



TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL VERGİLENDİRMESİNDE ETKİNLİK SORUNLARI

Demet TURAN

Yüksek Lisans Tezi

Eskişehir, 2023

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL VERGİLENDİRMESİNDE ETKİNLİK SORUNLARI

Demet TURAN

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eskişehir, 2023

T.C.

ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Demet TURAN tarafından hazırlanan **Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Vergilendirilmesinde Etkinlik Sorunları** başlıklı bu çalışma 16.01.2023 tarihinde Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

(Danışman)

Üye

Prof. Dr. Mustafa Erkan ÜYÜMEZ

Üye

Prof. Dr. Emrah FERHATOĞLU

ONAY

.../... /202..

Doç. Dr. Oytun MEÇİK

Enstitü Müdürü



...../...../.....

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu Yüksek Lisans Tezinin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu 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 Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Demet TURAN

İmza

ÖZ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ GAYRİMENKUL VERGİLENDİRMESİNDE ETKİNLİK SORUNLARI

TURAN, Demet

Yüksek Lisans Tezi, 2023

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Ülkemizde gayrimenkul sektörü ekonomik büyüme ve kalkınmaya bağlı olarak hızla büyümektedir. Bu büyümeye bağlı olarak gayrimenkul vergilendirilmesi ülke ekonomisi içinde önemli bir paya sahip olmalıdır. Ancak gayrimenkul vergilendirilmesinde uygulamada yaşanan sorunlar vergilemedeki etkinliği olumsuz yönde etkileyerek beklenen vergi gelirleri içindeki payı sağlamamaktadır. Bu sebeple, bu çalışmanın ana problemi Türk vergi sisteminde uygulanan gayrimenkul vergilendirilmesine ilişkin yaşanan sorunları vergilemedeki etkinlik bağlamında değerlendirmektir.

Vergiler devlet harcamalarının finansmanının sağlanmasında en önemli gelir kaynaklarıdır. Vergilemede etkinlik ise vergilerin mali fonksiyonuna hizmet ederken düşük maliyetli, verimliliği sağlayarak kamu mali dengesinin ve bütçe dengesinin istikrarlılığı için gerekliliktir. Gelişen ekonomi ve küreselleşme ile birlikte Türkiye’de gayrimenkul sektörü hızla büyümektedir. Bu sebeple gayrimenkule ilişkin vergi kaynakları, vergi gelirleri içinde önemli yere sahiptir. Bu çalışmada Türk vergi sistemindeki gayrimenkul vergilendirilmesinde yaşanan etkinlik sorunları ve bu sorunların kaynakları değerlendirilecektir. Bu çalışmadaki amaç; Türk vergi sisteminde gayrimenkul vergilerinin kapsamı ve uygulamadaki etkinlik sorunlarını ortaya koymaktır. Ülkemiz ekonomisinde önemli yere sahip

gayrimenkullere ilişkin vergiler vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahiptir. Ancak uygulamadaki sıkıntılar vergilendirmenin mali fonksiyonlarının yanında gayrimenkul vergilendirilmesinde gerekli etkinlik ve verimliliği sağlayamamaktadır.

Bu çalışma; gayrimenkul vergilendirilmesinde uygulamada yaşanan sıkıntılar özelinde gayrimenkul vergilerinin gerekli etkinliği sağlayıp, sağlayamadığını değerlendirerek bu kapsamda politika önerileri sunarak literatüre katkı sağlaması açısından önem taşımaktadır.

Çalışmanın teorik kısmının oluşturulmasında literatürde yer alan bilimsel kaynaklardan yararlanılacak, aynı zamanda uygulamadaki etkinliğinin değerlendirilebilmesi amacıyla ülkemizdeki gayrimenkul vergilendirmesinde yaşanan sorunlar ortaya koyulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Sistemi, Gayrimenkul, Etkinlik, Türkiye.

ABSTRACT

EFFICIENCY PROBLEMS OF REAL ESTATE TAX IN THE TURKISH TAX SYSTEM

TURAN, Demet

Master's Thesis, 2023

Finance Department

Supervisor: Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

The real estate sector in our country is growing rapidly depending on economic growth and development. Depending on this growth, real estate taxation should have an important share in the country's economy. However, the problems experienced in real estate taxation affect the efficiency in taxation negatively and do not provide the expected share in tax revenues. For this reason, the main problem of this study is to evaluate the problems experienced in real estate taxation in Turkey in the context of efficiency in taxation.

Taxes are the most important sources of income in financing public expenditures. Effectiveness in taxation, on the other hand, is a necessity for the stability of the public financial balance and budget balance by providing low cost and efficiency while serving the financial function of taxes. With the developing economy and globalization, the real estate sector in Turkey is growing rapidly. For this reason, tax resources related to real estate have an important place in tax revenues. In this study, the efficiency problems in real estate taxation in the Turkish tax system and the sources of these problems will be evaluated. The purpose of this study; To reveal the scope of real estate taxes in the Turkish tax system and the efficiency problems in practice. The taxation of real estate, which has an important place in our country's economy, also has an important role in tax revenues. However, the problems in practice do not provide the necessary efficiency and efficiency in real estate taxation besides the financial functions of taxation.

This work; It is important in terms of contributing to the literature by evaluating whether real estate taxes provide the necessary effectiveness or not, in

particular the problems experienced in practice in real estate taxation, and by offering policy recommendations in this context. In the creation of the theoretical part of the study, scientific sources in the literature will be used, and at the same time, the problems in real estate taxation in our country will be revealed in order to evaluate its effectiveness in practice.

Keywords: TaxSystem, Real Estate, Efficiency, Turkey.



İÇİNDEKİLER

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	i
ÖZ	ii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER.....	i
TABLO LİSTESİ	v
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	6
GAYRİMENKUL İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	6
1.1.Gayrimenkul Kavramı.....	7
1.1.1. Arsa	8
1.1.2. Bina	9
1.1.3. Arazi	9
1.1.4. Kat Mülkiyeti Kütüğüne Kaydedilen Bağımsız Bölümler	10
1.1.5. Tapu Kütüğünde Ayrı Sayfaya Kaydedilen Bağımsız ve Sürekli Haklar	10
1.2. Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar	11
1.2.1. İntifa Hakkı.....	11
1.2.2. Kaynak hakkı	12
1.3. Gayrimenkul ve Mülkiyet İlişkisi	13
1.3.1 Malik Kavramı	13
1.3.2. Zilyetlik	13
1.3.3. Mutassarıflar	15

İKİNCİ BÖLÜM	16
TÜRKİYE’DE GAYRİMENKUL VERGİLENDİRİLMESİ VE YASAL MEVZUAT.....	16
2. 1. Gayrimenkul Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi	16
2.1.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler.....	17
2.1.2. Gayrimenkul Sermaye İradına Konu Olan Mal ve Haklar	23
2.1.2.1. Arazi ve Bina	23
2.1.2.2. Yeraltı ve Menba Suları.....	25
2.1.2.3. Madenler ve Taş Ocakları.....	26
2.1.2.4. Kum ve Çakıl İstihsal Yerleri	26
2.1.2.5. Tuğla ve Kiremit Harmanları.....	27
2.1.2.6. Tuzlalar ve Bunların Mütemmim Cüzileri.....	27
2.1.2.7. Dalyanlar ve Voli Mahalleri	28
2.1.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Vergiyi Doğuran Olay	28
2.1.4. Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edilmesi	29
2.1.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Gayrisafi Hâsılatın Tespiti	30
2.1.6. Gayrimenkul Sermaye İradında Emsal Kira Bedeli Uygulaması	33
2.1.7. Gayrimenkul Sermaye İradının Beyanı ve Vergilendirilmesi	37
2.1.7.1. Konut Kira Gelirinin Vergilendirilmesi	38
2.1.7.2. İşyeri Kira Gelirinin Vergilendirilmesi	41
2.1.7.3. Konut ve İşyeri Kiralarının Birlikte Vergilendirilmesi	42
2.1.7.4. Gayrimenkule Ortaklıkta Vergilendirme	43
2.2. Emlak Vergisi Uygulaması	44
2.2.1. Emlak Vergisi Kavramı.....	46
2.2.2. Emlak Vergisinin Konusu	48
2.2.2.1. Emlak Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	49

2.2.2.2. Emlak Vergisinde Vergi Mükellefi	50
2.2.2.3. Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	50
2.2.3 Emlak Vergisinin Matrahı, Oranı, Hesaplanması ve Tahsili.....	51
2.2.3.1. Emlak Vergisinin Matrahı	51
2.2.3.2. Emlak Vergisinin Oranı	52
2.2.3.3. Emlak Vergisinin Hesaplanması	52
2.2.3.4. Emlak Vergisinin Tahsili	52
2.3. Gayrimenkullerin Alım Satımına İlişkin Alınan Diğer Vergiler	53
2.3.1. Değerli Konut Vergisi	53
2.3.2. Değer Artış Kazancı	55
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	58
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL VERGİLERİNDİRİLMESİNDE ETKİNLİK SORUNLARI	58
3.1. Etkinlik Kavramı	58
3.1.1. Vergilendirmede Etkinlik	59
3.2. Gayrimenkul Vergilendirilmesinde Etkinlik Sorunları.....	61
3.2.1. Gayrimenkul Değer Tespitine ilişkin sorunlar	62
3.2.1.1 Gayrimenkul Bedel Takdir Komisyonundan Kaynaklanan Sorunlar	62
3.2.1.2. Gayrimenkul Vergilendirilmesinde Veri Toplamada Yaşanılan Sorunlar	65
3.2.1.3. Yeniden Değerleme Oranlarına İlişkin Sorunlar	65
3.2.1.4. Gayrimenkullerin Rayiç Bedeline İlişkin Sorunlar	66
3.2.1.5 Değer Artışı Kazancı ile İlgili Sorunlar	69
3.2.2. Kurumlar Arası İşbirliğinin Olmamasından Kaynaklı Sorunlar	73
3.2.2.1. Tapu ve Kadastro Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar	73
3.2.2.2 Belediyelerden Kaynaklı Yaşanan Sorunlar	76

3.2.2.3. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığında Kaynaklı Yaşanan Sorunlar	79
3.2.3. Gayrimenkul Vergilendirmesine İlişkin Mevzuattan Kaynaklı Sorunlar	80
3.2.3.1. Gayrimenkullerin Değerlemesine İlişkin Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması.....	80
3.2.3.2. Muafiyet ve İstisna Kaynaklı Sorunlar	80
3.2.3.3. Vergi Oranlarında Yaşanan Sorunlar	81
SONUÇ	83
KAYNAKÇA	87

TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1. Ortak Gayrimenkulde Verilen Beyannameye İlişkin Örnek	44
Tablo 2.2. Emlak Vergisinin Unsurları	46



KISALTMALAR LİSTESİ

EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Kamunun en önemli gelir aracı olan vergiler, devlet harcamalarının finansmanının sağlanmasında kullanılan esas olarak kullanılan finansal araçlardan biridir. Bu sebeple vergi yönetiminin etkin şekilde sürdürülmesi ve temel kamu faaliyetlerinin aksamadan yürütülmesi için çok önemlidir. Etkin vergi politikasının sağlanmasında kamu mali dengeleri ve bütçe disiplini son derece önemli bir role sahiptir(Şahin, 2016: 3-4).

Kent Bilimleri Sözlüğü tanımında gayrimenkul, kamu yararından yanında sahip olduğu kişilerin her şekilde tasarruf ve kullanım hakkına izin veren arazi, arazi, arazi veya binalar, yapılar olarak tanımlanır. Uluslararası Değerleme ölçütleri çerçevesinde gayrimenkul, insanlar tarafından inşa edilmiş ve fiziksel bir varlığı olan arazi, arazi, arazi veya yapı ve binalar olarak tanımlanmakta ve tüm varlıkları ile birlikte düşünülen, görülen ve dokunulan maddi duran varlıkları ifade etmektedir (Karabaş, 2010: 48- 49).

4721 numaralı Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde gayrimenkul mülkiyeti konusunun; Arsaların, tapu kütüğü kayıtlarında ayrı bir sayfada kayıtlı sürekli ve bağımsız haklar ile kat mülkiyetinde kayıtlı olan bağımsız bölümlerden oluştuğu belirtilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda gayrimenkul tanımı çok geniş bir çerçevede yer almıştır. Kanunun gayrimenkullere ilişkin 269 sayılı maddesinde, gayrimenkullere ait ayrılmaz parçalar ve detayları; Tesis, makine, gemi ile diğer taşıtların ve gayri maddi olan diğer hakların gayrimenkul şeklinde değerlendirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Gayrimenkulün gayrimenkul deyiminden ayrı olarak kullanılamayacak kısımları; Detayların ifadesi, gayrimenkule ait olmakla birlikte gayrimenkulden farklı şekilde kullanılabilen kısımlardır. Tesisat, makine, fabrika ve bu tür işletmelerin üretim esnasında kullanılabilen bütün ekipmanları kapsar. Gemi ve diğer ekipmanlar ise hava, deniz, demiryolu veya karayolu gibi ulaşım çeşitlerini kullanarak yolcu ya da eşya taşıması yapan her çeşit aracı belirtir (Yurtkuran, 2017:18-19)

Gayrimenkul, piyasa ekonomisinin her döneminde en çok tercih sebebi yatırım araçlarından biridir. Bu sektör, gayrimenkul piyasasının aktörleri olan

gayrimenkul talepçileri ve tedarikçileri tarafından şekillenmektedir. Gayrimenkul yatırımı Türkiye ekonomisinde giderek daha fazla önem kazanmaktadır (Cimit, 2002:115).

Ülkemizde gelişen kentleşme ile birlikte inşaat ve gayrimenkul sektörü ekonomisi büyük bir yer kazanmıştır. Bu nedenle gayrimenkul alım satımının yatırım aracı olarak değerlendirilmesi ülke ekonomisine çok önemli bir katkı sağlamaktadır. Türkiye ekonomisinde önemli yere sahip gayrimenkul ticareti ve inşaat faaliyetlerinin vergilendirilmesi işlemlerinde hukuki uyumsuzluklar gündeme gelmektedir (Bulut, 2015).

Etkinlik kelimesi kavramsal olarak yapılan faaliyetin işe yarayıp yaramadığının tespit edilmesi veya gerçekleştirilen faaliyetten beklenen sonucun ortaya çıkıp çıkmaması durumları ile ilgilenen bir kavramdır. Etkinlik kavramından söz edebilmek için yapılması düşünülen faaliyetten önce o faaliyetin ne için hangi amaçla yapılmak istenildiğinin ortaya konulması gerekmektedir (Yoruldu, 2020:125-126).

Vergilemede etkinlik kavramı, verginin birey açısından sebep olduğu yük ile büyük oranda ilişkilidir. Çoğunlukla vergi, mükelleflerden satın alma gücünün bir kısmını kamuya aktarması sebebiyle vergi ödemekle yükümlü mükellefin verginin öncesindeki durumuna göre refah düzeyi düşmektedir (Uluatam, 1997:284).

Türkiye'de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde birçok sorun var. Bu sorunların çıkış noktası gayrimenkul değerlerinin değerlendirme aşamasıdır. Çünkü ülkemizde gayrimenkullerin değerlerinin doğru ve tarafsız bir şekilde olması gerektiği gibi hak ettiği değerde belirlenmesi tartışmalı bir konudur. Gayrimenkul değerlemesinde bazı önemli hususların mevzuatta yer almaması, gayrimenkullere ilişkin işlemlerde yetkili idareler arasında iletişimin olmaması, çalışan kişilerin gayrimenkul değerlerinin takdirinde yeterli bilgi bulunmaması gibi birçok etken gayrimenkul değerlendirme alanında, gayrimenkullerin vergilendirilmesindeki sorunları oluşturmaktadır. Bu sorunların çözümü için hareket noktası, gayrimenkullerin vergilendirilmesini kapsayan mevzuatta yapılması gereken düzenlemelerdir (Kartal, 2017:7-8).

Erdoğan (2017) çalışmasında, ülkemizde gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi ve beyanı konusunu incelemiş, seçilen diğer ülkelerde gayrimenkul

sermaye iratlarının ne şekilde vergilendirildiği, farklılıkları ve benzerlikleri detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu çalışmanın sonucunda; gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilme şekilleri açısından Türkiye ile seçilmiş ülkeler Amerika, Japonya, Almanya ve İngiltere için yapılan incelemede en çok Türkiye'deki uygulama ile Almanya ' da gayrimenkul sermaye iradı vergilendirmesinde benzerlik görüldüğü ancak Türkiye'de uygulanan konut istisnasına İngiltere dışında diğer seçilen ülkelerde rastlanılmadığı tespit edilmiştir. İngiltere'de konut istisnası uygulamasında mükelleflere tüm gelirlerinden düşebileceği kişisel ödenekler sunulduğu, bu şekilde kullanılacak uygulamanın ülkemizde de olması vatandaşlar için çok faydalı olacağı değerlendirilmiştir. Türkiye' deki mevcut vergi adaletsizliğini önlemek için uygulamada mevcut kaynakta vergilendirme sisteminin gözden geçirilmesi ve gelişmiş ülkelerde mevcut gayrimenkul sermaye iradına ilişkin gelirlerin ne şekilde beyana tabi tutulduğu ve vergilendirilmenin detaylı olarak ortaya koyulması gerektiğinden bahisle özellikle İngiltere'de uygulanan kişisel ödenek sistemi uygulaması ülkemiz için de tavsiye edilmektedir.

Hacıköylü ve Heper (2010) çalışmalarında Emlak vergisine esas matrah tespitinden kaynaklı sorunlar ele almış ve bu sorunlara çözüm önerileri sunmuştur. Çalışma sonucunda; Emlak vergisine tabi gayrimenkullerin değerlemesinde yaşanan sorunların çoğu hukuksal düzenlemelerden ve emlak vergisinden sorumlu idarelerden kaynaklandığı değerlendirilmiştir. Bugün ülkemizde uygulanmakta olan Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiğinden itibaren, vergi matrahı başta olmak üzere belirtilen birçok sorunun tespiti konusunda günümüze kadar birçok değişiklik yapılmıştır. Belirtilen değişikliklere karşın, Türkiye'de uygulanan vergiye esas gayrimenkul değerlemesine baktığımızda, gayrimenkulün vergi kayıtlarını içeren tapu ve kadastro sistemi olmadığı gibi, gayrimenkulün piyasa değerini belirleyen bir sistem de bulunmamaktadır. Vergiye tabi değerlendirme işleminin idare tarafından mesleki ve teknik eksiklikleri bulunmaktadır. Mükellef ile mükellef arasındaki ilişkinin zayıf olduğu sonucuna varılmıştır.

Han (2020) çalışmasında, Türkiye ekonomisinde gayrimenkul sektörünü ve gayrimenkul sektörünün 2000 yılından sonraki gelişimini incelenmiş ayrıca gayrimenkul sektörünün Türkiye ekonomisi faaliyetlerinde yeri üzerinde çalışmıştır. Çalışmanın sonucunda; Türkiye'nin gayrimenkul varlıkları incelendiğinde, gayrimenkul varlıkların edinimi konusunda genellikle öz kaynak veya kredi

kullanıldığı, ancak, hem konut ihtiyacının sürekli artan bir seyirde olması hem de kentsel dönüşüm projelerinde yeterli kaynağın elde edilememesine bağlı olarak Türkiye’de konut sorununun varlığını sürdürdüğü belirtilmiştir. Bu konut sorununun hala devam ediyor olması, 2008’ de Amerika’ da başlayan ve Avrupa ülkelerine de sıçrayan mortgage krizine benzeyen kriz zamanlarında, Türkiye’nin de gayrimenkul sektörünün olası krizlere yeterince hazır olmadığını göstermiş olup, bu kırılganlıkların başlıca sebepleri ise; özellikle gayrimenkul varlıklarının fiyatlarının belirlenmesinde yaşanan belirsizlik, piyasanın gelişimi açısından yeteri kadar bilimsel çalışmanın yapılmaması, tapu harçlarının yüksekliği, inşaat firmaları bakımından katma değer vergisi yükü ve yüksek gelir vergisi olarak değerlendirilmiştir.

Şahin (2016) çalışmasında yıllar içinde uygulanan vergi reformları kapsamında Türk vergi uygulamalarında etkinlik sorununu incelemiş ve sonuç olarak; Bu yüzyılın başında gerçekleştirilen reformların Türkiye'nin vergi uygulamalarında etkinlik sorununun çözümünde faydalı ancak yetersiz olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca mali istikrarının sağlanmasının kamu gelirlerinin kamusal gereksinimlerinin karşılanmasında kullanılmasına önemli fayda sağlayacağı ancak vergilerin sadece giderlerin karşılanması boyutunda değil gelir anlamında da etkili olması gerektiği ifade edilmiştir. .

Yurtkuran (2017), gayrimenkul sektöründe kayıt dışılığın ve vergi kayıp-kaçakçılığının nedenlerini, etkilerini ve çözümlerini hem genel olarak hem de Çankaya Mahallesi örneği çerçevesinde incelemiştir. Çalışma sonucunda; gayrimenkul sektörünün kayıt dışı ekonomide öncülüğü çeken sektörlerin başında geldiğini, gayrimenkul sektöründe vergi kaybı ve kaçakçılığının ana sebebinin vergiye ilişkin mevzuatta yer alan eksiklikler olduğunu, gayrimenkulün tespitinin yapılmasının ardından emlak vergilerinin tespitinin yapıldığını belirtmiştir. Gayrimenkul sektöründe vergi kayıp ve kaçakçılığının önüne geçilmesi için bazı çalışma ve düzenlemelerin yapılması, bu çalışmaların tutarlı ve kapsamlı kanuni düzenlemelerle desteklenerek yürütülebilmesi için canlı bir yapının oluşturulması gerektiği değerlendirilmiştir.

Kartal'ın (2017) çalışmasında; Türkiye'de emlak vergilendirmesinde ortaya çıkan sorunları inceledi. Çalışma sonucunda; Bu sorunların en önemlisinin emlak vergisine esas mevzuattan kaynaklanan sorunlar olduğunu ifade etmiştir. Ülkemizde

gayrimenkullere ilişkin mevcut düzenlemelerin varlığında gayrimenkul değerleme kavramına ilişkin birçok sorunun, gayrimenkuller üzerindeki vergi ve harçların etkinliğinin ve etkinliğinin azaltılmasının yanı sıra adalet ilkesinin zedelenmesine neden olduğu ifade edilmiştir. Bu nedenle gayrimenkullerin değerlemesini kapsayan mevzuatta yapılacak düzenlemelerin gayrimenkullere ilişkin vergilerin doğru bir şekilde tahsil edilmesine yardımcı olacağı ve her gayrimenkulün hak ettiği değeri yansıtması ve gayrimenkulün sahip olduğu değer öneminin vurgulanması gerektiği ifade edildi. Gayrimenkullerin vergilendirmeye yönelik değerlendirme alanı anlaşılmalı ve gün geçtikçe önemli yatırım aracı haline gelen gayrimenkullerin değeri ciddiye alınmalıdır. Bu nedenle gayrimenkul değerlemesinde uzmanlaştırmış kişilerin bilgisine bırakılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bu çalışmanın amacı Türk vergi sistemindeki gayrimenkul vergilerinin etkinlik sorunlarının incelenmesidir. Bu çalışmanın birinci bölümünde gayrimenkul ile ilgili temel kavramlar ve gayrimenkul olarak tescil edilen haklar aktarılmıştır. İkinci bölümde gayrimenkul vergilendirilmesinde gayrimenkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesi ve gayrimenkul vergilendirilmesinde emlak vergisi uygulaması aktarılmıştır. Üçüncü bölümde ise, vergilemede etkinlik, gayrimenkul vergilendirilmesinde etkinlik sorunları ve gayrimenkul değerlemesinde yaşanan sorunlar aktarılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GAYRİMENKUL İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Gayrimenkul; sınırları belli olan, maliki bulunan ve Tapu Siciline tescil edilmiş olan arazi parçasıdır.

Bu tanımlamada; üç temel unsur mevcuttur. Bunlar;

- Sınır,
- Mülkiyet
- Tescil şartıdır.

Medeni Kanununun 704. Maddesine göre; taşınmaz mülkiyetinin konusunu

-Arazi,

-Tapu kütüğü kayıtlarında ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

-Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler oluşturmaktadır.

Medeni Kanunun 705 maddesinde de taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasını tescil şartına bağlı olduğu belirtilmiştir. Taşınmaz mülkiyetinin içeriği ile ilgili olarak ise; Medeni Kanunun 718. maddesinde; Arazi üstündeki mülkiyetin fayda sağladığı kadar kullanılmasında üzerindeki hava ile altında bulunan toprak katmanları da içerdiği belirtildiğinden, bu mülkiyetin içerisine kanuni sınırlamalar hariç bitki, yapı ve kaynakların da girdiği belirtilmektedir.

Hukuksal düzenlemelerimizde özel olarak yer verilen durumların haricinde gayrimenkul kavramının ifade edilmesi Medeni Kanunundan istifade edilerek yapılır. Yani özel olarak yer verilen hallerin dışında vergi hukukunda gayrimenkul kavramı ile anlaşılması gerekenin Türk Medeni Kanununun ilgili maddelerinde ifade edilen durumlar ile TDK sözlüğünde belirtilen anlamının gözetilmesi gerekmektedir (Alptürk, t.y.: 4).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. Maddesi hükmünde gayrimenkul sermaye iradı olarak belirtilen başlıklar aşağıdaki şekilde sayılmıştır (Alptürk, t.y.: 4).

Bunlar (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016/1: 310);

1.Bina, arazi, madenler, maden ve menba suları, taş ocakları, tuğla ve kiremit harmanları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuzlalar ve bunların teferruatı ve mütemmim cüzileri

2. Gayrimenkullerden ayrı şekilde kiralanan, teferruat ve mütemmim cüziler ile bilumum tesisat, demirbaş eşyalar ve döşemeler;

3. Voli Mahalleri ve Dalyanlar

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

5. Telif Hakları

6. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı

7. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri

8. Motorlu olup olmadığına bakılmaksızın gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

VUK'un 269. maddesinde de gayrimenkul değerlemesine ilişkin hükümler belirtilirken bazı mal ve haklarında gayrimenkul şeklinde değerlendirildiği belirtilmiştir. Bunlar (Beyanname Düzenleme Rehberi, 2016/2: 164):

- 1- Gayrimenkullerin teferruatı ve mütemmim cüzileri
- 2- Diğer Taşıt ve Gemiler
- 3- Makine ve tesisatlar
- 4- Gayri maddi olan haklar

Yukarıda belirtilenle görünürde gayrimenkul kavramı ile ilişkisiz gibi olsa da kanun koyucu burada belirtilenlerin vergilendirme aşamasında gayrimenkul olarak sayılacağını hüküm altına almıştır.

1.1. Gayrimenkul Kavramı

Gayrimenkulün kavramı sözlükte taşınmaz mal şeklinde yer almaktadır. Bu sebeple bir mala gayrimenkul kavramını addetmek için o mal ayrıca taşınmaz mal niteliğinde olmalıdır. Bu kapsamda arazi, arsa, bina ve maden ocakları taşınmaz mal niteliğindedir. Gayrimenkul iktisadi açıdan dayanıklı mal şeklinde kullanılarak yasal sermaye içerisinde görülmektedir. (Aytekin, 2007:1).

Gayrimenkul kavramı uygulamada özelliklerine göre ayrılan arsa, bina ve araziye içine alır. Bu sebeple, aşağıda bu tanımlara yer verilecektir.

1.1.1. Arsa

Arsa, insanların yerleşim alanlarını genişletmek amacıyla imar uygulamasına açılmış arazi parçalarıdır. Arazi kavramı imara açılmamış toprak parçasını ifade ederken arsa kavramı ise imara açılmış araziye ifade etmektedir. Yani diğer bir ifadeyle her arsa, aynı zamanda araziyken, her arazi, arsa değildir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre;

“Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin Emlak Vergisi Kanununa göre arsa sayılacağı Cumhurbaşkanlığı kararı ile belli edilir”.(Emlak Vergisi Kanunu, md. 12).

Arsa, genel olarak aşağıdaki belirtilen özellikleri barındırır (Gümrükçüoğlu, 2018:11):

- 1) Tapuya tescil edilebilmeleri,
- 2) Yetkili mercilerce işleme tabi olmaları
- 3) Gerçek kişilerce mülkiyet kurulabilmeleri

Arsa ve arsalar için amortisman ve amortisman yoktur. Arsa olarak tanımlanan bir parsel üzerindeki bina ve yapılar ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Birlikte alınmışsa, değerlerinin tespit edilmesi ve kayıtların ayrı tutulması gerekir. Maliyet, edinim amacının bilindiği arazinin kullanımına başlamadan önce yapılan tüm masraf ve harcamaları içerir.

İşyerine yerleştirmek için alınan arsa üzerinde eski bina veya yapı varsa bunların yıkılıp yeniden yapılması durumunda yıkım masrafları da fiyata dahildir. Yıkım sırasında bu gelir, enkazın gelir getirmesi durumunda maliyetten mahsup edilir. İtfa yoluyla binalar inşa edildiğinde, arsa maliyeti maliyet üzerinden belirlenir. Bir daire karşılığında yapılan binalarda arsa değeri, sözleşmede belirtildiği gibi arsa sahibine devredilecek daire ve dükkanların fiyatıdır. Arazinin sahibi iseniz, arazinin değerini, arazinin satın alma fiyatını ve tapuda yapılan masrafları içerir. Vergiyi doğuran olay arsa karşılığı inşaat ile taahhüt işlerinde, inşa eden tarafından apartman ile işyeri gibi bağımsız bölümlerin arsa sahibine devredilmesidir. Arazide vergiye tabi olay aynı gün meydana gelir. Aslında teslimat, kadastro odasına tescil ile gerçekleşir. Tapuya tescil edilmeden önce bağımsız kabul edilen arsalar, alıcının kullanımına bırakılır veya kurtarılabilir ise teslim edilmiş sayılır ve vergiye tabi bir olay meydana gelir.

1.1.2. Bina

İnşaat; Nerede bulunursa bulunsun, hangi malzemeden yapılmış olursa olsun, hem karada hem de suda yarı zamanlı veya kalıcı olarak belirli bir amaç için kullanılabilen bir yapıdır. İmar Kanununda bina; *“tek başına kullanılabilen, üzeri örtülü olan, insanların girebileceği, oturabileceği, çalışabileceği, eğlenebileceği, dinlenebileceği veya ibadet edebileceği, hayvanları ve eşyaları koruyabileceği bina”* olarak tanımlanmaktadır. (İmar Kanunu, md. 5).

Emlak Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde ise binaya ilişkin, *“binanın yapıldığı malzemeye bakılmaksızın, kara ve su üstündeki tüm sabit yapılara uygulanır. Bu Kanunun uygulanmasında bina ile birlikte Vergi Usul Kanununda öngörülen yapı unsurları da dikkate alınır. Yüzer iskeleler, diğer yüzer yapılar, çadırlar, çekilen araçlara bağlanabilen mobil evler ve benzerleri bina olarak kabul edilmez. Binanın hangi amaçla kullanıldığı önemli değildir. Eğitim, yaşam, eğlence, ticaret, ekipman, ofis binası gibi birçok amaç için kullanılabilir veya bu amaçla kiralanabilir. Bir binanın gayrimenkul geliri sayılabilmemesinin tek şartı, karada mı yoksa denizde mi olmasıdır.”* hükmü yer almaktadır (Emlak Vergisi Kanunu, Madde 2).

1.1.3. Arazi

Arazi, imar işlemi görmemiş kara parçalarıdır. Vergi mevzuatında ise arazi genel anlamı ile “Katman üstünde sınırları çit, duvar, yol ağaç ya da kanallar, göller gibi doğal yapay işaretlerle çevrelenen kara parçası şeklinde tanımlanmakta, arazi ile birlikte yer alan kaynak, gölcük ve arazi üzerine dikilen şeyler de arazi olarak kabul edilmektedir” (Arslanoğlu ve Pınarcık, 1972: 68).

17.08.2013 tarihli ve 28738 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tapu Kadastro Yönetmeliğinde yer alan arazi tanımı aşağıdaki gibidir; Bu, sınırları yasal ve geometrik yöntemlerle belirlenen yeryüzünün bir parçasıdır. Arazinin tapu siciline tescili özel kanun hükümleri ile düzenlenir. Arazi vergilendirmesinde arazinin hangi amaçlarla kullanıldığı veya ne üzerinde bulunduğu önemli değildir. Üzerinde bina olabilir, tarım amaçlı dikilebilir veya kiraya verilebilir. Arazi, kullanım amacı ne olursa olsun, bir kişinin taşınmaz malı olup, taşınmazdan elde edilen gelire ilişkin Gelir Vergisi'nin 70. maddesindeki hükümler uygulanır. Yukarıda da açıklandığı gibi araziye arazi yapan en önemli unsur arazi sınırlarının belirlenmesidir. Arsa sınırları

fark ile belirlenmelidir. Bunun için arazinin kadastro işleminin yapılması gerekmektedir (Başak, 2010: 35). Kadastro; Bu belirleme, devletin sınırlarına, değerine ve her türlü arazinin yasal haklarına ve planına bağlıdır.

Parsel: TDK Modern Türkçe Sözlük'te “*imar kanunlarıyla ayrılmış ve sınırlandırılmış arsa parçası*” (TDK, 2022) olarak geçen arsa, sınırları belirlenmiş bir arsa ve bağımsız bir sayfadır. Arazi parçası olduğu için gayrimenkule benzer (Başak, 2010: 35).

Arazi: TDK Modern Türkçe Sözlüğünde “*inşaat için ayrılmış yer*” olarak tanımlamaktadır (TDK, 2022). Tarım Arazilerinin Korunması ve Kullanılmasına Dair Yönetmelikte ise arazi; Yoğun nüfuslu bölgelerde bulunan il, ilçe ve köylerde konut, sanayi, turizm ve benzeri amaçlarla geliştirilen veya kullanılan imar planlarıdır.

Yerleşim Bölgesi: Eski çağlardan beri yerleşim, ikamet, turizm, sanayi, askeri ve benzeri amaçlarla kullanılması planlanan veya bu amaçla kullanılmayan şehir, kasaba ve köylerin nüfus merkezleri ile arazileri ifade eder.

1.1.4. Kat Mülkiyeti Kütüğüne Kaydedilen Bağımsız Bölümler

Tapu kayıtlarında kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler Kat Mülkiyeti Kanununa göre yürütülür. Kat irtifakına ya da kat mülkiyetine sahip gayrimenkuller kat mülkiyeti kütüğüne ayrı şekilde bir sayfaya kaydedilirler. Bu kayıtlar ile kat irtifakına ya da kat mülkiyetine sahip gayrimenkuller için ayrı bir taşınmaz niteliği sağlanmış olur (Oğuzman vd., 2012: 167).

1.1.5. Tapu Kütüğünde Ayrı Sayfaya Kaydedilen Bağımsız ve Sürekli Haklar

Kanun koyucular Medeni Kanunun taşınmaza esas hükümleri belirtirken, bilimsel kaynaklardan daha çok ekonomik ve sosyal gereksinimleri önemseyerek TMK'nın 704. maddesinde “*bağımsız ve sürekli hakları*” taşınmaz olarak değerlendirmiştir. Ancak Medeni Kanununda bu haklar taşınmaz olarak nitelendirilse de bu hakların özelliğini değiştirmemiş sadece bazı işlemlerde taşınmaz gibi değerlendirilmeleri gerekliliğini sağlamıştır (Oğuzman vd., 2012: 164).

1.2. Gayrimenkul Olarak Tescil Edilen Haklar

Medeni hukukun genel kapsamında taşınmaza bağlı olan hak taşınmaz malın nesnesi olamaz. Ancak uygulamada ekonomik ve sosyal faktörlerden kaynaklı, irtifak haklarından bazılarına bağımsız ve kalıcı nitelikte özellik verilerek tapuda bağımsız bir şekilde kaydedilmesine izin verilmiştir. Böylece bu haklar gayrimenkul sayılır (Başak, 2010: 57).

TMK, asıl ve yüzeysel hakları gayrimenkul olarak kabul ederek herhangi bir değişiklik yapmamış, ancak bu haklara gayrimenkul mülkiyeti kurallarının uygulanmasını sağlamak istemiştir. Böyle gerçekten bağımsız ve kalıcı bir hak, ayrı bir taşınmaz mal olarak kabul edilir. Bunun için hakkın kendi başına (üçüncü kişilere) devredilebilmesi ve ancak kalıcı bir amaç için tesis edilmesi gerekir (Başak, 2010: 58).

İrtifak hakları, Medeni Kanunun 779. ve 838. maddeleri aralığında yer almaktadır. İrtifak hakkı sahibine o eşyadan tamamıyla ya da sınırlı şekilde faydalanma yetkisi sağlayan veya yüklü eşya malikini hakkın sağladığı bazı yetkileri kullanmaktan kaçınma ile yükümlü hale getiren bir çeşit sınırlı ayni haktır. Mülkiyet hakkında sınırlı sayıda kalma ilkesi ile türe bağlı olma ilkesi benimsenmiştir.

Yetki sağlamasına göre irtifak hakları çeşitlere ayrılır; Bir eşyayı kullanma ve ve eşyanın ürünlerinden faydalanma hakkı sağlayan intifa hakkı, bir konutta ve konutun bir bölümünde oturma olanağı sağlayan sükna (oturma hakkı), bir başkanın arazinin üstünde bir yapı inşa ederek yada mevcut yapı üzerinde hak sahibi olma hakkı tanıyan üst hakkı, başkasının arazisinin üstündeki kaynaktan yararlanma hakkı tanıyan kaynak hakkı denir (Köktürk ve Özlük, 2021: 23).

1.2.1.İntifa Hakkı

İntifa hakkı, hakkın kurulmasıyla eşya ya da eşyaya bağlı hakkın değeri ile beraber, bunların sağlayacağı faydaları belirlenen bir malike tahsis eder (Kızılot vd., 2010:55).

Bu sebeple intifa hakkının maliki, intifa hakkının kurulduğu eşya üstünde yasal şekilde ve değerine zarar sağlayabilecek fiili şekilde tasarruflarda bulunamaz. (Top, 2004:133).

İntifa hakkı kurulan şeyin olası gider ve bakımları, intifa hakkı kurulan eşyanın yüklü bulunan sermayeye esas faizleri, vergiye ilişkin ödemeler, resim ve harçlar hakkın süresince intifa hakkı sahibine aittir (Oğuzman, 2012:625).

Esas olarak yukarıda bahsedilen vergiden kimin sorumlu olduğu ilgili vergi Kanununda belirtilir. Örneğin; Emlak Vergisi Kanununun 3. ve 13. maddelerinde arazi ve bina vergilerinin sorumlusunun intifa hakkı sahibi olduğu belirtilmiştir. Ancak; Medeni Kanunun 813. maddesinde de; İntifa hakkı malikinin ödeme ile yükümlü tutulduğu bir verginin, vergi mevzuatına göre sahibinden alındığı takdirde; malikin bu vergi ödemelerinin hak sahibinden karşılıksız şekilde talep edebileceği belirtilmiştir. İntifa hakkı maliki, vergiyi ödeme ile yükümlü kaldığı nispette sahibine karşı borçludur (Arslanpınar, 2011:26).

1.2.2. Kaynak hakkı

Suyun yeraltından yeryüzüne çıktığı yere kaynak denir. Kaynak, bir malikin arazisinin ayrılamaz bir kısmını kapsar ve mülkiyeti, üzerinde yükseldiği arazinin mülkiyeti ile birlikte elde edilir (Emek Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık, 2016).

“Başkasının arazisinde bulunan kaynak üzerinde irtifak hakkı, bu arazinin malikini suyun alınmasına ve akıtılmasına katlanmakla yükümlü kılar. Bu hak aksi kararlaştırılmış olmadıkça, başkasına devredilebilir ve mirasçıya geçer. Kaynak hakkı, bağımsız nitelikte ve en az otuz yıl için kurulmuş ise tapu kütüğüne gayrimenkul olarak kaydedilebilir” (TMK, md. 837).

Kaynak hakkı, bir irtifak hakkı olup, malikine bazı yetkiler tanımaktadır. Bu yetkilerden biri; Kaynak hakkı, malikine bir başkasına ait arazide bulunan kaynağın sularını alma yetkisi verir. Kaynak hakkının malikine tanıdığı ikinci yetki ise, alınan suları malikin kendi arazisine akıtmaya yetkili olmasıdır. Bu yetkiler, Türk Medeni Kanunu’nun 837. maddesi ile belirlenmiş yetkilerdir. Bu özellik, kaynak hakkını, kaynaklara ilişkin olarak; kaynakların çıktıkları toprak üzerinde kurulması mümkün olan diğer irtifak haklarından ayırır. Gerçekte, kaynak hakkı üzerinde malikin sahip olduğu bir diğer yetki de, eşyaya bağlı ya da şahsi bir irtifak hakkının özelliğini oluşturmasıdır (Oğuzman v.d. 2012:700).

1.3. Gayrimenkul ve Mülkiyet İlişkisi

Mülkiyet kavramı Anayasa ve Kanunlarda ayrı şekilde tanımlanmamıştır. Fakat, 1982 Anayasası'nın 35. maddesi hükmünde; kişilerin, mülkiyet hakkının olduğu ve bu hakkın sadece, kamu yararı amacıyla yasayla sınırlandırılabilceğı, bu hakkın kullanımının kamu yararına aykırılık oluşturmaması gerektiğı ifadeleri hüküm altına alınmıştır. Böylelikle mülkiyet hakkı, Anayasada yer alınarak güvence altına alınmıştır. Ayrıca, Medeni Kanunu'nun 683. maddesinde mülkiyet hakkının kapsamı belirtilmiştir. Bu hükme göre; bir eşyaya sahip olan kişi, hukuki norm sınırları içerisinde o eşya üstünde istediğı gibi yararlanma, kullanma ve tasarruf hakkına sahiptir. Medeni Kanunda yer alan mülkiyet hakkına ilişkin hükümler gereğince mülkiyet; maddi varlığa sahip eşyalar üzerinde tamamıyla tasarruf yetkisi sağlayan haktır. Mülkiyet hakkı sayesinde sağlanan yetkiler eşya sahibinin rızası olmadan başkaları tarafından kullanamaz. Malik, eşyasını haksız şekilde elinde bulunduran kişiye istihkak davası açabilir. Ayrıca her şekilde haksız el atmanın önlenmesine ilişkin davada açabilir. Fakat, mülkiyet hakkının bazı sınırları mevcuttur. Bu sınırlar anayasa ve kanunlarda belirtilmiştir.

Hukuki açıdan mülkiyet, kanun ya da diğcr düzenleyici hukuk kuralları ile sınırlandırılan bir eşya üzerinde en geniş şekliyle tasarruf olanağı sağlayabilen aynı haktır. Mülkiyet hakkı, hakka konu mal üstünde yasaların belirlediğı sınırlar dahilinde hak malikine istediğı şekilde kullanma imkanı verir.

1.3.1 Malik Kavramı

Malik, bir taşınmaz malın mülkiyetine sahip kişiye denir. Mülkiyet hakkına sahip kişi yani malik, taşınmaz üzerinde kanunların belirlediğı çerçevede istediğı gibi tasarrufta bulunabilir; taşınmazı elden çıkarabilir bağışlayabilir, dilediğı şekilde kullanabilir, taşınmazdan ya da sağladığı imkanlardan istediğı şekilde yararlanabilir. Tasarrufta bulunma ise, kullanmak, yarar sağlama gelirinden yararlanma, bağışlama, değıştirme, satmak, mülkiyetinde bulundurmak ve aynı hak tesisini içerir.

1.3.2. Zilyetlik

Eşya üzerindeki fiili tasarrufun irade ile hakimiyet altına alınması ile başlayan ve bahse konu fiili tasarrufun irade ile veya irade dışı yol ile kaybına dek devam eden hukuki duruma zilyetlik denir. Yine; TMK 887. maddesine göre de “Bir eşya üstünde fiili şekilde tasarruf eden kişi o eşyanın zilyedidir”(Akipek, 1972:137).

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşıldığı üzere zilyetlik kavramı içinde fiili hakimiyet ile eşya üzerinde kişinin zilyetlik iradesi unsurunun bulunması gerekir.

Zilyetlik kavramının temel unsurlarından biri olan fiili hakimiyete; TMK m. 973 maddesinde; “bir eşya üstünde fiili hakimiyet sahibi kişi o eşyanın zilyedidir” şeklinde yer verilmiştir. Yine, TMK 974. maddesinde, “zilyet sahibi kimse sınırlı ayni hak ya da bir şahsi hakkın kurulması veya kullanılması için başka bir kişiye teslim ederse, bu iki kişide de zilyet olur” hükmü ile Kanun fiili hakimiyetin; eşyayı fiili şekilde elinde bulundurmak gibi ifade edilmemesi gerektiğini belirtmiştir (Sütçü,2019:271).

Hukukta zilyetlik için ikinci temel unsur zilyette irade varlığını aramaktadır. Fakat bilerek ya da isteyerek kurulmuş fiili hakimiyet, zilyetlik olarak nitelendirilir. Zilyetlik iradesinin gerçekleşmesi için kişinin eşya ile ilişki halinde olması şartı yoktur. Zilyetlik iradesi eşya ile temastan önce gerçekleşebileceği gibi sonrasında da gerçekleşebilir. Ayrıca zilyetlik iradesinin eşyalar için ayrı ayrı olmasının gerekliliği bulunmamaktadır. Fiili hakimiyeti sağlayan kullanışlı araçları hazırlamak ile zilyetlik iradesine genel anlamda hakim kişi, araçların iş hayatında aktif kullanım şekline ve iktisadi yararına uygun şekilde içine konulan ya da atılan şeyin zilyedi olur.

Eşyaya zilyet kişi, eşyayı başka biri kullanmaksızın doğrudan kendi kullanabilirse, zilyetliği dolaysız; eşyaya zilyet olan kişi zilyetliğini bir başka kimse vasıtası ile devam ettiriyorsa da zilyetliği dolaylıdır. Eşya üstündeki fiili tasarrufu başka kişi vasıtası ile devam ettiren kişi de yine dolaylı zilyettir (Sirmen,2018:50).

Dolaylı zilyetlik, zilyedin kim olduğuna bakılmaksızın zilyetliğini bir başkası aracılığı olmaksızın devam ettirip, ettirmemesi ile ilgili bir durumu belirtir. Eşya üzerindeki fiili tasarrufu bir başka kişi aracılığı ile sürdüren kişinin zilyetliği dolaylıdır.

Dolaysız zilyet; herhangi bir eşya üzerindeki fiili hâkimiyeti başkasına ihtiyaç olmadan sürdüren zilyettir. Dolaysız zilyet, zilyetlik hakkının kendisine dolaylı zilyet tarafınca verildiğini bilerek dolaylı zilyede sorumluluğu olan taraftır. Dolaylı zilyet ile dolaysız zilyet arasındaki yasal ilişki tamamlanınca dolaysız zilyet o şeyi dolaylı zilyede geri vermekle yükümlüdür.

1.3.3. Mutassarıflar

Türk Dil Kurumuna göre mutasarrıf “*elinde bulunduran kimse*”ve “*kullanma hakkı olan kişi*”(TDK, 2022) şeklinde tanımlanmıştır. Medeni Hukukta ise mutasarrıf menkul olan ve gayrimenkulleri, bunlara ilişkin hakları, hukuki veya fiili tasarrufunda bulunduran kimseleri belirtmek üzere kullanılmaktadır. Gayrimenkuller ve buna ilişkin haklar üstünde kullanım tasarrufu olan kişi, yani söz konusu taşınmazları elinde tutan kişi malik veya zilyet konumundadır.



İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GAYRİMENKUL VERGİLENDİRİLMESİ VE YASAL MEVZUAT

Gayrimenkul sektörü ülke ekonomilerinde her zaman tercih edilen ve ihtiyaç duyulan çok önemli finansman kaynağı ve yatırım kanalıdır. Ülke ekonomilerinin gayrimenkul alanındaki gelişimleri ekonomilerinin göstergesidir. Gayrimenkul alanında yer alan canlılık ticari gelişmelerin en önemli kaynağını oluşturur. Gayrimenkul alanındaki iktisadi gelişmeler; gayrimenkullerin hammaddesinin sağlandığı sektörleri, inşaat sektörleri, gayrimenkul pazar sektörleri, gayrimenkul yönetimi ve kredi işlemlerini üstlenen bankacılık sektörü gibi ekonominin çoğu alanını önemli derecede etkilemektedir.

Bu nedenle Ülkemizdeki vergi uygulamaları içerisinde gayrimenkul alanında vergi kanunları ve düzenlemeler bulunmaktadır. Ülkemiz ekonomisinde gayrimenkul sektörünün gelişimine bağlı olarak bu alandaki vergiler de çok büyük önem taşımaktadır. Gayrimenkul vergilendirilmesinde gayrimenkullerin ilişkili olduğu işlemler gayrimenkulün kiraya verilmesi ve elden çıkarılması yani alım satım işlemleridir.

Ülkemiz vergi uygulamaları içerisinde gayrimenkullerin vergilendirilmesi de temelde gayrimenkulün kiralama işlemleri ile alım satım işlemlerinden oluşmaktadır. Bu kapsamda gayrimenkul alım satım faaliyetleri ile kiralamaya konu işlemler sınırları bakımından farklılıklar içermektedir. Kiralama, gayrimenkul olarak değerlendirilen malın tasarruf hakkının kiralayan tarafından belirlenmiş bir süre ve bedel ile kiracının kullanımına bırakılmasını sağlayan ve hukuki sonuçları oluşan işlemdir. Alım- satım işlemi ise; gayrimenkul olarak değerlendirilen hak ve malların tapu kaydında şahsına tescil edilen mülkiyet hakkının hak ve malların sahiplik hakkının başka bir kişiye devredilmesidir. (Çağlar, 2016:244).

Bu sebeple, gayrimenkullerin kiralaması sonucu sağlanan kira gelirlerinin vergilendirilmesi ile gayrimenkullerin alım satım sonucu sağlanan gelirlerin vergilendirmesi ayrı olarak değerlendirilmelidir.

2. 1. Gayrimenkul Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Kira gelirine konu olan gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılan mal ve haklar, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesi hükmünde yer almaktadır.

Söz konusu hak ve malların kiralanması sonucunda sağlanan gelirler “gayrimenkul sermaye iradı” şeklinde ifade edilmekte ve bazı şartlarda gelir vergisine tabi olmaktadır.

TDK sözlüğünde gayrimenkul kavramı taşınmaz olarak yer almaktadır. Taşınmaz ise emlak ile sözlük anlamı bakımından aynı anlamlı olarak kullanılmaktadır. Gayrimenkul tanımı arazi ile arazi üstündeki ağaç, su kaynakları, bina, mineral, çit, ev, köprü gibi insan eli ile yapılan ya da doğada kendiliğinden yer olan arazi üstünde var olan sürekli olan eklentilerini de kapsamaktadır. Gayrimenkulü diğer mali varlıklardan ayrılan kısmı taşınmaz olmasıyla araziye bağlılığından gelmektedir. Gayrimenkul taşınmasıyla naklinin mümkün olmadığı tüm varlıkları içerisine almaktadır (TDK, 2022).

Gayrimenkul olarak belirtilen haller, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 70. maddesi hükmünde; araziler ve binalar, maden ve kaynak suları, taş ocakları ve madenler, çakıl ve kum sahaları, kiremit ve tuğla karışımları, tuzlalar ve tuzlaların parçaları ve bileşenleri, dökme alanlar ve balıkçılık, taşınmaz mallar üzerinde kayıtlı haklar veya kullanım hakları, kara taşıtı, gemi, makine, tesisat ile motorlu taşıt payları, fonun hizmet dışı gelirlerinden sağlanan paylar ile tarımsal gelirden elde edilen paylardır. Medeni hukukta bina, arsa ve arsa gibi gayrimenkullerden oluşan gayrimenkul kavramı; Ayrıca vergi hukuku ve medeni hukukta menkul kıymet olarak kabul edilen bazı unsurları da içermektedir (Pehlivan, 2012: 207).

Gelir Vergisi Kanununda gayrimenkul sermaye iradı kavramı Medeni Kanundan daha geniş kapsamlıdır. Örneğin; her çeşit çekme araçları ile motorlu nakil araçları, gemi ve gemi payları, telif ve işletme hakları, Gelir Vergisi Kanununda gayrimenkul kapsamında yer alırken Medeni Kanunda menkul mal olarak değerlendirilmektedir (Kıldış, 2015:9).

2.1.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler

Gayrimenkul sermaye iradı mükellefleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi kapsamında gayrimenkul olarak belirtilen hak ve malların; Mal sahibi, mutasarrıfları, irtifak, intifa hakkı sahipleri ve kiracılarıdır.

- **Sahipler**

“Bir şeye sahip olan ve onu hukuka uygun olarak uygun gördüğü şekilde kullanabilen kişi” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2022). Türk Medeni Kanununda

(TMK) sahibine atıfta bulunmak için kullanılır. Yine aynı Kanunun 683. maddesinde; “*bir eşyaya sahip olan kişi, kanun sınırları dahilinde onu kendi takdirine göre yararlanma, kullanma ve tasarruf yetkisi hakkına sahiptir*” hükmü bulunmaktadır (TMK, md.683).

Mutasarrıflar

TDK'ya göre, “*kullanma hakkına sahip olan, sahip olan*” (TDK, 2022) anlamlarına gelen mutasarrıf kelimesi, Medeni Kanunda taşınır ve taşınmaz mal ile haklara hukuken ya da fiili şekilde sahip olan kişileri ifade etmek için kullanılmaktadır. Mal sahibi veya malik, gayrimenkul ve hakları kullanma hakkına sahip olan, yani bu gayrimenkulün sahibi olan kişidir.

- Zilyet

Zilyetlik, en yalın haliyle “bir eşyayı kullanma, bulundurma ve onu elinde bulundurma” ya da literatürde de “bir şey üzerinde fiilî hâkimiyete sahip olma” şeklinde tanımlanır. Medeni Kanunun 973. maddesinde, zilyetlik için o eşya üstünde fiilî hâkimiyeti bulunan kişinin o eşyanın zilyedi olduğu belirtilmiştir. Ancak bu ifade, bir eşya üstünde zilyet olmak için yalnızca fiilî hâkimiyet şartının yeterli olmadığı, ayrıca zilyetlik iradesi koşulunun da olması gerektiğinden bahisle eksik görülmektedir. Dolayısıyla, zilyetlik malikin o eşya üstünde hakimiyet kurma iradesinin yanı sıra elinde bulundurması olarak tanımlanabilir. Yani o eşyayı bulunduranın malik olma iradesinin var olması da gerekli değildir. Eşyayı elinde tutan kişi emanet edilmek üzere, ödünç verilen gibi sıfatlarla elinde bulundursa bile zilyet sayılmaktadır.(Özlük, 2019:155)

- İrtifak Hakkı

TDK Modern Türkçe Sözlüğü irtifak hakkını “*herkesin araziyi, yolu, bahçeyi vb. belirli bir şekilde kullanma hakkı*” olarak tanımlamaktadır (TDK, 2022). Taşınmazın diğer taşınmazlar lehine rehinli taşınmaz mal sahibi ise, mülkiyet hakkının sağladığı yetkilerin bir kısmını kullanmayı reddederse veya taşınmazın lehtarını rehinli taşınmazı kullanırsa. İrtifak hakkının tesis edilmesi için tapuya tescili şarttır.

İrtifak hakkı tesis edildiği taşınmazın tamamı üzerinde etkilidir. İrtifak hakkı, taşınmazın sadece belirli bir kısmı üzerinde tesis edilmiş olsa bile (geçici irtifak durumunda olduğu gibi), taşınmazın tamamı irtifaktan sorumludur. İrtifak hakkı

sahibini taşınmaza ilişkin sorumluluk altına sokar. İrtifak hakkı kural olarak gayrimenkul üzerinde kurulur. Taşınır irtifak hakkına tabi değildir. Tek istisna kullanım hakkıdır. Bu hak hem taşınır ve taşınmaz mallar için hem de haklar için tesis edilebilir (Öztan, 2006:867).

Bir irtifak hakkı genellikle bir sözleşme ile belirlenir. İrtifak hakkının doğması için sözleşmenin resmi olarak yapılmış olması gerekir. Örneğin; Arsa sahibi (A), arsa üzerinde ticari bina yapmak üzere sözleşme ile arsa kullanım hakkını (B)'ye devrederse, irtifak hakkı (B)'ye geçer.

- İntifa Hakkı

TDK Sözlüğünde intifa hakkı, “*Başkasına ait bir eşyadan yararlanma ve kullanma hakkı*” şeklinde belirtilmiştir (TDK, 2022). Medeni Kanunda ise; “*İntifa hakkı, taşınırlar, gayrimenkuller, hak ya da bir malvarlığı üstünde kurulabilir*” (Medeni Kanun, madde 794). İntifa hakkı, taşınırlarda zilyetlik hakkının devri ile, alacaklarda da alacağın devredilmesi ile, gayrimenkullerde ise tapuya tescil halinde kurulur (TMK, md.795).

Yararlanıcı, bir kişi ya da kişiler şeklinde olabilir. Kullanım hakkı belirli bir kişiye verildiği için başka bir kişiye devredilemez; kalıtsal değil; rehin edilemez; İcra takibi yapılmamış, iflaslar listesinde yer almamıştır (Öztan, 2006: 878).

İntifa hakkı gerçek ve tamamıyla kişiye bağlı kılınan bir hak çeşididir. Dolayısıyla kişinin ölümü halinde intifa hakkı mirasçılara intikal etmez veya devre konu olmaz, bu sebeple intifa hakkı yasal niteliğini kaybeder.

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 27 Mayıs 2010 tarih 2009/4124 sayılı ve 2010/1769 arsa sayılı kararında kullanım hakkı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

İntifa hakkı; Başka bir kişiye devredilemeyecek taşınmazlar üzerinde tesis edilmesi için tapuda tescil edilmesi gereken kurucu nesneler ve haklar ile ilgili tüm yetkileri sahibine veren TMK'da yer alan kişiyi ifade eder. Bir kişiye devredilemez, mirasçılara devredilemez, ancak kullanım için devredilebilir ve herkese karşı talep edilebilir. Kiraya sıkı sıkıya bağlı bir hak olmakla birlikte; Kiraya verene belirli bir şey veya hakkı belirli bir bedel karşılığında belirli bir süre için kullanma hakkı veren ancak tarafların birbirlerine karşı talep edebilecekleri ve sözleşme hükümlerine göre tesis edilen kişilik hakkıdır. Borçlar Kanunu veya Taşınmaz Kiralama Kanunu Hükümlerinde aynı zamanda tarafların kullanım hakkı tesis etme hak ve

yükümlülükleri ve kiralama işleminin kuruluşundan sona ermesine kadar olan süre, sona erme şekli ve koşulları, hukuki sonuçları Üçüncü kişilerle ilişkiler ve sözleşmeye uygulanacak hükümler birbirinden tamamen farklıdır.

Kiralama şeklinde değerlendirilemeyecek nitelikte olan intifa hakkının karşılığında tahsil edilen bedelin gayrimenkul sermaye iradı şeklinde vergilendirilemeyeceği hakkında; Danıştay 3. Daire Mahkemesinin kararının düzeltilmesi taleplerinde, başvurusunun E:2007/4725, K:2009/1522 sayılı kararında başvurusunun davanın görüşülmesi talebi yerinde görülmemiş ve dava incelenmiştir (Erdoğan,2017:6-7)

“Davacının 1/2 hissesine malik olduğu arsası üzerinde 15 yıl süre ile tesis edilen intifa hakkı karşılığında elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olarak beyannameye eklenememesi nedeniyle 2004 yılı için tarafına re'sen gönderilen bir kat vergi ziyai cezası uygulanmış gelir vergisini; tapuya tescil suretiyle kurulan intifa hakkının, malikine o şey üzerinde tam faydalanma yetkisi sağladığı, malikinin gayrimenkulü belirlenmiş süre zarfında yönetme, faydalanma ve kullanma hakkı elde ettiği bu hakların karşılığı olarak sahibine bir bedel ödediği göz önünde bulundurularak tesis edilen intifa hakkının tahsili sağlanan bedelin kiralama işleminin unsurlarını oluşturması sebebiyle kabul edilmesi gerektiği, intifa hakkının tesis edilmesi ile mülkiyete özgü olan hakların tasarrufu konu olsa da mülkiyetin devri gerçekleşmemesi sebebiyle, intifa hakkının karşılığında tahsil edilen bedelin gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi ile ilgili yıla ait gelir vergisi beyannamesine eklenmemesi sebebiyle re'sen matrah takdirinde kanuna aykırılık bulunmadığı, fakat, gayrimenkul sermaye iradında safi iradın tespitinde gerçekleşen giderlere karşılık olarak Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesi hükümlerine göre elde edilen hasılatın %25'i oranında giderin hasılatтан düşürülmesi gerektiğinden, tarhiyat yapılan bedelin matrahı aşan kısmında kanuna uygunluk olmadığı gerekçesiyle matrahı azaltarak değiştiren İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 5.10.2007 gün ve E:2007/684, K:2007/982 sayılı kararına karşı yapılan temyiz başvurusunu aynı hukuksal nedenlerle reddeden Danıştay Üçüncü Dairesinin 11.5.2009 gün ve E:2007/4725, K:2009/1522 sayılı kararının; herkese karşı ileri sürülebilen aynı bir hak olan intifa hakkının satışının kiralama olarak sayılamayacağı, gayrimenkul sermaye iradının sadece intifa hakkı sahibinin bu hakkını kiraya vermesi halinde oluşacağı ileri sürülerek düzeltilmesi istenmiştir.

Yukarıdaki mahkeme kararında da belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmayan intifa hakkının karşılığında alınan bedelin de kiralama olarak değerlendirilemeyeceği açıktır. Ancak, intifa hakkı sahibi hakka konu olan eşyayı başka birisine kiralaması sonucu elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

Yukarıdaki karara göre, kullanım hakkının elde edilmesi amacıyla ödenmiş bedel kira geliri sayılmaz ve kullanım hakkına sahip kişi, üzerinde bulunduğu gayrimenkulü kiraya vermesi halinde gayrimenkulden sermaye geliri elde eder. Bu durumda kullanım hakkını elde eden kişi gayrimenkul gelirlerinin vergi mükellefidir ve sağladığı gelir üzerinden vergileye tabi tutulur.

Maliye Bakanlığı'nın 17.02.1994 tarihli ve 11070-21 sayılı özelgesi aşağıdaki şekildedir (Kızılot, 1996: 179);

“Kiralanan taşınmazın, intifa hakkının devir edilmesinde devir tarihinden itibaren intifa hakkı malikinin vergi mükellefiyeti konudur. Gelir Vergisi Kanununda gelir vergisine tabi kazanç ve iratlara ilişkin 1. ve 2. maddeleri arasında gayrimenkul sermaye iratlarına da yer verilmiş ve aynı Kanun'un 70. maddesinde sayılan hakların ve malların sahipleri, zilyedleri, mutasarrıfları, intifa ve irtifak hakkı kiracıları ya da sahipleri tarafından kiralınması ile sağlanan iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir. Bu hükme göre tahliye tarihine kadar olan gayrimenkulün kiralınmasından elde edilen kira gelirinden dolayı, intifa hakkının devredildiği tarihi itibarıyla de kira geliri sağlamış olmak şartıyla intifa hakkı malikinin vergi mükellefiyeti konudur.”

- Kiracılar

Taşınmaz sermaye gelirlerinin vergi mükellefi, kira geliri sağlayan hak ve malların zilyetleri, bunların yöneticileri, malları, irtifak ve kullanım haklarıyla mal ya da hakkın kiralınması halinde kiracılarıdır (GİB, 2016: 1).

Kiracılar ayrıca kiraladıkları alanın vergi mükellefi olarak kabul edilir. Ev sahibi, kira sözleşmesinin taraflarından biri ve mülkü kiralayan kişidir. Kira sözleşmesinin diğer tarafı, kiracı ve mülkü kiralamak için kullanan kişidir. Kira sözleşmesine ilişkin hükümler Borçlar Kanunu'na tabidir. Kiracıların, Gelir Vergisi Kanununun 70. Maddesinde belirtilen hak ve malların diğer kiracılara kiralınmasıyla

sağlanan kazançlar da gayrimenkul geliri olarak sayılır. Danıştay Sekizinci Dairesi'nin 2003/5233 ve 2004/2322 sayılı kararı şöyledir (Kızılot, 1996:179);

Uyuşmazlık, davacının fotoğraf talebiyle işyeri açma ile işletme ruhsatı alma talebinin reddine esas usulden meydana gelmiştir. Açma ve Faaliyet Ruhsatı Yönetmeliği'nin 6. maddesinde işyeri veya işyeri açmak isteyenlerin, işyerlerini veya işyerlerini Yönetmelikte belirtilen kriterlere göre düzenledikten sonra, imar yönetmeliği ekinde belirtilen başvuru formunu sunmaları gerekmektedir. Bu yönetmeliği işin niteliğine göre tam olarak yetkili merciye sunar. Doldurulan başvuru formu üzerine, ilgili kişiye başvuruyu takip eden en geç iş günü içinde çalışma ve işyeri ruhsatı verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

“Dosyayı inceleyen davacı Mahallesi Caddesi No: 20.12.2002 tarihli sözleşmeye istinaden, 21.1.2003 tarihli sözleşmeye istinaden devraldığı gayrimenkulün malikine yapılan şikayette kanuni kiracısı bulunmaktadır. Davalı belediye tarafından 21.1.2003 tarihinde davalı belediyeye tebliğ edilmiş olup, davacının işyerini kiralama hakkının bulunmadığı, işyerinin dolu durumda olduğu ve bahse konu yer için işyeri açma ve işletme ruhsatı verilmemesi gerektiği ifade edilmiş, Davalının 23.1.2003 tarihli yapılan kontrollerinde davacı idarenin belediyeden işyeri açma ve işletme ruhsatı almadığı ve davalı belediye heyetinin iş yeri açmak ve işletmek üzere ruhsatın alınması için 15 gün süre verilmiştir, Davacı, iddia tarihinde sıhhiyelerin işyeri ve çalışma ruhsatı için başvuru formunu, davacının 10.3.2003 tarihli dilekçesini sunmuş ve hakkında yargı kararına kadar mağduriyetleri engellenmiştir. Ancak, davaya konu olan İşlem ile ilgili 57. gün ve tarihte geçerli bir kira sözleşmesi olmadığı gerekçesi ile talebin reddedildiği yine bu işlemin iptalinin sağlanmasına esas davaya konu edildiği anlaşılmaktadır.”

“Gerçekleşen olayda, davacı idarenin 28.1.2003 tarihinde sıhhiye müessesesinin çalışma ve işyeri ruhsatı başvuru formuna iliştiirdiği kira sözleşmesinde; Kiralayan, kiracı gibi görünmekte ve kira sözleşmesinde kiracının kiralanan alanın kısmi veya tamamıyla başkalarına kiralayabileceğine dair bir hüküm bulunmamakla birlikte kiracıyla yapılan bir kira sözleşmesinin olmadığı açıktır. Davacı idarenin kendisi ile yapılan olağan devre esas sözleşmeye istinaden talepte bulunduğu ortadadır.”

Bu durumda kanunla yer verilen mülkiyet hakkının korunmasına esas; İşyeri sahipleri ile ilgili Kanunlar uyarınca yapılan geçerli kira sözleşmesine istinaden işletme ruhsatı istenmesi doğal olduğundan bu durum incelenecek ve İdareler tarafından karara bağlanan davalı belediye başkanının tespit ettiği söz konusu eylemde hukuka aykırılık söz konusu değildir. Bu nedenle idare mahkemesinin bahse konu işlemi iptal etme kararı hukuka uygun değildir. Açıklanan nedenlerle 20.05.2004 tarihinde Manisa İdare Mahkemesi'nin kararının bozulmasına ve dosyanın yeni bir karar için anılan Mahkemeye gönderilmesine oy birliği ile karar verildi.

Söz konusu karar ile, ev sahibi ile kiracı arasında akdedilen kira sözleşmesinde kiracıya devir hakkı tanınmamışsa, başka bir kişiye de devrinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Kiracı, ev sahibi ile yaptığı sözleşme şartlarına uymakla yükümlüdür. Ev sahibi sözleşmede kiracıya devir hakkı vermişse, kararda belirtildiği şekilde yapılmış devir sözleşmesiyle işyeri açma ve işletme ruhsatı alınması mümkün olmuştur (Erdoğan, 2017:10).

2.1.2. Gayrimenkul Sermaye İradına Konu Olan Mal ve Haklar

Gelir Vergisi Kanunun 70. maddesinde gayrimenkul sermaye iradına konu aşağıda açıklanan hak ve malların sahipleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri, mutasarrıfları veya kiracıları tarafınca kiraya verilmesi ile sağlanan iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak sayıldığı belirtilmiştir (GVK, madde 70).

. Yukarıda belirtilen hak ve mallar ticari ya da zirai işletmeye ait ise bu işletmeden doğan kazançlar için zirai ya da ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler uygulanır. Ticari işletme sahiplerine ait olup, işletmeye dahil olmayan iratlarda GVK 5. Kısımında belirtilen hükümler uygulanır. Hizmet karşılığı olmaksızın vakıf gelirlerinden alınan paylar ile zirai işlemlere katılmaksızın yalnızca üründen hisse alan arazi maliklerinin gelirleri de gayrimenkule esas gelir şeklinde kabul edilir.

2.1.2.1. Arazi ve Bina

Arazi kavramı işlem görmemiş kara parçalarını ifade eder. Yani genel bir ifadeyle insan eli değmemiş ve imar uygulaması uygulanmamış doğal toprak parçalarıdır. Arazilerin mülkiyeti genel olarak Devlet Hazinesindedir. Devlet Hazinesi mülkiyetindeki araziler tapuya tescilli Hazinesin özel mülkiyetindeki taşınmazlar ve tapuya tescili olmayan Hazinesin genel mülkiyetindeki taşınmazlar

olarak ikiye ayrılırlar. Dağlar taşlık alanlar dere yatakları ve işlenmemiş sahipsiz yerler tapuda tescili olmayan Hazine arazisi sınıfına girmektedir.

Arazilerin bunun yanı sıra gerçek kişilerin ve kurumların sahipliğinde bulunduğu durumlar da mevcuttur. Buna örnek olarak tarım arazileri gelir getirici bir araç olarak değerlendirilebilir ve üzerinden artı değer kazanılabilir.

Arazi, vergi hukukunda ise; doğal sınırları çit, dağ, duvar, yol ve ağaç gibi doğal ve yapay sınırları işaretler ile çevrilen içinde gölcük, kaynak ve dikilen şeyleri de alan bir kavramdır. (Çelik, 2015:8)

Arazi Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde ise *“Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tâbidir”* şeklinde belirtilmiştir. (Emlak Vergisi Kanunu, md. 12).

Emlak Vergisi Kanunu, Türkiye sınırları dahilinde yer alan arazilerin vergiye esas olduğunu belirtmiş fakat arazi kavramının açıklamasını yapmamıştır. Arazi, kullanımda olan kara parçasını belirlemek üzere doğal ve yapay işaretler ile çevrilen yeryüzü parçası şeklinde ifade edilebilir (Can vd., 2012: 79).

- Bina

Bina, insanların barınmak üzere yapılan ve gayrimenkuller içinde genel itibarıyla büyük öneme sahip olan yapılardır (Kabataş,2005:277).

Bina Emlak Vergisi'nin 2. maddesine göre ise hem karada hem su üstünde sabit yapılan inşanın tamamına birden verilen kavramdır. Dolayısıyla kanunda belirtilen ifadeye göre sabit şekilde inşası sağlanan yapıların tamamı bina kapsamındadır (Pehlivan, 2004:285).

Binalar; Amaçlarına göre farklı şekilde adlandırılabilir. Yaşam amaçlı kullanılan binalara rezidans, konaklama ve tatil amaçlı kullanılan binalara otel, tatil ve sanayi donanımına sahip iş tesislerinin kullanıldığı binalara fabrika denir. Karakol, adalet sarayı, devlet daireleri, okullar, hastaneler, klinikler, kışlalar, postaneler gibi kamu hizmet binalarına resmi binalar denir. Kütüphane, konser salonu, tiyatro, sinema gibi sosyal amaçlarla kullanılan yapılara genel amaçlı yapılar da denilmektedir. Binaların yapı malzemeleri kerpiç, ahşap, tuğla, betonarme olabilir. Hangi malzemeden yapıldığına bakılmaksızın, karada veya suda veya taş, demir,

ahşap, kerpiç ve benzeri malzemelerden yapılmış olmalarına bakılmaksızın hepsine bina denir.

Değerleme sürecinde taşınmazın üzerinde bulunduğu arsanın bu tip gayrimenkullerin yapımına uygun olup, olmadığı ve binaların inşası esnasında arazinin en uygun halde kullanılıp, kullanılmadığı çok önemlidir (Pirgaip, 2019; 29).

Bu özellikle ticari gayrimenkulleri değerlendirirken önemlidir. İnsanoğlu var olduğundan beri korunma, inançları uğruna, bir arada yaşama ve ayrılık için yapılar inşa etmişlerdir. Sadece fiziksel ihtiyaçlar için işlevsel olanaklar değil, aynı zamanda toplumların ruh halini, estetiğini ve güzellik anlayışını etkileyen faktörler de vardır.

Değerleme sürecinde taşınmazın üzerinde bulunduğu arsanın bu tip gayrimenkullerin yapımına uygun olup olmadığı ve binanın inşası sırasında arazinin en uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığı büyük önem arz etmektedir. Bu özellikle ticari gayrimenkulleri değerlendirirken önemlidir. İnsanoğlu var olduğundan beri korunma, inançları uğruna, bir arada yaşama ve ayrılık için yapılar inşa etmişlerdir. Sadece fiziksel ihtiyaçlar için işlevsel olanaklar değil, aynı zamanda toplumların ruh halini, estetiğini ve güzellik anlayışını etkileyen faktörler de vardır.

2.1.2.2. Yeraltı ve Menba Suları

Yeraltı suları kullanıma hazırlanarak maden ve kaynak suyu olarak kullanılmaktadır. Maden suları ve kaynak sularını tanımlamadan önce yeraltı suyu kavramına açıklık getirmekte fayda bulunmaktadır. 167 Sayılı Yeraltı Suları Kanununun 1. maddesinde açıklandığı üzere; Yeraltı suyu, kamu suyu olarak sınıflandırılır ve devlet tarafından yönetilir ve bertaraf edilir. Bu suların tamamıyla korunması, kullanılması, araştırılması ve muhasebeleştirilmesi bu Kanun hükümleri ile düzenlenir (Erdoğan, 2017:13).

- Menba (Maden) suları

Maden suyu; İçinde çözünmüş mineralleri bulunduran kaynak suyudur. Yeraltında durgun veya hareketlidirler. Soğuk veya sıcak olarak kendi başlarına veya teknik yollarla yere teslim edilirler. Maden sularının sahibi devlettir. Gerçek kişilere yalnızca çalışma yetkileri devredilir. Burada kazanılan gelir, gayrimenkul geliri olarak kabul edilir ve gayrimenkul sermaye kazançları vergisine tabidir.

2.1.2.3. Madenler ve Taş Ocakları

- Madenler

Bunlar yerkabuğunun bazı kısımlarında çeşitli iç ve dış doğal faktörlerin oluşturduğu minerallerdir ve ekonomik öneme sahiptirler. 3213 sayılı Toprak Altı Kanununun 2. maddesinde verilen tanıma göre petrol, doğalgaz, jeotermal enerji ve su dışında yer katmanında ve su kaynaklarında doğal şekilde yer alan her türlü madde ve mineraller ekonomik ve ticari değere sahiptir. Maden hukuku; Madenlerin aranmasını, işletilmesini, mülkiyetini ve kapatılmasını düzenler. Yeraltı Kanunu'nun 4. maddesinde; Madenlerin devletin sorumluluğunda olduğu ve içinde bulunan rezervlerin de mülkiyet hakkına tabi olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle madenlerin aranması ve işletilmesi devletin kontrolündedir. Madenler, kara kadastrounda değil, maden kadastrounda kayıtlıdır.

Gelir Vergisi Kanunun 70. maddesinde madenler de gayrimenkul sermaye iradı olarak belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan haklar ile (mülkiyet, vesayet, zilyetlik, irtifak hakkı ve kullanım veya kiralama) madene ilişkin bazı haklar (arama, keşif, işletme) tam olarak uyuşmasa da, uygulamada madenler de gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir (Özmen, 2011: 43).

- Taş ocakları

Taş ocakları; inşaat işlerinde kullanılmak üzere taşların çıkarıldığı yerlerdir. 3213 sayılı Maden Kanununda taş ocağı hükümleri yapılmıştır. Maden ocakları gibi ocaklar da devletin kontrolü ve emrindedir. Taş ocaklarının yönetimi ve mermer çıkarımı madencilik faaliyetlerinden biridir (Çelik vd.,2003: 465).

Maden ruhsatına sahip olan mükellefler, bu hakları başkalarına kiraladıkları takdirde gayrimenkul geliri elde etmiş sayılırlar ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesine göre vergilendirmeye tabi tutulurlar.

2.1.2.4. Kum ve Çakıl İstihsal Yerleri

Kum; katı kütlelerinin, kayaların tabi faktörlerin etkisi altında parçalanması sonucu oluşan küçük, katı parçacıkların bir koleksiyonudur. Çakıl; Su sıçramalarıyla yuvarlatılmış küçük bir taştır (Doğan, 2011). Kum ve çakıl sahalarının (taş ocaklarının) işletilmesi için de madenlerde olduğu gibi ruhsat alınması gerekmektedir.

3213 sayılı Yeraltı Kanunu uyarınca ocak işletme ruhsatı devri mümkündür. Faaliyet izninin devri mümkün değildir ve ruhsatlı üçüncü şahısların faaliyet izni için uygun yerlerde yeniden izin alması gerekir (Başak, 2010: 47).

Medeni Kanuna göre, “*çakıl ve kumun mülkiyeti, çıkarıldığı mülkün sahibine aittir. Çakıl v yer üstü kum yer üstü kaynaklar olduğu için arazi ne olursa olsun sahiplenilebilir.*” Ancak, daha önce belirtildiği gibi, yeraltı kaynaklarından elde edilen madenler, bağımsız arazi mülkiyetine tabi değildir. Çünkü madenler bulundukları rezervlerin mülkiyetine ait değildir (Başak, 2010: 47). Çakıl ve kum yerlerinin kiralanmasından sağlanan gelir de gayrimenkule esas gelir olarak kabul edilir.

2.1.2.5. Tuğla ve Kiremit Harmanları

Tuğla; kalıplara dökülerek güneşte kurutulan ve özel fırınlarda pişirilen çamur yapı duvarlarında kullanılır. Kiremit; Kırmızı toprak renginde pişmiş toprak levha, binaların çatılarını dokumak için yan yana dizilmiş, suyun aşağı akmadan dışarı akmasını sağlamak için kullanılmıştır. Tuğla ve kiremit karışımları, tuğla ve kiremidin basit yöntemlerle üretilen üstü açık alanlardır. Bu yerler açık olduğu için sanayi tesisi değildir. Bu yüzden onlara “*karışımlar*” denir. Bu alanlar basit bir üretim yeri olmasına rağmen, bir arsa üstüne kurulmuş bir yapı olduğu için TMK'ya göre gayrimenkul gibidir. Bu arazilerin kiralanmasından elde edilen gelir de gayrimenkul sermaye geliridir (Erdoğan, 2017:15).

2.1.2.6. Tuzlalar ve Bunların Mütemmim Cüzileri

Tuz üretim tesisleri, tuz madenleri, işletme ruhsatı sahipleri, tuz işletmecileri veya imtiyaz hakkına sahip kişilerin bu yerlerin kiralanmasından elde edilecek gelirler gayrimenkul sermaye geliri içerisindedir (Başak, 2010: 50).

Mütemmim Cüz (Tamamlayıcı Parçalar): Yöre örf ve adetlerine göre asıl şeyin unsuru olan ve yıkılmadıkça, hasar görmedikçe veya yapısı değiştirilmedikçe o şeyden ayrılamayan kısım, o şeyin ayrılmaz parçasıdır (Atabey, 2015: 117).

İlişik (detay): Asıl olan, kişinin anlaşılır isteğine göre işletmek, korumak veya fayda sağlamak amacıyla montaj, ilişirme veya başka bir şekilde kullanımında asıl eşyaya sürekli şekilde tahsis edilen ve asıl eşyaya bağlanan taşınır maldır (Atabey, 2015: 117).

2.1.2.7. Dalyanlar ve Voli Mahalleri

1380 sayılı Su Ürünleri Kanununda dalyanlar ve voli mahalleri ile ilgili hükümler getirilmiştir. Dalyan; deniz, göl ve nehirde çit, kazık, taş çit, ağ, beton gibi yapay araçlarla çevrelenen suyla ilişkili avlanma bölgesidir. Voli Mahalleri deniz, nehir ve denizlerde, balık avlamak amaçlı çevrilmiş suyun üzerinde sabit ya da süreli olarak engel ile çevrilmeyen doğal av alanlarıdır. Balıkçılık amacıyla kıyıya yakın bir yerde kurulmuştur. (Çelik, 2015:13)

Gayrimenkul gibi, balıkçılık alanları ve tarlalar satılabilir, kiralanabilir ve hediye edilebilir. Miras durumunda üçüncü şahıslara devir de mümkündür. Dalyan ve voli mahallerinin kiralanın işletmelerinde bu yerlerin işletme hakkı kiralanmaktadır. Bu yerler aidiyetlerinden dolayı değil, coğrafi özelliklerinden dolayı kiraya tabidir (Aytekin, 2007: 214).

2.1.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Vergiyi Doğuran Olay

Vergi Usul Kanunun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay; "*Vergiye ilişkin alacak, vergi kanunlarında vergi bağlanan olayın gerçekleşmesi veya yasal durumun vukuu ile doğar. Vergi alacağı ise mükellef açısından vergi borcuna esas teşkil eder.*" şeklinde yer verilmiştir. (VUK, 19. md.)

Vergi doğuran olay, kamunun vergi alacağının doğmasının yanında mükellef açısından ise vergi borcunun doğmasına neden olur. Bu sebeple vergiyi doğuran olay ile birlikte kişi mükellef durumuna gelir.

Verginin doğması için mükellefin vergiye esas konu ile kanunun belirttiği şekilde ilişki halinde olması gerekir. Vergiyi doğuran olay, servet elde etmek, gelir sağlama gibi özel hukuk işlemlerinin çoğu üzerine oturtulur. Belirtildiği şekilde ilişki, vergilendirme aşamalarının başlangıç kısmını oluşturur. Vergi kanunu, bu sebeple meydana gelen vergiyi doğuran olayın vatandaşları vergi mükellefi durumuna getirmesi için ilk olarak ilgili kanuna göre verginin tarh edilmesine Bütçe Kanunun C cetvelinde yer verilerek ön izin verilmelidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2012: 83)

Gayrimenkul sermaye iradı için vergiyi doğuran olay ise gayrimenkulün kiralanması ile sağlanan kira gelirlerinin (kira sözleşmeleri ile) tahakkuku sonucu vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Kanun mercii “doğma” fiilini “elde etme” eyleminin yerine yeterli şekilde görmektedir (Kıldış, 2015:18).

Gayrimenkul Sermaye İradında elde etmenin doğma eylemi yerine geçerli olması; Gelir Vergisinin Kanununun 72. maddesinde “*Gayrimenkul sermaye iradında, gayrisafi hasılat, 70. madde hükmünde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi ile bir takvim yılı döneminde o yıla ya da geçmiş yıllara ilişkin naklen ya da aynen tahsili sağlanan kira gelirlerinin tutarındır*” hükmü ile ortaya koyulmaktadır. (GVK, md. 72).

Kanunda belirtildiği üzere Gayrimenkul Sermaye İradında tahsil esası geçerlidir. Tahsil esasında kira gelirlerinin vergilendirilmesinde gelirin “nakden” ya da “aynı” olarak tahsilâtının oluşması gerekmektedir (Uçtum ve Başer, 2013:165). Gelir vergi Kanunun 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarının tahsilâtının yapıldığı halde elde etme fiili gerçekleşmiş sayılır. Ancak bazı gelir unsurlarında tahakkuk edildiği zaman elde etme fiili gerçekleşmektedir. Yukarıda bahsedildiği üzere gayrimenkul sermaye iradına esas vergilendirmede vergiyi doğuran olayın oluşması için kira gelirin tahsil edilmesi gerekli olup, kira gelirin tahakkuk etmesi halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir(Kıldış, 2015:18).

2.1.4. Gayrimenkul Sermaye İradının Elde Edilmesi

Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi için GVK’ nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden doğacak gelire sahip olunması gerekmektedir (GVK, md. 70).

GVK. 72. madde uyarınca Gayrimenkul sermaye iradında elde etme unsuru tahsil esasına bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununda tahsil esası, gelirlerin nakden veya mahsuben tahsil edildiklerinde, giderlerin ise nakden veya mahsuben ödendiklerinde muhasebeleştirilmesi anlamına gelmektedir. Tahsil esası, kişinin alacağı üzerinde yasal veya ekonomik tasarruf olduğu halde o alacağı almış sayılır. Tahsil esasında ödeme nakdi olmasının yanı sıra aynen de olabilir. (Yüce, 2001:37)

Nakden Tahsil: . Gayrimenkul sermaye iradının lira veya döviz cinsinden tahsil edilmesidir. Fakat kira bedelinin döviz ile tahsil edilen bedellerde tahsilâtın yapıldığı tarihteki borsa rayici ile ya da borsada rayici yoksa, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirtilen kur üzerinden Türk lirasına çevrilerek gayrisafi irat tespit edilir. Kira ödemeleri genellikle bono düzenlenerek gerçekleştirilmektedir. Böylelikle tahsil, gayrimenkulü kiraya veren mülkiyet sahibi, bononun karşılığını kiracıdan tahsil ettiğinde gerçekleşir (Yüce, 2001: 37).

Aynen Tahsil: Aynen tahsil kiraya ilişkin borcun mal veya hizmet şeklinde ödenerek tahsili anlamına gelir. Bununla beraber aynen tahsil esasına esas olarak alınan kiralar VUK'a göre emsal bedeli ile değerlendirilerek paraya çevrilir. (Kıldış, 2015:17).

GVK göre, gayrimenkul iradı sahiplerine ilişkin tahsil hükmünde olan durumlar şöyledir (GVK. md. 72).

-Bilgi verilmesi koşuluyla adlarına, kamu kuruluşlarına, bankaya, icra dairesine, notere veya postaya para yatırılması,

-Kira şeklinde doğan alacağın diğeri bir kişiye temlik (Temlikin ivazlı veya ivazsız olması önemli değildir. İvazlı olan temliklerde ise ivazın tahsili şartı aranmaz) ya da kiracısına olan borcu ile takası; tahsil sayılır.

-Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletici ya da ekonomik değerini devamlı olarak arttıracak nitelikte gayrimenkule ilave olarak eklenen değerler, kiralamanın süresi sona erdiğinde bedelsiz (Değerlerin emsal bedelinden düşük değer ile devri durumunda, arada kalan fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayan şahsa devir edildiği takdirde, bahse konu değerler kiraya veren tarafından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır.

Gayrimenkul sermaye iradında geçmiş yıllara ilişkin tahsili gerçekleşen kiralar tahsil edilen o dönemin kirası olarak kabul edilirken, gelecek dönemlere ait olan peşin tahsili sağlanan kiralar, ilgili olduğu yılların hasılatı olarak kabul edilir. Fakat, ölüm ile memleketi terk durumunda mükellefiyetinin kalktığı yılı takip eden yıllara ilişkin peşin olarak tahsil edilen kiralar, mükellefiyetin ortadan kalktığı yılın hasılatı olarak kabul edilir.

2.1.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Gayrisafi Hâsılâtın Tespiti

Gayrimenkul sermaye iradında, gayrisâfi hasılat; GVK 70. maddede belirtilen hak ve malların kiralanması ile bir takvim yılı içerisinde o yıla ya da geçmiş yıllara ilişkin nakdi ya da aynı olarak tahsili sağlanan kira gelirlerinin bedelidir. Aynı şekilde tahsil edilen kira bedelleri, Vergi Usul Kanununa göre emsal bedel ile paraya dönüştürülür. Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletici ya da ekonomik değerini sürekli olarak artırarak gayrimenkule eklenen kıymetler, kira süresinin bitiminde bedelsiz şekilde kiralayana devredildiği halde, ilave kıymetler kiralayan

açısından, bu dönemde aynı olarak tahsil edilmiş olarak kabul edilir.”(GVK, md. 72)

Başka bir deyişle, gayrisafi hasılat kazanılan gelir miktarını verir. Gayrimenkulden elde edilen sermaye gelirinin vergilendirilebilmesi için gelirin kazanılmış olması gerekir. Gelirin alınması tahsilat ilkesine bağlıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinde belirtildiği gibi, gayrimenkul sermaye iradının tahsili nakdi ve aynı olmak üzere iki türdür. Aşağıdaki işlemler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 72'nci maddesinde belirtildiği üzere gayrisafi hasılatın tahsilatı olarak kabul edilir:

- Bilgi vermek kaydıyla devlet kurumları, kolluk kuvvetleri, bankalar, noterler veya postaneye kendi adına para yatırması
- Kira şeklinde doğan alacakların başka bir kişiye devri (temlikli olsun veya olmasın. Mütevazı devirlerde borcun ödenmemesi gerekir) veya borcun alıcıdan tahsil şekli ve takasta sözleşme. (Erdoğan,2017:24)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesinin devamı niteliğindeki hükümlerde gayrisafi gelir tahsilatının aynı veya nakdi kazançtan farklı olabileceği belirtilmektedir. İlgili hükümlerde (GVK, md. 72);

- Bilgi vermek kaydıyla devlet kurumları, kolluk kuvvetleri, bankalar, noterler veya postaneye kendi adınıza para yatırmak,

Kiracı ile ev sahibi arasında yüz yüze görüşmenin mümkün olmadığı durumlarda her iki tarafın bilgisi ile gelirler; İsim, bir devlet kurumu, yürütme organı, banka, noter veya posta yoluyla yatırılabilir. Tutarın ödendiği tarih tahsilat tarihi olarak kabul edilir.

- Kira şeklinde doğan alacakların başka bir kişiye devri (temlikli olsun veya olmasın. Mütevazı devirlerde borcun ödenmemesi gerekir) veya borcun alıcıdan tahsil şekli ve takasta sözleşme.

Kira olarak doğan alacakları üçüncü kişilere temlik (devir) mümkündür. Toplantı tarihi sabit kabul edilir. Saygın pozisyonlarda bir transfer sürecinin olması yeterlidir. Koleksiyon şartı yoktur. Ev sahibinin kiracıya borçlu olması durumunda borç ve tahsilat işlemi tersine çevrilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca, Resmi Gazete’de 268 seri numaralı “Gelir Vergisi Genel Tebliği” ile yayımlanan kira tahsilatları ve ödemelerinin Banka ve

Postanelerce düzenlenen belgeler ile ispatlaması zorunlu tutulmuştur. Kiracıların, taşınmaz maliklerine ödeyecekleri kira ödemeleri için kiralanan yerin konumu olarak;

Konut amaçlı kullanılan gayrimenkullerde kiracının aylık 500 TL ve üstündeki kira bedelleri banka ya da postaneye yatırılması gerekmektedir. İşyeri maliklerinin kiralamış oldukları, dükkan, işyerleri, ofis, fabrika, ve atölye gibi alanların kira bedelleri kaç lira olursa olsun kiracılar kira bedellerini banka ya da postane aracılığı ile maliklere göndermelidir. (Çelik, 2015: 20)

Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesi uyarınca, mükerrer 257. maddesinde yer alan bu belge yükümlülüğüne uymayanlara özel usulsüzlük cezası verilmesi gerekir.2022 yılı cezaları aşağıdaki gibidir (İSMMMO Mali Rehber 2021:79).

- Birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek sahipleri için yaklaşık 3400 TL
- İkinci sınıf tüccarlar, hesap tutabilen ve kazancı edilebilen çiftçiler 1700 TL
- Kalanlar için 880 TL belirlenmiştir.

Binaların dışına reklam yapılması veya binanın ortak bölümlerinin üçüncü şahıslara kiraya verilmesi durumunda kira geliri bina maliklerinin toplam geliri olarak kabul edilir. Bu gelir, sahipler arasında hisseleri oranında dağıtılır. Binanın işletme defterine kayıtlı olması durumunda elde edilen gelir işletmenin geliri sayılır. Kat maliklerinin binanın dış cephesini reklam panosu olarak kiralamaları halinde, kiracılar KVK 94/5-a maddesine göre kat maliklerine yapacakları ödemelerden yüzde 20 kesinti yapar. Ancak gayrimenkul işletmeye dahil olmadığı için katma değer vergisi (KDV) uygulanmaz. Bir işletmeye kayıtlı taşınmazın kiralınması durumunda KDV ve sorumluluk hükümleri uygulanır.

Örneğin; Fatma ve Eda dairenin ortak sahipleridir. Bu daireyi 01/10/2022 tarihinde yıllık 40.000 TL'ye reklam amaçlı kiraya vermişlerdir. 15.01.2022 tarihinde zemin kattaki dükkanı yıllık 200.000 TL'ye eczane amaçlı kullanılmak üzere kiraya vermişlerdir. 2022 yılında mağaza ve reklam panosundan 240.000 TL gelir elde edilmiş olup, tamamı bir yıl içinde tahsil edilmiştir. Daire 2 kişiye ait olduğu için bu

gelir kişi başı(240.000/2=120.000)120.000 TL'dir. Tüm gelirler 2022 yılında tahsil edildiğinden, 2022 geliri olarak kabul edilmektedir.

2.1.6.Gayrimenkul Sermaye İradında Emsal Kira Bedeli Uygulaması

Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin GVK 73. maddesine göre; Kiralanan mal ve hakların kiralama bedeli emsal kiralama bedelinden düşük olmamalıdır. Bedelsiz şekilde başkalarının kullanımına verilen hak ve malların emsal kiralama bedeli, bu hak ve malların kiralama bedeli olarak kabul edilir (GVK, md. 73).

Arazi ve binada emsal kiralama bedeli, yetkilendirilmiş özel merciler ya da mahkemeler tarafınca tespit ve takdir edilen kira bedeli, belirtildiği şekilde takdir ya da tespit edilen kiralama bedeli yoksa da Vergi Usul Kanununa göre takdir edilen vergiye esas değerin % 5'idir. Diğer hak ve mallarda ise emsal kiralama bedeli, bu hak ve mallara ait maliyet bedelinin, bu bedelde bilinmezse, Vergi Usul Kanununun servet değerlemesine ilişkin hükümlere göre belirlenen değerlerin % 10'udur. (Erdoğan 2017;89)

Emsal bedel, ilgililerin kendi işlemlerinde yer almayan kişi ve kurumlara uyguladığı fiyattır. Bir işlemin ticari olması, ilişkili taraflarla mal/hizmet alırken veya satarken uygulanan fiyat veya fiyatın, ilişkili taraflar arasında bir işlem olması durumunda ortaya çıkacak fiyat veya fiyata tekabül etmesi anlamına gelir. İlişkili taraflarla yapılan işlemlerde uygulanan fiyatın aynı şartlarda ilişkili olmayan kişilerle yapılan işlemlerde piyasa fiyatına denk gelmesi işlemin piyasa koşullarına uygun olarak yapıldığı, aksi halde işlem yapıldığı anlamına gelir (Seven, 2015: 26).

Emsal kira bedeli gayrimenkul sermaye iradı yaratan gelirlerde kullanılan bir vergi güvenlik müessesesidir. Emsal kira bedeli uygulaması gayrimenkul sermaye iradında elde edilen gelirin tahsil esasına bağlı olmasına bir istisna niteliği taşımaktadır. Emsal kira bedelinde gelir hiç tahsil edilmemekte ya da daha az tahsil edilmekte ya da emsaline göre daha az tahsil edilmekteyken; kanunda yer alan sınırlar dahilinde bir gayrimenkulden sağlanan en az kira bedelinin tespit edilmesi konudur. (BDK, 2009:166)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesi 1999/1 Sayılı İç Genelge'de şu şekilde açıklanmıştır: Gerçek kira geliri, ödeme için kira sözleşmesi, banka dekontu ya da havale dekontu vb. üzerinde belirtilir. Kanıt veya delil olması durumunda kiracının belge veya beyanı önceki kira bedeli ile kıyaslanamaz. Bahsi geçen ispat veya ispat

süreci, fakat beyanda kira gelirinin gerçekliği yansıtmadığına ilişkin bir karinenin bulunması ya da vergi denetimleri esnasında yetkili merciler tarafından talep edilmesi halinde uygulanır. Eski kira düzenlemesinin amacı, kiralanan mal ve haklardan sağlanabilecek ve mükellefler tarafından beyan edilmesi gereken asgari gelirin belirlenmesidir. Böylece yetersiz veya kayıt dışı gelirin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde belirtilen arazi, bina ile diğer hak ve mallar için emsal kiralama bedelleri ayrı şekilde düzenlenmiştir.

- Geçici bina ve arsa kirası, yetkili makam veya mahkeme tarafından belirlenen kiradır. Bu, yetkili merci veya mahkeme tarafından belirlenmemiş veya böyle bir merci kurulmamış ise Vergi Usul Kanununda belirtilen vergi tutarının %5'idir. Vergi değeri, Emlak Vergisi Kanunu'nun (EVK) 29. maddesi uyarınca belirlenen değerdir.

- Diğer mal ve haklar için önceki kiranın tespiti maliyet üzerinden hesaplanır, bedeli bilinmiyorsa aşağıdaki hükümlere göre Bilirkişi Komisyonu tarafından belirlenen bedelin %10'u kadardır.

- Dava, imtiyaz, telif hakkı vb. hakları biliniyorsa maliyet geçerlidir, bilinmiyorsa ekspertiz komisyonu tarafından belirlenen maliyetin %10'u esas alınır.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 12 Mayıs 2011 tarih ve 2010/705 esas sayılı ve 2011/3658 sayılı kararı şöyledir: (Danıştay, 12.05.2011)

2002 yılı için beyan edilen gelir vergisi ile 2002 yılı hesaplanan pay katkı payı ve ceza faizinin kaldırılmasına ilişkin davanın reddine karar veren Vergi Mahkemesi'nin kararı davalı lehine temyiz edilmiştir. Gayrimenkul sermaye kazançları hariç tutulmuştur. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinin birinci fıkrasında; Aynı Kanunun “*Avans kirası*” başlıklı 73. maddesinde, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal teşkil ettiği ve bedelsiz kullanım için tanınan hakların, bu mal ve hakların kiraya mal ve haklar, bina ve arsa için yetkili kişi tarafından belirlenen veya belirlenen önceki kira, ödenmiş kira olarak kabul edilir. Aksi halde Vergi Usul Kanununda belirtilen verginin %5'i oranında belirlenir.

İstanbul 3. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin değerlendirme komitesi tarafından görevlendirilen ekspertiz heyeti tarafından davanın incelenmesinin ardından, davacının hisselerinin 1/3'üne sahip olduğu taşınmazın, ortak olduğu şirketlere kiralandığı belirtildi. Ancak beyan sınırını aştığı halde gayrimenkul sermaye

kazançlarını beyan etmemiştir. Denetim sonucunda, 27.12.2001 tarihli değerleme raporunda tespit edilen 6.7200.00 TL tutarındaki taşınmazın değerinin %5'inin önceki kira ve vergi ziyası cezası olarak değerlendirildiği, yanı sıra fonun payı ve geliri. 2002 yılı vergisi davacı adına yapılmıştır.

İncelenen dosyada mahkemeler veya yetkili özel merciler tarafından yapılan kira bedeli takdiri veya tespiti bulunmamaktadır. Gayrimenkulün rayiç değerinin 6.7200,00 TL olarak İstanbul 3. Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından tespitine ilişkin bilirkişi raporu bulunmasına rağmen; Kanunda emsal kira değeri olarak gayrimenkullerin rayiç değeri değil, vergi değerinin %5'i esas alınacağı belirtildiği için mahkemeler veya yetkili özel makamlarca bu raporun değerlendirmeye esas alınması hukuken mümkün değildir. Nitekim Fatih 2. İcra Müdürlüğü'nün talebi üzerine hazırlandığı anlaşılan ekspertiz raporunda aynı gayrimenkulün rayiç değeri 2.711.280,00 TL olarak belirlendi. Bu durumda, kiralanan gayrimenkulün kira bedelinin Kanunda tanımlanan emsal kira değerinden düşük olduğunun tespitinin yapılmaması hâlinde, hukuki dayanağı olmayan değerlendirme komisyonu kararına göre yapılan kıymet takdiri değerlendirmeye tabi tutulmuş ve kanuna uygun olmadığı tespit edilmiştir.

Mükellef, emsalinden daha düşük bir gelire sahip olduğunu ispat ederse, elde ettiği gelir üzerinden vergi ödeyebilir. Mükellef gelirinin emsallerinden düşük olduğunu kanıtlayamazsa, vergiyi cezalı şekilde vergi ödemek zorunda kalabilir. Bu durumda mükellefler kira sözleşmesini, faturaları, makbuzları vb. eksiksiz olarak doldurmak zorundadırlar. Bu belgelerin saklanması önemlidir. Vergi değeri, yükümlülüğü takip eden yıldan başlamak üzere, bir önceki yılın vergi değeri, aynı yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranlarının yarısı kadar artırılarak belirlenir (Sezgin, 2011: 225).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde emsal kira bedelinin uygulanmadığı durumlar sıralanmıştır. Aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

- Tesisin ücretsiz kullanımına izin verilmesi

Koruma altına alınan başka kişilerin evlerinde boş taşınmazın bedelsiz bırakılması halinde eski kiranın uygulanmadığı belirtilmektedir (GVK, md. 73/1). Örneğin; Kuşadası'nda yazlık ikametgahı olan bir yabancı, yazlık evini üç aylık bir tatil süresince kullanabilir ve yazlık evinin bakımı ve korunması için bir başkasının

ücretsiz kalmasına izin verebilir. Ancak koruma dışında bir amaç için kullanılıyorsa dava kirası uygulanmalıdır. Örneğin, koruma ve barınma için ücretsiz konut sağlayıcısı, bir yazlık bodrum katını oto tamirhanesi olarak kullanıyorsa, dava kirası uygulanır.

- Bina sahiplerinin konut sahiplerine, ailelere veya kardeşlere atanması

GVK m. 73/2 nci maddede belirtilen hükme göre malikin ailesi (anne, baba, büyükanne ve büyükbaba), ailesi (çocuk, torun) veya kardeşleri sadece ikamet amaçlıdır. Ancak, ikamet için değil, ikamet amacı dışında kullanılıyorsa, emsal kirası uygulanmalıdır. Bir kimse, fıkra da belirtilen yakın akrabalarından herhangi birine birden fazla binanın kullanımı verilmiş ise, vergi değerinin yüksek olduğu binalara emsal kiralama bedeli uygulanmaz. Bina, her iki eşe de akrabalarınca tahsis edilmişse, vergi değeri yüksek binalar için emsal kira uygulanmaz. Örneğin; Evini karşılıksız olarak kardeşinin kullanması için veren, ancak kardeşinin ölümünden sonra da o evi karşılıksız olarak kardeşinin karısının kullanması için vermeye devam eden mükellef, emsal kira bedelini bu bedel üzerinden hesaplar (Finansal Muhasebeciler Derneği, 2015: 231).

Öte yandan, gerek olay tarihinde yürürlükte olan şekliyle gerekse 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “*Geçmiş Kira Bedeli*” başlıklı 73. maddesinde, kiralanan mal ve hakların kira bedeli bundan aşağı olamaz. Önceki kiralar ve emsal rantlar için eski kira ve başkalarına bedelsiz olarak bırakılan mal ve haklar mülk ve hakların kira olarak değerlendirilmesi sağlandığı için emsal kira %10'dur. Vergi Usul Kanunu'na göre arsa için belirlenen vergi değerinden, TCK'nın 268. maddesi ile 1319 sayılı EVK'da vergi değerine konu; Karşılaştırılabilir arazi kirasının ve dolayısıyla vergi matrahının belirlenmesinde vergi değerinin yasal kriter olduğu açıktır.

- Aynı dairede yaşayan mal sahibi ve akrabalar

Ev sahibi, evinin veya dairesinin bir kısmını yaşaması için akrabalarına tahsis ederse, emsal kira uygulanmaz. Burada akraba; kan/köken (anne, baba, kardeş, teyze, amca vb.) ve akrabalık (evlilik sonucu doğan ilişkiler) kavramlarını içermektedir (Sarılı, 2011: 145).

Buradaki ana unsur; akrabanın konutunun bir bölümünü barınmak amaçlı kullanılmasına izin vermektir. Mükellefin bir akrabası veya bir başkası mükellefin konutunun bir kısmını bunun dışında kullanırsa, emsal kira bedeli uygulanır.

- Genel bütçeli ofisler, ek bütçeli ofisler, il özel idarelerce, belediyelerce ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalar.

Gelir Vergisi Kanununun 73/4 üncü fıkrasına göre, genel bütçeye dahil dairelerin, bağlı bütçeli dairelerin, il özel idarelerinin ve belediyelerin ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kiralarında emsal kira uygulanmaz.

2.1.7. Gayrimenkul Sermaye İradının Beyanı ve Vergilendirilmesi

Gayrimenkul sermaye iradının mükellefleri, gelir sağladıkları dönemi devam eden yılın Mart ayının 1-25. gün tarihleri aralığında geriye esas beyanname vermek ile yükümlüdürler. Örneğin, Kira gelirini 2022 yılında elde eden bir mükellef 1-25 Mart 2022 tarihleri arasında beyannamesini vermelidir.

Beyanname tarihinin son günü resmi tatil olması halinde, tatili devam eden ilk iş gününün tamamlanmasına kadar beyannamelerini verebilirler. Beyannamelerin postaya da kargo özel dağıtım firmaları vasıtaıyla gönderilmesi halinde, vergi idaresine teslim edildiği günde beyan edilmiş, taahhütlü postayla gönderilirse de zarfın üstündeki postaya verilme tarihinde vergi idaresine teslim edilmiş sayılır. (Erdoğan;2017:100)

Beyannamenin verilme tarihinin son günü hafta sonu olursa; tatili devam eden ilk iş gününde vergi beyannamenin teslim edilmesi gerekir (Kıldış, 2015:67).

Gelir Vergisi Kanunun 85. maddesine göre, mükelleflerin bir yıl içinde sağladığı irat ve gelirlerin ilgili kanunda aksi bir durum geçmedikçe beyanname ile bildirilmesi zorunludur (Kartal,2017:68).

Bir takvim yılı içerisinde ülkesini terk edenlerin, terk tarihinden 15 gün içinde beyannameyi vermeleri mecburidir. Vergi mükellefinin ölümünde de Gelir Vergisi Kanununun 92. maddesine göre, ölümden 4 ay içinde mirasçılarınca beyanname verilmelidir. Mükellefler ikametlerinin olduğu yerdeki vergi dairesine beyannamesini vermelidirler.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi hükümlerine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafınca yayımlanan 470 Sıra sayılı VUK Genel Tebliğine göre menkul sermaye iradı, ücret, kira, ya da diğer kazanç ve irat sağlayan mükellefler için "Hazır Beyan Sistemi" uygulaması getirilmiştir. 01.03.2016 tarihini ile uygulanmaya başlanan bu sistem zorunlu olmamasıyla beraber mükellefler

tarafından hızlı bir şekilde benimsenmiş ve kullanılmaya başlanmıştır. Beyan sistemi ile vergilendirilen gelir türleri içerisinde; Gayrimenkul sermaye iratları, hazır beyan sistemi beyan edilen gelirlerin yaklaşık %72'sini oluşturmaktadır. Bu veri, hazır beyan sisteminin çoğunun Gayrimenkul Sermaye İradı (GMSİ) mükellefleri tarafından kullanıldığını göstermektedir (Biyar ve Yılmaz, 2019:34).

2.1.7.1.Konut Kira Gelirinin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu gayrimenkullerin konut olarak kira verilmesi sonucu sağlanan kira gelirlerinde uygulayabilecekleri götürü ve gerçek gider usulünü mükelleflerin tercihinin bırakır. Mükellefler tercih ettikleri gider yöntemini beyanname ile kullanmaları gerekir (Cenkeri, 2012:157).

Gayrimenkul sermaye iratlarının tespitinde mükellefler gerçek usulü seçmek konusunda özgürdür. Gerçek gider usulünde; gayrimenkul kiralaması ile elde edilen gayrisafi hâsılatın, belgelere dayandırılmış gerçek giderlerin düşülmesiyle elde edilen gayrimenkul sermaye iradı hesaplanır.Böylelikle, mükelleflerin elde ettiğikira gelirlerine bağlı gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde gerçek gider usulünü seçmeleri halinde; safi irada ulaşılmasında indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunun 74. maddesinde belirtilmiştir (Şenyüz vd. 2011:81).

Gelir Vergisi Kanunun 74. maddesinde safi irada ulaşılmasında gayrisafi hâsılatın bazı gider indirimlerinin yapılmasına izin vermektedir.Dolayısıyla, uygulamada kiraya verilen konut için konut istisnası söz konusu olduğunda, öncelikle gayrisafi hâsılatın konut istisna bedeli düşürülerek sonrasında düzenlenen giderlerin indirilmesi gerekmektedir (GVK. 74. Md.).

GVK'nın 74'üncü maddesi uyarınca Götürü gider usulü ise; “mükelleflerin (haklarını kiraya verenler hariç) ödedikleri takdirde giderlerine karşılık olarak gayrisafi hâsılatlarından indirilecek götürü gider oranının ilgili yılın gayrisafi hâsılatının yüzde yirmi beşi oranında götürü olarak indirebilmesidir”. Buradaki asıl önemli unsur; Vergiye esas gelirin tespit edilmesinde götürü gider usulünü tercih eden mükellefin iki yıl boyunca götürü gider usulünü değiştiremeyeceğidir. Bir diğer önemli husus ise; mükellefler tercihlerine göre gider tespitlerinde tercih ettikleri usul ile mükellefin beyan ettiği tüm kira gelirleri bütünlük halinde olmalıdır (GVK. 74. md.).

Kira gelirlerini vergilendirilmesinde; kira geliri konut istisna tutarını aşarsa, muafiyeti aşan tutar beyanı yapılacak ve beyan edilen kısım vergiye tabi olacaktır. Fiili gider usulünün seçilmesi durumunda konut istisnasına karşılık gelen gider bedeli düşülemez. Bu nedenle kira geliri elde edenler önce toplam giderlerin hariç tutulan tutara isabet eden kısmını hesaplayıp, istisnaya giren kısım hariç, gerçek gider tutarını düşebilir. Burada istisna tutarının maliyetlere dahil olduğu anlaşılmalıdır. Giderler, muafiyet tutarı düşülmeden toplam kiradan indirilmelidir. Beyanname verildikten sonra, muafiyet tutarı düşürüldükten sonra, muafiyet tutarı ve giderler düşüldükten sonra kullanılan kesintiler varsa bunlar da dikkate alınır ve taban belirlenir. Vergi tablosunda uygulanacak vergi oranı, mükellefin tüm yıllık kazançlarından elde ettiği gelir dikkate alınarak belirlenir ve uygulanır.

296 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesi uyarınca binaların konut olarak kiraya verilmesiyle oluşan hasılatın 2023 yılı için 21.000,00 Türk Lirası değerindeki kısmı gelir vergisinden istisnadır. Bu muafiyet tutarı sadece gayrimenkulün konut olarak kullanılmasına uygulanacağından, işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkuller bu haktan yararlanamaz(GVK, md. 21).

Örneğin; Bay (A)iki daireye sahiptir. Bunlardan birini konut olarak kiralamış ve yıllık 22.000 TL kira geliri almıştır. Diğer daireyi de işyeri olarak kiralamış ve kira gelirinden 40.000 TL bedel tahsil etmiştir. Bu durumda, Mükellef işyeri olarak kiralanan daire için konut istisnasından yararlanamaz, sadece konut amaçlı kiralanan dairede konut istisnasından faydalanabilir.

Kira süresi bir tam yıl olmak zorunda değildir. Örneğin Fatih Bey iş yerinin başka bir şehre taşınması nedeniyle 9 ay sonra Ocak ayında kiraladığı evi boşaltmıştır. 9 ay boyunca alınan 3.900 TL kira geliri gelir vergisine tabi değildir. Ev birden fazla kişiye aitse, her hissedar konut istisnasını ayrı olarak düşebilir.

Örnek olarak Sedat bey ve eşi Melek hanım hissesinin yarısına sahip oldukları bir daire kiralamışlardır. Bu daireyi kiralayarak yılda 48.000 TL kazanmışlardır. Sedat Bey ve Melek Hanım gelirlerine göre $(48.000/2=)$ 24.000 TL gelir ile konut istisnasından yararlanabilirler. Miras, miras kalan konutlara bölünmemişse, her mükellef ayrı ayrı konut muafiyetinden yararlanabilir.

Birden fazla konutun kiralanması halinde her bir konutta ayrı şekilde konut istisnası olmaz. Kişinin bütün kira gelirleri toplanır ve toplamından 2023 yılı 21.000 TL düşülür.GVK'nın 21'inci maddesinde, gayrimenkul sermaye iradında konut istisnasından yararlanamayanlar belirtilmektedir. (GVK 21. md.)Bunlar;

- Ticari, zirai veya mesleki gelirlerini yıllık beyanname ile bildirmekle yükümlü olanlar; Başka bir deyişle, tüccarlar (1. ve 2. sınıf tüccarlar, basit işlemlerle uğraşanlar), tarım (hesap tutan çiftçiler), serbest meslek sahipleri (örn. serbest meslek sahibi avukatlar, doktorlar, mimarlar, mali müşavirler) konut istisnasından yararlanamaz (Özgür, 2015).

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde tahsil edilen gelirin 1.500.000.000 TL (21.000 TL)'si gelir vergisinden istisnadır. İstisna sınırı üzerinde gelir elde edilip beyan yapılmaması ya da eksik beyan yapılması halinde, konut istisnasından yararlanılamaz. Ticari, zirai ya da mesleki kazancını yıllık beyannameyle bildirmek zorunda kalanlarla istisna sınırının üstünde gelir elde edenlerden, beyanı gerekli olup, olmadığına bakılmadan ayrı ayrı ya da beraber elde edilen menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, ücret ile diğer kazanç ve iratların gayri safi bedelleri toplamını 103. Maddede belirtilen tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirtilen bedeli aşanlar bu istisnadan yararlanamazlar (GVK. 21. md)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde tanımlanan bu miktar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından her yıl güncellenir. Bu düzenlemenin nedeni; Dar gelirli ailelerin üzerindeki vergi yükünü azaltmak ve onları mülk kiralamaya teşvik etmektir. Son karardan önce ticari, zirai ve mesleki gelirleri ile ilgili olarak yıllık olarak beyanname veren vergi mükellefleri de konut istisnasından faydalanabilmekteydi. Ancak yeni düzenleme ile gelir eşitliğinin sağlanması için yüksek gelirli mükellefler için konut vergisi muafiyeti kaldırılmıştır.

GVK'nın 21. maddesine göre, mülkünü kiralayanlar, kira geliri konutun muafiyetinin yıllık miktarını aşıyorsa beyanname vermelidirler. Konut istisnasından faydalanmak için kira gelirinin eksiksiz olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Kira gelirini hiç beyan etmeyen veya eksik şekilde beyan edenlere bu istisna uygulanmaz (Kartal,2017:58).

Ayrıca, istisnadan yararlanılması açısından; kiraya verilen gayrimenkullün kiracı tarafından mesken olarak kullanılması, diğer bir anlatımla konut olarak kiraya verilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, kiraya verilen gayrimenkulün kat mülkiyeti esasları ya da yönetim planı uyarınca konut olarak dikkate alınsa dahi, kiracının ilgili yeri işyeri olarak kullanması durumunda konut istisnasından yararlanılması söz konusu olmamaktadır. İstisnadan yararlanmanın ikinci şartı ise; kira gelirini beyan eden ve kira geliri elde eden adına beyanda bulunan mükellefin, gerçek usulde vergiye tabi, gelirlerini yıllık beyannamelerle beyan eden ticari, zirai ve serbest meslek kazancının olmamasıdır. Bu itibarla, serbest meslek erbabı kişiler ya da bahse konu kişilerin veli ya da vasi sıfatıyla küçük veya kısıtlı mükellefler namına beyanname vermeleri durumunda söz konusu istisnanın uygulanması mümkün değildir (Doğrusöz,2010).

2.1.7.2. İşyeri Kira Gelirinin Vergilendirilmesi

Bir işyerinden elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesinde konut muafiyeti uygulanmaz. Konut muafiyeti sadece konut olarak kiraya verilen mülkler için geçerlidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde, 2023 yılı için belirlenen vergi oranının ikinci diliminde işyeri kirasının 150.000 Türk Lirasını aşması halinde, tüm gelirlerin beyan edilmesi ve beyan edilen kazançtan fazla vergilendirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. İşyerinden elde edilen toplam kira geliri 150.000 TL'yi geçmiyorsa beyanname verilmez. Bir işyeri kiralamaktan elde edilen gelir zaten stopaja tabidir. Kesilen vergi, nihai vergi olarak kabul edilecek ve iade edilmeyecektir. Kaynakta ödenen vergi, hesaplanan vergiyi aşarsa, fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir. Kaynakta ödenen vergi, hesaplanan vergiden az ise, mükellefin ödeyeceği vergi miktarı vardır(GVK, md. 86).

İşyerinin brüt kira gelirinin 150.000 TL tutarı aşması halinde beyannamesi verilmeli ve yıl içinde kesilen stopaj bedellerinin vergiden mahsubunun sağlanması yapılır. Kiracının yıl içinde vergi dairesine ödemediği kesilen vergi, kesintiyi etkilemez. Ayrıca stopaj yapılmayan işlerin kiralanasından elde edilen gelir 2023 yılında alınan 8400 Türk Lirasını geçmediği takdirde beyan edilmez, varsa da tamamı beyan edilir (GVK, md. 86).

Örneğin; Hasan Bey'in işyeri kiralama geliri 2023 yılında kesilen 140.000 TL'dir. Bu durumda işyerinin azalan kira geliri (140.000 <150.000) beyanname

sınırını aşmadığından beyanname verilmez ve bu gelir beyannameye dahil edilmez. O yıl içinde yapılan stopaj kesintileri vergi olarak kabul edilecektir. Örneğin; Mükellef Mehmet basit bir usule göre kesintisiz 9000 TL kira gelirine sahiptir. Vergiye tabi olmayan kaynak gelir ($9000 > 8400$), 2023 yılı için belirlenen 8400 TL sınırını aştığı için tüm gelirler beyan edilecektir.

2.1.7.3. Konut ve İşyeri Kiralarının Birlikte Vergilendirilmesi

Aynı takvim yılı içinde konut ve işyeri kira gelirini alan mükellefin konut yardımı alması durumunda, ilk olarak vergi istisnası düşülerek kalan konut ve işyeri kirası toplamının ne kadar olduğu kontrol edilir. Konut kira gelirinin istisna tutarı 2023 yılı için 21.000 TL; İşyeri kirasının ise 150.000 TL olduğundan, konut ve işyeri kira geliri elde eden malikin toplam 2023 yılı için belirlenen istisna tutarı 171.000 Türk Lirasıdır.

Konut ve işyeri kira toplamının 171.000 TL tutarı aşması halinde tamamının beyanı yapılır, aksi takdirde kira gelirinin istisna bedelini aşan kısmı beyan edilir ve vergilendirilir. Konuttan elde edilen gelir konut istisnasının altındaysa (2023 yılı 21.000 TL), sadece işyeri kirasının beyan sınırını (2023 yılı için 150.000 TL) aşp, aşmadığı kontrol edilir. İşyerinin kira tutarının 171.000 TL'yi geçmemesi durumunda her iki gelirin beyanı da sunulmaz.

Mükellef tercihlerine göre, muafiyete ve beyan sınırına tabi olarak beyan edilen gelir, aynı veya bir defaya mahsus gider yöntemi seçilerek yapılan mahsuptan net gelir elde edilir ve Net kazanç üzerinden gelir vergisi hesaplanır. İşyerlerinden elde edilen kira gelirlerinden yıl içinde yapılan giderlerim vergiden mahsubu sağlanır.

Örneğin; 2023 yılında vergi mükellefi Ayşe Hanım, konutu kiralaması ile 24.000 TL kira geliri ile 180.000 TL işyeri kira geliri sağlamıştır. Konut kira gelirinin konut istisnasını ($24.000 - 21.000 = 3.000$ TL) aşan kısmı beyan edilecektir. İşyeri ve konut kira gelirinin istisna kısmını ($24.000 + 180.000 = 204.000$ Türk Lirası) aşan bedel (2023 itibarıyla 171.000 Türk Lirası) beyan sınırını aştığından, beyan edilecektir. İşyeri kirası istisna tutarına tabi olduğundan yıl içinde kesintisi yapılan stopajlar vergiden mahsup edilir (Erdoğan, 2017: 110).

2.1.7.4. Gayrimenkule Ortaklıkta Vergilendirme

Gelir vergisi bir tür kişisel vergidir. Mükellef, sahip olduğu taşınmaz maldaki payı kadar vergi ödemekle yükümlüdür. Taşınmazın birden fazla maliki varsa mükellefler hisseleri oranında vergi ödemek zorundadır.

Uygulanan vergi istisnası konuta özgü değil kişiye özgü olması sebebiyle, bir mükellefin birden fazla konutu olması halinde, bu konutları mesken şeklinde kiraya vermesi halinde her birine ayrı ayrı şekilde değil, tamamından sağlanan gelir hasılatına sadece bir defa istisna uygulanır(Çelik,2015: 66).

Gayrimenkule ilişkin paylı mülkiyetlerde elde edilen kira geliri maliklerin hisseleri oranında gelirleri üzerinden vergiye tabi tutulur. Örneğin; İki kardeş yarısı oranında hisseye sahip oldukları konutun kiralamasından 2021 yılı için 20.000 TL elde etmiştir. Böylelikle kişiler ayrı gelir vergisi mükellefi olacağından 20000 TL kira gelirlerinden paylarına göre ($20000/2=10000$) bölünecek ve gelirleri üzerinden de gelir vergisi ödeyeceklerdir. Ortaklar kira geliri üzerinden ortak iseler ayrı ayrı vergi muafiyetinden yararlanırlar. Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri varsa, konut yardımını tüm konutlarının toplam kira gelirinden yalnızca bir kez talep edebilecektir.

Örneğin; Esra ÇELİK ve Kemal ÇELİK, 2023 yılında ortaklaşa kiraladıkları evden 60 bin TL kazanmıştır. Mükelleflerin payları oranında gelirleri 30 bin TL'dir. Mükellefler ayrı beyanname verecekleri ve vergi ödeyecekleri için her ikisi de konut yardımından yararlanabilecektir. Bu durumda 2023 yılı için belirlenen konut vergisi istisnası tutarı (21.000 TL) her iki mükellefin gelirlerinden indirilebilir.

Tablo 2.1. Ortak Gayrimenkulde Verilen Beyannameye İlişkin Örnek

	Mükellef Esra ÇELİK	Mükellef Kemal ÇELİK
Kira Geliri (2023)	30.000 TL	30.000 TL
Konut İstisnası (2023)	21.000TL	21.000TL
Beyana Tabi Gelir Bedeli	9000 TL	9000 TL

Kaynak: Erdoğan, 2017.

Binalardaki ortak alanlar bina sahipleri tarafından kiraya verilebilir. Binanın dışı sahipleri tarafından reklam amaçlı, bodrum katı ise işyeri veya depo olarak kiralanabilir. Bu durumda bina sahipleri kira gelirlerini hisseleri oranında paylaşırlar (Erdoğan, 2017: 111).

Baz istasyonu kurulum sahaları genel olarak bina şeklindeyken, arazi veya tarla gibi boş alanlar da olabilmektedir. Bahse konu alanın GSM operatörlerine tesis edilmek üzere kiralanması ya da bir şirketin ortak alanlarının kiralanmasından elde edilen gelirler, 2. maddede vergiye tabi gelir unsurlarında belirtilen gayrimenkullerden elde edilen gelire dahildir (Kıldış, 2015: 91).

Şahsi mal vasfındaki gayrimenkuller için, apartman yöneticisine ya da çatı gibi yapı elemanlarının malikine ödendiğinde GSM şirketlerinin bu ödenen tahsilattan veya kira hesabından kesinti yapması gerekir (Kıldış, 2015: 91). Bu durumda ortak kullanım alanların GSM operatörlerine; reklam veya depo amaçlı kiralanması halinde ofis kiralalarında olduğu gibi indirim yapılarak vergilendirmeye tabi tutulur.

2.2. Emlak Vergisi Uygulaması

Emlak vergisine duyulan ihtiyaç, ödeme gücü veya fayda ilkesine dayanmaktadır. 19. yüzyılın başlarında emlak, vergi ödeme gücünün bir işareti olarak kabul edilmiş ve yetki kurallarına göre vergilendirilmiştir. 19'uncu yüzyılın ortalarından itibaren, zenginliğin diğer unsurlarıyla birlikte bina ve arazinin göreceli

önemi ve finansal piyasaların hızlı gelişimi, gelir ile gayrimenkul arasında yakın bir ilişkinin olmadığını göstermiştir. Böyle bir ilişkinin olmaması durumunda gelir vergisi, vergi ödeme gücünün bir ölçüsü olarak kabul edilmiş ve mülkiyete dayalı koruma, fayda ilkesi üzerindeki konumunu kaybetmiştir. Emlak vergisinin doğru bir şekilde uygulanmasını destekleyecek öneriler bulunmakla birlikte, bu görüşler tarihsel perspektifte farklılıklar göstermiş olup emlak vergisi uygulamasının gerekçelerini savunan görüşler iki şekilde incelenmiştir. Bunlar (Şataf, 2019):

- Ödeme Gücü Teorisi

Vergi adaleti için önerilen teorilerden biri olan “ödeme gücü teorisi”, gelir dağılımında adaleti tesis etmeyi amaçlamaktadır. Bireylerin gelir ve servet düzeyleri vergilendirilirken değişiklik göstermekte olup vergi adaleti açısından bu farklılıkların vergilendirme sürecinde dikkate alınması son derece önemli bir husustur. Ödeme gücü teorisi, vergi yükünün mükelleflere adil şekilde dağıtılmasının ve mükelleflerin vergi ödeme güçlerini vergilendirmenin temeli olarak kabul etmektedir. Ödeme gücü teorisi, yerel yönetimler tarafından toplanacak vergilerin, mükelleflerin servet ve gelirlerine bağlı olduğunu belirtmektedir. Bu teoriye göre, kamu hizmetlerinin faydalarının değil, vergi mükellefinin ödeme gücünün dikkate alındığı ayrıca emlak vergilerinin bir servet ölçüsü olan gayrimenkulün değerine dayandığı görüşüne varılmaktadır (Yıldırım, 2019).

- Fayda Teorisi

Fayda teorisi, kamu hizmetlerinden yararlananlara sağlanan faydaların bir yüzdesinin vergilendirilmesi olarak tanımlanabilmektedir. Fayda teorisinin amacı, ödenen vergileri kamu hizmetlerinin maliyeti biçiminde bir tazminat olarak ele almaktır. Özellikle mahalli sınırlar içinde yaşayan insanlar, toplum tarafından sağlanan yer altı ve yer üstü hizmetler için vergi mükellefi olarak değerlendirilmektedir. Örneğin emlak vergisi oranları belediyelerin sunduğu hizmetlere benzetilebilir.

Emlak vergisini basitçe bir kamu hizmeti satın almanın maliyeti olarak nitelendirmek mümkündür. Başka bir deyişle, emlak vergileri sadece bir vergi olmayıp, aynı zamanda işletme maliyeti niteliği taşımaktadır. Gayrimenkulün bulunduğu bölgelerde gerçek kişilerin sağlayamadığı hizmetler eyalet ve yerel yönetimler tarafından verilmekte olup bayındırlık işleri, gayrimenkulün değerini

artıran hizmetler olmakta ve kamu hizmetleri üzerinden emlak vergisi şeklinde alınmaktadır (Çiftçi, 2019).

Araştırmanın bu bölümünde emlak vergisinin uygulama gerekçeleri teorilerle desteklenerek açıklanmıştır. Emlak vergisinin bünyesinde barındırdığı çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Bu kapsamda belirtilen özelliklerin açıklanması bir sonraki alt başlıkta verilmiştir.

2.2.1. Emlak Vergisi Kavramı

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu emlak vergisinin konusunu vergi, arsa vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki kısımda tanımlamaktadır. Bu kapsamda Tablo 2.2, vergi konuları, mükellefler, emlak vergisi matrahı ve tahsilatı gibi temel bilgileri özetlemektedir.

Tablo 2.2. Emlak Vergisinin Unsurları

Vergi Konusu Vergiye Tabi Olaylar	Türkiye sınırları içinde bulunan binalar ile araziler (arsa) Tapuya tescil işlemi/ malik olunması/ malik gibi davranılması
Vergi Mükellefi	Binanın/arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler
Mükellefiyetin Başlangıcı	Takip eden bütçe yılından itibaren
Vergi Matrahı	Binanın/arazinin 3194 sayılı kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri
Vergi Oranları	Meskenlerde binde bir, diğer binalarda binde iki Arazilerde binde bir, arsalarda binde üç Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisindeki yerlerde bu oranların %100 fazlası uygulanır

Ödeme Süresi	Birinci taksit Mart, Nisan ve Mayıs ayları İkinci taksit Kasım ayı
Ödeme Yeri	İlgili Belediye

Kaynak: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu; İlhan ve Öz, 2020.

5 Aralık 2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi, Emlak Vergisi Kanunu'na “*Menkul Değerler Konut Vergisi*” başlıklı yeni bir bölüm ekleyerek kanunun kapsamını genişletmiştir. Vergi kalemi, aynı kanunun 29'uncu maddesinde tanımlanan bina vergi değeri 5.000.000 Türk Lirası'nın üzerinde olan Türkiye sınırları içindeki konut amaçlı gayrimenkullerden de oluşmaktadır. Bu verginin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili olup merkezi konut vergisi genel bütçe gelirlerine işlenmektedir. 7221 sayılı Kanunun 19'uncu maddesine göre vergi yükümlülüğü 2021 yılı başından itibaren başlamıştır.

Emlak vergisi bazı ülkelerde yalnızca arsaya, diğerlerinde yalnızca binalara ve çoğu ülkede hem arsa hem de binalara uygulanmaktadır. Öte yandan Belçika ve İrlanda gibi ülkelerde makine, teçhizat vb. emlak vergisine de dahildir. Verginin amacı ne olursa olsun emlak vergisi sistemi kurma süreci şu ana adımlardan oluşur (Karakuş, 2020):

- “Vergi Konusunun Seçimi,
- Vergi Yükümlüsünün belirtilmesi
- Vergi Matrahının Tespiti,
- Değerleme Kistaslarının Oluşturulması,
- Vergi Oranlarının Belirlenmesi ,
- Vergileme Haricinde Tutulacak Faktörlerin Belirlenmesi”.

Emlak vergisinin konusunun ve kapsamının incelendiği bu bölümden sonra emlak vergisinin ne zaman ortaya çıktığı, hangi medeniyetlerde kullanıldığı vb. gibi bilgilerin açıklanması hususu paralelinde emlak vergisinin tarihçesinin incelenmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda bir sonraki bölümde emlak vergisinin tarihçesi incelenecektir.

2.2.2.Emlak Vergisinin Konusu

Emlak vergisinin konusu Emlak Vergisi Kanununun 1. ve 12. maddelerinde bina ve arazi olarak iki ayrı vergi kapsamında ele alınmıştır. Türkiye'de bulunan tüm bina, arsa ve araziler emlak vergisinin konusunu oluşturur. Taşınmazların gerçek ya da tüzel yabancı kişilere, uluslararası kuruluşlara veya bunların temsilciliğine ait olması vergiye tabi olmasına engel oluşturmaz ancak, mülklik ilkesi gereğince, insanların yabancı ülkelerde bulunan arsa ve arazileri, emlak vergisi kapsamı dışında tutulmaktadır (Tarin,2013: 58).

Emlak Vergisi Kanunun 1. Maddesi hükmünde bina vergisi “*Türkiye sınırlarında yer olan binalar bu kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir.*” şeklinde belirtilmiştir (Emlak Vergisi Kanunu, Mad. 1). Bu hüküm gereğince bina vergisine tabi mükellefler, sadece Türkiye’de bulunan binaları sebebiyle vergiye tabi olacaklardır. Yani mükelleflerin yurt dışında yer alan binaları bina vergisi kapsamı dışındadır (Arslan,2007:306).

Bina vergisinin mükellefiyetinin doğması için binanın inşaatının tamamlanmış vaziyette olması gereklidir. Dolayısıyla inşaatı devam eden bir binada bina vergisi oluşmaz. Bu yüzden üzerinde inşaatı mevcut arsa için ödenen vergi, arsa vergisidir. Bina inşaatının imar mevzuatınca yapılıp, yapılmadığının bir önemi yoktur. Mülkiyet bakımından binalara ilişkin yasal sorunların varlığının da verginin konusu için önemi yoktur. Örnek olarak; Hazineye ait arazi üstüne yapılan gecekonduda bina vergisi kapsamındadır (Yıldırım vd, 2012:132).

Yapı malzemelerinin değişikliği inşa edilen binanın niteliğini değiştirmez, yalnızca binanın değerini etkilemektedir.Vergi Usul Kanunun 309. maddesi gereğince kullanılış açısından mesken ile beraber fayda sağlayan avlu,bahçe, arazi ve kömürlük arazi meskenin mütemmim cüzü olarak kabul edilir. Kat mülkiyeti Kanununa göre ise, kat mülkiyeti kurulan binaların bağımsız nitelikteki kısımları bağımsız bir bina şeklinde değerlendirilir (Şenyüz, vd., 2017;382).

Emlak vergisinin Kanunun 12. maddesinde arazi vergisine ise “*Türkiye sınırları dahilinde yer alan arsa ve araziler bu kanuna göre Arazi Vergisine tabidir*” şeklinde açıklık getirilmiştir. Kanuna göre; belediye sınırları dahilinde belediye tarafından parsellenmiş her arazi arsa sayılmaktadır. “Belediye sınırları dahilinde ya da dışında yer alan parsel işlemi uygulanmamış arazilerden hangisinin

kanuna göre arsa kabul edileceği Cumhurbaşkanlığı kararı ile hükme bağlanır.”hükmü ile imar uygulaması görmeyen yani tescilsiz alanlarında arsa sayılmasını mümkün kılmaktadır (Emlak Vergisi Kanunu, md. 12).

Fakat, İmar Kanunu hükümlerine göre bir arazinin arsa niteliğine sahip olması için İmar Kanunun 18. Maddesine ve bu maddenin uygulanmasına esas Yönetmeliğe göre de imar işlemi görüp parsellenmiş olması gereklidir (İmar Kanunu, md. 18). Bu sebeple Emlak Vergisi Kanununun arsaya ilişkin bu hükmü İmar Kanunun bahsedilen hükmüne bir istisna niteliği taşımaktadır.

2.2.2.1. Emlak Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergi gelirleri, Hazine gelirlerinin yanı sıra belediye gelirleri içinde de önemli paya sahiptir. Vergi gelirleri bütçede vergi gelirlerinden belediyeler için ayrılan paylar ile belediyeler tarafından toplanan vergi gelirleridir. Belediyeler tarafından toplanan vergiler, 1319 numaralı Emlak Vergisi Kanunu ile 2464 numaralı Belediye Gelirleri Kanunu’na göre oluşan vergilerdir (Duman, 2014:117).

Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay; gayrimenkule malik olma, gayrimenkul üstünde intifa hakkı kurulması ya da gayrimenkule malik sıfatıyla tasarruf edilmesidir. Emlak Vergi Kanununda, vergiyi doğuran olay, emlak vergisine bağlayan olayın vukuu ile gerçekleşir. Emlak vergisi açısından bazı fiili haller de vergiyi doğuran olay olarak kabul edilebilir. Örneğin, malikler tapu kaydında yasal olarak taşınmazın maliki değilmiş gibi gözüксе de; taşınmaz sahibinin taşınmazı fiilen malik gibi kullanması da emlak vergisinde vergiyi doğuran olay olarak sayılır. Emlak vergisinde, vergisinin konusu olan arsa, bina ya da arazinin üstünde tasarrufunun olması ve kanununda geçen sürelerin oluşması emlak vergisini doğuran olay olarak sayılır (Özbalcı,1980:54).

Emlak vergisi açısından mükellef ve idareler bakımından vergiyi doğuran olayın oluşması ile beraber yerine getirilmesi gerekli bazı sorumluluklar oluşur. Örneğin emlak vergisinin mükellefleri için, vergi ödevi, bildirimde bulunmak gibi; belediyeler açısından ise, verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili gibi ödevler oluşur (Can vd. , 2019: 34).

2.2.2.2. Emlak Vergisinde Vergi Mükellefi

Emlak Vergisinin 3. maddesinde bina vergisinin mükellefi olarak binaları malik sıfatı ile kullananların, intifa hakkı sahiplerinin bunlar yoksa da binaları malik gibi tasarruf edenlerin olduğu belirtilmiştir(Emlak Vergisi Kanunu, md. 3).

Bir binanın malikinin ve intifa hakkının sahibinin ayrı ayrı kişiler olması halinde çıplak mülkiyet sıfatındaki malikinin değil, intifa hakkının sahibinin bina vergisinin mükellefi olması gerekmektedir.İki malikin de olmaması halinde ise; Binaya malik olarak tasarruf edenler,bina vergisinin mükellefi olurlar (Tarin, 2013:77).

Arazi vergisinin mükellefi de Emlak Vergisi Kanunun 13. maddesi gereğince *“Arazi vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler öder. Bir araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar”* hükmü belirtilmiştir (Emlak Vergisi Kanunu, Madde 13). Ayrıca arazi kavramı arsa kavramını da kapsadığından arsa olarak vergiye tabi tutulur; Arazi için de belirtilen aynı hususlar geçerlidir (Tarin, 2013:90).

2.2.2.3. Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Vergide muafiyet; vergi kanunlarına göre vergiye tabi olması gereken mükellefin kısmi ya da tamamıyla,sürekli ya da geçici, şartlı ya da yasal sınırlarla verginin dışında bırakılmasıdır. Diğer bir deyişle subjektif vergi mükellefiyeti sınırlamasıdır (Arslan, 2020: 78; Erdem ve diğerleri, 2020: 145).

Vergide istisna; vergi kanunlarında asıl olarak vergilendirilmesi gereken bir konunun kısmi ya da tamamıyla, sürekli ya da geçici, şartlı ya da yasal sınırlarla verginin dışında bırakılmasıdır.Diğer bir ifadeyle objektif şekilde vergi mükelleflerinin sınırlandırılmasıdır (Erdem ve diğerleri, 2020: 145).

Emlak Vergisi Kanunu’nda, emlak vergisi, “bina vergisi” ve “arazi vergisi” olarak düzenlenmiş ve ülke sınırları dahilinde yer alan tüm gayrimenkullerin (arsa, bina ve arazilerin) emlak vergisine esas olduğu belirtilmiştir. Genel kural bu olmakla birlikte ekonomik, sosyal, kültürel, politik nedenler ya da vergi usulüne esas bazı zorunluluklar nedeniyle değişikliklere gidilerek, istisna, indirim, muafiyet ve kısıtlama gibi uygulamalara yer verilerek istisna oluşturan düzenlemeler getirilmiştir.Bu düzenlemeler ile bazı taşınmazlar ile mükellefler daimi olarak ya da

geçici şekilde vergiden muaf edilmiş, bazı taşınmazlarda verginin değerinde, bazı taşınmazlar için ise vergi oranı indirimi yapılmıştır. Emlak vergisine konu bazı taşınmazlar için ödenecek verginin bir kısmı belirlenmiş şartlar gerçekleşene dek tecil edilebilmektedir (Can vd. , 2019: 247).

2.2.3 Emlak Vergisinin Matrahı, Oranı, Hesaplanması ve Tahsili

2.2.3.1. Emlak Vergisinin Matrahı

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

Vergi matrahı yapısına göre, advalorem matrah ve spesifik matrah olmak üzere iki çeşittir. Advalorem matrah yapısında, vergi konusunun ekonomik değeri esas alınır. Spesifik matrah yapısında, vergi konusunun uzunluğu, yüzölçümü, adedi, ağırlığı gibi fiziksel ya da teknik nitelikleri esas olarak alınır (Arslan, 2020: 78; Pehlivan, 2019a: 105).

Örneğin; bina vergisi matrahında binanın yüzölçümü esas alınıyorsa spesifik matrah yapısı, binanın alım satım bedeli esas alınıyorsa advalorem matrah yapısı söz konusudur (Pehlivan, 2019a: 105). Matrahın ne anlama geldiği ve hangi çeşit matrah usulünün benimsendiği ilgili vergi kanununda belirtilir (Erdem ve diğerleri, 2020: 148).

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

Beyan usulünde, vergi matrahı mükelleflerce ya da vergi sorumlularınca vergi kanunlarında belirtilen kurallara uygun şekilde belirlenip, beyannameyle vergi dairesine bildirilir. Vergi idaresi beyannamedeki matrahın tutarlılığını her zaman için kontrol yetkisine sahiptir (Pehlivan, 2019: 107).

2.2.3.2. Emlak Vergisinin Oranı

Emlak vergisi oranları; Konut için % 0.1, konut dışında kalan diğer binalarda ise % 0.2'dir. Bu oranlar, Büyükşehir belediyesi sınırları içinde iki kat şeklinde uygulanır. (Konutlarda % 0.2, kalan diğer binalarda ise % 0.4).

Emekli, ev hanımı, özürlü, gazi, şehit, yetim, dul ve yoksul olanlar için emlak vergisi oranları, brüt yüzölçümü 200 m² 'yi geçmeyen meskene sahip olunması koşuluyla, 2007 yılından beri sıfıra düşürülmüştür(Kızılot v.d: 375).

2.2.3.3. Emlak Vergisinin Hesaplanması

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde tarh, "vergi alacağının kanunlarda belirtilen matrah ve oranlar ile vergi idaresince hesaplanarak tespit edilen idari işlem" şeklinde belirtilmiştir (VUK. 20. md.).

Kanunda yer alan bu tanımdan tarhın idare tarafından gerçekleştirilen bir hesaplama işlemi olduğu anlaşılmaktadır. Bu hesaplama işlemi vergi matrahına vergi oranının uygulanmasıyla gerçekleşir.

Tarh işlemi Türk vergi sisteminde farklı şekillerde uygulanır. Emlak vergisi bakımından esas olan idarece tarhiyatın yapılmasıdır. Emlak vergisi hesaplanmasında; ilk olarak malikin vergiye konu olan arsa arazi ve binaya, intifa hakkı sahibi ya da malik olarak tasarrufta bulunması, söz konusu arsa bina ya da arazinin kanunda matrah olarak gösterilen vergi miktarının belirlenmesi ve bu değere kanunda belirtilen vergi oranının uygulanması gerekir. Bu işlemler sonucu emlak vergisinin tarhı gerçekleşir.

Emlak vergisinin tarhı, Emlak Vergi Kanunu'nda belirtilen matrah ve oranlar üzerinden, ilgili Belediye tarafından, tahsil edilecek vergi bedelinin hesaplanması ve bu vergi değerinin miktar olarak tespit edilmesidir (Can vd, 2019:227).

2.2.3.4. Emlak Vergisinin Tahsili

Verginin tahsili; mükellefin vergi borcunu usulüne uygun ödemesi işlemidir. Mükellef kendine tebliğ yapılır vergiye itiraz etmezse, yapılan itiraz mükellef aleyhine sonuçlanırsa veya itiraza süreyi geçirirse tahakkuk edilen vergi kesinleşir ve vergilendirme sürecinde son aşama olan tahsil aşamasına ulaşılmış olur. Tahsil işleminin gerçekleşmesiyle ilişkin birlikte mükellef bakımında ortaya çıkmış olan

somut vergi borcu ortadan kalkar (Arslan, 2020: 80; Furtun ve diğerleri, 2013: 38; Öncel ve diğerleri, 1985: 100; Pehlivan, 2019a: 118).

Emlak vergisinin ödenmesine esas usul ve süreler; Emlak Vergisi Kanunu'nun 30.Maddesine göre; Emlak vergisinin ilk taksit olarak Mart, Nisan ve Mayıs ayında, ikinci taksitinin ise Kasım ayında olacak şekilde ödemesi gerçekleştirilir. Gayrimenkul ismiyle anılan bina, arsa ve arazi gibi varlıkların, emlak vergileri, mülkiyete sahip vergi mükellefleri aracılığıyla ödenmelidir (Emlak Vergisi Kanunu, Madde 30).

Mükellefin Emlak vergisi ödemesini yapmak istemesi halinde arazi, arsa,bina, ve işyeri gibi her taşınmaz çeşidi için farklı bir form doldurması gerekmektedir. Bu emlak bildirim formları ilgili belediyelerden veya internet sitelerinden temin edilebilmektedirler (Bolahatoğlu, 2018:69).

Taşınmaz mal malikleri, emlak vergisini ödemek üzere, bağlı bulundukları belediye meclisinin emlak hizmetleri ile ilgili müdürlüklerine müracaat edilerek ödeme yapabilmektedirler. Emlak vergisi ödeme zorunluluğu bulunan malik başka şehirde bulunması halinde, ödemeler bulunduğu ildeki bir belediye, postaneye veya belirtilen banka hesap numarasına yapılabilir. Ayrıca, emlak vergisi ödemesi internet aracılığıyla da çevrimiçi işlemler şeklinde yapılabilir. Yine, Belediyelerin e-belediye sistemlerinden ilgili bölümlere giriş sağlanarak çevrimiçi ödeme şeklinde yapılabilmektedir (Bolahatoğlu, 2018:69).

2.3. Gayrimenkullerin Alım Satımına İlişkin Alınan Diğer Vergiler

Gayrimenkullerin alım satımında gelir vergisi ve emlak vergisinin yanı sıra asıl konusu gayrimenkul olan diğer vergiler: Değerli konut vergisi ve Değer artış kazancı bu konu başlıkları ile değerlendirilecektir.

2.3.1. Değerli Konut Vergisi

Değerli Konut Vergisi, Türk vergi sisteminde 2019 yılı içerisinde yürürlüğüne konulan, Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yerini almıştır (T.C. Resmi Gazete, 2019: 30971).

Değerli Konut Vergisi, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda Değerli Konut Vergisi başlığı ile 42-49. maddeleri ile düzenlenmiştir. Fakat, gayrimenkul

değerlemesinde yaşanan problemler, istisna ve muafiyetlerinin kapsamının dar olması gibi sorunlar açısından yapılan eleştiriler sonucunda 14.02.2020 tarihi ile Meclis Genel Kurulu'nda görüşülerek Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklif sonucu yeni maddeler ilave edilerek bazı değişikliklere gidilmiştir (Polat, 2021:123)

Bu verginin konusu, Türkiye' de yer alan ve belirlenen bir mali değer (2022 yılı için 6.173.000 TL) üstündeki mesken vasıflı taşınmazlardır (EVK, 1970: Md. 42). Bu nedenle, mesken vasfında olmayan işyerleri ile mesken vasfında olup, belirtilen mali değer altında kalan mülklerin sahipleri vergiye tabi değildir. Bu verginin mükellefi ise, Değerli Konut Vergisinin konusuna giren taşınmazların maliki, intifa hakkı sahipleri, bunların ikisi de olmaması halinde ise söz konusu meskene malik olarak tasarruf edenlerdir. Vergide mükellefiyet, mesken bedelinin vergiye tabi olan değerleri aşmasının tespit edildiği tarihi devam eden yılda başlar. Mükellef halinin sona ermesi; söz konusu meskenin yıkımı, yanması, tamamıyla kullanılamaz hale gelmesi ya da verginin sorumlusu iken muafiyet şartlarının kazanılması şartına bağlanmıştır (EVK, 1970: Md. 45-46).

Değerli Konut Vergisinin Uygulama Genel Tebliğinde; değerli konut vergisine tabi mesken vasıflı taşınmazların takip eden tarihlerde binaya ait vergi değerinin, vergi beyannamesinin verileceği tarihte yürürlükteki kanunda yer alan bedelin altında olması durumunda, bu halin mükellefçe verilen belgelerle vergi idaresini bildirerek kanıtlaması durumunda söz konusu yıla ait beyanname vermesine gerek olmayacaktır.

Bu vergiye tabi mükellefler, 2022 yılına ait bina vergi değerinin kanunda belirtilen değeri aşan mesken vasıflı taşınmazlara ait vergi beyannamelerini 2023 yılı Şubat ayının 20. günü sonuna kadar ya da Şubat ve Ağustos ayı olmak üzere iki eşit taksit ile ödeyebileceklerdir. Ayrıca, mükellefler vergi beyannamelerini elektronik olarak da verebilirler. Değerli Konut Vergisine ilişkin Uygulama Genel Tebliğinde belirtildiği üzere vergi mükelleflerinin, mesken vasıflı taşınmazın bulunduğu yere bağlı belediyeden aldıkları beyanname verdikleri yıl ile önceki yıla ait bina vergi değerini gösterir belgeleri de beyannameye ilave ederek taşınmazın olduğu yerdeki yetkili vergi idarelerine vermeleri gereklidir. Ayrıca, gelir ya da kurumlar vergisi açısından mükellefiyetleri olan mükellefler de değerli konut vergisine ilişkin beyannameleri bağlı oldukları vergi idarelerine vermelidir.

Değerli konut vergisine esas muafiyetler Emlak Vergisi Kanunun 46. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu muafiyetler aşağıda belirtilmektedir.

* Türkiye sınırları dahilinde mesken vasıflı tek mülkü olan malikler değerli konut vergisinden muaftır.

* Genel, özel bütçeli dairelerin, üniversitelerin, belediyelerin ve TOKİ Başkanlığının sahip bulunduğu mesken vasıflı taşınmazlar ile bahse konu kurumların intifa hakkının olduğu mesken vasıflı taşınmazlar ve bu taşınmazların malikleri de değerli konut vergisinden muaftır.

* Mükelleflerinin birden fazla mesken vasıflı taşınmazı olması halinde ise, verginin konusuna dahil en düşük bedelli mesken vasıflı bir taşınmazı değerli konut vergisinden muaftır.

* Esas faaliyeti bina inşa etmek olan şahısların işletmelerine kayıtlı halen ilk satışa ve devre konu olmayan yeni yapılmış mesken vasıflı taşınmazlar da vergiden muaftır.

* Karşılıklı olmak şartı ile yabancı ülkelere ait olan elçilik ya da konsolosluk amaçlı kullanılan mesken vasıflı taşınmazlar vergiden muaftır.

2.3.2. Değer Artış Kazancı

Değer artış kazancı, Gelir Vergisi Kanunun 80. maddesinde sayılan hak ve malların elden çıkarılması ile doğan kazançlardır. Bahse konu hak ve malların alış ve satış değerleri arasındaki farklılık kazanç olarak değerlendirilir ve bu kazanç gelir vergisine esas tutulur. Burada oluşan kazançtan ödenecek gelir vergisi hesaplanırken, gelir sağlanan hak ve malların alış değeri, alım ile satım arasında gerçekleşmiş enflasyon oranı ile çarpılır ve bu şekilde enflasyondan arındırılan alım ile satış değeri arasındaki fark ise değer artış kazancını meydana getirir. Sonuç olarak değerlendirilen kazançtan belirtilen hak ve malların satıldığı tarihte belirlenen istisna bedeli düşülerek bu bedel üstünden vergi alınır (Topçu ve S. Sümerli, 2015:96).

Gelir Vergisi Kanunun 80. Maddesi hükmünde sayılan hak ve mallar aşağıda belirtilmiştir.

- GVK. 70. maddesi birinci fıkrası 5. sayılı bendinde yazılan hakların (ihtira beratları dışındaki) elden çıkarılması ile doğan

- Karşılıksız olarak iktisap edilen(miras, bağış vs.) ve tam mükellef olan kuruluşlara ait ve iki yıldan fazla süre ile elde bulundurulmuş hisse senetleri hariç, diğer sermaye piyasası araçları ve menkul kıymetlerin kanunî mirasçılarının harici kişilerce elden çıkarılması ile oluşan
- Faaliyetleri durdurulmuş bir işletmenin kısmi veya tamamıyla elden çıkarılması ile doğan
- Ortaklık hisselerinin ya da hakların elden çıkarılması ile oluşan
- İktisap hali nasıl olursa olsun (karşılıksız olarak iktisap edilenler dışındaki) GVK ilgili madde1. fıkra 1-2-4-7 numaralı bentlerinde yazılan hak ve malların, iktisap tarihi itibarıyla beş yıl içinde elden çıkarılması ile doğan hak ve mallardır.

Değer artış kazancına esas yukarıda belirtilen hak ve malların vergilendirilmesi ile ilgili önemli olan husus; bu hak ve malların elde edim tarihi ile bir bedel karşılığında elde edilip edilmemesidir. İvazlı yani bir bedel karşılığında elde edilen hak ve malların edinim tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması ile oluşan kazançlar değer artışı kazancı şeklinde gelir vergisine tabi olur. Miras ya da bağış ile(ivazsız) ya da ivazlı (karşılıklı) olsa bile beş yıl bittikten sonra elden çıkarılmış olan hak ve mallar değer artış kazancına esas vergiye tabi olmaz. (Güneş, 2013, 213)

Değer artış kazancına konu vergilendirilen kazanç safi değer artışıdır. Gelir Vergisi Kanunun mükerrer 81. maddesi hükmünde değer artışına konu safi kazanç, elden çıkarma sonucunda, elde edilen para ve ayınlar ile parayla temsil edilen her çeşit menfaatin bedelinden, aşağıda belirtilen indirimlerin düşülmesi ile bulunur. Hak ve malların elden çıkarılması ile sağlanan değer artışına konu kazançtan indirilecek giderler; elden çıkarılacak hak ve malların maliyet bedeli ile elden çıkarma sonucu satıcının üstünde oluşan giderler ve ödenecek harç ve vergilerdir. Maliyet bedeli tespit edilemediğinde maliyet bedelinin yerine; VUK' a göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek olan bedel esas olarak alınır. Elden çıkarılan varlıklar menkul kıymet ise, itibari olan değer, maliyet bedeli olarak kabul edilir (GİB, 2020: 9).

Değer artış kazancına konu hak ve malların elde çıkarılmasına ilişkin iktisap bedeli Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 81.maddesi son fıkrası hükmüne göre elden çıkarılacak hak ve malların, elden çıkarıldığı ay hariç TÜİK tarafından tespit

edilen Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine göre belirlenen artış oranı ile artırılarak belirlenir. Bu endeksleme için artış oranının % 10 ya da üzeri olması gereklidir. Bu artışı oranın % 10'nun üstünde olması halinde hesaplama, belirtilen maddeye uygun olur. Bu durumda alım ve satım arasında oluşan fark kâr olarak değerlendirilir ve ilgili yılın istisna kısmı düşülerek vergi matrahına ulaşılır (GVK, md. 81).

- Gelir Vergisi Kanunun 80. Maddesinde değer artışı kazançları için belirlenen istisna tutarı, 2023 yılı gelirler toplamı için 55.000 TL 'dir.
- 2022 yılı için sağlanan değer artış kazançlarında Mart/2023 döneminde beyanname limiti 25.000 TL'dir (GVK, md. 80).

GVK 81. madde hükümlerine göre aşağıda belirtilen hallerde değer artışı kazancı elde eden mükellefler vergiye tabi tutulmaz:

- 1- Ferdi bir işletmeye sahip kişinin ölümü durumunda, kanuni mirasçıları tarafınca işletme faaliyetlerine devam edilmesi ve mirasçılarca işletmeye ilave edilen ekonomik kıymetlerin kayıtlı değerleri ile devir alınması.
- 2- Kolektif / adi komandit şirketlerin anılan maddenin 2. bendinde yazılan şartlarda türünü değiştirmesi ile sermaye şirketine dönüşmesi
- 3- Ferdi işletmenin kazancı bilanço esasına göre tespit ediliyorsa; Bilançosunun aktif ve pasifi ile bir sermaye şirketine tamamen devredilmesi, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahiplerinin şirketlerden, devir tarihindeki bilançoya göre hesaplanmış öz sermaye değerinde ortaklık payı alınması (Buradaki hisse senetlerinin nama yazılı olması şartı vardır.)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL VERGİLERİNDİRİLMESİNDE ETKİNLİK SORUNLARI

Vergilendirmenin etkinliği veya etkin bir vergilendirme; Vergilerin veya vergi politikalarının vergilendirmenin amaçları ile ne kadar ilişkili olduğunu gösterir. Diğer bir deyişle; verginin veya vergi politikalarının vergilendirmenin fiskal (mali) ve ekstra fiskal (mali olmayan) amaçlarını karşılamada, ne kadar başarılı olduğunun değerlendirilmesi şeklinde bir tanımlama yapılabilir.

Ülkemizde gayrimenkullerin vergilendirmesinde uygulanan vergi politikaları ve vergilemenin amaçlarının ne kadar başarılı olduğu konusu tartışmalıdır. Gayrimenkullere esas vergilendirmenin etkinliğini bozan başlıca konular ise; mevzuattan kaynaklanan sorunlar, gayrimenkullerin değer tespitine ilişkin sorunlar, gayrimenkul vergileri ile ilişkili kurumlar arasındaki iletişim eksikliği gibi sorunlardır. Bu sorunlar ayrıntılı olarak bu başlıkta açıklanacaktır.

3.1. Etkinlik Kavramı

Etkinlik ile verimlilik kavramı genellikle ticari kuruluşların sahibindeki kapasite sınırlarındaki başarısının değerlendirilmesinde kullanılır (Koban, 2019:6). Bu ticari kuruluşlar kâr elde etme kaynaklarına ulaşmaya çalışırken içinde bulundukları süreçleri yönlendiren ve belirleyen konumundadır. Böylelikle, süreç sonunda ortaya çıkan durum etkinliği ifade eder. Bu doğrultuda, etkinliğin anlamını ortaya koymak için ilk olarak hedeflerin belirlenmesi gerekmektedir (Aydın, 2006: 144).

Genellikle, etkinliğin ve etkinlik kriterlerinin belirlenmesinde dikkate alınması gerekli asıl unsurlar; maliyet etkinliği, prodüktivite, kar, iş memnuniyeti, kalite, motivasyon, uyum, anlaşmazlıklar, çalışanlar ve yönetici arasındaki ilişkiler, çalışanların bilgi birikim ve becerileri, üstlenilen normların ve görevlerin uygunluğu, başarı sıralaması, istikrar, eğitim ve katılım olarak sıralanabilir (Aktan ve Diğ., 2004: 65).

Literatürdeki etkinlik/ verimlilik tanımları şu şekilde tanımlanabilir (Aktan, 2000);

- Teknik verimlilik: Mevcut üretim faktörlerini kullanılarak katma değer ne kadar yaratıldığını belirten bir kavramdır. Teknik verimlilik ve üretim maksimizasyonu açısından kuruluşlar arasında karşılaştırma yapılabilir.
- Kaynak verimliliği: Üretim kaynaklarının israf edilmeden ne ölçüde kullanıldığını gösterir.
- Başlangıç kültürünün kullanımında verimlilik: üretim faktörlerinin hizmet sunum alanları arasında ne kadar adil bir şekilde dağıtıldığını ifade etmek için kullanılır.
- Hizmet Verimliliği: Hizmet Verimliliği, niceliği değil hizmet kalitesini ölçmeye çalışır. Burada belirtilen verimlilik, "hizmet kalitesi" ile aynı anlama gelir.
- Maliyet Etkinliği: Kuruluşun toplam maliyetlerinin ne ölçüde en aza indirildiğini gösterir. Örneğin, ekonomik verimlilik, toplam üretim maliyetlerini toplam üretime veya değere (katma değer) bölerek hesaplanabilir.
- Teknolojik Etkinlik: Bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılmasıyla sağlanan maliyet tasarruflarını ve üretim artışını belirlemek için kullanılan bir performans değerlendirme ve ölçüm kriteridir ve inovasyon kriteri ile eşdeğerdir.
- Ölçek etkinliği: Bu, ölçek büyümesinin bir sonucu olarak bir kuruluştaki çıktı birimi başına ortalama maliyetteki artışı (veya düşüşü) belirlemek için kullanılan bir etkinlik ölçüsüdür.

Genel olarak yönetimlerin başarısı, “verimlilik” ve “etkinlik” kavramlarıyla ölçülür. Kamu yönetiminde verimlilik kavramı başarının ölçülmesinde ön plana çıkmıştır. Genel olarak etkililik, istenen sonuçlara ulaşma yeteneği veya genel veya özel bir hedefe ulaşma derecesi olarak tanımlanır.

3.1.1. Vergilendirmede Etkinlik

Vergi, karşılıksız ve zorunlu kamu geliri olup, mali politika kapsamında sosyal ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesinde etkin araç niteliğinde olduğundan devlet idaresini vergilerden faydalanmaya zorlamaktadır(Türk, 1999:300).

Vergi yapısının etkin olması gelir etkisinin yanında ek yüke sebep olmayan vergi yapısını, vergi sisteminin etkin olmaması ise ek yükün varlığını gösterir. Vergide ek yük, farklı mal ve hizmetlerin kullanılmasındaki tercihlerin vergi

sebebiyle değişmesi ile oluşur. Vergi sonrası mükellefler sadece daha düşük gelir sahibi değildir; ayrıca vergi farklı mal ve hizmetler arasındaki fiyat oranlarını yapısını etkilediğinden, bu yeni değişime uyum sağlamak için öncekinde farklı şekilde davranma, başka şekilde seçim yapma, bazı mal ve hizmetler için ikame yapmak zorunda olurlar. Bu sebeple, verginin gelir etkisinin yanı sıra bu ikame etkisi sebebiyle refah seviyelerinde, etkin vergiye kıyasen, daha çok düşmelere neden olur (Uluatam,1997: 284).

Vergilemede etkinlik, verginin kişi açısından sebep olduğu yük ile sıkı sıkıya bağlantılıdır. Vergiler, mükelleflerden satın alma gücünün bir kısmını kamuya aktardığından, vergi ödemekle yükümlü kişinin vergi öncesi gelir durumuna göre daha düşük refah seviyesine düşmesi kaçınılmazdır (Uluatam,1997: 284).

Vergi idaresi açısından etkinlik kavramı, geleneksel anlayışa uygun olarak vergilemenin etkinliği ve etkinliği açısından ele alınmış ve belirli gelirleri toplamak için ihtiyaç duyulan gerçek gelir kaynaklarının en aza indirilmesi olarak ifade edilir.

Vergi idaresinin temel amacı vergileme etkinliği sağlamaktır. Bu amaç, vergide uyumu teşvik ederek ve vergi kaçakçılığını önleyerek, vergi mükelleflerinin bilinçlendirmesi sağlanarak elde edilebilir. Bu kapsamda kullanılabilecek araçlardan biri bilgi ve hizmetler iken, diğer kısım ise vergi denetimleri ve yaptırımlarından oluşmaktadır.

Vergilendirmenin etkili olabilmesi için belirli koşulların sağlanması gerekir (Gökbunar vd., 2002).;

1. Vergiye tabi mükellefler açıkça tanımlanmalıdır. Vergilendirmenin amacı da kesin olarak tanımlanmalıdır. Vergilendirilebilir varlık tam olarak biliniyorsa, idari verimlilik artırılır. Mükellef ve konuya göre vergilendirmede büyük bir ayırım, yani çok geniş istisna ve muafiyetlerin dahil edilmesi, verginin idari etkinliğini azaltır.

2. Küçük miktarlarda vergi toplamak, sıklıkla büyük miktarları nadiren toplamaktan daha az kaynak gerektirir. Bu, vergi mükellefinin büyük ödemeler yapmak konusunda isteksiz olmasını önlemek için yapılır.

3. Maliyetleri azaltan ve verimliliği artıran bir diğer koşul, vergilendirme sorununu yansıttığı varsayılan ve idare tarafından daha kolay tespit edilebilen dolaylı vergiler üzerinden vergi alınmasıdır.

Vergilendirmede “*etkinlik*” ve “*iktisadilik*” son derece önemlidir. Burada belirtilen etkinlik kavramı, vergi idaresi açısından “*vergilerin tahsilatında etkinlik*” anlamına gelir. İyi oluşturulmuş bir vergi sisteminde devlet ve mükellefler için vergi maliyetleri minimumda tutulmalıdır.

Yasal olarak vergi mevzuatı oluştururken, rasyonel bir vergi sistemi kriterlerinin uygulanmasına olanak sağlayacak böyle bir vergi paketi oluşturulmalıdır. Hukuksal bakımdan ideal bir mevzuata yer verildiğinde, uygulamada kamu harcamalarını karşılayacak yeterli mali kaynağın sağlanması anlamına gelen “*finansal verimliliğin*” sağlanmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

Teorik olarak, vergi tahsilatının mali açıdan verimli olması için, optimal düzeyde kamu faaliyeti sağlayan tüm hükümet harcamaları, toplanan vergiler tarafından karşılanmalıdır. Vergi sisteminin tarihsel gelişim sürecinin her aşamasında temel işlevi, her zaman devlet harcamalarını karşılamak için gerekli finansal kaynakları sağlamak olmuştur (Gökbunar, Tezcan ve Utkuseven, 2002).

Vergiler nedeniyle devletin ve mükelleflerin yapılması gerekli işlem sayısı az ve maliyeti düşük olmalıdır. Mükellef için işlem maliyetleri, hem nakit maliyetlerin (mali müşavirlere ve muhasebecilere ödenen para vb.) ve vergi ödemek için geçirilen zaman toplamına eşittir. Vergilendirmenin bir maliyeti de fırsat maliyetidir. Vergi kanunlarından kaynaklı oluşan bürokrasi nedeniyle kaybedilen zaman da bir fırsat maliyetidir. Vergi işlemleri nedeniyle oluşan zaman kaybı daha verimli işlerde kullanılırsa milli gelire büyük oranda katkı sağlanabilir.

3.2. Gayrimenkul Vergilendirilmesinde Etkinlik Sorunları

Etkinlik kelimesi kavramsal olarak yapılan faaliyetin işe yarayıp yaramadığının tespit edilmesi veya gerçekleştirilen faaliyetten beklenen sonucun ortaya çıkıp çıkmaması durumları ile ilgilenen bir kavramdır (Coşkun, 1981:2)

Etkinlik kavramından söz edebilmek için yapılması düşünülen faaliyetten önce o faaliyetin ne için hangi amaçla yapılmak istenildiğinin ortaya konulması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle hedef-faaliyet veya amaç-faaliyet ilişkisinin kurulmuş olması gerekmektedir. Genel çerçevede ise amaç-faaliyet-sonuç denkleminin doğrusal bir düzlemde bulunması etkinlik kavramının ortaya çıkmasına yol açmaktadır. (Özer, 2005: 115-116)

Ülkemizde gayrimenkul vergilendirmesinde sorunlarından en önemlisi gayrimenkul değerlemesinde takdir aşamasıdır. Türkiye 'de gayrimenkullerin piyasa ile vergiye esas oluşturacak değerleri, olması gerektiğinden uzak şekilde değerlendirilmekte ve tarafsız ve gerçekçiliği yansıtmamaktadır.

Gayrimenkullerin vergiye esas değerlemesinde yer alan bazı önemli hususların mevzuatta yoksunluğu, gayrimenkulle ilgili işlemlerde yetkili olan idareler arasındaki iletişim yoksunluğu, gayrimenkul değerlemesinde görev yapan kişilerin değerlendirme konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması gibi birçoksebepten gayrimenkullerin vergilendirilmesinde etkinlik kaybına neden olmaktadır. Bu problemlerin çözümünde ise önerilecek asıl çalışma gayrimenkullerin vergilendirilmesine esas mevzuatta yapılması gerekli düzenlemeler olmalıdır (Kartal,2017).

3.2.1. Gayrimenkul Değer Tespitine ilişkin sorunlar

Gayrimenkullerin vergilendirilmesine esas değerinin belirlenmesinde bedel takdir komisyonundan kaynaklanan sorunlar, veri toplamada yaşanan sorunlar ve değer tespiti ile ilgili yeniden değerlendirme oranlarından kaynaklanan sorunlar gibi başlıklar bu bölümde incelenecektir.

3.2.1.1 Gayrimenkul Bedel Takdir Komisyonundan Kaynaklanan Sorunlar

Gayrimenkule esas vergilerin uygulamasında ortaya çıkan sorunlarda taşınmaz değerlendirme üyelerinin de payı olduğu düşünülmektedir. Takdir komisyonları gayrimenkulün emlak vergi değerini belirlemek için dört yılda bir olacak şekilde toplanarak arazi ve arsa rayiçlerini belirlemektedir. Ancak taşınmazların bedel tespitlerinde bu zaman aralığı çok uzun kaldığından, takdir edilen değerler taşınmazların gerçek piyasa değerlerine uzak kalmaktadır.

213 sayılı VUK'un 72. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca; Arsalara ilişkin takdir komisyonu, (VUK. 72. md.)

- * Belediye başkanı ya da görevlendireceği bir memur (başkan),
- * Tapu sicil müdürü ya da görevlendireceği bir memur,
- * İlgili belediye tarafından yetkilendirilen bir memur,
- * Ticaret odası tarafından seçilmiş bir üye,

- * Mahalle ya da köy muhtarı,
- Arazilere ilişkin takdir komisyonu ise;(VUK. 72. md.)
- * Başkan olarak vali,
- * Tarım ve Orman Bakanlığı il müdürü,
- * Defterdar,
- *Ziraat odası tarafından seçilmiş bir üye,
- * Ticaret odası tarafından seçilmiş bir üyeden oluşur.

213 sayılı VUK'un mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının ikinci bendi hükmüne göre, büyükşehir belediyesi olan yerlerde arsa ve araziye ilişkin takdir komisyonu kararlarını inceleyecek merkez komisyonu ise;

- Vali ya da görevlendireceği memurun başkanlığında,
- Vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü,
- Defterdar ya da görevlendireceği memur,
- Ticaret odası tarafından görevlendirilecek üye,
- Serbest muhasebeci mali müşavirler odası tarafından görevlendirilen bir üye,
- Esnaf ve sanatkârlar odaları birliği tarafından görevlendirilen bir üyeden, oluşur (Doğrul,2011:100).

Vergi değerini oluşturan “*arsa ve arsaların değeri*”, TTK hükümlerine göre kurulan tarhiyat komisyonları tarafından tahakkuk ettirilse de, tarhiyatta yer alacak üyelerin niteliklerine ve “*merkez komisyonlarına*” ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Buna göre komisyon üyelerinin gayrimenkul değerlendirme alanında yeterli bilgiye sahip olup olmadığı sorusu gündeme gelmektedir (Kartal,2017:141).

Ayrıca, değerlendirme komisyonları tarafından arsaların minimum birim maliyeti de belirlenmekte, bu değerlendirmede sokak ve ara sokaklar esas alınmaktadır. Bu hususta arsanın metrekare başına minimum maliyeti, arsanın konumu, belediye hizmetlerinden yararlanma olanakları, ulaşım koşulları ve çevre özellikleri dikkate alınarak değerlendirilir (Hacıköylü ve Heper, 2010:3).

Gayrimenkul vergilendirmesinde, değerlendirme komisyonları tarafından belirlenen bir metrekare arsa değerindeki artışın önemli boyutları olabilir.

Emlak vergisi uygulamasında takdir komisyonlarınca arsa metrekaresi değerleri için belirlenen değerler fark yaratan artışlara sebep olabilmektedir. Aynı ilde ancak farklı belediyenin sınırında olan iki farklı gayrimenkulün arsa m²bedelinin belirlenmesinde daha düşük arsa değerinin olduğu mahallede yer alan arsa, daha yüksek arsa değerinin olduğu bölgedeki değerlerden bile yüksek bedelle takdir edilmektedir (Kartal, 2017:158).

Gayrimenkul değerlendirme, farklı bir uzmanlık alanı olması gereken bir süreci kapsar. Ancak ülkemiz mevzuatı çerçevesinde değerlendirme komisyonunun oluşumu kendi alanında görevlendirilen kişilerden oluşur. Ancak gelişmiş ülkelerde değerlendirme süreci, bu alanda mesleği bulunan ve yer edinmiş kişi ve kurumlar tarafından yürütülmektedir. Türkiye'de değerlendirme komisyonları tarafından yürütülen gayrimenkul değerlemesinde ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik öneriler, komisyon kararlarında tarafsızlık ilkesi yer alır almaz değerlendirme sürecinin merkezine yerleştirilmelidir. Aynı zamanda değerlendirme komisyonu tarafından belirlenen gayrimenkul değerlemesinde ülke genelinde standart oluşturulması gerekir. Bu standardı açıklamak üzere yetkili kuruluşlar tarafından bu konuda eğitim seminerleri düzenlenerek bu alanda birlik sağlanabilir. Eğitim seminerleri ile komisyon üyelerinin bu konudaki bilgileri artırılarak bedel değerlendirme kararları tarafsızlık ilkesi sağlanacaktır (Organ ve Çiftçi, 2015:131-132).

Bunlara ek olarak; Ülkemizde gayrimenkul değerlendirme süreci, farklı uygulamalarla birçok farklı kurumda değerlendirme komisyonları tarafından gerçekleştirilmektedir. Adli mercilere intikal eden davalarda taşınmazın değeri konusunda uyuşmazlık çıkması halinde, söz konusu mahkemelerin oluşturduğu bilirkişi komisyonları toplanır. Ayrıca, sermaye piyasasında gayrimenkul değerlendirme şirketlerince gayrimenkul değerlemeleri yapılmaktadır. Bu konuda ülkemizde gayrimenkul değerlemesi yapan kuruluşlar çok dağınık şekildedir. Bu sebeple, aynı gayrimenkul için bu dağınık yapıdaki kuruluşlar ile gayrimenkul değerlendirme kuruluşlarının belirleyeceği değerler birbirinden farklı olmaktadır. Bu sorunun çözümü için Alman Gayrimenkul Değerleme Modelinin ülkemize uyarlanabilir. Çünkü gayrimenkul değerlendirme çalışmaları Almanya'da bulunan Değerleme Kurulları ile Lisanslı Değerleme Uzmanları gibi kişi ya da kurumlar tarafından yürütülmektedir (Yomralıoğlu vd., 2012:3).

3.2.1.2. Gayrimenkul Vergilendirilmesinde Veri Toplamada Yaşanılan Sorunlar

Gayrimenkule esas vergileri doğru bir şekilde hesaplamak için öncelikle mülkün değerini mümkün olan en doğru şekilde hesaplamak önemlidir. Ancak vergi idarelerinin de mülkün doğru değerini belirlemek için bazı verilere ihtiyacı bulunmaktadır. Belediyelerin ihtiyaç duydukları verileri sağlamada karşılaştıkları zorluklar aşağıda özetlenmiştir (Arazi Kadastro ve Kadastro Modernizasyon Projesi, 2011: 16).

- Değerlemesi yapılan mülkün arazi mi yoksa arsa mı olduğu konusunda yaşanan belirsizlikler
- Taşınmazın bulunduğu çevre ve ait olduğu belediyelerin hizmetlerinden ne ölçüde yararlandığı ile ilgili kavram yanlışları
- Vergi idareleri tarafından ilgili bilgi ve belgelerin sağlanması için düzenli bir sistemin olmaması.
- Yanlış arşivleme sistemi ve bundan kaynaklı kayıp bilgi ve belgeler.
- Sınavı yapacak olan sınav görevlilerinin arşivlenmiş dosyalara erişimde zaman ve içerik eksikliği ile karşı karşıya kaldığı durumlar.
- Değerlendiricilerin yalnızca belirli bilgi, belge ve dosyaları incelemesine izin verilmesi

Değerlendirme çalışmalarında ihtiyaç duyulanlar ve bu konuda belediyeden alınması gerekenler şu şekilde sıralanabilir; Belediyenin sunduğu hizmetlerden yararlanan taşınmazın durumu, taşınmaz imar, yapı ruhsatı, işletmeye alma izni, mimari tasarım, imar ve belediye mücavir alan sınırlarına ilişkin güncel bilgiler, teknik ve hukuki altyapı verilerinin bir dijital ortamdır (Çiftçi, 2014: 157).

3.2.1.3. Yeniden Değerleme Oranlarına İlişkin Sorunlar

Emlak vergisi değerleri, Vergi Usul Kanununda asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlere göre; her dört yılda bir bina, arsa ve araziler değerlendirilerek belirlenmektedir. Örneğin; 2022 yılında değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmeler 2026 yılına kadar geçerlidir. Bu kararlar yıllık olarak yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılırken, emlak vergisi değerleri bu yöntemle göre belirlenmeye devam etmektedir.

Arsa ve arazi metrekaresi birim maliyeti emlak vergi değerinin aksine her yıl güncellenmektedir. Bu maliyetlerin güncellenmesi de her yıl için bir önceki yıla ait vergi değerlerinin belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılması ile belirlenir. Yeniden değerlendirme oranları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekte ve her yıl sonunda Resmi Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ilan edilmektedir. Emlak vergisinin değerinin artırılmasında esas alınacak yeniden değerlendirme oranının yüzdesi Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde ilan edilir. (Can vd.:2013:160)

Ancak uygulamada bazı mülkler için emlak vergisi değerinin yeniden değerlendirme oranını aşmadığı görülmüştür. Öyle ki emlak vergisinin maliyeti arttığında farklı oranlar ortaya çıkmaktadır. (Çiftçi, 2014: 161).

Bazı uygulamalarda bölgelerin bazılarında karşılaşılabilen farklılıklardan biri de gayrimenkulün değerinin ekspertiz komisyonları tarafından yeniden değerlendirildiği yılda belirlenen değerlerin çok üzerinde olmasıdır. Yani, değerlendirme yılından önceki yılın yeniden değerlendirme oranlarından önemli ölçüde daha büyük bir artışla belirlenir.

3.2.1.4. Gayrimenkullerin Rayiç Bedeline İlişkin Sorunlar

Türkiye’ de hukuki düzenlemeler ile belirlenen gayrimenkul değeri ile piyasa koşullarında oluşan değeri arasında çok büyük farklar oluşmaktadır. Ülkemizde gayrimenkul vergilendirmesiyle ilgili birçok sorun bulunmaktadır. Bu hususların en önemlilerinden biri, gayrimenkul değerlendirme süreci sonucunda gayrimenkulün gerçek değerinde meydana gelen farklılıktır. (Kartal,2017:138)

Türkiye'nin yürürlükteki mevzuatına göre değerlendirilen gayrimenkulün değeri, kural olarak piyasa koşullarındaki değer değişikliklerini yansıtmamaktadır. Birçok mülkün vergisi, emlak vergi değeri üzerinden hesaplanmakta, şimdiki değeri yani alış ve satışın gerçek maliyeti göz ardı edilmektedir. Bu nedenle, gayrimenkulün vergi matrahı gerçekliği yansıtmamaktadır. Bu konunun odak noktası, gayrimenkul değerlendirme sürecini oluşturan mevcut yasal normlardır.

Emlak Vergisi Kanunu 29. Maddesinde yer alan hükme göre arazi ve arsalar için emlak vergi değeri “213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari oranda birim değerinin tespitine esas hükümlere göre bedel 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 bedeldir (Emlak Vergisi Kanunu, md. 29).

1319 sayılı EVK 29. maddesinde gayrimenkullerin vergi değerini etkileyen unsurları ilgilendiren bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu boşluk birçok mülkün değeri gerçek değerini yansıtmamasına neden olmaktadır. Bu sorunun çözümü için vergi değerinin tespitine esas vergiye tabi taşınmazın haritalanması, büyüklüğü, cinsi ve yapısı gibi özelliklerine göre gruplandırılması, satış fiyatları, kiralar gibi piyasa bilgilerinin belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca değerlendirme işleminin doğru olmasını sağlamak için kadastro sistemi ve değerlendirme komisyonu üyelerinin oluşumu ile ilgili bilgiler de bu maddeye eklenmelidir (Çağdaş vd., 2003:53).

Birden fazla cadde ve cephesi bulunan arsalar ile bu arsalar üstüne inşa edilmiş binaların ilanında belirtilen cadde ve cadde tanımı gayrimenkulün değerini doğrudan etkiler. Binaların değerlemesinde binaların üzerinde bulunduğu arsa ve arazinin değeri dikkate alınacağından yukarıdaki sorunun bilinmesi gerekmektedir. Öte yandan, cephesi “*birden fazla sokak ve cadde*” olan arsalar ve bunlar üzerine inşa edilen binalar için arsa veya bina vergi beyannamesinde hangi unsurun dikkate alınması gerektiğine dair emlak vergisinde bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, daha önce de belirtildiği gibi, parsel ve binaların her cephesinde “*sokaklar ve sokaklar*” m2'nin spesifik değerlerinde bir fark vardır. Bu farklılıklardan kaynaklanan farklı değerler ile hem mükellefin hem de idarenin ücretlerinde olumlu veya olumsuz sonuçlar olabilmektedir. Bu noktadan hareketle kanun koyucu, vatandaşın bu konuda mağduriyet yaşamaması için mevzuatta gerekli hükümleri belirtmek zorundadır (Güreş, 2006: 1).

Arazi ve arazinin vergi değeri, arazi ve arazinin metrekare başına birim maliyetinin belirlenmesi sonucunda ekspertiz komisyonları tarafından belirlenir. Ayrıca arsa payı da inşaat vergi matrahına eklenir. Ekspertiz komisyonları tarafından belirlenen değer vergi matrahını doğrudan etkiler. Buna göre, değerlendirme komisyonu tarafından gayrimenkulün değerinin eksik veya fazla tahmin edilmesi, vergilendirmede adalet ilkesinin sarsılmasına yol açmaktadır. Örneğin, belediye gelirini artırmak için yüksek bir gayrimenkul değeri belirlemek, aynı kalite ve

değerdeki gayrimenkullere kıyasla daha yüksek emlak vergisi ile sonuçlanır. Öte yandan, belediyelerin oy kaybını önlemek için düşük değerlendirme yapmaları, emlak vergilerinin diğer belediyelerdeki aynı değerdeki gayrimenkullere göre daha yüksek olmasına neden olmaktadır. Bu, iki vergi mükellefinden birinin dolandırıldığı anlamına gelir. Gayrimenkulün gerçek değerinin belirlenememesi, mükellefin vergiye karşı direncini artıracaktır.

Bina vergisinin değeri belirlenirken, konum ve binaların özellikleri arasındaki farklılıklar dikkate alınmalıdır. Örneğin; Aynı apartmanda; Boğaz manzaralı bir daire ile güneş almayan bir “bodrum” daire arasındaki emlak vergi değeri aynı olmak zorunda değilken, eşit görülmektedir. Gayrimenkul değerlemesi, binaların gerçek değerini yansıtacak spesifik özelliklerine dayanmalıdır. Çünkü yukarıdaki örnekten de anlaşılacağı gibi, aynı binadaki iki daire arasındaki büyük fiyat farkına rağmen aynı emlak vergi değeri belirlenebilmektedir. Farklı değerdeki binalara aynı verginin uygulanması, her iki vatandaşın birinin mağdur olmasına neden olmaktadır (Kaplan, 2012:1).

Taşınmazın değeri vergi değerinin altında ise, mükellefin sahip bulunduğu taşınmazın gerçek değerinin yerine taşınmazın vergiye esas değeri baz alınacaktır. Bu uygulamanın vergi adaletini bozan bir etkisi açıktır. Çünkü buradaki amaç taşınmazın gerçek değerini tespit etmek ve bu değerden vergi almak ise, taşınmazın değeri emlak vergi değerinden düşük bile olsa, taşınmazın gerçek değerine dayalı olarak oluşturulan vergi beyannameleri kabul edilmelidir (Kaplan, 2012:1).

Bir mülkün gerçek değeri ile vergi değeri arasındaki bu kadar farkın en önemli sebeplerinden biri, gerçek ve doğru değerlemenin önünü açacak "teknik" özelliklerden çok, değerlemenin mali boyutunun vurgulanmasıdır. Bunun nedeni, bankaların konut kredileri nedeniyle sadece ekspertiz raporunda gösterilmesi gereken kredi tutarına dikkat etmesi ve rapordaki diğer bilgileri göz ardı etmesidir. Ancak bankaların değerlendirme raporlarının sonuçlarını hemen talep etmesi, raporların da bilimsel verilerden uzak şekilde hazırlanmasına sebep olmaktadır. Taşınmaz değerlendirme şirketleri piyasa rekabeti nedeniyle gayrimenkul değerlendirme yaparken raporun içeriği ne olursa olsun sadece iki faktöre, hız ve mülk değerine odaklanır. Bu nedenle, bankaların ve değerlendirme şirketlerinin gayrimenkul değerlemelerini yalnızca finansman kaynağı olarak kabul etmeleri yasaklanmalıdır. Bu nedenle, yetkili merciler ile BDDK arasında yapılan anlaşmalar sonucu konuya ilişkin bir karara

varılması uygulamada verimliliğin sağlanmasında önemli rol oynayacaktır (Kartal,2017:150).

Öte yandan ülkemizde gayrimenkul değerlendirme aşamasında ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelere erişim yöntemi de merak edilen konulardan biridir. Bu konuda yasal dayanak oluşturulmamıştır. Örneğin, bir kadastro kurumunda gayrimenkulle ilgili bilgi ve belgeler kolayca kontrol edilirken, diğerinde sadece haftanın belirli günlerinde kontrol edilir. Gayrimenkul bilgi ve belgelerini kurumlara bırakmak yerine bu konuda tüm devlet kurumlarının belirli standartlara getirilmesi gerekmektedir (Hışır, 2009: 5-6).

Öte yandan Harçlar Kanununun 63 üncü maddesinde satılan taşınmazdan doğan tapu bedelinin piyasa (cari) değerinin üzerinde tahsil edileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu maddedeki bir boşluktan dolayı birçok gayrimenkulün değeri emlak vergi değerinin üzerinde hesaplanmıştır. Mülkün değerinin emlak vergisi değeri ile hesaplanması tapu harcını, eski kira değeri üzerinden alınması gereken gelir, veraset ve intikal vergilerinin değerini, emlak vergisinin değerini, kadastro davaları için gereken mahkeme masraflarını belirler. Gayrimenkulle ilgili kesin beyanda emlak vergisi değeri esas alındığından, gayrimenkulün vergi değeri de avukatlık ücretinin maliyetini belirlemektedir. Bu açıdan emlak vergisi değerinden düşük olmayan ibaresinin söz konusu maddeden çıkarılması gerekmektedir. Bunun yerine gayrimenkulün gerçek değerini yansıtan bugünkü değer hesaplanması, piyasalardaki gayrimenkul fiyatlarındaki değişimlerin cari değeri nasıl etkilediği ve izlenecek yöntem hakkında açıklamalar yapılmalıdır (Öztürk ve Yiğit, 2009: 155-156).

3.2.1.5 Değer Artışı Kazancı ile İlgili Sorunlar

Gayrimenkulün satışı söz konusu olduğunda, taşınmazın maliyet bedeli ile satış bedeli arasındaki fark değer artış kazancıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde sayılan “*Ticari Kazanç*” maddelerinde sayılmayan, ya da bahsi geçen yasanın mükerrer 80. maddesi gereği; Ticari bir kuruluşa bağlı olmayan ve devamlılığı olmayan gayrimenkulleri elden çıkarmaları ile oluşan kazançlar, değer artışı kazancı olarak vergiye tabidir (Uğurbaş, 2012:2-3).

Burada edinim tarihi belirleyici bir rol oynamaktadır, çünkü edinim tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılan gayrimenkullerden elde edilen

kazançlar değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir. Buna göre cinsinin tahsis edildiği gayrimenkuller için edinim tarihi gayrimenkulün cinsinin değişikliğinin yapıldığı tarih olarak kabul edilir. “Gerçek” kullanımın söz konusu olduğu durumlarda, cins tahsisinin fiili kullanımdan sonra yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın edinim tarihi fiili kullanım tarihi olur. Tapuda yer alan veya yıkım sonucu arsa haline gelen taşınmazlar üzerinde bina yapılıp satılması halinde, edinim tarihi inşaatın tamamlandığı ve imar amaçlı kullanıldığı tarihtir. Buna göre, “*kentsel dönüşüm*” ve “*kat karşılığı inşaat*” ile gayrimenkulün üzerine yeni bir bina yapılırsa, kalite, satış değeri, lokasyon ve metrekare farklılıkları olacağından yeni bir gayrimenkul ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle yeni taşınmazın tapu senedindeki tür değişikliği tarihi veya “*fiili kullanım*” tarihi edinim tarihi olarak kabul edilir. Değer artışında satın alma tarihi esas olduğundan, taşınmazın durumu ve yeri önemlidir. Zira iktisap tarihi itibarıyla beş yılı aşan bir süreden sonra satılan gayrimenkullerden elde edilen gelirler sermaye kazancı adı altında vergilendirilmemektedir (Diliçikık, 2016: a).

Belediyenin taşınmazlar için belirlediği rayiç değerler üzerinden hesaplanan bir taşınmazın satışında taşınmazın gerçek değeri üzerinden gösterilmesi zorunlu olabilir. Ancak, konut kredileri gayrimenkulün gerçek değerine ilişkin bilgileri net şekilde ortaya koyamamaktadır. Satışyapılan gayrimenkulün 5 yıl içinde satışa konu edilmesinde, gayrimenkulün gerçek değeri üstünden satılması durumunda ortaya çıkan kazanç piyasa değerinden çok daha fazla görünecektir (Uçan ve Güner, 2015:1).

Gayrimenkul satışına yönelik işlemlerde alıcı tarafından alınan bir ev kredisi veya mülkü devreden kişinin banka hesabına yatırılan fonlar, mülkün gerçek değerine ilişkin önemli verilerdir. Çünkü, Hazine ve Maliye Bakanlığı, tapu idaresinin ve banka kayıtlarına ulaşarak gayrimenkulün gerçek değerini kolaylıkla tespit edebilmektedir. Yüklenici, yapım aşamasında veya taslak aşamasında olan bir projede gayrimenkul alımı kapsamında fatura kesmek zorundadır. Bu durumda faturalar gerçek satış tutarını yansıtmıyorsa, vatandaş müteahhide ek olarak tapu harcı ödemesi şeklinde ceza ile karşı karşıya kalmaktadır. Yani vatandaş müteahhide güven duygusu ile faturayı sorgulamadığı için vatandaş ağır bir vergi yüküne maruz kalmaktadır (Biter, 2015).

Belediyeler tarafından vatandaşa tapuda bildirilen cari değer ile gayrimenkulün piyasa fiyatı arasındaki fark nedeniyle vatandaştan cezai tapu harcı tahsil edilir.

Ayrıca bir vatandaş, 5 yıl süreyle edindiği gayrimenkulü gerçek değerinin üzerinde elden çıkarmak zorunda kaldığında, hem alıcı hem de satıcı, ceza başlığına ek olarak değer artışından "çoklu" vergi farkı ödemek zorundadır.

Öte yandan, değerleme kuruluşlarının gayrimenkul değerlemesinde yaptığı hatalardan dolayı zan altında kalan bir vatandaş, vicdanı ile notere başvurarak gayrimenkulün değerini aşabilir. Bu durumda beyanname öncesi ve sonrası iki değer arasındaki fark vatandaştan “*tapu ücreti ve pişmanlık artışı*” olarak alınmaktadır (Biter, 2015).

Sattığı maldan kazanç sağlayan satıcı, gelirini beyansız bırakmamalı ve eksik beyanda bulunmamalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, banka kayıtlarına girip gayrimenkulün gerçek değerini kontrol ettiğinde, rapor edilmeyen kazançlar adına “*yüzde 35'e kadar*” gelir vergisi ve “*vergi ziyai ve gecikme zammı cezası*” tahsil etmektedir. Vatandaşlar bu vergi cezalarına tabi olmamak için ev alırken satıcıya dikkat etmelidir. Çünkü taşınmazı devreden kişi, satışın gerçekleşeceği bir sonraki yılın “*Mart*”ında gelir vergisi ödemekten kaçınmak istemektedir. Öte yandan, bir gayrimenkul alıcısı bir veya iki yıl içinde satın aldığı mülkü satmaya karar verdiğinde, tapudaki değer gerçek değerini yansıtmadığından önceki satıcının vergi yükünü ödemek zorundadır. Bu sorunların yaşanmaması için taşınmazın değerinin tapuda gerçek değerinin üzerinde beyan edilmesi gerekmektedir (Karabıyık, 2016).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 80'inci maddesinde açıklanan değer artışında matrah esas olarak söz konusu gayrimenkulün alış ve satış değeri arasındaki farktır. Bu farka net değer artışı denir. Net değer artışı hesaplanırken alım satıma konu taşınmazın gerçek değeri dikkate alınmalıdır. Ancak, şahıslar tarafından satılan gayrimenkullerin elden çıkarılmasında, alım satım işlemi ile ilgili vergi giderlerinin düşülmesi için ilgili gayrimenkulün gerçek değeri dikkate alınmaz. Bunun yerine alım satım işlemine konu taşınmazın EVK 29. maddesi uyarınca belirlenen emlak vergi değeri tapuda belirtilir (Sağlam, 2015:22).

Bahsi geçen vergi cezalarına tabi olmamak gayrimenkul satıcısının gayrimenkul alıcısının satışa konu mülkün vergiye tabi olmamak amacıyla satış

bedelini düşük gösterme teklifini reddetmesi gerekir. Bu durumda gayrimenkul satıcısı da gelir vergisi ödeme yükümlülüğünden kaçınmak için bu ihlale iştirak etmektedir. Bir gayrimenkul alıcısı, satın aldığı mülkü beş yıl içinde elden çıkarmak istediğinde, önceki satıcının vergi yükünü üstlenmek zorunda kalacaktır. Gayrimenkul satın almanın maliyeti düşük olduğundan ve satış fiyatı gerçek değeri yansıttığından aradaki fark açıkça görülmektedir. Bu nedenle, özellikle satın alırken tapuda gerçek değerinin üzerinde bir mülkün listelenmesi, alıcıyı yıllar sonra bile vergi cezalarından koruyacaktır (Çiftçi, 2016).

Müteahhit, gayrimenkul alım satım işlemlerinde gerçek değeri veya emlak vergisi değerini aşan bir tapu harcını göstermekle ilgilenmemektedir. Çünkü emlak vergi değerine bağlı olarak hesaplanan tapu harcı, mülkün alıcısı ve satıcısı tarafından ödenir. Ancak, gelir vergisi matrahını düşürmeye çalışan bir müteahhit, tapu senedindeki mülkün değerini emlak vergisi değerinden gösterir. Alıcı böyle bir duruma itiraz ettiğinde, satıcı genellikle malı satmayı reddeder. Evrak kayıt sistemi yeterince yaygın olmadığı için, tapu harcının taşınmazın gerçek değerinden fazla ödenmesi durumunda müteahhit zarara uğramaktadır. Gayrimenkul alım satım işlemlerinde aracılara ödenen komisyon tutarları için fatura alınması zorunludur. Ancak, bu faturalar genellikle mülkün emlak vergi değeri üzerinden işlem görür. Bu durumda çözüm olarak gayrimenkul alıcı ve satıcılarının vergi dairesine nasıl ihbarda bulunacakları konusunda eğitilmesi gerekmektedir (Çağlar, 2016: 33-34).

Bir vatandaş emlak vergi değeri ile mülkün gerçek değeri arasındaki farkı bilmemektedir. Bu durumda kanun koyucunun gayrimenkul işlemlerinde tapu harcının gerçek satış bedelini yansıtmaya kararı öncelikle belediyeler ve tapu müdürlükleri tarafından bilinmelidir. Gayrimenkul alım satım işlemlerinin merkezini oluşturan devlet kurumlarına bu konuda eğitim verilmeli ve bunun sonucunda gayrimenkulün mevcut değerini bilmeyen vatandaşlar doğru bir şekilde hareket etmelidir. Zira bu konuda bilgisi olmayan devlet kurumları tarafından yanlış yönlendirilen vatandaşlar emlak vergisine tabi tutulmaktadır (Ozansoy, 2013).

Vergi ve mahalli idare harçlarında söz sahibi olan belediyelerde, taşınmaz değeri ile vergi değeri arasındaki fark konusunda seminerler düzenlenmeli ve gerekirse belediyelere bu konuda broşürler dağıtılmalıdır. Ancak, belediye yetkililerine verilen bilgilere rağmen, emlak vergisi miktarının kasıtlı olarak

vatandaşlara aktarılmasıyla bağlantılı olarak belediye çalışanları da cezai yaptırımlara tabi olmalıdır.

3.2.2. Kurumlar Arası İşbirliğinin Olmamasından Kaynaklı Sorunlar

3.2.2.1. Tapu ve Kadastro Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar

Kadastro Kanununda Kadastro; *“taşınmaz malların sınırlarının arazi ve harita üzerinde belirtilerek hukuki durumlarının ve üzerindeki hakların tespit edilmesi işlemi”* şeklinde tanımlanmıştır (Kadastro Kanunu, Madde 1).İlgili kurumlarca bu taşınmazların tespiti sağlanarak tapu kütüğüne kaydedilir ve bu kayıtların sağlanma süreci takip edilir.

Türkiye'de gayrimenkul politikasını yöneten ve uygulayan kurum Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'dür. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, tüm mülklerin mülkiyetini tescil ettirmek, doğrulamak ve harita yapmaktan sorumludur (Çiftçi, 2014: 158).

Kadastral uygulamalar, mülkiyet haklarının anayasal konsolidasyonunda olduğu kadar, gayrimenkule ilişkin çeşitli bilgilerin tescili ve korunmasında önemlidir (Çiftçi, 2014: 158).

Tapu ve kadastro işlemleri, şahıslara ait gayrimenkuller ile ilgili her türlü bilgilerin korunmasını sağlar. Ülkemizde vergi idareleri ve kadastro müdürlükleri arasındaki iletişim ve veri ağının gayrimenkul değerlemesinde etkin ve verimli şekilde kullanılması gerekmektedir. Gayrimenkul değerlemesi alanında bu idareler arasındaki iletişim eksikliğinden dolayı gayrimenkul vergilendirmesinde sorunlar yaşanmaktadır (Organ ve Çiftçi, 2015: 128-134).

Kadastro, bir ülkedeki mevcut tüm arazilerin devlet tarafından tanımlanan ve bir plan veya haritaya bağlı olan konumu, konumu, yüzey alanı, değerleri ve "hak ve yükümlülükleri" olarak tanımlanır. Türkiye'de kadastroda karşılaşılan en önemli sorun, kadastro yapım tekniği ile ilgili sorunlardır. Aynı kadastro birimi için ayrı ayrı birimler adına farklı yöntem ve ölçeklerde yapılmış haritalar vardır ve bu haritaların birbiriyle entegrasyonunu sağlamaz. (Kartal,2017:154)

Türkiye'nin kadastro sisteminin mali ve teknik sorunları bulunmaktadır. Tapu ve Kadastro Dairesi'nin emlak ile ilgili gerekli bilgilerin vergi idarelerine

aktarılamaması, kadastro kayıtlarının gerçek ve güncel verileri yansıtmaması, taşınmaz gerçek değerini yansıtamamaktadır (Organ ve Çiftçi, 2015: 128 -134).

Ülkemiz kadastro suna ait veri tabanındaki sorunlar, dünya ülkeleri arasında kadastro ve harita alanında ülkemizin geride kalmasına sebep olmaktadır. Türkiye’de arazi kadastro ve kadastro alanında çözülemez hale gelmiş sorunların giderilmesi için kadastro haritalarının güncellenmesi gerekmektedir. Ancak taşınmazın mülkiyetine ilişkin düzenlemelerin yapılması tarihte yapılmaması sebebiyle tapudaki yanlış ve eksik kayıtlar günümüze kadar gelmiştir. Zira arazi kadastro suna ortaya çıkan “kadastro” sorunları arazi kadastro verilerine de yansımıştır (Kartal,2017:154).

Kadastro parsellerinin çoğunun bakımsız olması ve belgelerin uygulanmasında hatalar yapılması nedeniyle gayrimenkul hak sahipleri zor durumda kalmaktadır. Bu nedenle teknik ve hukuki sorunların giderilmesi için ülke genelinde kadastro çalışmalarının yenilenmesi gerekmektedir (Boztoprak, 2015: 250-253).

Tapu ve Kadastro Bilgi Sisteminde gerekli olan kadastro bilgilerinin sayısal veri ortamında bulunması taşınmaz değerlemesinde çok büyük önem taşımaktadır. Fakat, çoğunlukla şehir merkezine ait haritaların birçoğu sayısal göstergelere ve grafiklere dayalı değildir. Bu sebeple bu alanlarda ikinci bir kadastro çalışması yapılması taşınmazların değerlemesinde önemli bir işlevsellik taşıyacaktır (Bostancı, 2011:18-19).

Ancak sosyo-ekonomik yapının büyümesiyle birlikte ülkemizde nüfus artışına ek olarak kadastro hizmetlerinin sorumluluğu da artmıştır. Bu nedenle, farklı dönemlerde tanımlanan farklı ölçüm yöntemleri, farklı ekipman ve “kadastro ilkeleri” güncellenmeli ve gayrimenkul değerlendirme veri tabanları ile entegre edilmelidir. Kadastro veri tabanının teknik eksiklikleri nedeniyle bu alanlarda ortaya çıkan sorunların yeniden başlamasına bağlı olarak, verilere bağlı olarak kadastro coğrafi bilgi sisteminde sayısallaştırma yapılması gereklidir (Demir, 2000: 60).

“Gayrimenkul Değerleme Bilgi Sistemi (TADBİS)” ile Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi olan “TAKBİS” uygulamalarının entegre bir gayrimenkul değerlendirme sistemi için geliştirilerek uygulamaya geçmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, sürdürülebilir arazi yönetimi için diğer sistemlerle uyumlu olması gereken bir “Türkiye Arazi Yönetim Bilgi Sistemi” oluşturulmalıdır (Yomralıoğlu, 2012: 1-2).

Tapu Kadastro ve Kadastro Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan ve e-devlet internet erişimini kapsayan kadastro verilerini içeren ve ileten TAKBİS, verimli bir yapıya sahip değildir. TAKBİS projesi kapsamında arazi kadastro ve kadastro verileri bilgisayar ortamında işlenmiştir. Ancak sisteme veri aktarılırken aşağıda sıralanan bazı sorunlarla karşılaşmıştır (Bostancı, 2011: 15):

- Kadastroda işlenmesine rağmen tapu kadastrounda kayıtlı olmayan parseller,
- Kadastrodaki parseller ile tapu kadastro su aynı alanda kayıtlı değil,
- Kadastro arşivi elektronik ortama dönüştürülürken birçok “*kadastro parseli ile imar parseli*” örtüşüyor,
- TAKBİS programının yetersiz güncellenmesi gibi sorunlar dikkate alınabilir.

Türkiye'de tapu ve kadastro işlemleri, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'ne bağlı Tapu ve Tapu Dairesi aracılığıyla yürütülmektedir. Tapu Müdürlükleri tarafından taşınmazların tescili, Tapu sicilinin tescili, taşınmazlara ilişkin durum değişikliklerinin izlenmesi ile ilgili belgeler ile Tapu Sicili ile ilgili belgeler arşivlenmelidir (Hacıköylü ve Heper, 2010:10).

Tapu ve Kadastro Müdürlüğü tarafından tanımlanan kadastro haritaları kapsamında, gayrimenkul sınırlarının belirlenmesi ve kadastro sonrasında gayrimenkul için değişen faktörlerin izlenmesi gibi görevler yerine getirilmelidir. Türkiye'deki tapu sicili, gayrimenkule ilişkin “*yer bilgisi, edinim nedeni, edinim tarihi ve satış fiyatı*” gibi verileri içerir. Bu doğrultuda “*doğru ve güncel satış fiyatları, değer endeksleri, değer haritaları, gayrimenkul gelirleri*” vb. Gayrimenkul değerlendirme konusunda pek çok bilgi sağlayan tapu kadastro ve tapu kadastro sistemindeki ihlaller de gayrimenkullerin verilerini etkilemektedir. Sonuç olarak, emlak vergilendirmesinde kullanılan cari değer, gerekli satış fiyatlarını yansıtmamaktadır. Zira tapu ve kadastro bilgi sistemi toplanan verilerin yorumlanması ve kamuoyuna sunulması konusunda henüz başarılı olamamıştır (Hacıköylü ve Heper, 2010:10)

Ülkemizdeki kadastro gayrimenkul yönetim sistemleri değerlendirildiğinde, uygulanan kadastro sisteminin yasal kadastro yönünün daha görünür olduğu ve

mülkün güvenliğine katkı sağladığı söylenebilir. Gelişmiş ülkelerde hukuki boyutunun yanı sıra mali ve teknik boyutu da önem kazanmıştır (Hacıköylü, 2009: 152).

Ülkemizde de tapu kadastro ve kadastro tescilinin doğruluğu ve uygunluğu tartışılmaktadır. Tapu kadastro ve kadastro müdürlükleri, belediyelerin gayrimenkul değerlendirme sürecinde ihtiyaç duyduğu gayrimenkul bilgilerini sağlayamamaktadır (Hacıköylü, 2009: 131).

Ülkemizde bina, arsa ve arazilerin kontrolü, planlanması ve vergilendirme sisteminin sorunsuz işlemesi amacıyla yürütülen gayrimenkul yönetim sistemi, tapu kadastro ve kadastro dairelerinin sorumluluğundadır (Çağdaş, Gür ve Demirel, 2003: 72).

Ülkemizde emlak vergisi sorunlarının da tapu sistemi ile ilgili olduğu düşünülmektedir. Bu sorunlar, verilerin içerik ve kalitesinden olduğu kadar kurumlar arası bilgi aktarım yetersizliğinden de kaynaklanır. Bu sebeple, emlak vergisinin etkinliği etkilemekte ve bu verginin etkin olmamasına neden olmaktadır (Çağdaş, Gür ve Demirel, 2003: 75).

Tapu kadastro sistemine dayalı bu gerekçelerin emlak vergisi üzerindeki olumsuz etkisini azaltmak için, taşınmaz mal türleri, karışıklığa mahal vermeyecek şekilde tanımlanmalı, taşınmaz cinsleri olarak bunlarda meydana gelen değişiklikler eşlik etmelidir. Değişiklikler en kısa sürede ilgili belediyelere bildirilmelidir (Çağdaş, Gür ve Demirel, 2003: 72).

3.2.2.2 Belediyelerden Kaynaklı Yaşanan Sorunlar

Vatandaşlar emlak vergisi değeri ile gayrimenkulün rayiç değeri arasındaki farkı bilmemektedir. Bu iki gayrimenkul değeri arasındaki fark bazı belediye makamları tarafından bilinirken, vergi değeri mülkiyeti ispat eden vergi matrahına göre değişmektedir. Sonuç olarak vatandaş, satın aldığı mülkün bedelinin ne olduğunu bile anlamadan hukuk normlarına uymayan bir sürecin içinde kendini bulmaktadır (Ozansoy, 2014).

Kentleşme olgusuyla birlikte şehirlerdeki gayrimenkul değerlerinde artış olmuştur. Ancak taşınmazların piyasa değerindeki artışın belediyelere aynı ölçüde yansımadağı görülmektedir. Bu durumda taşınmazları “*değerlendirme, ücretlendirme*

ve tahsil etme” yetkisine sahip belediyelerin etkisi önemlidir (Hacıköylü ve Heper, 2010:9).

Günümüzde hızlı kentleşme ile birlikte şehir merkezinde yer alan gayrimenkullerin değeri hızla artmaktadır. Değerlerdeki bu artışlarda emlak vergisi maliyetlerini artırmaktadır. Ancak emlak değerlerindeki hızlı büyüme ile emlak vergisi maliyetlerindeki artışın tam orantılı olmadığı görülmektedir.

Emlak değerleri artmasına rağmen gayrimenkule esas vergi gelirlerinden elde edilen gelirden anlamıyla artış olmamaktadır. Bu gayrimenkule esas vergilerin değerlendirme ve tahsil etmede karşılaştığı sorunlardan ileri gelmektedir. Bu sorunlardan bazıları şu şekilde sıralanabilir; Gayrimenkul vergilerine tabi taşınmazların değerinin belirlenmesinde değerlendirme komisyonlarının rolü baskın olmakla birlikte, bu komisyonlar her zaman güvenilir veriler ışığında karar vermemekte ve komisyon, değerlendirme personelinin tam desteği olmadan karar vermektedir. Vergi idareleri tarafından bilgi teknolojileri ve otomasyon sistemlerinin kullanım potansiyeline henüz ulaşılmamış, kurumlar arası bilgi entegrasyonu Tapu kadastro müdürlükleri, kadastro müdürlükleri ve belediyeler arasındaki entegrasyon için gerekli teknik ve sistem altyapısı hala yetersiz kalmaktadır. Gayrimenkul vergilerine esas hesaplama ve tahsilat verileri yayımlanmamakta, bazı meslek dallarına (gayrimenkul değerlendirme, kartografik kadastro mühendisi ve teknisyeni gibi) yeterince değer verilmemektedir.(Bolahatoğlu, 2018: 28-83),

Belediyelerin en önemli finansman kaynağı emlak vergilerinden elde ettikleri gelir olsa da belediyeler bu vergiyi etkin bir şekilde yönetememektedir. Çünkü, kural olarak, taşınmazın gerçek değeri ile emlak vergisi değeri arasındaki fark, belediye personellerince bilinmemektedir. Bu sorunun çözümü olarak, öncelikle belediyelerde vergi incelemesine yetkili kişilerin istihdamının sağlanması ve emlak vergisi gelirlerinin tahsili ve kontrolü için kalifiyeli ve sağlıklı bir idare yapısının oluşturulması gerekmektedir. Ancak gayrimenkulün bugünkü değerinden haberdar olmayan mevcut personel, işbaşı eğitimleri sonucunda bu konuda bilinçlendirilmelidir. Ayrıca tüm belediyelerde gayrimenkul değerlemesinden sorumlu eksperler istihdam edilmelidir. (Hacıköylü ve Heper, 2010:11).

Taşınmazın gerçek değerini yansıtan bugünkü değeri bazı belediyeler tarafından bilinmesine rağmen, vergi mükellefinin bu bedeli ödeyemeyeceği veya

ödeyemeyeceğinin düşünülmesi nedeniyle mali kaynak ihtiyacı nedeniyle yanlış uygulamalar göz ardı edilmektedir. Gayrimenkulün gerçek değeri üzerinden değil emlak vergi değeri üzerinden hesaplanması sebebiyle belediyeler emlak vergisi gelirlerinin tamamını tahsil edilememektedir. Türkiye’de yerel yönetimlerin yeterli finansman kaynaklarının olmaması, yerel yönetimlerin emlak alım satım işlemlerinde yanlış vergi ve harç toplama gibi uygulamalara göz yummalarına neden olmaktadır. Bu durumun giderilmesi için öncelikle 1981 yılında yürürlüğe giren 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun güncellenmesi gerekmektedir. Belediye Gelirleri Kanunu'nda değişiklik yapılması ve günümüz şartlarına uygun olarak bazı vergi ve harç eklemeleri ile özellikle büyükşehir belediyeleri için yeni finansman kaynakları oluşturulabilir. Diğer bir seçenek ise EVK 8. maddesindeki istisnaların kapsamını daraltmaktır (Marmara Belediyeler Birliği, 2015: 4-19).

Gayrimenkul vergilendirilmesi, vatandaşların ve idarelerin mağdur olmaması için gayrimenkullerin değerlemesinde değerlendirme, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini yürüten idareler tarafından gayrimenkul değerlendirme sürecine ilişkin tüm eksiklikler giderilmelidir. Bu anlamda yaşanan en büyük eksikliklerden biri gayrimenkul değerlemesinde rol alan idarelerin teknolojik altyapısıdır. (Aydın, 2016: 97)

Ülkemizde belediyelerin gelirlerinin tahsilat ve takip aşamaları tüm belediyeler tarafından kurulan ayrı “*teknolojik altyapılar*” ile yürütülmektedir. Bu uygulama yerine “Belediyeler Otomasyon Projesi” ile birlikte “*E-beyanname/E-Tebliğat, E-Tahsilat, E-İz, E-Takip, E-Mutabakat ve E-Dava Takip Sistemi*”nin kurulması ile birlikte, hem kendi aralarında hem de tek merkezde yönetilebilir. Bu uygulama sonucunda belediyeler gelirlerini daha kolay tahsil edebilecek ve kontrol edebilecektir. Ayrıca taşınmaz alım satım işlemlerinde GİB ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile bağlantı ve sorgulama yapılabilecektir. Dolayısıyla belediyelerde teknolojik altyapıdaki boşlukların giderilmesi ile taşınmazların gerçeğe uygun değerine ilişkin bir standart oluşturulması mümkün olabilecektir. Bu doğrultuda taşınmazlarla ilgili vergilendirmede vatandaşların mağduriyetinin ortadan kaldırılması mümkün olacaktır (Aydın, 2016:101).

Vergi idaresi çalışanları arasında bilgi sistemlerinin kullanılması ve vergiye ilişkin bilgi akışının sağlanamaması idarelerin gayrimenkulleri değerlendirirken birden fazla kurumla iletişim kurma ihtiyacı olduğunda gerekli bilgileri vermemesi gibi sebepler vergide matrah aşınmasına neden olmaktadır.(Çiftçi, 2014: 156).

3.2.2.3. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından Kaynaklı Yaşanan Sorunlar

Binaların vergi değerklemelerinin hesaplanmasında maliyet yöntemi esas geçerlidir. Maliyet yöntemi amortisman oranları ve normal inşaat maliyetlerini baz alır. Binalara ilişkin normal inşaat bedelleri her yıl yenilerek “Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı” tarafından belirlenerek çalışma yapılarak 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde tablo şeklinde yayınlanmaktadır. Emlak vergisine esas vergi değeri hesaplanırken ara ve bina değerkleri toplanır. Yani vergiye esas binanın amortismanı düşölerek yeniden yapım maliyet yöntemi uygulanır (Taslak Geliştirme Raporu, 15)

Burada hesaplanan maliyet ve vergi değerkleri piyasa koşullarını tam olarak yansıtmaması ve binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasada oluşmuş olan maliyetlerin gerisinde kalması sebebi ile sorun teşkil etmektedir. Bu sorun da Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı’na pay edilmektedir.

Binaların vergilendirilmesinde inşaat vergisinin matrahı, yani vergi değeri, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından yıllık olarak belirlenen “*m² başına normal inşaat maliyeti*”dir. İlgili bakanlıklar tarafından belirlenen “*m² başına normal bina maliyetinin*” nasıl hesaplandığı konusunda kesin bir yöntem veya bilgi bulunmamaktadır. Ayrıca belirli değerkler piyasada var olan gerçek değeri yansıtmamaktadır.

Binalar için belirlenen gerçekliği yansıtmayan bu değerkler emlak vergisine esas teşkil etmektedir. Bu sorunu çözmek için Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, normal inşaat maliyetini metrekare başına piyasa koşullarını dikkate alarak belirlemelidir (Çağdaş, 2007: 91).

3.2.3. Gayrimenkul Vergilendirmesine İlişkin Mevzuattan Kaynaklı Sorunlar

3.2.3.1. Gayrimenkullerin Değerlemesine İlişkin Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması

Gayrimenkul değerlemesi, gayrimenkule esas vergilerin belirlenmesinde en önemli faktördür. Gayrimenkul değerlemesi ile ilgili kurumlarının karşılaştığı sorunlara birçok kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge ile çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Tüm bu mevzuat çalışmaları bir bütün olarak değerlendirildiğinde, gayrimenkul değerlemesine ilişkin mevzuat boşluklarını tam anlamıyla dolduramadığı görülmektedir. Bunun sebebi, kurumlar arası gayrimenkul değerlendirme uygulamalarında değerlemelerde ortaya çıkan farklılıklarla karşılaşılmasıdır (Arsa Kadastro ve Kadastro Modernizasyon Projesi, 2011: 15).

Ülkemizde yürürlükte olan yasal normlar, gayrimenkulün mutlak değerinin gerisinde kalmakta ve bu da gayrimenkul kaynaklı oluşan vergilerin matrahını azaltmaktadır. Gayrimenkul değerlemesinde sayısal verileri kullanarak daha doğru bir sonuca ulaşmada sayısal olmayan verilerin de hesaba katılması sağlıklı sonuçların belki de en temel nedenlerinden biridir. Gayrimenkul değerlendirme için seçilen yöntem mevcut uygulama ile birleştirilemediğinden bir standardizasyon yoktur. Özellikle kamulaştırma, vergilendirme, imar, özelleştirme, iflas ve toplulaştırma gibi alanlarda çeşitli yöntemlerin uygulandığı görülmektedir. Bu nedenle kurumlar birbirleri arasındaki bilgi ve veri akışından sağlıklı bir şekilde yararlanamamaktadır (Arazi Kadastro ve Kadastro Modernizasyon Projesi, 2011: 10).

3.2.3.2. Muafiyet ve İstisna Kaynaklı Sorunlar

Vergi uygulamasında yer almakta birlikte, mali gücü yetersiz, mali ve sosyal yönden korunması hedeflenen kişilerden ya da bu amaçta kanunda belirtilmiş konulardan vergi alınmaması gerekliliğinden yola çıkılarak vergi kanunlarında istisna, muafiyet ve indirimlere yer verilmiştir.

Muafiyet, vergilendirilmesi gerekli bir mükellefin vergi dışında bırakılması olarak tanımlanırken, istisnalar vergilendirilmesi gerekli konunun vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi indirimlerinde ise mükelleflerin beyan ettikleri yıllık gelirlerinden kanunun verdiği yetkide indirilebilecek unsurlardır. Ülkemizde

yürürlükte olan istisna, muafiyet ve indirimlerin fazlalığı ve kapsamlarının geniş olması hem vergi gelirlerini azaltmakta hem de vergilemede etkinlik ve adalet dengesini bozmaktadır. Bu sebeple, vergilemede adalet ve etkinlik ilkelerini zedeleyen ve vergi tabanını genişleten istisna muafiyet ve indirimlerin kaldırılarak vergi mevzuatının daha sade, basit ve anlaşılır olacak şekilde düzenlenmesi gereklidir.

Ülkemizde emlak vergisi uygulanırken birçok avantaj ve istisna olduğu gibi indirimler de bulunmaktadır. Diğer ülkelerdeki yardım ve muafiyetlerin Türkiye'deki kadar geniş olmadığı görülmektedir. Hem mükelleflerin hem de belediyelerin emlak vergisi dairelerinde görev yapan personelin yeterli bilgiye sahip olmadığı, istisna ve istisnaların olduğu değerlendirilmektedir. Çeşitli muafiyetler ve muafiyetler belediyelerin mali kaynaklarını daha da azaltmaktadır (Çiftçi, 2014: 160).

Belediyelerin mali kaynaklarını artırmak için, muafiyet ve muafiyetlerin kapsamının daraltılması durumunda, mükelleflerin ödedikleri emlak vergilerinin hizmet bedeli olduğu konusunda bilinçlendirilmesi suretiyle mükelleflerin olası tepkileri azaltılabilir (Çiftçi, 2014: 161).

3.2.3.3. Vergi Oranlarında Yaşanan Sorunlar

Emlak vergisi oranları, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda belirtildiği şekilde konut binaları için binde bir, diğer binalar için binde iki, arsalar için binde bir ve arsalar için binde üç olarak belirlenmiştir. Emlak vergisi oranları büyükşehir belediye dahilinde ve mücavir alanlarda % 100 artırımlı şekilde uygulanır.(Emlak Vergisi Kanunu Madde 8)

Mücavir alanlar, bir belediyenin sınırları dışında kalan ancak imar mevzuatı açısından o belediyenin denetim ve sorumluluğunda olan alanlardır(İmar Kanunu Madde 5).

Türkiye’de emlak vergisi oranları, taşınmazların özelliklerine ve belediyelerin konumlarına göre değişmektedir. Ayrıca vergi oranlarının, gayrimenkullerin konumlarına, bulunduğu bölgelerine göre değişiklik sağlaması gerekmektedir. Bölgeler arasındaki taşınmazların değerleri, fazla değişkendir. Emlak vergisi oranları, kentsel rant oranının ve belediye hizmetlerindeki artışa paralel şekilde artmalıdır. Büyükşehir belediyeleri ve il/ilçe belediyeleri arasında oluşan emlak vergisi oranlarındaki değişkenlikler; verilen hizmetlerle ve kent rantı ile orantılı

olması önemlidir. Dolayısıyla kamusal hizmetlerin daha fazla olan belediyelerde emlak vergisi oranları da, bahse konu hizmetlerden yararlanma ölçüsünde diğer belediyelere göre daha fazla olmalıdır. Emlak vergisi oranlarında artış yapılması durumunda, belediyeler mali kaynak artışı sağlayabilirler. Yerel yönetimlerin mali merkeze olan mali bağımlılıklarının azaltılması ve kaynak ihtiyaçlarının giderilmesi için emlak vergisi oranlarının arttırılması gerekmektedir. Ancak, vergi oran artışları, taşınmazların değerlemesi ile ilgili sorunların çözülmesi halinde etkinliği sağlayabilecektir. (Organ ve Çiftçi, 2015:135)

Gayrimenkul genellikle ikili sınıflandırmaya tabidir. Örneğin konut binaları ve yerleşim için kullanılan binalar ile diğer binaların birbirinden ayrılarak farklı vergi oranlarına tabi tutulmaktadır. Buradaki daha düşük vergi oranı, mükelleflerin yaşayabileceği başlıca alanlar olan konut binaları için geçerlidir. Benzer şekilde, arazi ve arazi parselleri arasında bir ayırım yapılmıştır. Emek faktörünün ilk sırada olduğu arazilerden gelir elde eden mükelleflerin arazileri için daha düşük bir arazi vergisi oranı uygulanması tercih edilir. Öte yandan, sermaye unsurunu yansıtan araziye daha yüksek bir arazi vergisi oranı uygulanmaktadır. Emlak vergisi beyannamesinde bahsedilebilecek olan bu hukuki ayırım ilkesi, eşitliğe aykırı görünmekte ve toplumsal barışı ve kalkınmayı da desteklemektedir (Tarin, 2013: 156).

Gayrimenkul değerlendirme ile ilgili sorunlar aşılabilirse bile belediyelerin en önemli gelirlerinden biri olan emlak vergisinden elde edilen gelirin cari oranlarla artırılması kolay değildir.

SONUÇ

Ülkemiz gelişmekte olan ülkelere arasında yerine aldığından, gayrimenkul sektörü ekonomik büyüme ve kalkınmaya bağlı olarak hızla büyümektedir. Bu nedenle, gelişen sektörlerin yanında gayrimenkul sektörü ülkemizdeki ekonomik refah ve gelişme açısından önemli bir yere sahiptir.

Gayrimenkul piyasasının gelişimi ve büyümesi ekonomimizi çok olumlu şekilde etkilemektedir. Bu sebeple, gayrimenkul sektörünün gelişimi ve büyümesi için hukuki ve idari açıdan düzenlemeler yapılmalıdır.

Ülkemiz ekonomisinde önemli yere sahip gayrimenkullere ilişkin vergilendirmesi de vergi gelirleri içinde önemli bir role sahiptir. Ancak uygulamadaki sıkıntılar vergilendirmenin mali fonksiyonlarının yanında gayrimenkul vergilendirilmesinde gerekli etkinlik ve verimliliği sağlayamamaktadır.

Ülkemizde gayrimenkullere ilişkin sektörel özelliklerin ve ekonomik verilerin incelenmesi sonucunda gayrimenkul değerlemesinde taşınmazların gerçek değerlerinin olması gerektiğinden farklı şekilde gerçekleştiği görülmüştür. Gayrimenkullerin değerlendirme sürecindeki sorunlara sebep olan ana unsur ise gayrimenkullere ilişkin vergi mevzuatlarının sağlam bir yapı üzerine oturtulmamasıdır.

Türkiye’ de gayrimenkul esaslı vergi uygulamalarında birçok sorun bulunmakta ve bunlar, vergiye tabi gayrimenkullerin takibinin yapılamamasına, gayrimenkul değerlerinin gerçekçi ve tutarlı bir şekilde hesaplanamamasına bu sebeple de vergi kaybına neden olmaktadır. Bu durum gayrimenkullere esas vergilerin etkinliğini ve verimliliği azaltarak vergilemede adalet ilkesini bozmaktadır. Bu sorunlar, bedel takdir komisyonlarının yetersiz kalması, ilgili vergi kanunlarının uygulamadaki sorunlara çözüm olmaması, değerlendirme oranlarının piyasa fiyatından farklı belirlenmesi, gayrimenkul değerlerinin gerçek ve etkin belirlenmesine ilişkin bilgi altyapısının olmayışı, kayıt dışı mükelleflerin belirlenememesi, Kurumlar arasında gerekli bilgi sistemi alışverişinin etkin bir şekilde oluşturulmaması, taşınmaz sahibi maliklerin vergiyi ödeme konusunda bilgisizliği ve isteksiz oluşu, ödenmeyen vergilere ilişkin denetim mekanizmasının olmaması gibi sorunlardır.

Gayrimenkul değ erlemesi özellikle gelir vergisi, emlak vergisi, ve tapu harç   lemlerinde önemlidir. Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin vergilendirilmesinde sorun teşkil eden ana başlık gayrimenkul vergilendirilmesine esas olan mevzuattaki eksikliklerden kaynaklı sebeplerin oluşturduğu unsurlar ile alt başlık olarak ise bu eksikliklere bağlı olarak oluşan unsurlar sayılabilir. Bu alt başlıklar içinde en önemlisi emlak vergi matrahını meydana getiren arazi, arsa ve bina değ erinin rayiç değ erinden çok daha farklı olmasıdır. Gayrimenkullerin değ erlemesinde yetkili olan kurumların asıl amacının gayrimenkulün değ erlemesi ile gayrimenkulün vergi değ erinin takdir edilmesinden ziyade, rayiç değ erinin tespit edilmesi olması gerektiğini göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımlarına ilişkin vergilendirmede sorun yaratan diğer bir unsur ise sık yapılan vergi aflarıdır. Söz konusu vergi afları mükellefler nezdinde vergi kültürüne zarar vermekte ve mevzuatta yer alan birçok istisna, geçici muafiyet ve sürekli muafiyetin bulunması nedeniyle gayrimenkule esas verginin adil bir vergi olup olmadığı konusunda   pheler olu urmaktadır.

Ayrıca, Tapu Kadastro ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasında yakın i birli inin sağlanması yanısıra tapu kadastro ve kadastro müdürlüklerinden belediyelere yeterli bilgi akışının olmaması gayrimenkule esas vergilendirmede sorun yaratan diğer önemli bir husustur.

Tespit edilen sorunların  z m ne yönelik öneriler  u şekilde sıralanabilir:

Gayrimenkule esas vergilere tabi taşınmazların tescili sağlanarak vergi denetim mekanizmasının i lerli ini sağlamak için ilgili devlet kurumları arasında ortak veri tabanının olduğu gayrimenkullerin kayıt, değ er tespiti, ve vergilendirmeye ilişkin bilgi ve belgelerin eri ilebildi i elektronik sistemin entegre edilmesi gerekmektedir. Bu uygulama aracılığıyla başta gönüllü vergi mükellefleri olmak üzere tüm mükellefler için vergilemede adalet ilkesi sağlanacaktır. Ayrıca bu uygulama ile vergi idarelerine ve mükelleflere daha az zaman kaybı ve daha az işlem yükü sağlanacaktır. Sağlam bir temel üzerine inşa edilen ve teknolojiyle desteklenen bilgi entegrasyonunun kurumlar arasında yaygınlaşması, birçok kayıt dışı mülkün vergi kapsamına alınmasına yardımcı olacak ve daha hızlı ve daha kolay işlemlerin önünü açacaktır.

Bu doğrultuda, bilgi teknolojisi aracılığıyla ilgili kurumların ve vergi mükelleflerinin vergiye esas değerlere etkin erişimi sağlanacak, bu amaçla vergi kayıpları da azaltılacak bilgi sistemlerinin oluşturularak uygulamaya koyulması gerekmektedir. Bu sistemlerin etkin bir şekilde uygulamaya koyulmasıyla, taşınmazlar en güncel haliyle takip edilebileceği gibi, mükellefler tarafından beyanı yapılan vergiye esas matrahlar, vergi idarelerince kolay şekilde kontrol edilebilecektir. Böylelikle, mükelleflerin bilinçli ve bilinçsiz olarak yapacağı hatalı beyanların da önüne geçilmiş olacaktır.

Sonuç olarak, devletin görevleri eskiden olduğu gibi savunma, sağlık ve eğitim gibi geleneksel görevlerden ibaret değildir. Küreselleşen ve gelişen dünya, devletlerin yükümlülüklerini de genişletmiştir. Hızla büyüyen bir nüfus, kaynaklar için hızla artan bir talep gerektirir. Vergiler, bu artan kaynak ihtiyacını karşılamının belki de en güvenilir şeklidir. Vergilerin yönetimi ne kadar etkin ve verimli şekilde, kamu hizmeti sunumunun kalitesi de o kadar verimli olacaktır.

Gayrimenkule esas vergilerin adil toplanması, vergilendirmede adalet ilkesinin gözetilmesi açısından da önemlidir. Mükelleflerin bu konudaki tereddütlerini gidermek için uygulamada yer alacak istisna ve istisnaların anlaşılır ve ihtiyaca uygun şekilde düzenlenmesi gereklidir. Gayrimenkule esas vergilerin en temel aşaması olan gayrimenkul değerlemesinin sağlıklı ve gerçeğe uygun yapılmasıdır. Özel gayrimenkul değerlendirme ekiplerinin oluşturulması ve bu ekiplerde uzmanların istihdam edilmesinin yanı sıra en doğru ve gerçek sonuçları getirecek yöntemlerin kullanılması çok gerekli adımlar olacaktır.

Gayrimenkul değerlemesi, bu vergi gelirlerinde ortaya çıkan sorunların belki de en büyük kısmıdır. Vergi politikası etkin bir vergi toplama sistemi geliştirse bile, gayrimenkul değerlendirme yöntemlerinin etkin olmaması bu vergilerin etkinliğini artırmak için yeterli olmayacaktır. Bu sorunu önlemek için gayrimenkul fiyatlarındaki değişimleri takip etmek ve çözüme kavuşturmak, net ve gerçekçi bir yasal çerçeve oluşturmak, kurumlar arası gerekli bilgi ve belgelerin en hızlı ve sağlıklı alışverişi için altyapı hazırlamak, bilimsel çerçevede ve objektif olarak gerçeğe yakın tanımlamalar yapmak gereklidir. Bu nedenle gayrimenkullerin gerçekçi bir şekilde değerlendirilmesi hem vergi kaybının önlenmesi hem de mükellefler açısından adil bir vergi yükü yaratılması açısından önemlidir.

Vergi dairelerinde çalışan personelin ilgili vergi konusunda bilinçli ve yeterli eğitime sahip olması gereklidir. Bu alanda eğitim verilmesi, personelin donanımlı olabilmesi için vergilerin etkinliğine olumlu etki yapacaktır. Bu eğitimler seminerler, konferanslar, çevrimiçi öğrenme ve iş başında eğitim şeklinde olabilir.

Mükellef bilincinin artırılması ve verginin gönüllü olarak ödenmesi de gayrimenkule esas vergilerden elde edilen gelirin artırılması açısından önemlidir. Benzer şekilde ülkemizde de bu farkındalığın zayıf olduğu bilinmektedir. Vergi vermenin ahlaki bir görev olduğu kadar anayasal bir vatandaşlık görevi olduğu da insanlara küçük yaşlardan itibaren aşılmalıdır. Mükelleflerin iyi niyetli menfaatlerinin yanı sıra kontrol hususlarının da olması gerekir. Vergi kaçakçılığıyla mücadelede kararlılık gösterilmeli, özellikle seçimlerde oy kullanma korkusundan kaynaklanan vergi afları azaltılmalı ve işini iyi yapan mükellefler vergi sisteminde mağdur edilmemelidir.

Bir diğer konu da zaman ve enerji kaybına yol açan gereksiz formalitelerden kaçınılması gerektiğidir. Bu hem mükellef yorgunluğunun önlenmesinde hem de kağıt israfı ve arşivleme sorunlarının önlenmesinde etkili olacaktır. Kurumların kendi aralarında gerekli bilgi ve belge işbirliği sağlaması çok daha verimli bir yol olacaktır.

Vergilendirmeyi daha başarılı bir şekilde desteklemek için kanun, tüzük, tebliğ, iç sirküler ve hükümler gibi mevzuat çalışmalarının günümüz şartlarına uygun ve objektif ve adil vergilendirmeye yönelik olarak yapılması, çevrede etkin ve işlevsel bir kontrol mekanizmasına sahip olunması gerekmektedir. Objektif, güvenilir ve hızlı vergilendirme için nitelikli personel istihdamının ve kurumlar arası bilgi alışverişinin gerekli olduğu açıktır.

KAYNAKÇA

Acar, İ. A. ve Merter, M. E. (2005). “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, Maliye Dergisi, Ocak-Şubat 2005, 147, 10.

Adıbelli, S. (2006). “Türkiye’de İkinci Kadastro Tasarımı”. Yüksek lisans tezi, Selçuk Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Akdoğan, Abdurrahman (2009), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akipek, J. (1972). Türk Eşya Hukuku, C. I-II, Ankara, ss.135-138

Aktan, C. C. (2000). Kamu Ekonomisi ve Maliyesi, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

Aktan, C. Dileyici, D. ve Vural, İ.Y. (2004). Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, Ankara: Seçkin Yayınları.

Alptürk E. (t.y), Soru ve Cevaplarla Gayrimenkul Değerleme Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları.

Altay T. B. ve Sarıgül S., S. (2015). “Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi”, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl 8, Sayı 1, Haziran 2015, 95-110

Arslan M. (2007.) Türk Vergi Sistemi,4.b., Ankara:Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Arslanpınar Y.B. (2011). “Gayrimenkullerin İvazsız İntikallerinin Vergilendirmesinin Analizi”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

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

AS Bağımsız Denetim ve YMM Ağ. (2011). *Kat Karşılığı İnşaat Sistemi ve Hasılat Paylaşımı Sistemi Uygulamaları* Erişim adresi: <http://nexiatrkiye.com.tr/uploads/KAT%20KARSILIGI%20INSAAT%20SISTEMI%20VE%20HASILAT%20PAYLASIMI%20SISTEMI%20UYGULAMALARI.pdf>

Atabey, T. (2015). Gelir Vergisi Rehberi. Vergi Sorunları Dergisi, 318, ss. 116-136.

Aydın, B. (2006). Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi, İstanbul: Şafak Matbaacılık.

Aydın, F. (2016). Belediye Gelirlerinin Tahsil ve Takibinin Etkinliğinin Artırılmasına İlişkin Proje Önerisi, Vergi Sorunları Dergisi, 328, ss.98-101.

Aytekin, S. (2007). “Gayrimenkul Kavramı ve Gayrimenkullerin Kiralanmasında Kdv Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, 80, ss. 207-220.

Başak, L. (2010). Yerli ve Yabancı Yatırımcılar İçin Gayrimenkul Rehberi, Erişim: 05.07.2022, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/EKutuphane>.

Beyanname Düzenleme Rehberi, (2016). Vergi müfettişleri derneği, Ankara, Cilt: 1,2,3.

Bıyık, G. (2017). “Kamu Tercihi Teorisi Perspektifinde Türkiye’de Kentsel Rantların Vergilendirilmesi”, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Gazi Akademi Genç Sosyal Bilimciler Sempozyumu 2017 Özel Sayısı, ss. 239-254.

Biyan Ö. ve Yılmaz G. (2019). “Gayrimenkul Sermaye İradında Mükellef Sorunsalı”, Vergi Dünyası, ss.39-458.

Biter, K. (2015). “Yanlış” Yapan Ev Sahibi Yandı! Cezalar Yolda. Ekonomi Gazetesi, Erişim adresi: <http://ekonomi.haber7.com/gundem-veriler/haber/1271980-yanlis-yapan-ev-sahibi-yandi-cezalar-yolda>

Bolahatoğlu, M. (2018). “Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Bostancı, N. K. (2011). “Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi(TAKBGS)’in Hayata Geçirilmesinde Yaşanan Problemler ve Çözüm Önerileri: Kayseri Örneği”, Yüksek lisans tezi, Erciyes Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Boztoprak, T. (2015). “Tapu ve Kadastrodan Kaynaklanan Bazı Sorunların Arazi Toplulaştırma Projesi Kapsamında Çözümüne Yönelik Öneriler” , Journal of

Engineering and Natural Sciences Mühendislik ve Fen Bilimleri Dergisi, . 33, ss. 250-253.

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

Can, B., Bülbül, Z. ve Dağışan, V. (2019). *Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması*, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara.

Cenkeri, E. (2012), *Meskenlerden Elde Edilen Kira Gelirinin Vergilendirilmesi*, TBB Dergisi 2012.

Çağdaş, V. (2007). “Türkiye İçin Bir Emlak Vergi Sistemi Tasarım Modeli Önerisi”, Doktora tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Çağdaş, V., Gür, M. ve Demirel, Z. (2003). “Emlak Vergisi ve Kadastro, HKM Jeodezi, Jeoirformasyon ve Arazi Yönetimi Dergisi” , 2003/89.

Çağlar, K. (2016). *Gayrimenkul Alım Satımı ile Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi*, Adalet Yayınevi: Ankara.

Çelik, M.Y., Saruışık, A. ve Gürcan, S. (2003). “Mermer ve Taş Ocaklarının Çevreye Olan Etkileri”. Sözel Bildiri, AKÜ, Türkiye Iv. Mermer Sempozyumu"03, Afyon, ss.463-474.

Çelik, Ü. (2015). “Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi”. İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çetinkaya, Ö. (2015). *Mahalli İdareler Maliyesi*, Ekin Yayınevi, İstanbul.

Çiftçi, T. E. (2014). “Çeşitli Ülke Mevzuatlarında Emlak Vergisi: Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Çiftçi, T. E. ve Organ, İ. (2019). “Emlak Vergisi Özelinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 27 (1) , ss.79-105.

Çiftçi, T. E. ve Organ, İ. (2015). “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(4), ss.127-147.

Daloğlu, P. ve Ülker M.S. (2019). “Muhasebe ve Kapitalizm; Tanzimat Dönemi İktisadi Zihniyeti ve Şirket-İ Hayriye Muhasebe Düzeni”, Mali Cözüm Dergisi/Financial Analysis 29, 156.

Danıştay Üçüncü Daire, E:2009/4124, K:2010/ 1769, <http://www.vergi.gen.tr/intifa-hakki-tesisi-karsiliginda-alinan-para-kira-sayilmaz/www.vergidunyasi.com.tr>, 27.5.2010.

Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği, T. C. Resmi Gazete, 31365.

Değirmenciler, E. (2008). “Kentsel Gelişim Sürecinde Türkiye ’de Gayrimenkul Değerleme Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Kentleşme ve Çevre Sorunları Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.

Demir, O. (2000). “Ortogonal Yöntemle Şehir Kadastro Yapılan Yerlerde Kadastro Bilgi Sistemi Temel Altlığının Oluşturulması (Trabzon Örneği)”,Doktora tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.

Diliçıkık, A. (2016). “Kentsel Dönüşüm Kapsamında Teşvikler ve Teşviklerin Uygulanmasına Yönelik Değerlendirmeler”, Vergi Dünyası Dergisi, 417, 19-22.

Doğan, M. (2011). *Doğan Büyük Türkçe Sözlük*, Ankara: Yazar Yayınları.

Doğrul, A. R. (2011). “Gayrimenkul Alım Satımlarında Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunun Önlenmesinde Bilgi Teknolojilerinin Rolü “Konya Örneği ”. Yüksek lisans tezi, Kahramanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Doğrusöz, B. (2010). “Kira Gelirlerinde İstisna”, Referans Gazetesi.

Dörtgöz, G. Ö. (1997). *Tapu Sicil Hukuku*. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.

Duman, M. (2014).” Emlak Vergisi ve Belediye Gelirleri İçindeki Payı”, Vergi Raporu

Edizdoğan, N. ve A. N. Özker (2002). *Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)*, Ekin Kitabevi, Bursa.

Emlak Vergisi Kanunu (1970). T. C. Resmi Gazete, 13576, (29.07.1970).

Emlak Vergine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük (1972). T.C. Resmi Gazete, 14129, (15.03.1972).

Erdoğan, D. (2017). “ Türkiye’de Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Aydın.

EY, (2014). Kira Gelirinin Vergilendirilmesi, 07.07.2022 a451-d077ce53f7a3.

EY,(2021). Kira Gelirinin Vergilendirilmesi, [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr tr/pdf/2022/kira-gelirlerinin-vergilendirilmesi.pdf?download](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/tr_tr/pdf/2022/kira-gelirlerinin-vergilendirilmesi.pdf?download), 07.07.2022.

Gelir Vergisi Kanunu, (1960).T. C. Resmi Gazete,10700.

GİB, (2020). *Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi Rehberi*, Yayın No:351.

Gökbunar, R., Tezcan, K. ve Utkuseven. A. (2002). “Yeniden Yapılanma veya Yeniden Yapılandırma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu”, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:3, Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara.

Gümrükçüoğlu, Z. Z. (2018). “Türkiye’de Gayrimenkul Piyasası ve Bir Yatırım Aracı Olarak Gayrimenkul”, Yüksek Lisans tezi. Marmara Üniversitesi. İstanbul.

Güneş, Ş. (2013). “2012 Yılında Elde Edilen Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi”, Mali Çözüm.

Güreş, S. (2006). “Emlak Vergisinde Ödeme Süreleri ile Gayrimenkulün Satılması Halinde Mükellefiyet Durumu”. Yaklaşım Dergisi, 158, 1.

Hacıköylü, C. (2009). “Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Hacıköylü, C. (2016). Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri , International Journal of Public Finance, 1, (2), ss.73-98.

Hacıköylü, C. ve Heper, F. (2010). “Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Maliye Dergisi, 158, ss.1-14.

Hacıköylü, C. ve Heper, F. (2010). “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Maliye Dergisi, 158, ss.11-12.

Han, K. (2020). “Türkiye Ekonomisinde Gayrimenkul Sektörünün Rolü Ve 2000 Yılından Sonraki Gelişiminin İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara,

Hışır, M. (2009, Mayıs). “Türkiye’de Taşınmaz Değerleme ve Harita Mühendisliği”, TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası, 12. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı, Ankara, ss.5-6.

İlhan, A. T. ve Öz, N. S. (2020). “Türkiye’de Emlak Vergi Değerinin Toplu Değerleme Sistemi ile Belirlenmesi”, Maliye Çalışmaları Dergisi, 64, 73-92.

İmar Kanunu (1985), T. C. Resmi Gazete, 18749, (09.05.1985).

Kabataş Y. (2005). “Gayrimenkul Değerlemesi ve Türkiye'deki Uygulamaları”, Mali Çözüm Dergisi, 71.

Kaçak, N. (2006). *Eşya Hukukuna İlişkin Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kaplan, R. (2012). “Emlak Vergisinde Matrah Belirleme Yönteminin Değerlendirilmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, 238, 1.

Karabıyık, A. (2016). “Konut Satışında Vergi Cezası Almamak İçin Dikkat! Hürriyet Gazetesi”, Erişim adresi: <http://www.hurriyet.com.tr/konut-satisinda-vergi-cezasi-almamak-icin-dikkat-40069009>, Erişim Tarihi:05.09.2022

Karakuş, S. (2020). “Emlak Vergisine Esas Değerlerin Belirlenmesinde Taşınmazların Fiziki, Yapısal Ve Konumsal Özelliklerinin Önemi”, ADÜAŞ Akademi (1), ss.36-46.

Kartal, D. (2017). “Türkiye’de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesinde Ortaya çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Yüksek Lisans Tezi.

Kıldış, Y. (2015). *Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi*, Kitap Ana: İzmir.

Kırbaş, S. (1996). *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Kızılot, Ş. Sarısu E., Özcan S. ve Kızılot Z.(2010). *Gayrimenkul Rehberi*, 6. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Kızılot, Ş. (1996). Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt: 3, Yaklaşım Yayınları: Ankara, ss.177-185.

Köktürk E. ve Özlük B. (2021). *Gayrimenkul Mevzuatı*, Sermaye Piyasası Lisanslama Sınavı Çalışma Notları.

Kutsal, A. (2014). “Gayrimenkullere İlişkin Mevzuatın Yol Açtığı Kayıt Dışılık”, Web Sitesi: <http://www.erciyesymm.com/makale yazdir.aspx?d=050051>. Erişim Tarihi: 26.07.2022.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği.(2015). “2015 Beyanname Düzenleme Kılavuzu Gelir Vergisi Kanunu”.

Marmara Belediyeler Birliği. (2015). “Belediyelerin Mali Sorunları ve Çözüm Önerileri Çalıştay Raporu”, İstanbul, Aralık 2015.

McKinley, M, (2001). “Gayrimenkul Değerlemesi”,İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Yayını, İstanbul.

Musgrave, A. (1987). Kamu Maliyesi Teorisi II, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayını.

Muter, N.B.,Çelebi, A. K. ve Sakinç, S. (2006). *Kamu Maliyesi*, Emek Matbaacılık, Manisa.

Oğuzman, K., Seçili, Ö. ve Özdemir, S. O. (2012). *Eşya Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitapevi.

Organ, G. ve Çiftçi, T. E. (2015). “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(4), ss. 128-134.

Ozansoy, A. (2013,2 Haziran). “Fıkra Gibi Kanun Maddesi!”, Vergi Algi, Erişim adresi: <http://www.vergialgi.net/makaleler/fikra-gibi-kanun-maddesi/>

Ozansoy, A. (2014). “Belediyelere Vergi Mahremiyeti Gerekçesiyle Bilgi Vermemek Mümkün müdür?”, İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, 162, 4.

Özer, M. A. (2005). *Yeni Kamu Yönetimi Teoriden Uygulamaya*, Platin Yayınları, Onuncu Baskı, Ankara.

Özgür, B. (7 Ocak 2015). Kira Kazançlarında Konut İstisnası. <http://www.alomaliye.com/2015/01/07/kira-kazanclarinda-konut-istisnasi/>, Erişim Tarihi, 18.11.2022,

Özlük, B. (2019). Mülkiyet ve Zilyetlik üzerine Düşünceler, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 27, S. 1, ss.139-166

Özkök Çubukçu, D. Pınar, A. ve Öz, S. (2009). *Gayrimenkullerde Vergilendirme*, A.Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü, Gayrimenkul Geliştirme ABD, Yayın No:3, Ankara.

Özmen, M. Ö. (2011). “Türkiye’de Madencilik Sektöründe Vergi Uygulamaları”, Yüksek lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öztañ, B. (2006). *Medeni Hukuk’un Temel Kavramları*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Öztürk, İ. ve Yiğit, U. (2009). “Emlak Vergi Değeriñin Gerçek Değeriñe Uygun Olarak Belirlenmesinden Etkilenen Vergi, Harç ve Diğer Kamu Alacakları”, Mali Çözüm Dergisi,95, 155-156.

Pehlivan, O. (2012). *Vergi Hukuku*, Trabzon: Murathan Yayınevi

Pehlivan O. (2004). *Kamu Maliyesi*, Trabzon, Derya Kitabevi.

Pehlivan, Y. (2006). “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilendirme Esasları”, Vergi Sorunları Dergisi, 209, ss.69-86.

Pirgaip, B.(2019). *Gayrimenkul Değerleme Esasları*, Sermaye Piyasası Lisanslama Sınavları Çalışma Notları.

Polat, S. (2021) “Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi: Türkiye için Bir Öneri”, Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Prokopenko, J. (1995). *Verimlilik Yönetimi*, MPM yayınları, Yayın No: 476, Ankara.

Sağlam, M. (2015). “Emlak Vergisi Kanunu’na Göre Vergi Değeriñin Tespiti ve Vergi Değeriñin İlgili Diğer Vergilere Etkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, 324, 23.

Sarılı, M.A. (2011). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ankara: Hermes Baskı Hizmetleri.

Sarılı, M.A. (2015). *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti.

Seven, A. (2015). “Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Bedelin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek lisans tezi.

Sezgin, B. (2011). “Son Gelişmeler Işığında Emsal Kira Bedeli Esası”, Mali Çözüm Dergisi, 103. ss.151-161.

Sirmen, L. (2018). *Eşya Hukuku*, Ankara.

Sütçü, S.S.(2019). “Dolaylı Dolaysız Zilyetlik Kavramlarının Ayırt Edilmesi”, (Hakemli Makale), Süleyman Demirel Üniversitesi, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 9. 271

Şataf, C. (2019). Türkiye’de Emlak Vergisine Yönelik Genel Bir Değerlendirme, Süleyman Demirel Üniversitesi, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A, (2017) .*Vergi Hukuku*, Ekin Yayınları, Bursa

Şenyüz, D, Yüce, M, Gerçek, A, (2011). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 81.

Tarin, E. (2013). “Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Taslak Geliştirme Raporu V02, Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi Taşınmaz Değerleme Bileşeni, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Taşınmaz Değerleme Birimi Kadastro Dairesi Başkanlığı, https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/politika_gelistirme_raporu_v02_tr.pdf, 2016.

Tatoğlu, H.E. (2008). “Gayrimenkul Değerlemesi ve Eryaman/Ankara Bölgesinde Bir Uygulama”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Top, Z. (2004). “İntifa Hakkının Unsurları, İktisabı, Kurulması ve Sona Ermesi”, Yaklaşım Dergisi, ss.133-223,

Tunç, Y. (2019). “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türk Dil Kurumu. (2022). “Güncel Türkçe Sözlük”, Erişim: 15.07.2022. <http://www.tdk.gov.tr/>.

Türk, İ. (1999). *Maliye Politikası*, 13. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi, 300.

Uçan, R. ve Güner, Ü. (2015). “Değer Artış Kazancı Kapsamında Gayrimenkullerin Maliyet Bedelinin Tespitinde Kredi Faizlerinin Durumu”, E-Yaklaşım Dergisi, 266, 1.

Uçkun, M. ve Güler, F. A. (2013).” Gayrimenkul Alım-Satımı Yapılmasından Elde Edilen Gelirin Vergisel Boyutu; Diğer Kazanç ve İrat /Ticari Kazanç Ayrımı”, Yaklaşım Dergisi, 251, 1.

Uçtun, A. T. ve Başer, M. (2013). “2013 Yılı Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2013, ss.165-172

Uluatam, Ö. (1997). *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayınları, Ankara.

Uğurbaş, Ş. (2012).

Üreten, A. (2007). “Gayrimenkul Değerleme Yöntemleri ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarında Değer Tespiti”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara

Vergi Sirküleri. (1 Ocak 2017). “2017 Yılında Uygulanacak Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Ceza Tutarları ile Vergi Usul Kanununa Göre Uygulanacak Çeşitli Had ve Miktarlar”, <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-3.aspx>, 15.07.2022,

Vergi Usul Kanunu, (1961). T. C. Resmi Gazete. 10703-10705. 4/1/1961

Yıldırım, M. (2019). “Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması”, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Yomralıoğlu, T. (2012). “II. Arazi Yönetim Çalıştayı “Türkiye’de Taşınmaz Değerlemesi” Sonuç Bildirgesi” İstanbul: 21-22.05.2012-GTÜ, AYÖP –Arazi Yönetimi Platformu.

Yomralıoğlu, T., Nişancı, R., Çete, M. ve Candaş, E. (2012). “Dünya’da ve Türkiye’de Taşınmaz Değerlemesi. Türkiye’de Sürdürülebilir Arazi Yönetimi Çalıştayı”, İstanbul: 26-27 Mayıs Okan Üniversitesi.

Yoruldu, M. (2020). “Belediyelerin Bütçe Gelirlerinden olan Emlak Vergisinin Vergilendirmenin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi”, Mali ve Sosyal Yönleriyle Bütçe Üzerine Yazılar, İstanbul, Çizgi Kitabevi Yayınları.

Yıldız, A. M. (2002). “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı”, Vergi Sorunları Dergisi, 160, ss.88-89.

Yurtkuran, R.(2017). “Gayrimenkul Alım Satımlarında Vergi Kayıp, Kaçağı ve Bunun Önlenmesi: Çankaya İlçesi Örneği”, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri, Dönem Projesi.

Yüce, M. (2001). “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı ve Vergilemesi”, Mevzuat Dergisi, 37;4.

<https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-122/--2889>