlak vergisi matrahını hesaplayalım (2015 yılı yeniden değerleme oranının %7.8, 2016 yılı yeniden değerleme oranının %8 olduğunu varsayalım);

1. Mükellefin 2014 yılı vergi matrahı arsasının yüzölçümü ile takdir komisyonu tarafından belirlenen arsa m^2 birim değerinin çarpılması suretiyle bulunacaktır. Dolayısıyla 2010 yılı vergi matrahı 500 x 400 = 200.000 ₺'dir.
2. Mükellefin 2015 yılı emlak vergisi matrahı 2014 yılında takdir edilen birim değerin yeniden değerleme oranının yarısı kadar arttırılması suretiyle

bulunacaktır. Dolayısıyla 2015 yılı birim değeri 500 + (500 x %3.9) = 519.5 ₺'dir. 2015 yılı için bulunan birim değerin arsanın yüz ölçümü ile çarpılması sonucu 2015 yılı emlak vergisi matrahı bulunacaktır.

Bu tutar 519.5 x 400 = 207.800 ₺'dir. Ancak 1.000 TL'ye kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından dolayı mükellefin 2015 yılı emlak vergisi matrahı 207.000 TL'dir.

3. 2016 yılı emlak vergisi matrahı için de 2015 yılı için bulunan birim değerin yeniden değerleme oranın yarısı kadar arttırılması gerekmektedir. Dolayısıyla 2016 yılı birim değeri 519.5 + (519.5 x %4) = 540.28 ₺'dir. 2016 yılı emlak vergisi matrahı 540.28 ₺ x 400 = 216.112 ₺'dir. Ancak 1.000 ₺'ye kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından dolayı mükellefin 2016 yılı emlak vergisi matrahı 216.000 ₺'dir.

Taşınmazların emlak vergisine esas vergi değerlerinin hesaplanması farklı işlemler açısından da önem arz etmektedir. Nitekim vergi değerinin taşınmazın rayiç bedelinden farklı olması durumunda; taşınmaz alım-satımında, karşılıksız intikal veya ölüm yoluyla intikallerde, alım-satım işleminde harç alınmasında, emsal kira bedeli uygulaması gibi durumlarda farklı vergileme ortaya çıkabilmektedir (Sağlam, 2015, s. 21).

2.7.4. Arazi vergisinin oranları

Arsa-arazi üzerinden ödenecek emlak vergisi arsa ve araziye göre farklılık göstermektedir. Ayrıca arsa-arazi üzerinden ödenecek emlak vergisi söz konusu arsa-arazilerin büyükşehir belediye sınırları içerisinde olup olmamasına göre de değişmektedir. Tablo 2.4.'de arazi vergisinin oranları verilmiştir.

Tablo 2.4. *Arazi Vergisin Oranları*

EMLAK CİNSİ	BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİ SINIRLARI İÇİNDE İSE (BİNDE)	BÜYÜKŞEHİR BELEDİYE SINIRLARI İÇİNDE DEĞİL İSE (BİNDE)
ARAZİ	2	1
ARSA	6	3

2.7.5. Arazi vergisinde bildirim verme ve verginin ödenmesi

Daha önce de belirtildiği gibi arazi vergisi mükellefin beyanı üzerine vergilendirilmemektedir. Arazi vergisi arsalar için 4 yılda bir toplanan "Arsa Takdir Komisyonları", araziler için ise 4 yılda bir toplanan "Arazi Takdir Komisyonu" tarafından belirlenen birim değerlere göre tespit edilen vergi değeri üzerinden alınmaktadır. Arsa-arazilerin vergi değerleri bazı koşullarda değişebilmektedir. Arsa-arazilerin vergi değerini değiştiren sebepler EVK'nın 33. maddesinde sayılmıştır. Emlak vergisine esas vergi değerinin doğru bir şekilde belirlenebilmesi için mükellefler, vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde bunları vergi idaresine bildirmekle zorunlu bulunmaktadır (Hacıköylü, 2015a, s. 143).

Emlak vergisi iki taksitte ödenmektedir. İlk taksitin ödeme zamanı Mart, Nisan, Mayıs ayları, ikinci taksitin ödeme zamanı ise Kasım ayıdır (EVK, md. 30).

2.8. Arsa-Arazi İntikallerinin Vergilendirilmesi

İntikal "*bir yerden başka bir yere geçme, yer değiştirme, miras olarak babadan oğula kalma*"[124] anlamına gelmektedir. Sözlükte geçen tanımdan hareketle arsa-arazi intikalleri, kişilerin sahip oldukları arsa-arazilerin el değiştirmesini, mülkiyetinin bir kişiden başka kişiye geçmesini ifade etmektedir (Karadağ, 2015a, s. 89). Türk Vergi Sisteminde arsa-arazi intikalleri VİV'in konusunu oluşturmaktadır. Buna göre arsa-arazilerin veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız (karşılıksız) intikalleri VİV'nin konusuna girmektedir (VİVK, md. 1). Söz konusu maddeye göre arsa-arazi intikalleri iki şekilde olabilmektedir. Bunlardan ilki ölüme bağlı olarak gerçekleşen arsa-arazi intikalleri (VİVK, md. 2/c), ikincisi ise bağış, yarışma, çekiliş vb. yoluyla gerçekleşen karşılıksız arsa-arazi intikalleridir (VİVK, md. 2/d). Bu bakımdan önce ölüm yoluyla arsa-arazi intikalleri, sonrasında ise karşılıksız arsa-arazi intikalleri incelenecektir.

[124]TDK. Güncel Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ef5f1d801993.15491083 (Erişim tarihi: 13.04.2017).

2.8.1. Ölüm yoluyla arsa-arazi intikallerinin vergilendirilmesi

Arsa-arazilerin gerek ölüm yoluyla gerekse bağış, yarışma, çekiliş gibi karşılıksız intikallerinde söz konusu arsa-arazilerin VİV'in konusunu oluşturabilmesi bakımından mülkîlik ve şahşîlik ilkelerine göre düzenleme bulunmaktadır. Mülkilik ilkesine göre, Türkiye'de bulunan bütün arsa-araziler ile şahsilik ilkesi uyarınca, Türk uyruğundaki kişilerin gerek Türkiye'deki gerekse Türkiye dışında bulunan arsa-arazileri VİV'nin konusuna girmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014, s. 373). Ancak Türk uyruğundaki kişilerin Türkiye dışındaki arsa-arazilerini ölüm veya bağış, yarışma, çekiliş vb. yoluyla ivazsız iktisap eden yabancı kişiler Türkiye'de ikametgâhı olmamak kaydıyla vergi dışında tutulmuştur (VİVK, md. 1).

2.8.2. Ölüm yoluyla intikal eden arsa-arazilerin mükellefi, değerlemesi ve vergi matrahı

Ölüm yoluyla intikal eden arsa-arazilerde VİV'in mükellefi ölüm yoluyla arsa-arazileri iktisap eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Verginin mükellefi olabilmek için arsa-arazileri iktisap etmek yeterli görülmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2010, s. 315).

Ölüm yoluyla intikal eden arsa-arazilerin matrahının tespit edilmesinde 3 aşama bulunmaktadır;

- İlk aşama arsa-arazilerin değerinin belirlenmesidir. Arsa-arazilerin VİV bakımından değeri emlak vergisine esas olan vergi değeridir (VİVK, md. 10/2-b).
- İkinci aşama arsa-arazi değerinden borçların ve giderlerin indirilmesidir. İndirilebilecek borçlar ve giderler VİVK'nın 12.maddesinde sayılmıştır.
- Üçüncü aşama ise istisnaların düşülmesidir. Bu istisna tutarı her yıl değişmekle birlikte 2017 yılı için, evlatlıklarda dâhil olmak üzere çocuk ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 176.600 ₺'si, çocuk bulunmaması halinde ise eşe isabet eden miras hissesinin 353.417 ₺'si vergiden istisna edilmiştir (VİVK, md. 4/b).

2.8.3. Ölüm yoluyla arsa-arazi intikallerinde verginin oranı, beyanı ve ödenmesi

Ölüm yoluyla intikal eden arsa-arazilerden alınacak vergi oranı VİVK'nın 16. maddesinde belirtilmiştir. Vergi %1 ile başlayıp %10 ile biten artan oranlı tarife üzerinden alınmaktadır. Tablo 2.5.'de ölüm yoluyla gerçekleşen intikallerde uygulanacak vergi tarifesi verilmiştir.

Tablo 2.5. *Ölüm Yoluyla İntikallerde Vergi Tarifesi (2017 Yılı İçin)*

MATRAH	ÖLÜM YOLUYLA İNTİKALLERDE VERGİ ORANI (%)
İlk 210.000 ₺ için	1
Sonra gelen 500.000 ₺ için	3
Sonra gelen 1.110.000 ₺ için	5
Sonra gelen 2.000.000 ₺ için	7
Matrahın 3.820.000 ₺'yi aşan bölümü için	10

Ölüm yoluyla gerçekleşen arsa-arazi intikallerinde beyanname verme süresi farklı durumlar için değişiklik göstermektedir (VİVK, md. 9);

- Ölümün Türkiye'de meydana gelmesi ve mükelleflerin Türkiye'de bulunması halinde beyanname ölüm tarihini takip eden 4 ay içinde,
- Ölümün Türkiye'de meydana gelmesi ve mükelleflerin yabancı bir ülkede bulunması halinde beyanname ölüm tarihini takip eden 6 ay içinde,
- Ölümün yabancı bir ülkede meydana gelmesi ve mükelleflerin Türkiye'de bulunması halinde beyanname ölüm tarihini takip eden 6 ay içinde,
- Ölümün yabancı bir ülkede meydana gelmesi ve mükelleflerin ölümün meydana geldiği ülkede bulunması halinde beyanname ölüm tarihini takip eden 4 ay içinde,
- Ölümün yabancı bir ülkede meydana gelmesi ve mükelleflerin ölümün meydana geldiği ülkenin dışında başka bir yabancı ülkede bulunması halinde beyanname ölüm tarihini takip eden 8 ay içinde ilgili vergi dairesine

verilir.

Ölüm yoluyla gerçekleşen arsa-arazi intikallerinin mükellefleri, VİV'e ilişkin vergilerini 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere toplam 6 taksitte ödemektedirler (VİVK, md. 19).

2.8.4. Bağış, yarışma, çekiliş gibi ölüm dışındaki yollarla karşılıksız intikal eden arsa-arazilerin vergilendirilmesi

Bağış, yarışma, çekiliş gibi ölüm dışındaki yollarla karşılıksız olarak intikal eden arsa-araziler de VİV'in konusunu oluşturmaktadır. Bu durumlarda verginin mükellefi, yarışma veya çekilişlerde arsa-arazi kazanan veya kendisine arsa-arazi bağışlanan kişidir (VİVK, md. 1).

Ölüm dışındaki yollarla intikal eden arsa-arazilerin vergi matrahının belirlenmesi, ölüm yoluyla intikal eden arsa-arazilerin vergi matrahının belirlenmesi ile aynı aşamalardan oluşmaktadır. Matrah, arsa-arazilerin değerinden VİVK 12. maddesinden belirtilen indirimler ile VİVK 4/d-e maddesinde belirtilen istisnanın düşülmesi suretiyle bulunmaktadır (Karadağ, 2015a, s. 101). Bu istisna tutarı her yıl değişmekle birlikte 2017 yılı için 4.068 ₺'dir.

Ölüm dışındaki yollarla intikal eden arsa-arazilere ilişkin vergi %10 ile başlayıp %30 ile biten artan oranlı tarife üzerinden hesaplanmaktadır. Tablo 2.6.'da karşılıksız intikallerde uygulanacak vergi tarifesi verilmiştir.

Tablo 2.6. *Karşılıksız İntikallerde Vergi Tarifesi (2017 Yılı İçin)*

MATRAH	KARŞILIKSIZ İNTİKALLERDE VERGİ ORANI (%)
İlk 210.000 ₺ için	10
Sonra gelen 500.000 ₺ için	15
Sonra gelen 1.110.000 ₺ için	20
Sonra gelen 2.000.000 ₺ için	25
Matrahın 3.820.000 ₺'yi aşan bölümü için	30

Kişiye ana, baba ve çocuklarından (evlatlık edinilen çocuklar hariç) karşılıksız arsa-arazi intikallerinde vergi indirimi mekanizması öngörülmüştür. Buna göre kişiye ana, baba ve çocuklarından karşılıksız arsa-arazi intikallerinde yukarıdaki tabloda yer alan oranların yarısı uygulanmaktadır (VİVK, md. 16). Ayrıca, gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan arsa-arazi intikallerine ilişkin verginin oranı %10 olup, bu vergi stopaj yoluyla ödenmektedir (VİVK, md. 16). Diğer hallerde arsa-arazilere ilişkin vergi beyan üzerine tarh olmaktadır. Beyanname arsa-arazilerin hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden 1 ay içinde ilgili vergi dairesine verilmektedir (VİVK, md. 9/2). Beyan üzerine hesaplanan vergi 3 yılda, her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere toplam 6 taksitte ödenir (VİVK, md. 19).

2.9. Arsa-Arazi Alım-Satımı Üzerinden Ödenen Tapu ve Kadastro Harcı

Harçlar da vergiler gibi zorunlu ödemelerdir. Harçları vergiden ayıran en önemli özellik harçların karşılığının bulunmasıdır. Genel faydaya yönelik kamu hizmetlerinden, özel fayda sağlayanlardan faydalanma karşılığı alınan bedel harç olarak ifade edilmektedir (Baydemir, 2006, s. 240).

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun (HK) 1. maddesinde bu kanuna göre alınacak harçlar[125] belirtilmiştir. Bu kapsamda konumuz bakımından taşınmazlar ile ilgili olarak tapu ve kadastro harcı alınmaktadır. Başta alım-satımı olmak üzere, taşınmazlarla ilgili çeşitli işlemler üzerinden tapu ve kadastro harcı incelenecektir.

2.9.1. Tapu ve kadastro harcının konusu ve mükellefi

Tapu ve kadastro harcı, HK'ya ekli (4) sayılı listede yer alan işlemler üzerinden alınmaktadır (HK, md. 57). Tapu ve kadastro işlemlerinden alınacak harçlar başlığını taşıyan (4) sayılı listede, tapu ve kadastro üzerinden alınacak harçlar;

1. Tapu İşlemleri
2. Kadastro ve Tapulama İşlemleri olmak üzere iki grupta ele alınmıştır.

Harçlar Kanunu'na ekli (4) sayılı listeye göre, taşınmazların alım-satımı, trampa edilmesi, bağışlanması, miras yoluyla intikali, kat karşılığı verilmesi, arsanın ifrazı,

[125]Harçlar Kanunu'nu kapsamında yargı harçları, pasaport harçları, noter harçları, konsolosluk harçları, gemi ve liman harçları, tapu ve kadastro harçları, trafik harçları vb. düzenlenmiştir.

taşınmazın ödül olarak kazanılması vb. birçok işlem üzerinden tapu ve kadastro harcı alınmaktadır (Karadağ, 2015b, s. 164).

Tapu ve kadastro harcının mükellefi, HK'ya ekli (4) sayılı listede yer alan işlemlerin taraflarıdır (HK, md. 58). Tarifede belirtilmeyen işlemlerde ise mükellefin kimler olacağı 58.maddesinin devamında belirtilmiştir. Ayrıca bazı işlemler tapu ve kadastro harcı kapsamı dışında tutulmuştur. Hangi işlemlerin tapu ve kadastro harcı kapsamı dışında tutulduğu HK'nın 59. maddesinde belirtilmiştir.

2.9.2. Arsa-arazi alım-satımında ödenen tapu ve kadastro harcının matrahı, oranı ve ödenmesi

Tapu ve kadastro harçları (4) sayılı listede yazılı işlemlerden, işlemin niteliğine göre, değer esası üzerinden nispi veya maktu olarak alınmaktadır (HK, md. 60). Nispi harçlar, belirli bir değere oran uygulanmak suretiyle hesaplanmaktadır. Maktu harçlar ise değerle ilgili olmayıp, harca tabi işlem için belirlenmiş sabit harç tutarı ödenmektedir (Kızılot vd., 2011, s. 452). Arsa-arazi alım-satımında tapu ve kadastro harcına esas değer, arsa-arazilerin vergi değerinden düşük olamamaktadır (HK, md. 63). Buna göre, arsa-arazi alım satımında ödenmesi gereken tapu ve kadastro harcı, ilgili oranların emlak vergisi değerinden az olmamak kaydıyla arsa-arazilerin devir ve iktisap bedeline uygulanması ile bulunmaktadır (Kızılot vd., 2011, s. 452).

Arsa-arazi alım-satımında ödenmesi gereken tapu ve kadastro harcının oranı binde 20 olarak belirlenmiştir[126]. Arsa-arazi alım-satımında tapu ve kadastro harcı hem alıcı hem de satıcı tarafından ödenmektir. Örneğin, tapu ve kadastro harcına esas değeri 200.000 ₺ olan bir arsa veya arazinin alım-satımı sırasında, alıcı ve satıcı tarafından 4.000 ₺ tapu ve kadastro harcı tahsil edilecektir. Taşınmazın alım-satımında ödenecek tapu ve kadastro harcının oranını bir katına kadar arttırılması onda birine kadar azaltılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak konut ve iş yerleri için tapu ve kadastro harcını 30.09.2017 tarihine kadar binde 15 olarak belirlemiştir[127]. Tapu ve kadastro harçları işlemin yapıldığı yerin vergi dairesine makbuz

[126]Harçlar Kanunu (4) sayılı listede tapu ve kadastro harcının oranları belirtilmiştir. http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.492.pdf (Erişim tarihi: 16.04.2017).

[127]15/3/2017 tarihli ve 30008 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13/3/2017 tarihli ve 2017/9973 sayılı Bakanlar Kurulu Eki Kararı

karşılığında ödenmektedir. Tahakkuk eden tapu ve kadastro harcı tahakkuk tarihini takip eden bir sene içinde ödenmektedir (HK, md. 66-67-68).

http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170315.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170315.htm (Erişim tarihi: 16.04.2017).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Eskiden beridir servetin üzerinde durulmuş ve servet uzun süre vergilendirilebilir tek kaynak olarak önemini korumuştur. Eskiden beri servetin üzerinden durulmasının sebebi, servetin insanlık tarihi kadar eski olmasıdır. İktisadi servet ve mali servet kavramları bulunmakla beraber Türk vergi hukukunda servet kavramı mali servet tanımına dayandırılmaktadır. Mali servet kavramı, yürürlükte bulunan vergi kanunlarının uygulanması açısından yapılan servet tanımını ifade etmektedir.

Gelir ve harcama vergilerinin yanında vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilen servet vergilerinden arazi vergisinin ilk şekli çok eski zamanlara gitmektedir. Çünkü o zamanlar toprak çok şey ifade etmekteydi. Bu nedenle tarihte vergicilik arazi vergisi ile başlamıştır denilebilir.

Günümüzde harcamalar üzerinden alınan vergiler ile gelir üzerinden alınan vergiler önem kazanmış, bunun neticesinde de servet vergileri eski önemini kaybetmiştir. Nitekim 2015 yılında servet vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %3.21'dir. Servet vergileri hasılatı düşük olmasına rağmen;

- Vergilemede adalet ve eşitliği sağlamak,
- Ekonomik etkinliği sağlamak,
- Gelir vergisinin kontrolünü sağlamak,
- Servetin verimliliğini arttırmak,
- Hazineye gelir sağlamak gibi amaçlarla vergi sistemlerinde ki yerini korumaktadır.

Türk vergi sisteminde servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisidir. Emlak vergisi sanayileşme sürecinden önce önemli bir gelir kaynağını oluşturmaktaydı. Ancak, sanayileşmeyle birlikte yeni gelir kaynaklarının meydana gelmesiyle emlak vergisi günümüzde eski önemini kaybetmiş bulunmaktadır. 2015 yılında emlak vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı %1,23'tür.

Günümüzde uygulanan emlak vergisinin temelini 29.07.1970 tarihli 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu oluşturmaktadır. Emlak vergisinin matrahı ilgili komisyonlarca

belirlenen vergi değeridir. Vergi değerinin tam ve gerçekçi bir şekilde belirlenmesi tartışma konusu olmaktadır. Vergi değerinin tespiti konusunda belediyelerin vergi tekniği açısından gerekli formasyona sahip olmamaları, elemanlarının yetersizliği ve mevzuattaki boşluklar nedeniyle emlak vergisi konusunda yetersiz kalınmaktadır.

Emlak vergisinin konusunu bina, arsa ve arazi oluşturmaktadır. Arazi, imar uygulaması geçmeyen toprak parçasıdır. Vergi hukukunda arazi genel olarak, arz üzerinde sınırları dağ, çit, duvar, ağaç, yol veya nehirler ve sular veya kanallar gibi tabii ve suni işaretlerle çevrilmiş bulunan yeryüzü parçası olarak tarif edilmekte, arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve dikilen şeyler de arazi olarak sayılmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'na göre belediye sınırları içerisinde belediyece parsellenmiş arazi, arsa olarak değerlendirilmektedir. Kanun hükmüne göre arsa kavramı, üzerinde inşaat yapılabilecek, parsellenmiş ve parselleme işlemi (parselasyon)belediyeler tarafından onaylanmış arazileri ifade etmektedir. Belediye sınırları içerisinde veya dışarısında parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir.

Emlak vergisi açısından arazi ve arsa ayrımının önemi büyüktür. Çünkü emlak vergisinde arazi ve arsalara emlak vergisi açısından farklı vergi oranları uygulanmakta, vergi değerlerinin hesaplanmasında farklı kriterler uygulanmaktadır. Arazi ve arsalar emlak vergisinin yanı sıra bazı vergi ve harçların da konusunu oluşturmaktadır. Arazi ve arsalar mevcut yasalarda;

- Ticari kazanç, değer artış kazancı, gayrimenkul sermaye iradı kapsamında Gelir Vergisinin,
- Kurumlar Vergisinin,
- Katma Değer Vergisinin,
- Veraset ve İntikal Vergisinin,
- Tapu ve Kadastro Harcının konusunu oluşturabilmektedir.

Bir taşınmazın ister piyasa değeri ister vergi değeri olsun bu değerler belirlenirken arsa-arazinin değeri ile bina m^2 inşaat maliyeti dikkate alınmaktadır. Ancak, bina m^2 inşaat maliyeti her yıl Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca müşterek olarak belirleniyor ve belirlenen m^2 inşaat maliyeti değeri çok bir anlam ifade

etmemektedir. Aslında önemli olan arsanın değeridir. Çünkü binaya değer kazandıran asıl unsur, arsanın konumu ve buna bağlı olarak oluşan arsa bedelidir. Dolayısıyla arsa değeri ne kadar yüksek olursa bina değeri de o kadar yüksek olmaktadır. Örneğin vergi değeri 300.000 ₺ olan 100 m^2 betonarme birinci sınıf bir binanın m^2 inşaat maliyeti 2017 yılı için ortalama 858,53 ₺'dir. Buna göre bu binanın inşaat maliyet bedeli 100 x 858,53 = 85.853 ₺'dir. Bu durumda binanın vergi değeri 300.000 ₺ olup, bunun 214.147 ₺'sini arsanın değeri oluşturmaktadır. Bu durumda göstermektedir ki 300.000 ₺ vergi değerli bir binanın yaklaşık %72'sini arsa payı oluşturmaktadır. Kentleşme olgusunun bir sonucu olarak araziler arsaya dönüşmektedir. Arazileri arsaya dönüşen toprak sahipleri ciddi kazançlar elde etmektedir. Arazilerin arsaya dönüşümü sonucunda ortaya çıkan bu değer artış kazançları "Rant" olarak ifade edilmektedir. Rantların vergilendirilmesi zaman zaman gündeme gelmiş ancak mevcut yasal düzenlemelerde rant gelirleri tam olarak vergilendirilemiyor.

Kentsel rant alanındaki en önemli sorunlardan birisi arazi ve arsa spekülasyonudur. Çünkü fırsatçılık peşinde olan kişiler spekülatif amaçlar ile toprağı bugünkü kullanım değeri üzerinden satın almakta ve arsa olması sonucu oluşan değer üzerinden satmaktadır. Hatta çoğu kez kentler imar planının belirlediği gelişme yönünde değil, spekülasyona konu olabilecek toprakların bulunduğu yönde gelişmektedir.

Taşınmazların değerlerindeki artışın ana kaynağı ise kamusal mal ve hizmetlerdir. Çünkü artan nüfus artışıyla birlikte kamusal nitelikli mal ve hizmet talebi yükselmekte, merkezi ve yerel idareler de bu talepleri karşılamak üzere birtakım kamusal mal ve hizmet sunumunu arttırmaktadır. Artan kamusal hizmetler için daha çok kaynak ihtiyacı duyulmaktadır. Dolayısıyla taşınmazlardaki değer artışlarından elde edilen rantların bir kısmının kamu kesimine aktarılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Merkezi ve yerel yönetimlerce gerçekleştirilen alt yapı ve sanayi hizmetlerinin sonucu olarak ortaya çıkan kentsel rantların kamuya kazandırılmasında en önemli araç bu rantların vergilendirilmesidir.

Günümüzde "Değer Artış Kazançlarına İlişkin Hükümler" ile "Harcamalara Katılma Payları" bir tür rant vergisi olarak ifade edilmektedir. Harcamalara katılma payı asıl olarak değer artışlarını vergilendirmemekte, buradaki amaç öngörülen harcamanın bir kısmının finanse edilmesidir. Bununla birlikte 2464 sayılı Belediye Gelirleri

Kanunu'nda yol harcamalarına katılma payları ile ilgili olarak "alınabilir" ifadesi bulunması yol harcamalarına katılma paylarını bir zorunluluk olmaktan çıkarmakta ve rant vergisi olmaktan uzaklaştırmaktadır.

Günümüzde rant vergisi olarak ifade edilen değer artış kazançları, gerçek kişilerin ticari amaçlı olmayan taşınmaz satış kazançlarını vergiye tabi tutmaktadır. Gelir Vergisi Kanuna'na göre taşınmazlar iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarıldıkları takdirde değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olmaktadır. Değer artış kazancının hesaplanmasında artış oranının en %10 olması koşuluyla enflasyon güncellemesi yapılmaktadır. Ayrıca istisna uygulaması da bulunmaktadır. Bu tutar her yıl değişmekle birlikte 2017 yılı için 11.000 ₺'dir.

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde iktisap bedelinin yeniden değerleme oranı ile güncellenmesi uygulamasından dolayı 5 yıllık süre sınırının bulunması değer artışlarının vergilendirilmesinden çok vergilendirilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Taşınmazların elden çıkarılmasında elde edilen kazancın tespitinde iktisap bedeli güncelleneceğinden dolayı taşınmazlar kaç yıl sonra satılırsa satılsın elde edilen kazanç vergiye tabi tutulmalıdır.

Süre sınırının bulunması, enflasyon düzeltmesinin yapılması ve istisna uygulamasının bulunması değer artışlarını (rant) yeteri kadar vergileyememektedir. Ayrıca taşınmaz satışlarında elde edilen kazançların yeteri kadar vergilendirilememesinde mükelleflerin taşınmaz değerlerini düşük göstermek eğiliminde olduklarının etkisi bulunmaktadır.

Mevcut yasal düzenlemelerin rant gelirlerini yeteri kadar vergilendirmediğinin farkında olan idare, yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısında değer artış kazançları ile ilgili değişiklik öngörmektedir. Buna göre ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların taşınmaz satışından elde ettikleri kazançlar elde edilme süresine göre kademeli olarak vergiye tabi tutulacaktır. Buna göre elde tutma süresi uzadıkça uygulanacak istisna oranı da artmaktadır. Bu düzenleme ile işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca elde tutma süresinin uzadıkça istisna oranlarının da artması kısa süreli spekülasyonların önüne geçebilir. Kentsel rantların vergilendirilmesi gerekliliği tasarının genel gerekçesinde de belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanun Tasarısının yanı sıra yakın tarihte de rant vergisi ile ilgili gelişmeler olmuştur. 2015-2017 Orta Vadeli Programda "*İmar planı değişiklikleri ve*

kamu yatırımları sonucunda oluşacak gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay almasını ve gayrimenkullerde değer artışına yol açacak bazı kamu yatırımlarına yararlanıcıların katkıda bulunmasını sağlayacak bir sistem geliştirilecektir" ifadesi ile rantların vergilendirilmesinin amaçlandığı görülmektedir.

Yine 2016-2018 Orta Vadeli Programda ""*Yerel yönetimlerin öz gelirlerinin artırılmasına yönelik politikaların hayata geçirilmesine yönelik çalışmalar sürdürülecektir. Bu kapsamda, imar planı değişiklikleri sonucunda oluşacak gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay alması sağlanacaktır."* ifadesi de rantların vergilendirilmek istendiğinin bir göstergesidir.

Son yıllarda özellikle büyük şehirlerde arsa spekülasyonu yaygınlaşmış, inşaat işi ile uğraşanlar ve arsa spekülatörleri bu sebeple rant geliri elde etmişlerdir. Arsa spekülasyonu üzerinden sağlanan bu rant gelirlerinin gelir dağılımını bozucu ve sosyal adaleti zedeleyici etkileri ortaya çıkmış bulunmaktadır. Dolayısıyla taşınmazlardan sağlanan bu rant gelirlerinden kamunun pay almasını sağlamak bir zorunluluk haline gelmiştir.

Mevcut mevzuatta rantın vergilendirilmesinde değer artış kazancı hükümleri önem arz etmektedir. Ancak değer artış kazancı taşınmazın alım-salım bedelleri arasındaki fark üzerinden alınmaktadır. Kişiler tapuda işlem sırasında daha az tapu harcı ödemek amacıyla taşınmazların gerçek alım-satım değerlerini bildirmemektedirler. Her ne kadar harçlar kanununda taşınmaz alım-satımının piyasa değeri üzerinden yapılması gerektiği, yapılmadığı ve tespit edildiği takdirde aradaki harç miktarının %25 vergi ziyaı cezası ile birlikte alınacağı belirtilmiş olunsa da bu uygulama mükellefleri caydırmamaktadır. Bu durumda taşınmazların gerçek alım-satım değeri tam olarak kavranamadığı için değer artış kazancı rantları tam olarak vergilendirememektedir. Bu anlamda özellikle konut kredisi ile alınan taşınmazlarda bir zorunluluk olan ve gayrimenkul değerleme uzmanlarınca yapılmış olan konut değerlemesindeki değerlerin esas alınması düşünülebilir.

Kentsel rantların tam olarak kavranıp vergilendirilebilmesi için taşınmazların gerçek değerlerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu anlamda belediyelerde yer alan vergi değerleri ile piyasa değerleri arasında ciddi farklılıkların bulunması da bir sorun teşkil etmektedir. Bilindiği üzere arsaların vergi değeri, 4 yılda bir toplanan "Arsa Takdir Komisyonları" tarafından belirlenen birim değerlere göre, arazilerin vergi değeri ise yine 4 yılda bir toplanan "Arazi Takdir Komisyonları" tarafından belirlenen birim değerlere

göre hesaplanmaktadır. Mükellefler sahip oldukları taşınmazların değerlerini genelde vergi değerine yakın bir değer olarak göstermektedir. Bu durumda da taşınmazların vergi değerleri ile piyasa değerleri arasında ciddi farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla rant kavramının taşınmaz değerlemesine bağlı bir kavram olduğu düşünüldüğünde, takdir komisyonları tarafından belirlenen arsa-arazi vergi değerlerinin gerçek değere yakın olması önem arz etmektedir. Komisyonlarca belirlenen değerlerin çok düşük ya da yüksek belirlenmesi vergiye olan güveni azaltmaktadır. Takdir komisyonları tarafından özellikle arsaların bazı bölgelerde yüksek veya düşük takdir edilmesi devamlı eleştiri ve tartışma konusu olmuştur.

Günümüzde arsa takdir komisyonu, belediye başkanı veya görevlendireceği bir memur başkanlığında, ilgili belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın veya vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya görevlendireceği bir memur ile ticaret odasından seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle ve köy muhtarlarından oluşmaktadır. Görüldüğü üzere kentsel rantların esas unsuru olan arsalara ilişkin takdir komisyonlarında bir taşınmaz değerleme uzmanı veya değerleme şirketi ya da emlak komisyoncuları odasından yetkili bir kişi bulunmamaktadır.

Belediyelerin, özellikle arsalara ait takdir komisyonunda iki üye ile temsil edilmesi, komisyon başkanının aynı zamanda belediye başkanı olması ve komisyonda görevli olan ilgili mahalle muhtarının seçimle iş başına gelmesi komisyonlarda belediyelerin ağırlığının fazla olduğunun bir göstergesidir. Bu görevlilerin seçmenlerin etkisi altında kalarak birim değerlerini düşük belirleyebileceği göz ardı edilmemelidir. Ayrıca belediyelerde çalışan personelin taşınmaz değerlemesi konusunda bilgi eksikliğinin olması ve belediyelerin bilişim teknolojisi açısından yetersiz olması taşınmaz değerlemesinin doğru olarak yapılmasına engel olmaktadır.

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin aksine gelişmiş ülkelerde taşınmaz değerlemesinde, gayrimenkul değerleme şirketleri ve değerleme uzmanlarının önemli bir yeri bulunmaktadır. Gayrimenkul değerleme şirketleri ve uzmanlarından taşınmaz vergi değerlerinin belirlenmesi aşamasında yararlanılması, devamlı olarak eleştiri ve tartışma konusu olan taşınmaz değerlemesinin doğru olarak yapılmasına olanak sağlayacaktır. Taşınmaz değerlemesinin doğru olarak yapılması, vergi gelirlerinde ve tapu harcında artış da sağlayacaktır. Bu anlamda gayrimenkul değerleme şirketi ve uzmanlarının ülkemizde taşınmaz değerleme sürecine dâhil edilmesi gerekmektedir. Bunun için yasal

düzenlemelerin yapılması, bu düzenlemeler yapılıncaya kadar geçecek süreçte ise takdir komisyonlarının bu şirket veya uzmanlardan yararlanmaları düşünülebilir. Ayrıca taşınmaz piyasasında oluşan değerleri yakından takip edebilen Emlak Komisyoncuları Odasından da bir temsilcinin takdir komisyonlarında görev alması düşünülebilir.

Konuya mükellef açısından bakıldığında ise mükellefin vergiye gönüllü katılımının arttırılması gerekmektedir. Bu anlamda emlak vergisi oranının düşürülmesi ile tapu harcı oranlarının düşürülmesi veya kaldırılması düşünülebilir. Taşınmazlar gerçek değerine yakın olarak belirlendiğinde vergi bilinci gelişmemiş mükellef emlak vergisi açısından yeni bir vergi yüküyle karşılaşmış hissedecek ve vergiyi ödemek istemeyecektir. Bu anlamda gerçek değer üzerinden vergi alınması durumunda emlak vergisi oranlarının düşürülmesi mükellefin vergiye gönüllü uyumunu arttırarak verginin etkinliğine ve verimliliğine katkı sağlayacaktır. Ayrıca arsa ve arazi değerlerinde bazı bölgelerde artış olurken bazı bölgelerde zaman zaman değer kaybı yaşanabilmektedir. Bu bakımdan emlak vergisi oranları bölgelerin gelişmişlik düzeyleri, kamusal hizmetlerden yararlanma olanağı, kalkınmada öncelikli yöreler, arazinin türü vb. kriterler göz önünde bulundurularak farklılaştırılabilir.

Taşınmazın devir ve iktisap aşamasında ödenen tapu harcının emlak vergisine esas değer ile ilişkisi düşünüldüğünde, tapu harcına esas değer önem kazanmaktadır. Tapu harcına esas değer gerçek değere ne kadar yakın olursa emlak vergisine esas değer de gerçeğe o kadar yakın olacaktır. Ancak ülkemizde devir ve iktisaba konu taşınmazların tapu harcı genellikle alt sınır olan emlak vergisi değeri üzerinden ödenmekte gerçek alım-satım bedeli bildirilmemektedir. Her ne kadar kanun hükmünde "alıcı ve satıcı tarafından" ifadesi yer alsa da genellikle tapu harcı alıcı tarafından ödenmekte ve mükellef bunu bir maliyet unsuru olarak gördüğü için düşük beyanda bulunmaktadır. Genellikle alıcı tarafından ödenen ve taşınmaz için bir maliyet oluşturan tapu harcının oranının düşürülmesi veya kaldırılması taşınmazın kayıtlı değerini gerçek değerine yaklaştırabilecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Açlar, A. ve Çağdaş, V. (2002). *Taşınmaz (Gayrimenul) Değerlemesi*. Ankara: TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası.

Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Akgüç, Ö. (1971). Emlak Vergisi. S. Tuncer (Özet ve Düzenlemeyi Yapan), *Emlak Vergisi (Açık Oturum Özeti)* içinde (s. 3-32). İstanbul: İltisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları No: 28.

Alan, A. T. (1967). *The Taxation of Personal Wealth*. United States Of America: University Of İllinois Press.

Allen, E. D. and Brownlee, O. H.. (1956). *Economics of Public Finance.* (Second Edition). Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, N. J.

Alptürk, E. (2007). *Soru ve Cevaplarla Gayrimenkul Değerleme Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları No: 62.

Arslanoğlu, A. ve Pınarcık, Z. (1972). *Emlak Vergisi Kanunu ve İzahları*. İstanbul: Gün Matbaası.

Barlowe, R. (1972). *Land Resource Economics : The Economics of Real Property.* (Second Edition). Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, N. J.

Batırel, Ö. F. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi.* İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No: 24, İstanbul: Sena Ofset.

Baydemir, M. (2006). *Her Yönüyle Emlak.* (2. Baskı). Aydın: Didim Hür Ekspres Gazatesi Yayınları.

Bayraklı, H. H. ve Pehlivan, H. O. (1995). *Vergi Hukuku İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Yıldızlar Matbaacılık A.Ş.

Bilici, N. ve Bilici, A. (2015). *Kamu Maliyesi.* (5. Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi.

Bulutoğlu, K. (2008). *Kamu Ekonomisine Giriş (Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı).* (7. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Can, B., Bülbül, Z. ve Dağaşan, V. (2012). *Emlak Vergisi Hukuku*. İstanbul: Şifre Yayınları.

Çelikkaya, A. (2013). Verginin Tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik gelişimi. İ. Sağbaş (Ed.), *Vergi Teorisi* içinde (s. 2-19). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Dikmen, M. O. (1964). *Maliye Dersleri.* (2. baskı). İstanbul: Sermet Matbaası.

Dilik, S. (1976). *Servetin Geniş Kitlelere Yayılması.* Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:391.

Edizdoğan, N. ve Özker, A. N. (2003). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Kitapevi.

Edizdoğan, N. E. ve Çelikkaya, A. (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa; Dora Yayınları.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2011). *Kamu Maliyesi* (2.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2012). *Kamu Maliyesi. (4. Baskı)*. Bursa: Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Erginay, A. (2003). *Kamu Maliyesi*. (17. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.

Ertürk, H ve Sam, N. (2011). *Kent Ekonomisi.* (4. Baskı). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Giray, F. (2010). *Maliye Tarihi*. (3. Basım). Bursa: Ezgi Yayınları.

Gürçay, G. (2015). *İnşaat Muhasebesi*. İstanbul: Çatı Kitapları.

Hacıköylü, C. (2015a). Emlak Vergisi. M. E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde Vergilendirme* içinde (s. 128-151). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Hacıköylü, C. (2015b). Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinde Vergileme, S. Şengel (Ed.), *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi* içinde (s. 24-45). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Heper, F. (1982). *Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:246/166.

Herekman, A. (1976). *Genel Vergi Kuramı*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 169.

Jackson, P. M. and Brown, C. V. (1990). *Public Sector Economics* (4th Edition). UK: Blackwell Publishers.

Johansen, L. (1965). *Public Economics*. North-Holland Publishing Company Amsterdam.

Kaldor, N. (1956). *İndian Tax Reform*. (New Delhi) : Ministry of Finance Dept. of Economic Affairs.

Karadağ, N. (2015a). Gayrimenkul İntikalerinde Vergileme. M. E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde Vergilendirme* içinde (s. 88-109). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Karadağ, N. (2015b). Çevre Temizlik Vergisi, Katılım Payları ve Harçlar. M. E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde Vergilendirme* içinde (s. 152-177). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Karaman, Z. T. (1995). *Kent Yönetimi ve Politikası* (3. Baskı). İzmir: Anadolu Matbaacılık

Keleş, R. (1998). *Kentbilim Terimleri Sözlüğü*. (2. Baskı). Ankara: İmge Kitapevi.

Keleş, R. (2000). *Kentleşme Politikası* (5. Baskı). Ankara: İmge Kitapevi.

Keleş R., Geray, C., Emre, C. ve Mengi, A. (1999). *Kentsel Toprak Rantının Kamuya Kazandırılması*. Ankara: Öteki Yayınevi.

Kılınçaslan, İ. (2010). *Kent Ekonomisi Sektörlerin Gelişimi, Ekonomik Coğrafya, Arazi Ekonomisi, Yapısal Analiz*. İstanbul: Ninova Yayınları.

Kızılot, Ş. (2008). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. (11. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Ş., Sarısu, E., Özcan, S. ve Kızılot, Z. (2011). *Gayrimenkul Rehberi*. Yaklaşım Yayıncılık. (9. baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi.* (5.Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi.

Mert, H., Saraç, Ö., Gökçek, F., Kara, İ., Devran, A., Timur, M. ve Elgin, E. (1994). *Belediyelerin ve Mükelleflerin Emlak Vergisi Rehberi*. Maliye Eski Gelirler Kontrolörleri Yardımlaşma ve Mali Eğitim Vakfı No: 4. Ankara: İlksan Matbaası Ltd. Şti.

Morton, W. A. (1955). *Housing Taxation*. The University Of Wisconsin Press Madison.

Musgrave, R. A. and Musgrave, P. B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice* (Fifth Edition). Mcgraw-Hıll Internatıonal Edıtıonsi Finance Series.

Mutluer, M. K. (1973). *Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi*. Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:105/60, Ankara: Sevinç Matbaası.

Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No: 185, Hukuk: 11.

Nadaroğlu, H. (1989). *Kamu Maliyesi Teorisi*. (7. baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Organ, İ. (2015a). Gayrimenkul Kira ve Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi. M. E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde Vergilendirme* içinde (s. 28-57). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Organ, İ. (2015b). Gayrimenkul Satış ve Kiralamalarında Katma Değer Vergisi Uygulamaları. M. E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde Vergilendirme* içinde (s. 58-87). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Nami Ç. (2014). *Vergi Hukuku.* (23. Basım). Ankara: Turhan Kitabevi.

Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi.* (3. baskı). Ankara: Seçkin Hukuk Yayınları.

Öner, E. (2006). Emlak Vergisinde Matrah Tespit Usullerinde Gelişmeler. N. Falay, M. Şahin ve A. Kesik (Ed.), *Kamu Maliyesine Yeni Bakış Teori ve Uygulama* içinde (s. 209-232). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Özbek, N. (2015). *İmparatorluğun Bedeli (Osmanlı'da Vergi, Siyaset ve Toplumsal Adalet 1839-1908)*. İstanbul: Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi.

Parlak, B. (2015). *Yerel Yönetimler: Kavramsal Ve Kuramsal Çatı.* M. Mecek, M. Doğan ve B. Parlak (Ed.), Antalya: Bekad Yayınları.

Pelin, İ. F. (1942). *Finans İlmi ve Finansal Kanunlar.* (2. Baskı). İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 166, İktisat Fakültesi No: 12. İstanbul: Güven Basımevi İstanbul.

Pur, H. P. (2006). *Gayrimenkulde Vergi Uygulamaları*. İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar Ticaret ve Sanayi A.Ş.

Ricardo, D. (1997). *Ekonomi Politiğin ve Vergilendirmenin İlkeleri*. (Çev. T. Ertan). İstanbul: Belge Yayınları.

Rosen, H. S. (1995). *Public Finance.* (4th Edition). United States Of America: Rıchard D. Irwin, Inc.

Sandfood, C. T. (1971). *Taxing Personel Wealth*. London: George Allen & Unwin Ltd.

Sayın, A. V. (1999). *Tekâlif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1999/352.

Shultz, W. J. and Harriss, C. L. (1965). *American Public Finance.* (Eighth Edition). Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey.

Susam, N. (2015). *Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Şener, A. (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi, Bilimsel Araştırma Dizisi: 6*. (İ. Uçma, Ed.). İstanbul: İşaret Yayınevi.

Şener, O. (2008). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi.* (10. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş.

Şenyüz, D. (2005). *Türk Vergi Sistemi. (*11. baskı). Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2010). *Türk Vergi Sistemi Dersleri.* (4. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Tekeli, İ. (2009). *Kentsel Arsa, Altyapı ve Kentsel Hizmetler.* İlhan Tekeli Toplu Eserler-6, İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.

Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası.* (6. baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Tuncer, S. (1966). *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları 32/9. İstanbul: Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti.

Türk, İ. (2002). *Kamu Maliyesi.* (4. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Türk Vergi Sistemi Sorunlar-Çözüm Önerileri, Gayrimenkul, Kentsel Rantlar ve Yeni Bir Vergileme Modeli (2002). Ankara: *TOBB yayınları*, 15. bölüm, s. 421-465.

Uluatam, Ö. (2009). *Kamu Maliyesi.* (10. Baskı). Ankara: İmaj Yayınevi.

Ülkmen, İ. H. (1960). *Mahalli İdareler Maliyesi Dersleri*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yaınları 103/85, 100.Yıl Yayınları Sayı:22. Ankara: Ajans Türk Matbaası.

Varcan, N. (1987). *Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 208, İktisadi ve İdari bilimler Fakültesi Yayınları No: 43.

Vural, M. (1998). *Emlak Vergisi Kanunu ve Çevre Temizlik Vergisi Açıklama ve Yorumları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Yılmaz, G. A. (2009). *Kamu Maliyesi.* (3. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

TEZLER

Akın, E. (2007). *Kentsel Gelişme ve Kentsel Rantlar: Ankara Örneği.* Yayımlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi.

Alkan, M. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Emlak Vergisi Matrahının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi.* Yayınlanmamış Yükseklisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi.

Çelik, Ü. (2015). *Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi.* Yayımlanmamış Yükseklisans Tezi. İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi.

Esener, S. Ç. (2005). *Emlak Vergilerinin Türkiye ve Bazı Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yükseklisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi.

Gönül, M. (2008). *Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar İle Tarifenin Oransal Yapı Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi*. Yayımlanmamış Yükseklisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi.

Hacıköylü, C. (2009). *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Soslu, A. B. (2015). *Türk Vergi Sisteminde Kat (Arsa) Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi*. Yayımlanmamış Yükseklisasn Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.

Şafak, H. (2013). *Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri*. Yayımlanmamış Yükseklisans Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi.

Varol, A.E. (2015). *6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanunla Mülkiyet Hakkına Getirilen Müdaheleler*. Yayımlanmamış Yükseklisans Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi

MAKALELER

Armağan, K. (1983). Emlak Vergisinde Tarihsel Gelişimi. *Vergi Sorunları Dergisi*. http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/eml%C3%A2k-vergisinde-tarihsel-gelisim/4339 (Erişim tarihi: 08.12.2016).

Arslan, A. (2016). Emlak Vergisi Açısından Bina Kavramı. *Vergi sorunları Dergisi*, 332, 85–90.

Aslan, M. (2014). Kentsel Rantların Vergilendirilmesi. *Ankara Barosu Dergisi 2014/3*, 117–134. http://www.ankarabarosu.org.tr/siteler/ankarabarosu/tekmakale/2014-3/3.pdf (Erişimi tarihi: 19.01.2017).

Aslanpınar, Y. B. (2011). Miras Kalan veya Bağışlanan Arsa Karşılığında Edinilen Konut ve İşyeri Satışında Gelir Vergisi-I. Yaklaşım Dergisi, 223, 273-278.

Bayram, A. M. (2009). Kentleşme ve konut sorunumuz üzerine bir inceleme. http://www.yayed.org/uploads/yuklemeler/inceleme-39.doc (Erişim tarihi: 23.04.2017).

Binatlı, C. (1969). Aşar Üzerine Bir Deneme. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 5 (1), 304–315. http://libra.anadolu.edu.tr/makaleler/eitia1969_5_1/13995.pdf (Erişim tarihi: 04.12.2016).

Çelik, K. (2007). Tarım Topraklarının Kentsel Arsa Olarak İmara Açılmasının Getirmiş Olduğu Sorunlar. *TMMOB Harita Ve Kadastro Mühendisleri Odası 11. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı BİIdirileri*. http://www.hkmo.org.tr/etkinlikler/kurultay/etkinlik_bildirileri_detay.php?etkinlikkod=13&bilkod=195 (Erişim tarihi: 15.01.2017).

Çomaklı, Ş. (2007). Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi ve Uygulaması. *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi,* 12 (12)'dan aktaran Altıngöz, S. (2011). *Emlak Vergis ve Belediye Gelirleri İçindeki Payı*. Yayımlanmamış Yükseklisans Tezi. Denizli: Pamukkale Üniversitesi

Güneş, Ş. (2012). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Hasılat Paylaşımı Modelinin Dayanılmaz Cazibesi. *Yaklaşım Dergisi, 20 (230)*, 153–155.

Hacıköylü, C. (2016). Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri. *International Journal Of Public Finance*, 1(2), 73-98. http://www.ijpf.org/wp-content/uploads/2017/01/2.4._Hacikoylu.pdf (Erişim tarihi: 20.01.2017).

Ilgın, Y. (2002). Kayıtdışı Ekonomiyi Tahmin Yöntemleri ve Türkiye'de Durum. *Planlama Dergisi, Özel Sayı, DPT'nin Kuruluşunun 42. Yılı*, 145–156. http://www.kalkinma.gov.tr/Documents/ilginy.pdf (Erişim tarihi: 15.04.2017).

Kaya, F. (2011). Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 361, 85–92. http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/11/Fatih-Kaya-Gayrimenkul-Rantlarının-Vergilendirilmesi.pdf (Erişim tarihi: 16.01.2017).

Oğuzbir, M. (2012). Arsa Politikasının Mali Olmayan Amaçları ve Araçları. *Denetişim*, 10, 81–96. http://kidder.dergipark.gov.tr/download/article-file/208818 (Erişim Tarihi: 10.01.2017).

Ökmen, M. ve Yurtsever, H. (2010). Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 158, 58–74. https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/158/04.Mustafa.OKMEN_Hatice.YURTSEVER.pdf (Erişim tarihi: 13.01.2017).

Özbaldan, Y. (2015). Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Halinde Değer Artış Kazancı ve Bu Kazancın Hesaplanmasında İktisap Tarihinin Tespiti Durumu, *Mali Çözüm*, ss. 187-193. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/131malicozum/018_Yusuf_%C3%B6ZBALDAN_.pdf (Erişim tarihi: 31.01.2017).

Özdemirci, F. (2003). Gerçek kişilerde gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi,* 261 (22), 93–101.

Özkan, G. ve Yalpır, Ş. (2005). Taşınmaza Ekonomik Bakış ve Değerlendirmesi. *TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası 10. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı Bildirileri*. http://www.hkmo.org.tr/resimler/ekler/D971_184_ek.pdf (Erişimi tarihi: 16.01.2017).

Pehlivan, Y. (2006). Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirme Esasları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 209, 69–86.

Sağlam, M. (2015). Emlak Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Değerinin Tespiti ve Vergi Değerinin İlgili Diğer Vergilere Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 324, 20–23.

Saraçoğlu, F., Çakar Pürsünlerli, E. ve Çakır, M. (2015). Rant Vergisi ve Ülkemizdeki Tartışmalar. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi,* 17 (3), 83-89. http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/view/904/629 (Erişim tarihi: 15.01.2017).

Şen, S. (2011a). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Ve Bağımsız Bölümlerin Arsa Sahibi Açısından Maliyet, Kdv Ve Muhasebe Uygulaması - I. *Yaklaşım 19 (220)*, 137–142.

Şen, S. (2011b). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Ve Bağımsız Bölümlerin Arsa Sahibi Açısından Maliyet, Kdv Ve Muhasebe Uygulaması - II. *Yaklaşım 19 (221)*, 121–129

Şenyurt, İ. (2010). Kurumlar Vergisi Açısından Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası ve Özellik Arzeden Hususlar. *Yaklaşım Dergisi,* 18/213, 112–116.

Şimşek, S. (2010). Mülkiyet Hakkının Kapsamı, Sınırlandırma Nedenleri Veşartları Açısından 1982 Anayasası ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi : Karşılaştırmalı Bir Analiz -I, *TBB Dergisi*, 2010(91), 181–228. http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2010-91-658 (Erişim tarihi: 14.11.2016).

Tandoğan, H. (1973). Türk Medeni Kanun Ön Tasarısının Tüzel Kişilere İlişkin Hükümleri Üzerine Görüşler, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 30 (1-4), 121-134 http://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php (Erişim tarihi 25.10.2016).

Tuğlu, A. (2010). Gayrimenkul Satış Kârlarına Yüzde 75 Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası Uygulandıktan Sonra Kalan Yüzde 25 Tutar Yenileme Fonuna Alınabilir mi?. *Yaklaşım Dergisi,* 18/213, 106–110.

Yıldırım, M. (2009). Müzayede Mahallerinde Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 254, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muzayede-mahallerinde-yapilan-satislarda-katma-deger-vergisi-uygulamasi/2663 (Erişim tarihi: 11.04.2017).

Yıldız, A. M. (2004). Gayrimenkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı. *Vergi Sorunları Dergisi,* 186, 61-73.

Yücel, S. (2014). Kentsel Rantları ve Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi Teorisi. http://www.selcukyucel.com/makaleler/40/kentsel-rantlari-ve-gayrimenkullerin-vergilendirilmesi-teorisi- (Erişim tarihi: 23.04.2017).

İNTERNET KAYNAKLARI

Türk Dil Kurumu. *Güncel Türkçe Sözlük*. http://www.tdk.gov.tr/ (Erişim tarihi: 25.10.2016).

Türk Medeni Kanunu Genel Gerekçesi, https://www.ticaretsicili.net/4721-sayili-turk-medeni-kanunu-gerekcesi/ (Erişim tarihi: 25.10.2016)

11.08.1970 tarihli Emlak Vergisi Kanunu http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13576.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/13576.pdf (Erişim tarihi: 09.12.2016).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı Genel Gerekçesi, http://www2.tbmm.gov.tr/d21/1/1-0956.pdf (Erişim tarihi: 09.12.2016).

15.03.1972 Tarih ve 14129 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14129.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/14129.pdf (Erişim tarihi: 11.12.2016).

Bakanlar Kurulu'nun 11.03.1983 Tarihli ve 17984 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan 1983/6122 Numaralı Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Kararı http://www.verginet.net/dtt/2/836122ARSASAYILACAKPARSELLENMEMISARAZIHAKKINDAKARAR_2071.aspx (Erişim tarihi: 13.12.2016).

06.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmiyedi İlçe Kurulması ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6360.pdf (Erişim tarihi: 14.12.2016).

1970 Yılı Bütçe Finansman Kanunu Tasarısı Gerekçesi http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/BSMV/cilt_4_1318_sayili_kanun.pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017).

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf (Erişim tarihi: 20.01.2017).

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0517.pdf (Erişim tarihi: 21.01.2017).

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü 2010/4 Nolu Genelgesi. https://www.tkgm.gov.tr/tr/icerik/20104-sayili-talebe-bagli-olarak-yapilan-degisiklik-islemleri-hakkinda-genelge (Erişim tarihi: 05.04.2017).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf (Erişim tarihi: 05.04.2017).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete. http://www.gib.gov.tr/node/88009 (Erişim tarihi: 07.04.2017).

15/3/2017 Tarihli ve 30008 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 13/3/2017 Tarihli ve 2017/9973 Sayılı Bakanlar Kurulu Eki Kararı http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170315.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170315.htm (Erişim tarihi: 16.04.2017).

6 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).

8 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).

11 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 14.12.2016).

16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği http://www.verginet.net/dtt/2/GT16_2054.aspx (Erişim tarihi: 13.12.2016).

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 18.03.2011 Tarihli ve 156 Sayılı Özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/98480 (Erişim tarihi: 13.12.2016).

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.03.2011 Tarih ve 41 Sayılı Özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/94512 (Erişim Tarihi: 13.12.2016).

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.03.2011 Tarihli ve 147 Sayılı Özelgesi http://www.gib.gov.tr/node/89791 (Erişim tarihi: 13.12.2016).

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.03.2011 Tarihli ve 152 Sayılı Özelgesi http://www.gib.gov.tr/node/93509 (Erişim tarihi: 13.12.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 17.05.2001 Tarih ve 26912 Sayılı Özelgesi http://www.gib.gov.tr/node/91500 (Erişim tarihi: 14.12.2016).

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.04.2010 Tarihli ve 38418978-2010-GVK-37-4-255 Sayılı Özelgesi, http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 04.04.2017).

76 Seri Nolu Gelir Vergisi Sirküleri. http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (Erişim tarihi: 05.04.2017).

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 09.01.2015 tarihli ve 13 sayılı özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/99159 (Erişim tarihi: 13.06.2017).

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 23.02.2012 tarihli ve 226 sayılı özelgesi. http://www.gib.gov.tr/node/91262 (Erişim tarihi: 13.06.2017).

2015-2017 Orta Vadeli Program http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/11/Orta%20Vadeli%20Program%20(2015-2017).pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017) .

2016-2018 Orta Vadeli Program http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/12/Orta%20Vadeli%20Program%20(2016-2018)(Revize).pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017).

2017-2019 Orta Vadeli Program http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Yaynlar/Attachments/722/Orta%20Vadeli%20Program%20(2017-2019).pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017).

64. Hükümet Eylem Planı
http://www.basbakanlik.gov.tr/docs/kurumsalhaberler/64.hukumet_programi.pdf
(Erişim tarihi: 11.01.2017).

Danıştay 9. Dairesinin 09.12.1992 Tarih ve 1992/1037 Esas ve 1992/2975 Sayılı Kararı http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-1992-1037.htm (Erişim tarihi: 13.12.2016).

Danıştay 4. Dairesinin 18.02.2003 tarih ve 2002/3259 Esas numaralı ve 2003/407 Karar sayılı kararı. https://www.kanunum.com/danistay/XXXX/4-Daire-2002-3259-E,-2003-407-K,-18022003-T_xxcid78055#.WT_JyGjyguU (Erişim tarihi: 13.06.2017).

Danıştay 9. Dairesinin 09.02.2005 tarih ve 2003/1414 Esas numaralı ve 2005/226 Karar sayılı kararı. http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm (Erişim tarihi: 13.06.2017).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 01.04.2005 tarih ve 2004/216 Esas numaralı ve 2005/70 Karar sayılı kararı. http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-2004-216.htm (Erişim tarihi: 13.06.2017).

Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No: 186, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2014gayrimenkul.pdf (Erişim tarihi: 04.04.2017).

Güncel KDV Oranları. http://www.gib.gov.tr/node/108756 (Erişim tarihi: 11.04.2017)

https://www.muhasebat.gov.tr/portal/anasayfa (Erişim tarihi: 01.12.2016).

http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1076 (Erişim tarihi: 05.04.2017).

http://www.sozluk.net/ (Erişim tarihi:25.10.2016) .

http://www.csb.gov.tr/iller/dosyalar/imajlar/imaj5538/rqZkt.pdf,

(Erişim tarihi:11.12.2016).

http://sozluk.insaatbolumu.com/terimler/imar-plani-nedir/ (Erişim tarihi: 12.12.2016).

KURUMSAL KAYNAKLAR

Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), Resmi Gazete. 11343; 10703-10705, 10.01.1961.

Emlak Vergisi Kanunu (1319 S.K.), Resmi Gazete. 13576; 11.08.1970.

Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.), Resmi Gazete. 10700; 06.01.1961.

Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.), Resmi Gazete. 26205; 21.06.2006.

Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.), Resmi Gazete. 18563; 02.11.1984.

Türk Medeni Kanunu (4721 S.K.), Resmi Gazete. 24607; 08.12.2001.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (7338 S.K.), Resmi Gazete. 10231; 15.06.1959.

Harçlar Kanunu (492 S.K.), Resmi Gazete. 11756; 17.07.1964.

Belediye Gelirleri Kanunu (2464 S.K.), Resmi Gazete, 17354; 29.05.1981.

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı : Tacim YAYĞIR
Yabancı Dil : İngilizce
Doğum Yeri ve Yılı : Gaziantep / 1988
E-Posta : tacimyaygir@anadolu.edu.tr

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

Y. Ls.	**2014**	Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
Ls.	**2011**	Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü
Lise	**2005**	Gaziantep Hasan Süzer Lisesi
Meslek	**2015**	Araştırma Görevlisi, Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,