ANKARA ÜNİVERSİTESİ
FEN BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

DOKTORA TEZİ

YEREL KAMU HİZMETLERİNİN TAŞINMAZ VERGİ DEĞERLERİNE ETKİSİ

Ali ÖNDER

GAYRİMENKUL GELİŞTİRME VE YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

ANKARA
2018

Her hakkı saklıdır

TEZ ONAYI

Ali ÖNDER tarafından hazırlanan "Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz vergi Değerlerine Etkisi" adlı tez çalışması 26/02/2018 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oy birliği ile Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Anabilim Dalı'nda **DOKTORA TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

Danışman : Yrd. Doç. Dr. Yeşim ALİEFENDİOĞLU

Jüri Üyeleri:

Başkan: Prof. Dr. Abuzer PINAR
Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi / Siyasal Bilgiler Fakültesi Ekonomi Bölümü

Üye : Prof. Dr. Semih ÖZ
Ankara Üniversitesi / Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü

Üye : Prof. Dr. Tayfun ÇINAR
Ankara Üniversitesi / Siyasal Bilgiler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü

Üye : Doç. Dr. Abdulmenaf TURAN
Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi / İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü

Üye : Yrd. Doç. Dr. Yeşim ALİEFENDİOĞLU
Ankara Üniversitesi / Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Anabilim Dalı

Yukarıdaki sonucu onaylarım.

Prof. Dr. Atila YETİŞEMİYEN
Enstitü Müdürü

ETİK

Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez içindeki bütün bilgilerin doğru ve tam olduğunu, bilgilerin üretilmesi aşamasında bilimsel etiğe uygun davrandığımı, yararlandığım bütün kaynakları atıf yaparak belirttiğimi beyan ederim.

26/02/2018



Ali ÖNDER

ÖZET

Doktora tezi

YEREL KAMU HİZMETLERİNİN TAŞINMAZ VERGİ DEĞERLERİNE ETKİSİ

Ali ÖNDER

Ankara Üniversitesi
Fen Bilimleri Enstitüsü
Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Anabilim Dalı

Danışman : Yrd. Doç. Dr. Yeşim ALİEFENDİOĞLU
Eş Danışman: Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

Dünyada ve ülkemizde etkisi hissedilen küreselleşme-yerelleşme süreci sonucunda ortaya çıkan yeni yapıya uyum sağlayabilmemiz için birçok alanda değişim ve dönüşüm gerçekleştirmemiz zorunlu hale gelmektedir. Bu süreçte kentleşmenin, kentlerin ve metropollerin yapısının ele alınıp, oluşan rekabetçi yapıya uygun sürdürülebilir politikaların belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, önemi artan yerel yönetimlerin ve yerel kamu hizmetlerinin finansmanı için, mali yerelleşmenin en belirgin adımı olan yerel vergilemenin ve dolayısıyla da emlak vergisinin analiz edilmesi önem kazanmaktadır. Servet üzerinden alınan ama cari gelirle ödenen, görünür bir vergi olması ve vergi matrahı olarak taşınmaz değerinin esas alınması, emlak vergisinin çok boyutlu bir şekilde değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Ayrıca, emlak vergisi aracılığıyla yerel yönetimleri, mali yerelleşmeyi, yerel kamu hizmetlerinin sunumunda etkinliği, verimliliği, şeffaflığı, sürdürülebilirliği, kentsel rantı vergilemeyi tartışmak mümkün görünmektedir. Bu nedenle, ülkemizdeki mevcut sistemde, yerel kamu hizmetlerinin taşınmazların piyasa ve vergi değerlerini, emlak vergisinin taşınmaz değerlerini nasıl etkilediği ve yerel kamu hizmetlerinin ne şekilde vergilendiği araştırılması gereken konular olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tez çalışmasında, yerel kamu hizmetlerinin genelde taşınmaz piyasa değerlerine, özelde vergi değerlerine olan etkisi ele alınmaktadır. Küreselleşme-yerelleşme sürecinde dünyada ve Türkiye'de yerel yönetimlerde meydana gelen değişiklikler, emlak vergisi ve emlak vergisinin taşınmaz piyasasında yarattığı etkiler ayrıntılı olarak değerlendirildikten sonra, yerel yönetimler tarafından sunulan hizmetlerin ne şekilde vergilendiği ve emlak vergisinden yerel kamu hizmetlerinin vergilemesinde ne ölçüde faydalanıldığı tartışılmaktadır.

Şubat 2018, 377 sayfa

Anahtar Kelimeler: Yerelleşme, mali yerelleşme, emlak vergisi, yerel kamu hizmetleri.

ABSTRACT

Ph.D. Thesis

THE EFFECTS OF LOCAL PUBLIC SERVİCES ON PROPERTY TAX VALUES

Ali ÖNDER

Ankara University
Graduate School of Natural and Applied Sciences
Department of Real Estate Development and Management

Advisor: Assist. Prof. Yeşim ALİEFENDİOĞLU
Co-adviser: Prof. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

We have to make many changes and transformations in many fields to be able to adapt to the new structure emerging as a result of the globalization and decentralization processes experienced all around the world and in Turkey. In this process, the structure of urbanization, cities and metropolises should be dealt with and sustainable policies in line with competitive structures should be determined. In this context, it is imperative to analyze local taxation, which is the most obvious step of fiscal decentralization, and therefore, property tax, for the financing of local governments and local public services, which are becoming increasingly important. The fact that property tax is a visible tax imposed on wealth, but paid by current income taking the real estate value as the tax base requires a multidimensional analysis of property tax. It also seems possible to discuss local governments, fiscal decentralization, efficiency, productivity, transparency and sustainability in the delivery of local public services, and taxation of urban economic rent through property tax. Therefore, how local public services affect market and tax values of real estate, how property tax affects real estate values, and how local public services are taxed in the current system in Turkey emerge as issues to be investigated. In this thesis study, the effects of local public services on real estate market values in general and particularly, tax values, is addressed. Following detailed analyses of the changes occurring in the globalization and decentralization processes around the world and in local governments in Turkey, property tax and the effects of property tax on real estate market, a discussion on how the services provided by the local governments are taxed and to what extent property tax tax is utilized in the taxation of local public services has been made.

February 2018, 377 pages

Key Words: Decentralization, fiscal decentralization, property tax tax, local public services

TEŞEKKÜR

Bu tez çalışması hayatımın çok önemli ve çok sorunlu bir dönemine denk geldi; o yüzden bu tezi bitirmek benim için çok önemliydi. Tezin oluşmasında emeği geçen başta Eş Danışmanım Sayın Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU'ya (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi) ve Danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Yeşim ALİEFENDİOĞLU'na (Ankara Üniversitesi Gayrimenkul Yönetimi ve Geliştirme Anabilim Dalı), Hocalarım Sayın Prof. Dr. Semih ÖZ'e (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi), Sayın Prof. Dr. Tayfun ÇINAR'a (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi), Sayın Prof. Dr. Abuzer PINAR'a (Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi), Sayın Doç. Dr. Menaf TURAN'a (Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi), biricik kardeşime, duygusal desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen anneme, babama, kardeşimin eşine, aslan yeğenime, canım oğluma ve arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunmayı borç bilirim.

Ali ÖNDER
Ankara, Şubat 2018

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAYI SAYFASI
ETİK ..... **i**
ÖZET ..... **ii**
ABSTRACT ..... **iii**
TEŞEKKÜR ..... **iv**
KISALTMALAR DİZİNİ ..... **viii**
ŞEKİL DİZİNİ ..... **ix**
ÇİZELGELER DİZİNİ ..... **x**
1. GİRİŞ **1**
2. KÜRESELLEŞME VE YERELLEŞMENİN DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE YEREL YÖNETİMLERE ETKİLERİ **15**
2.1 Kamu Hizmetlerinin ve Vergilerin Tasnifi **16**
2.2 Küreselleşmenin Kamu Yönetimine Etkileri **19**
2.3 Yerelleşmenin Kamu Yönetimine Etkileri **22**
2.4 Küreselleşme ve Yerelleşmenin Dünyada Yerel Yönetimlere Etkileri **26**
2.5 Küreselleşme ve Yerelleşmenin Türkiye'de Yerel Yönetimlere Etkileri **30**
2.5.1 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu **32**
2.5.2 5393 Sayılı Belediye Kanunu **40**
2.5.3 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu **50**
2.5.4 5355 Sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu **57**
2.5.5 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun **61**
2.5.6 Ulusal kırsal kalkınma stratejisi **61**
3. MALİ YERELLEŞME VE EMLAK VERGİSİ **63**
3.1 Mali Yerelleşme **63**
3.1.1 Harcamaların yerelleşmesi **76**
3.1.2 Vergilerin yerelleşmesi **80**
3.2 Mali Yerelleşme ile Emlak Vergisi Arasındaki İlişki **85**
3.3 Emlak Vergisi **97**
3.3.1 Emlak vergisinin güçlü ve zayıf yanları **102**
3.3.2 Emlak vergisinin yönetim maliyeti **107**
3.3.3 Emlak vergisinin uyum maliyeti **108**
3.4 Emlak Vergisinde Verginin Konusu ve Vergi Matrahının Tespiti **109**
3.4.1 Alan esaslı değerleme **119**
3.4.2 Sermaye değeri **122**
3.4.2.1 Geliştirilmiş sermaye değeri **127**
3.4.2.2 Geliştirilmemiş sermaye değeri **129**
3.4.3 Yıllık kira değeri **132**
3.4.4 Sermaye değeri sistemi ile yillik kira değeri sisteminin karşılaştırılması **134**
3.4.5 Yeniden değerleme **138**
3.4.6 Toplu değerleme **145**
3.5 Emlak Vergisinde Oran Yapısı **149**
3.6 Ayrıcalıklı Emlak Vergisi Uygulamaları **157**
3.6.1 İstisna ve muafiyetler **160**

3.6.2 Vergi şalteri 163
3.6.3 Vergi ertelemesi 166
3.6.4 Taşınmazların türlere ayrılması 167
3.6.5 Edinim değeri uygulaması 173
3.6.6 Değerleme kısıtlamaları 175
3.6.7 Ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamalarinin değerlendirilmesi 177
3.7 Emlak Vergisinin Yönetimi 183
3.8 Emlak Vergisinde Reform 188
3.9 Bazı Ülkelerde Emlak Vergisi Uygulamaları 195
3.9.1 ABD'de emlak vergisi 196
3.9.2 AB Ülkelerinde emlak vergisi 199
3.9.2.1 İngiltere'de emlak vergisi 205
3.9.2.2 Almanya'da emlak vergisi 210
3.9.2.3 Macaristan'da emlak vergisi 212
3.9.3 Rusya'da emlak vergisi 213
3.9.4 Ukrayna'da emlak vergisi 215
3.9.5 Baltık ülkelerinde emlak vergisi 217
3.9.5.1 Estonya'da emlak vergisi 217
3.9.5.2 Letonya'da emlak vergisi 220
3.9.5.3 Litvanya'da emlak vergisi 222
3.10 Türk Emlak Vergisi Sistemi 224
3.10.1 Verginin konusu ve matrahi 225
3.10.2 Oran yapısı 229
3.10.3 Ayrıcalıklı uygulamalar 230
3.10.4 Verginin yönetimi 235
4. EMLAK VERGİSİNİN VE YEREL KAMU HİZMETLERİNİN TAŞINMAZ DEĞERLERİNE ETKİSİ 239
4.1 Emlak Vergisinin Yansıması 240
4.1.1 Geleneksel görüş 243
4.1.2 Faydacı görüş 246
4.1.3 Sermaye vergisi görüşü 247
4.2 Emlak Vergisinin Etkinlik Maliyeti 253
4.2.1 Emlak vergisinin hane halkının mobilitesine etkisi 260
4.2.2 Emlak vergisinin kentsel genişlemeye etkisi 263
4.2.3 Emlak vergisinin işletme yeri seçimine etkisi 267
4.3 Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz Değerlerine Etkisi 270
4.4 Mali Farklılıkların Taşınmaz DeğerlerindeKapitalizasyonu 275
4.5 Tiebout Modeli 280
4.6 Tiebout Katmanlaşma Mekanizması 287
4.7 Tiebout-Hamilton Modeli 292
5. TÜRKİYE'DE YEREL KAMU HİZMETLERİNİN TAŞINMAZ VERGİ DEĞERLERİNE ETKİSİ 298
5.1 Harçlar ve Harcamalara Katılma Payları Aracılığıyla Vergilenen Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz Vergi Değerlerine Etkisi 300
5.1.1 Belediye harçları aracılığıyla vergilenen yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi 301
5.1.2 Harcamalara katılma payları aracılığıyla vergilenen yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi 307

5.2 Diğer Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz Vergi Değerlerine Etkisi 312
5.3 Yerel Kamu Hizmetlerinin Binalar İçin Tespit Edilen Vergi Değerlerine Etkisi 313
5.4 Yerel Kamu Hizmetlerinin Arsalar İçin Tespit Edilen Vergi Değerlerine Etkisi..... 320
5.4.1 Yerel kamu hizmetlerinin arsalar için tespit edilen vergi değerlerine etkisinin yerel yönetimlerin yatirimlari araciliğiyla analizi 323
5.4.1.1 Yerel kamu hizmetlerinin arsalar için tespit edilen vergi değerlerine etkisinin ilgili belediyede yapılan yatırımlar aracılığıyla analizi 330
5.4.1.2 Yerel kamu hizmetlerinin arsa vergi değerlerine etkisinin regresyonla analizi 339
5.4.1.2.1 Metodoloji ve veriler 339
5.4.1.2.2 Model sonuçları ve analizi 344
5.4.2 Yerel Kamu Hizmetlerinin Arsalar İçin Tespit Edilen Vergi Değerlerine Etkisinin Arsaların Piyasa Değerleri Aracılığıyla Analizi 352
6. SONUÇ …….....356
KAYNAKLAR 364
ÖZGEÇMİŞ 377

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
AYYÖŞ	Avrupa Birliği Yerel Yönetimler Özerklik Şartı
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
İBB	İstanbul Büyükşehir Belediyesi
İSKİ	İstanbul Su ve Kanalizasyon İşleri
IMF	Uluslararası Para fonu
IAAO	Uluslararası Değerleme Uzmanları Birliği
İETT	İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel
İİÖİ	İstanbul İl Özel İdaresi
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
TEVS	Türk emlak Vergisi Sistemi
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
CBS	Coğrafi Bilgi Sistemleri
BDTD	Bilgisayar Destekli Toplu Değerleme
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
EVS	Emlak Vergisi Sistemi
vb.	ve benzeri

ŞEKİL DİZİNİ

Şekil 3.1 OECD ülkelerinin 1965-2010 yılları arasında emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranları 89

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 2.1 Belediye hizmetlerinin sosyal mallar teorisine göre tasnifi 18

Çizelge 2.2 İl Özel İdarelerinin Gelirlerinin Oransal Dağılımı 38

Çizelge 2.3 İl Özel İdarelerinin Harcamalarının Oransal Dağılımı (Toplam Harcamalara göre %) 39

Çizelge 2.5 Belediyelerin harcamaları %..... 49

Çizelge 2.6 Büyükşehir belediyelerinin gelirleri % 55

Çizelge 2.7 Büyükşehir belediyelerinin harcamaları % 56

Çizelge 2.8 Türlerine göre mahalli idare birlikleri sayıları 59

Çizelge 2.9 Mahalli idare birliklerinin gelirleri % 59

Çizelge 2.10 Mahalli idare birliklerinin giderleri % 60

Çizelge 3.1 Yerel harcamaların kamu harcamaları içindeki payı ve yerel vergilerin yerel harcamaları karşılama oranı (%) 74

Çizelge 3.2 Taşınmaz üzerinden alınan vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı (%) 87

Çizelge 3.3 Kişi başına düşen GSYİH'ya göre emlak vergisi yetkileri 90

Çizelge 3.4 Gelir tahsisi ve oran belirleme yetkisinin birlikte olması (%) 92

Çizelge 3.5 Emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranına göre gelir tahsisi ve oran belirleme yetkisinin birlikte olması (%) 93

Çizelge 3.6 Emlak vergisinin GSYİH'ya oranına ve kişi başına GSYİH'ya göre gelir tahsisi ve oran belirleme yetkisinin birlikte olması (%) 94

Çizelge 3.7 Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde emlak vergisi uygulamaları 200

Çizelge 3.8 Türkiye'de emlak vergisi oranlari (‰) 230

Çizelge 3.9 Belediyelerin gelirleri (TL) 237

Çizelge 5.1 İmar harçları 302

Çizelge 5.2 Bina inşaat harçları 303

Çizelge 5.3 Harçlardan elde edilen gelirler 304

Çizelge 5.4 Kanalizasyon harcamalarına katılma payı gelirleri ve kanalizasyon yapım giderleri (1000 TL) 310

Çizelge 5.5 Su tesisi harcamalarına katılma payı gelirleri ve su tesisi yapım giderleri (1000 TL)..... 311

Çizelge 5.6 Yolharcamalarına katılma payı gelirleri ve yol yapım giderleri (1000 TL) 311

Çizelge 5.7 Konutdeğerinin oluşumuna etki eden başlıca faktörler 316

Çizelge 5.8 Betonarme Karkas 1. Sınıf yapıların birim fiyatlarının III B yapı sınıfı için belirlenen birim fiyatlarla karşılaştırılması ve yıllar itibariyle artış oranlarının tespiti 318

Çizelge 5.9 İBB'nin 2010-2013 Yılları arasındaki bazı gelir ve harcamaları..... 325

Çizelge 5.10 İSKİ'nin 2010-2013 Yılları aarasındaki bazı gelir ve harcamaları 326

Çizelge 5.11 İETT'nin 2010-2013 Yılları arasındaki bazı gelir ve harcamaları 327

Çizelge 5.12 İl Özel İdaresi'nin 2010-2013 Yılları arasındaki bazı gelir ve harcamaları 328

Çizelge 5.13 İstanbul kalkınma ajansı gelirleri ve mal ve hizmet alım giderleri TL 329

Çizelge 5.14 Beyoğlu Belediyesi'nin 2010-2013 yılları arasındaki gerçekleşen vergi ve toplam gelirleriyle, gerçekleşen sermaye ve toplam giderleri (TL) 333

Çizelge 5.15 Beyoğlu Belediyesi tarafından 2010-2013 yılları arasında gerçekleştirilen hizmetlerden bazıları 334

Çizelge 5.16 İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin 2010-2013 yılları arasında Beyoğlu'na yaptığı yatırımlar 336

Çizelge 5.17 İSKİ'nin 2010-2013 yılları arasında Beyoğlu'na yaptığı yatırımlar 337

Çizelge 5.18 İl Özel İdaresi'nin 2010-2013 yılları arasında Beyoğlu'na yaptığı yatırımlar 338

1. GİRİŞ

Dünyada son dönemde meydana gelen birçok olay küreselleşme karşıtı düşüncelerin çokça dillendirilmesine neden olsa da, küreselleşme sürecinde ortaya çıkan gelişmelerin ve kavramların daha uzunca bir süre tartışılacağı anlaşılmaktadır. Küreselleşme sürecinin sonunun geldiği şeklinde değerlendirilen gelişmeleri ise küreselleşme sürecinde oluşan yeni dünya düzeninde ortaya çıkan sorunların bir ürünü ve küresel sistemin kendini düzeltme çabası şeklinde değerlendirmek ve birçok faktörün, bu süreçte ortaya çıkan kavramların uzunca bir süre araştırılmasını sağlayacağını söylemek mümkün görünmektedir.

Küreselleşmenin tanımıyla ilgili bir fikir birliği olmasa da, etkileri konusunda literatürde yapılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalarda, genel olarak küreselleşmenin, kapitalizmin yeni bir boyutu halinde, ülkelerdeki iktisadi, siyasi, sosyal, hukuki, kültürel yapıyı, yani devletleri, toplumu ve bireyleri ilgilendiren her şeyi dönüştüren ve yeniden yapılandıran bir süreç olduğu ifade edilmektedir. Bu süreçte, piyasa ekonomisinin yaygınlaşması ve daha fazla kurumsallaşması sonucunda kamu ekonomisinin, özel sektör tarafından geliştirilen ve uygulanan "etkinlik", "verimlilik" ve "etkililik" gibi kavramları kendi işleyişine adapte etmeye çalıştığı, kamu yönetiminde, yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde "rekabet" kavramına daha fazla vurgu yapıldığı görülmektedir. Bu değişim ve dönüşüm devleti, devletin örgütlenme biçimini ve siyasi yapısını etkilemekte, buna bağlı olarak da sosyal malların üretim ve sunumuna ilişkin kriterleri ve öncelikleri yeniden şekillenmektedir. Devlet yapılarında gerçekleşen dönüşüm sonucunda, sosyal malların üretimi ve sunumu iktisadi, siyasi ve sosyal kaygılarla yerel yönetimlere bırakılmakta, yerel yönetimlerin ön plana çıkması yerelleşme tartışmalarını gündeme getirmektedir.

Yerel yönetimlerin kamu yönetimi sistemi içerisindeki rolü ve ağırlığının, özellikle 1980'lerden sonra küreselleşme sürecinin hızlanmasıyla giderek değişmeye başladığı görülmektedir. Neo-liberal politikalar sonucunda devletin küçültülmesi ve özelleştirme uygulamalarının hız kazanmasıyla birlikte, merkezi yönetimin görev ve sorumluluklarının bir kısmı yerel yönetimlere aktarılmaya çalışılmaktadır. Kamu

hizmetlerinin sağlanmasında önemleri giderek artan yerel yönetimlerin, sundukları hizmetleri etkin, kaliteli, verimli, şeffaf, hesap verilebilir, katılımcı ve sürdürülebilir olarak, halkın beklentilerine cevap verebilecek şekilde yerine getirebilmeleri için, bütün dünyada ve Türkiye'de, yerel yönetimlerde reform yapılmasının gerekliliği savunulmaktadır.

Bu bağlamda, küreselleşme-yerelleşme dinamikleri çerçevesinde artan demokratik gelişmelere de bağlı olarak veya farklı gerekçelerle de olsa dünyada birçok ülke kamu yönetiminde yerelleşmeye yönelik reformlar yapmaktadır. Bu reformların temel amacı, merkezi yönetimin fonksiyonlarının önemli bir kısmını yerel yönetimlere aktarmayı hedeflediği için, yerel yönetimlerin siyasi, iktisadi ve sosyal hayattaki rolleri farklılaşmaya başlamaktadır. Yerel yönetimlerin fonksiyonlarında gerçekleşen değişim, yerel yönetimlerin finansmanı, mali yerelleşme ve yerel vergiler gibi konu başlıklarının daha fazla ele alınmasına neden olmaktadır.

Türkiye'de 1950'li yıllarda başlayan ve hızlı şehirleşme ile birlikte devam eden yerelleşme, 1960'lı yıllarda durmuş ama kentleşme süreci sürmüş, yerel yönetimlerin toplam kamu yönetimi payındaki gerileme ise 1980'li yıllarda yerel yönetimlere yeni gelir kalemlerinin tahsis edilmesiyle sona ermiştir. 1980'li yıllarda ve sonrasında hazırlanan kalkınma planlarında ve birçok belgede, kamu hizmetlerinin sunumunda etkinliğin ve verimliliğin artırılması, devletin rolünün ve görevlerinin yeniden düzenlenmesi gerektiği, bu konuda karşılaşılan sorunların çözülmesine yönelik tedbirlerin alınması zorunluluğu vurgulanmıştır. 1984 yılında Büyükşehir Belediyesi Kanunu çıkarılmış ve 1985 yılından itibaren yerel yönetimleri güçlendirecek düzenlemeler yapılmış, emlak vergisi gelirleri ve imar planlarını onaylama yetkisi belediyelere bırakılmıştır. İmar planlarını yapma yetkisinin ve emlak vergisi gelirlerinin belediyelere bırakılmasının, birçok açıdan çok önemli bir gelişme olduğunu belirtmekte fayda bulunmaktadır. Sonraki yıllarda, merkezi yönetim ve yerel yönetimler, etkinlik ve verimlilik kaygılarıyla özelleştirme uygulamaları yapmış, çeşitli kamu hizmetlerini özel sektör aracılığıyla sunmaya başlamıştır.

Türk kamu yönetimi sisteminin önemli bir parçasını oluşturan yerel yönetimlere ilişkin reform çabalarının 1990'lı yılların sonuna doğru ivme kazandığı, 1998 ve 2001 tarihli yerel yönetim reformu tasarılarının oluşturulduğu görülmektedir. 2002 yılında genel seçim sonrası oluşan tek parti iktidarından sonra, kamu yönetiminde toptan bir yeniden yapılanma fikri yaygınlaşmaya başlamıştır. Yerel yönetimlerin kapasitelerinin artırılması ve uyumlaştırılması konusunda Avrupa Birliği (AB) ilerleme raporlarında yer alan eleştiriler ve AB uyum süreci çerçevesinde yapılan tartışmalar reform çabalarını artırmıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisinde (TBMM) 2004 yılında kabul edilen kamu yönetimi reform paketiyle çıkarılan kanunların amacının, yetkilerin ve görevlerin merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında yeniden bölüştürülerek, kamu yönetiminde performansın yükseltilmesi, hizmetlerde yerindelik, etkinlik ve verimlilik, yönetime katılma, hesap verebilirlik ve hizmetlerin sonuçlarına odaklılık gibi kavramların hayata geçirilmesi ve ülkenin merkeziyetçi idari sisteminin adem-i merkeziyetçi, katılımcı, şeffaf ve sorumlu bir yapıya dönüşmesi olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gibi birçok kanun, gerek küreselleşme-yerelleşme dinamiklerinin, gerekse AB uyum sürecinin tesiriyle gerçekleşen düzenlemeler olarak değerlendirilmektedir.

Genel anlamda yerelleşme, kamu hizmetlerini yerine getirme konusundaki yetki ve sorumlulukların merkezi yönetimden yerel yönetimlere devri olarak tanımlanmaktadır. Yerelleşmenin siyasi, idari ve mali boyutları birbirini tamamlamakta, birbiriyle iç içe geçmiş, iyi incelenmesi ve analiz edilmesi gereken süreçleri ifade etmektedir. Dünyada birçok ülkede, yerelleşmeye yönelik talepler genelde siyasi yerelleşme[1] ekseninde başlamakta, ancak siyasi yerelleşme süreci idari ve mali yerelleşmeyle desteklenmedikçe yerelleşmeden beklenen kazanımların elde edilmesi zorlaşmaktadır. Yerel yönetimlerin, özellikle mali işlemlerinde özerk olmalarının sorumluluklarını yerine getirmelerini önemli ölçüde kolaylaştırdığı ifade edilmektedir. Ayrıca, yerel yönetimlerin, kendi gelir ve harcamaları üzerinde siyasi ve yasal haklarının bulunması,

[1]Bu çalışmada siyasi yerelleşme kavramı, kentleşme sürecini ve yerel yönetimleri ilgilendiren bütün kararların, yerel yönetimler tarafından alınması için gerekli yetkilerin kendilerine verilmesi anlamında kullanılmıştır (Keleş 2006).

sahip olduğu hakları da daha üst yönetimlerin etkisi olmadan kullanması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu bağlamda, mali yerelleşme merkezi yönetimin, vergileme ve harcama yetkisiyle birlikte bütçeleme otoritesini yerel yönetimlere devretmesi olarak açıklanmaktadır. Diğer bir anlatımla, mali yerelleşmenin sağlanabilmesi için, yerel yönetimlerin vergileme, harcama ve bütçeleme konusunda yetkileri olması ve bu yetkileri kullanma kabiliyetinin bulunması gerektiği ifade edilmektedir.

Mali yerelleşme kavramının genel çerçevesinin, daha çok Stigler, Musgrave, Oates ve Buchanan gibi iktisatçıların ve maliyecilerin katkılarıyla oluşturulduğu görülmektedir. Konumla ilgili nedenlerle yerel yönetimlerin, sundukları hizmetlerin faydalarını maliyetlerine yaklaşık olarak eşitleyecek bir bütçe yapabilme imkanına sahip olduğu, yani yerel kamu hizmetlerinin marjinal maliyetini, seçmenlerin marjinal faydasına eşitlemeye yakın bir fiyatlandırma yapma konusunda önemli avantajlarının bulunduğu kabul edilmektedir. Bu görüşlere göre, yerel yönetimlerin kamu hizmetlerini sunabilme yetkisi, harcama, vergileme ve bütçeleme yetkileriyle donatılarak verilmeli ve böylece kamu kaynaklarının yönetiminde etkinlik sağlanmalıdır.

Diğer taraftan, yerel yönetimlerin sundukları hizmetler zaman içinde değişiklik göstermekte, küreselleşme ve yerelleşme sürecinde kentleşme ve nüfus artışı gibi etkilerle yerel sosyal mallara olan talebin artması ve merkezi yönetimlerin iktisadi, siyasi ve sosyal kaygılarla bazı sosyal malların üretimini yerel yönetimlere bırakmayı tercih etmesi sonucunda yerel yönetimlerin harcamaları yükselmektedir. Refah devleti anlayışının gelişmesi, teknolojinin ilerlemesi gibi sebepler de, bazı hizmetlerin merkezi yönetim, bazı hizmetlerin yerel yönetimler tarafından sunulmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, mali yerelleşme reformu, kamusal harcama ve vergilemeye ilişkin sorumluluklarının daha düşük düzeydeki birimlere doğru aktarılmasını temin etmek anlamına gelmektedir.

Bununla birlikte, mali yerelleşme konusunda, yerel harcamaların artmasından daha çok akla gelen ilk ve belki en önemli soru, yerel yönetimlerin yerel finansman için bir vergi koymasının gerekli olup olmadığıdır. Yerel yönetimlerin vergileme yetkisine sahip olması ve bu yetkiyi kullanması mali yerelleşme kavramının en can alıcı noktasını

oluşturmaktadır. Vergileme yetkisinin yerel yönetimlere verilmesi siyasi olarak tartışmalı bir konu olsa da, iktisadi etkinlik açısından, yerelleşmenin stratejik aşaması şeklinde ifade edilmektedir. Dünyadaki uygulamalar ışığında, yerel vergi denildiğinde ise ilk akla gelen vergi emlak vergisi olduğu için, günümüzde bir ülkede emlak vergisine olan talebi ölçmenin en önemli yönteminin, mali yerelleşmeye yönelik taleplere bakmak olduğu söylenmektedir. Bu görüşlere göre, mali yerelleşmeyi çok fazla talep eden gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, daha çok harcama yapmakta ve bu harcamaları finanse etmek için emlak vergisini daha çok kullanmak istemektedir. Ancak, mali yerelleşmenin demokratik bir ortamda, şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde gerçekleştirilmesi konunun hassas bir boyutunu oluşturmaktadır.

Emlak vergisinin ilk türü olan arazi vergisi, oldukça eski bir vergi olarak ortaya çıkmakta, taşınmazların vergilenmesinin uygarlığın kendisi kadar geçmişi bulunmaktadır. İnsan, ilk olarak emeğini ve doğayı kullanarak üretim yaptığı için, taşınmazla kurduğu ilişki çok eskilere dayanmakta ve bu nedenle emlak vergisinin geçmişi çok eski tarihlere kadar uzanmaktadır.

Literatürde, iktisadi etkinlik açısından yapılan değerlendirmeler sonucunda, diğer üretim faktörlerinden daha çok, araziden vergi alınması gerektiği yönünde oldukça önemli görüşler bulunmaktadır. Arazi üzerine konulan bir verginin üretimi etkilemeyeceği düşünüldüğü için, alım satım işlerinin, ücretlerin, gelirin ve diğer iktisadi unsurların yerine arazinin vergilenmesi gerektiği savunulmaktadır. Arazi vergisini destekleyenlerin izleri 1750'lere, François Quesnay'a kadar uzanmakta, Adam Smith, David Ricardo, James Mill, John R. McCulloch, John Stuart Mill, Henry George gibi yazar ve düşünürlerin arazi vergisine ilişkin olumlu görüşler ileri sürdükleri görülmektedir.

Ünlü iktisatçı Hernando De SOTO "*Sermayenin Sırrı*" (The Mystery of Capital 2000) adlı kitabında, batılı ülkelerin zenginliğini, taşınmazda tesis edilen özel mülkiyet sonucu ortaya çıkan hukuki hakların menkulleştirilmesi aracılığıyla sermaye birikiminin sağlanabilmesine bağlamaktadır. Konuya daha geniş bir perspektiften bakarak, batılı ülkelerin, insanın taşınmazla kurduğu mülkiyet ilişkisi sonrasında ortaya çıkan hakları, özgürlükleri, yükümlülükleri, iktisadi, siyasi, sosyal olay ve olguları daha iyi

anladıklarını, yorumladıklarını, kavramsallaştırdıklarını, kurumsallaştırdıklarını ve piyasa ekonomisinin daha iyi işlemesini sağladıklarını söylemek mümkün görünmektedir. Bu bağlamda, insanın taşınmaz ile kurduğu tarihi, sosyal, kültürel, mali ve psikolojik ilişkinin derinliği, emlak vergisini çok boyutlu bir şekilde ele almamızı gerektirmektedir.

Günümüzde emlak vergisinin, gelişmiş ülkelerde yerel yönetimler için önemli bir gelir kaynağı yarattığı, gelişmekte olan ülkelerde ise yüksek gelir kaynağı olma potansiyeline sahip olduğu belirtilmektedir. Gelişmiş ülkelerde emlak vergisi gelirlerinin, GSYİH'nın %3-4'üne ulaşması gelişmiş ülkelerin mali yerelleşme konusunda büyük bir aşama katetmelerine bağlanmaktadır. Bununla birlikte, yerelleşme ekseninde yaşanan gelişmeler ve emlak vergisine yöneltilen eleştiriler doğrultusunda, emlak vergisi sistemlerinin bir geçiş döneminde olduğunu söylemek mümkün bulunmaktadır. Emlak vergisi yerel yönetimlerde bir ölçüde görünürlüğü, şeffaflığı ve hesap verebilirliği sağlasa da, servet üzerine konulan ama cari gelirle ödenen ve çok fazla hissedilen bir vergi olduğu için, belirli bir seviyede direnç oluşmasına da neden olmaktadır. Bu durumun, emlak vergisine yönelik reform veya değişim baskısını canlı tuttuğu da anlaşılmaktadır. Emlak vergisi üzerindeki mükellef ve politikacı baskısının yanı sıra, ekonomik ve sosyal baskılar da gün geçtikçe artmaktadır. Örneğin, ekonominin küreselleşmesiyle mobil sermayenin, kurumlar vergisi yoluyla vergilendirilmesinde olduğu gibi, emlak vergisi vasıtasıyla vergilendirilmesi zorlaşmakta, firmaların internet üzerinden satışlarının artması sonucunda fiziki olarak şube sayılarını azaltmaları ve küresel olarak kentler arasında yaşanan vergi rekabeti,yerel yönetimlerin emlak vergisi gelirlerini doğrudan etkilemektedir.

Genel olarak, emlak vergisi uyum maliyeti düşük ama yönetim maliyeti yüksek olan bir vergi olarak kabul edilmektedir. Emlak vergisi yönetimi, vergi tabanının oluşturulması ve bunun korunması, taşınmazların vergiye konu olacak matrahlarının değerleme yöntemlerinin, yani vergi değerlerinin tespit edilmesi, verginin tebliği ve tahakkuku, verginin toplanması, vergiye uyum sağlamayanların zorlanması, vergi uyuşmazlıklarının çözümü ve mükellefe yönelik hizmetler gibi konuları kapsamaktadır. Ayrıca, gelişen ekonomik ve sosyal yapılara uygun olarak vergi politikası ve

yönetimine yönelik reformlar, bu fonksiyonların iyileştirilmesine ilişkin diğer girişimlerden oluşmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde emlak vergisinin zayıf yönetimi, literatürde yaygın bir şekilde dile getirilmekte, emlak vergisi gelirlerinin yükseltilmesine dair çalışmalar yapılmaktadır. Bu bağlamda, emlak vergisi reformlarının dört temel amacı bulunmaktadır. Bunlar mali performansı iyileştirmek, sosyal eşitliği sağlamak, iktisadi etkinliği artırmak ve yönetim maliyetini azaltmak olarak sayılmaktadır. Ancak, uygulamada amaçların hepsini birden gerçekleştirmek her zaman mümkün olmamaktadır.

Diğer taraftan, emlak vergisi sistemlerinde (EVS), verginin kapsamına ve uygulama biçimine ilişkin farklılıklar, özellikle federal yönetim biçimlerinde önemli düzeylere ulaştığından, vergiye ilişkin tek ve genel geçer kuralların bulunmamasına neden olmakta ve özellikle uluslararası kıyaslamalara olanak sağlamamaktadır. Örneğin, verginin konusunu genelde taşınmaz oluşturmakla birlikte istisnai olarak bazı ülkelerde veya yerel yönetimlerde taşınır varlıkların da emlak vergisi aracılığıyla vergilendirildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, emlak vergisinin uygulamasında, vergi matrahının seçimi oldukça önemli bir siyasi karar olarak nitelendirilmektedir. Bunun en önemli sebebi, vergi matrahının tespit yönteminin, yani taşınmazın vergi değerinin, emlak vergisi sistemlerinin omurgasını oluşturmasıdır. Uygun vergi matrahını seçmek birçok kriterin dikkate alınmasını gerektirdiğinden, ülkeler iktisadi, sosyal, tarihi, kültürel, ahlaki, siyasi ve idari faktörü göz önünde tutarak seçimlerini yapmaktadır. Bu nedenle, emlak vergisinde reform tartışmaları gittikçe karmaşık bir hale gelmektedir.

Genel olarak, emlak vergisinde vergi matrahı taşınmazların "vergi değeri" olarak tanımlanmakta ve vergi değerinin tespiti, vergiye konu edilecek taşınmaza bir değer belirleme işlemine dayandırılmaktadır. Emlak vergisinde vergi matrahının, taşınmaz vergileme sürecinde satılmamış olsa da ve taşınmaz piyasasında yeterli veri olmasa da, değerleme yöntemleri ya da başka yöntemler aracılığıyla tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, emlak vergisi sistemlerinin en sorunlu, buna karşılık en önemli alanlarından birisi olarak, vergi değerinin belirlenmesinde kullanılan yöntemin bizzat kendisi

gösterilmektedir. Vergi değerini belirleme yöntemi, büyük ölçüde kanun koyucunun ve dönemin siyasi otoritesinin, emlak vergisine bakışını da ortaya koymaktadır. Bu nedenle vergi değeri, zaman zaman veya çoğunlukla iktisadi ve mali gerekçelerden çok sosyal ve siyasal tercihlerin bir sonucu olarak belirlenmiş olmaktadır.

Bununla birlikte, EVS'de, vergi değeri tespit edilen taşınmazların bir ya da birkaç yılda bir değerleri yenilenmekte, yani vergi matrahı için yeniden değerleme yapılmaktadır. Yeniden değerleme, bir ya da birkaç yıl için yapılan vergisel amaçlı bir değerlemenin yeniden yapılması veya vergi değerlerinin, taşınmaz piyasalarından elde edilen verilerle oluşturulan endeksler aracılığıyla yenilenmesi işlemi şeklinde ifade edilmektedir. Yeniden değerleme için seçilen yöntem de, vergi matrahını belirleme yönteminde olduğu gibi, vergi değerini ve dolayısıyla ödenecek vergi miktarını doğrudan etkilemekte ve iktisadi kaygılardan çok sosyal ve/veya siyasal kaygılarla oluşturulabilmektedir. Bu nedenle, dünyadaki emlak vergisi sistemlerine genel olarak bakıldığında, çok az sayıda ülkenin yasalarda belirlenen sıklıkta yeniden değerleme zorunluluğunu yerine getirdiği görülmektedir. Genel olarak, yeniden değerleme işlemi ertelenmekte veya yapılmamakta, yeniden değerleme yapmak gerektiğinde ise taşınmazların güncel değerlerine ulaşmak için oldukça büyük bir çaba sarf etmek gerekmektedir. Yeniden değerleme yapmak yerine, piyasadan elde edilen verilerden oluşturulan endeksler yoluyla taşınmazların vergi değerini güncellemek, alternatif bir yol olarak kullanılmakta, yeniden değerleme yapıldığında ise toplu değerlemeden faydalanılmaktadır. Toplu değerleme, bir grup taşınmazın, belirli bir tarihte, standart yöntemler kullanılarak ve genel veriler esas alınarak, istatistiki analizlere imkan verecek şekilde değerlemesi sürecini ifade etmektedir.

Bir emlak vergisi sisteminin en önemli kısmı, yani omurgası, vergi matrahının tespiti iken, ikincil derecedeki önemli kısmı vergi oranının belirlenmesi olarak gösterilmektedir. Emlak vergisi oranı, ya resmi olarak ya da bakiye yöntemi kullanılarak belirlenmektedir. Emlak vergisinde genelde, taşınmaz türlerine göre farklı olabilse de, düz bir oran kullanılmaktadır. Bir yerel yönetimin bütün taşınmazlara tek bir emlak vergisi oranı mı, yoksa taşınmazın türüne, konumuna veya taşınmazda sunulan hizmete göre değişen emlak vergisi oranı mı uygulayacağı önemli bir soru

olarak karşımıza çıkmaktadır. Mevcut durumda, birçok ülke tüm taşınmazları tek bir vergi oranıyla vergilemekte, bazı ülkeler taşınmaz türüne veya değerleme yöntemine göre vergi oranını farklılaştırabilmektedir. Tek oran ya da farklı oran uygulamalarının iktisadi, siyasi ve sosyal sonuçları değişmekte, bu nedenle vergi oranının etkilerini anlayabilmek için ayrıntılı analizler yapılması gerekmektedir.

Genel olarak, emlak vergisine yönelik mükellef algıları bazen vergiye ilişkin değişik yöntemler geliştirilmesine sebep olabilmektedir. Bunun en önemli nedeni, emlak vergisinin mükellefçe görünürlüğü veya hissedilirliğidir. Ayrıca, vergi genelde realize edilmemiş kazançları vergilediği şeklinde algılandığı için, birçok ülkenin, bazı mükelleflerin veya taşınmazların vergi yükünü azaltmak ya da artırmak amacıyla, ayrıcalıklı uygulamalara gittiği görülmektedir. Vergi kolaylıkları; yardımları, muafiyetleri, vergi kredilerini, ertelemeleri, iptalleri, iadeleri ve değerleme farklılıklarını kapsamaktadır.

Bir bütün olarak EVS, vergi matrahının tespitinde kullanılan değerleme yöntemleri, oran yapısı, yeniden değerleme ve ayrıcalıklı uygulamaları aracılığıyla taşınmaz piyasasını ve taşınmaz değerlerini etkilemektedir. Emlak vergisi taşınmaz fiyatlarını değiştirerek, mevcut konutu onarmadan yeni konut satın almaya, konutların nereye yapılacağına veya sermayenin nereye akacağına, nerede ikamet edileceğine veya konutun yüzölçümünün ne olacağına ve hatta kentsel genişlemeye kadar birçok karara doğrudan ya da dolaylı olarak tesir etmekte ve bu kararları çarpıttığında refah kaybına neden olmaktadır. Emlak vergisi, hanehalkının hareketliliği, kentleşme, işletme yeri seçimi, kırsal gelişim gibi önemli konuları etkilemekte ve taşınmaz piyasasında önemli bir fonksiyona sahip olduğunu göstermektedir.

Literatürde ifade edilen görüşlere göre, emlak vergisi gerek yansıma, gerekse etkinlik maliyeti yoluyla taşınmaz değerlerinde kapitalize olmaktadır. Emlak vergisinin yansımasıyla ilgili olarak üç alternatif görüş bulunmaktadır. Bunlar, emlak vergisinin yüksek konut fiyatları olarak tamamen tüketiciye yansıdığını iddia eden "geleneksel görüş", yerel kamu hizmetlerinin karşılığında yapılan bir ödeme olduğunu savunan "faydacı görüş" ve yerel olarak sermayenin kullanım kararlarını çarpıttığını iddia eden

“yeni görüş”tür. Literatürde, faydacı ve yeni görüş hakkında önemli çalışmalar yer almakta, ama emlak vergisinin yansıması konusunda mutlak bir görüş birliği bulunmamakta, ancak emlak vergisinin, taşınmazın sahibinin ya da kullanıcısının ödediği yerel bir fayda vergisine dönüştürülebileceği ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, hem faydacı görüş hem de yeni görüş, belirli koşulların sağlanması halinde, emlak vergisinin bir fayda vergisi haline gelebileceğini savunmaktadır. Bu bağlamda, emlak vergisinin bir fayda vergisi olması ya da olabilmesi, yerel kamu hizmetlerinin arz ve talebine ilişkin önemli değerlendirmeler yapılması fırsatı sunmaktadır.

Diğer taraftan, dünyanın hemen hemen her ülkesinde yerel yönetimler su, kanalizasyon, yol gibi altyapı yatırımlarının, çevre düzenlemeleri, park ve yeşil alan gibi kentsel hizmetlerin sunucusu ve arazi kullanım kararlarının temel belirleyicisi durumunda olmakta, bu hizmetleri karşılığında emlak vergisi ve başka vergi ya da harçlar almaktadır. Yerel yönetimlerin ürettikleri sosyal mal ve hizmetlerin taşınmaz değerlerinde kapitalize olduğu, yani taşınmaz değerlerini artırdığı ya da azalttığı, hem teorik olarak ortaya konulan hem de pratikte gözlemlenen bir gerçek olarak ifade edilmektedir. Başka bir anlatımla, yerel yönetimler, imar planı yapmak yetkisi de dahil olmak üzere, sundukları yerel kamu hizmetleri aracılığıyla taşınmaz arzına ilişkin önemli parametreleri belirleyebilmekte, niteliği değişen taşınmazlar da bireylerin talep fonksiyonunu etkilemektedir. Yerel kamu hizmetleri nedeniyle, taşınmaz arz ve talep fonksiyonunda meydana gelen bu değişiklikler taşınmaz fiyatlarını etkilemektedir.

Gerçek hayatta ve pratikte, taşınmaz değerlerinin birçok yerel sosyal olayın etkileşimi sonucunda oluştuğu görülmekle birlikte, yapılan birçok araştırmada, imar planında ayrıldığı amaç, çöp toplama noktalarına ve metroya yakınlık, hava kirliliğinden ölüm riski, deprem fay hatlarının bulunması, tarihi bölgelerde bulunma, suç oranları, önemli şahıslara komşu olma, kentsel genişleme kontrollerinin uygulanması, trafik seviyesi, gürültü gibi faktörlerin taşınmaz değerlerini etkilediği belirtilmekte ve Boratav (1980) gibi bazı araştırmacılar tarafından, yerel kamu hizmetleri nedeniyle taşınmaz değerlerinde meydana gelen artış kentsel rant, Rosen (1999) gibi bazı araştırmacılar tarafından da pozitif dışsallık olarak tanımlanmaktadır.

İktisatçıların, yerel kamu hizmetleriyle taşınmaz değerleri arasındaki ilişkiye olan ilgisi Tiebout (1956) ve Oates (1969) kadar gitmektedir. Bu çalışmalarda, yerel sosyal malların,yani yerel kamu hizmetlerinin, arz ve talebinin, dolayısıyla fiyatının nasıl belirleneceği ve bedavacı sorununun nasıl çözüleceği sorusuna cevap aranmakta ve taşınmaz piyasasının bu konuda önemli bir rol oynadığı ifade edilmektedir.Yerel kamu hizmetlerinin ve emlak vergisinin taşınmaz değerlerinde kapitalizasyonu konusu ilk kez, Oates'in (1969) Kuzey New Jersey'daki taşınmaz değerlerini incelediği ve Tiebout hipotezini destekleyen çalışmasında ele alınmıştır. Oates, denge bütçe durumunda, okul finansmanı için emlak vergisi oranı artışlarının taşınmaz değerlerini nasıl etkileyeceğini araştırmış, konut değerlerini hedonik regresyon analiziyle incelediği bu araştırma sonucunda, konut değerleriyle eğitim harcamaları arasında pozitif, emlak vergisi oranıyla negatif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Elde ettiği bulgulara göre, okul için yapılan değer artırıcı harcamaların etkisi, emlak vergisinin değer azaltıcı etkisiyle dengelenmekte ve taşınmaz değerleri maksimize olmaktadır.

Emlak vergisinin ve yerel kamu hizmetlerinin, yani mali farklılıkların taşınmaz değerlerinde kapitalize olması ve toplumsal katmanlaşma konuları Tiebout ve Hamilton modelinin ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Tiebout modelinde, özgür tüketiciler ikamet edecekleri bölgeyi, arzu ettikleri yerel kamu hizmetleri paketini sunan yerel yönetime göre seçmektedir. Daha doğrusu, insanlar ayaklarıyla oy kullanmakta *(They vote with their footh)*, tercihlerini yerleştikleri bölgeler aracılığıyla yansıtmakta, bu süreç yerel yönetimlerinkendi aralarında, insanlar tarafından tercih edilmek için yaptıkları rekabetle birleşince kaynakların etkin dağılımı gerçekleşmektedir. Başka bir anlatımla, Tiebout modeli, tüketicilerin hareketliliği ve belirli koşulların varsayımı altında, yerel düzeyde kamu hizmetlerinin sunumunda yerel yönetimler arasında yaşanan rekabetin ve bireylerin kendi faydalarını maksimize etmek amacıyla yapacağı tercihlerin, kaynakların etkin dağılımını sağlayacağını öngörmektedir. Hamilton, modele, imar planları aracılığıyla aynı ortalama değere sahip olan konutlardan alınacak emlak vergisini uyarlayarak, Tiebout modelinin önemli bir eksikliğini gidermektedir.

Bu bağlamda, Hamilton (1975) modelinin sonuçlarının oldukça çarpıcı olduğu vurgulanmaktadır. Modelin en önemli sonucunun, bütün toplulukların, sadece kamu

hizmetlerine olan taleplerine göre değil, aynı zamanda konut tüketimleri açısından da homojen olmasını sağlayabilmesi olduğu ifade edilmektedir. Hamilton, Tiebout'un oldukça genel olan teorik çerçevesini, taşınmaz piyasası ekseninde somutlaştırmış olmaktadır.

Gerek Tiebout, gerek Hamilton modelinin birçok varsayıma dayanması ve gerçek hayatta tam karşılığının olmaması literatürde oldukça fazla eleştirilmektedir. Ancak bu modeller, yerel kamu hizmetlerini ve bu hizmetleri talep eden toplulukları emlak vergisi aracılığıyla açıklamaya çalışarak, her geçen gün büyüyen ve sorunları gittikçe karmaşıklaşan kentleri ve metropolleri daha sağlıklı analiz edebilmemiz için önemli ve geliştirilebilir araçlar sunmaktadır. Bu nedenle, Tiebout ve Hamilton modellerinin ele alınarak geliştirilmesi, öncelikle taşınmaz piyasası, sonrasında da yerelleşme ve kentleşme, yerel kamu hizmetlerinin fiyatlandırılması, kentsel rantın ortaya çıkışı ve vergilenmesi gibi konu başlıkları açısından gerekli görünmektedir.

Türk Emlak Vergisi Sisteminde (TEVS) arsa arazi ve binalar emlak vergisi ile vergilendirilmekte, yapılı taşınmazlar için bina vergisi uygulanmakta ve vergi değeri bina değeri ile arsa değerinden oluşmakta, bina değeri ve arsa değeri farklı değerleme yöntemleriyle belirlenmektedir. Binalar için vergi değeri; Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıkları tarafından belirlenen ve ilan edilen bina metrekare inşaat maliyetleri ile arazi ve arsa için belirlenen esaslara göre bulunacak arsa payı değeri dikkate alınarak hesaplanan değerden oluşmaktadır. Ancak, bina değeri ve arsa değeri farklı değerleme yöntemleriyle belirlenmektedir. Bina değerine, hem kullanılan yöntem gereği, hem de merkezi yönetim tarafından belirlendiği için, yerel kamu hizmetlerinin etkisini yansıtmak mümkün olmamaktadır. Vergi oranı da merkezi yönetim tarafından belirlediğinden, yerel yönetimlerin, sadece arsalar için tespit edilen vergi değerlerine müdahale ederek yerel kamu hizmetlerini vergi matrahına yansıtma imkanları bulunmaktadır. Bu nedenle, yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisini ölçebilmek için arsalar için tespit edilen vergi değerlerine, yerel yönetimlerin yaptıkları yatırımlara ve taşınmazların piyasa değerlerine bakmamız ve aralarındaki ilişkiyi sorgulamamız gerekmektedir.

Bu bağlamda, tez çalışmasında, emlak vergisinin yerel kamu hizmetlerinin sunumunda ve vergilendirilmesinde oynayabileceği rol teorik olarak ele alınmakta, iktisadi, mali ve siyasi yönleri analiz edilmektedir. Bu nedenle, yerel kamu hizmetleri ile emlak vergisi ve taşınmaz piyasası arasında ilişki kuran, amprik bir çalışma ortaya koyan, emlak vergisinin iktisadi analizine girişen ilk tez çalışması olduğunu söylemek mümkün görünmektedir.Çalışmamızda, arsalar için tespit edilen vergi değerleri ile yerel kamu hizmetleri arasındaki ilişki Türkiye'de metropol ve kentleşme denilince ilk akla gelen şehir olan İstanbul'a ve Beyoğlu İlçesine ait veriler aracılığıyla yapılmış, arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin, yerel kamu hizmetlerinden veya taşınmazların piyasa değerlerinden ne kadar etkilendiği sorgulanmıştır. İstanbul'da yerel kamu hizmetleriyle arsalar için tespit edilen vergi değerleri arasında bir ilişki olup olmadığı, yerel yönetimler tarafından yapılan sermaye harcamalarına ve elde edilen emlak vergisi gelirlerine bakılarak anlaşılmaya çalışılmıştır. Daha sonra, arsalar için tespit edilen vergi değerleriyle yerel yönetimlerin yatırımları arasındaki ilişki, Beyoğlu İlçesine yerel yönetimler tarafından yapılan yatırımlar aracılığıyla ve regresyon analizi yapılarak da araştırılmıştır. Analiz sonucundan elde edilen sonuçlar çerçevesinde tüm İstanbul için elde edilen sonuçlar üzerinden arsalar için tespit edilen vergi değerleri ile yerel kamu hizmetleri ve taşınmazların piyasa değerleri arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır.

Özet olarak, bu çalışmada, yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi konusu, yukarıda belirtilen bakış açısıyla ele alınmaktadır. Öncelikle, küreselleşme ve yerelleşme süreçlerinin dünyada ve Türkiye'de yerel yönetimlere etkileri değerlendirilmektedir. Türkiye'de, özellikle 2000'li yıllarda yapılan, küreselleşme ve yerelleşme sürecinin izlerinin açıkça görüldüğü düzenlemelere yer verilmektedir. Ayrıca, sonraki bölümlerin teorik zeminini oluşturulabilmek için, mali yerelleşme başlığı altında vergilerin ve harcamaların yerelleşmesi değerlendirilerek, mali yerelleşme ile emlak vergisi arasındaki ilişki sorgulanmaktadır. Daha sonra, emlak vergisi farklı ülke uygulamaları ile ele alınmakta ve bu kapsamda emlak vergisinin uygulamada karşılaşılan farklı biçimleri de ortaya konulmaktadır. Bu kapsamda, genel olarak AB ülkelerinde, özel olarak da ABD'de, İngiltere'de, Almanya'da, Macaristan'da, Rusya'da, Ukrayna'da ve Baltık ülkelerinde emlak vergisi sistemleri ile TEVS incelenmektedir. Sonraki bölümde, emlak vergisinin, yerel kamu hizmetlerinin

ve yerel yönetimler arasındaki mali farklılıkların taşınmaz değerlerinde ne şekilde kapitalize olduğu, Tiebout modeli, Tiebout katmanlaşma mekanizması ve Hamilton modeli üzerinde durularak ortaya konulmakta, ampirik çalışmanın teorik temeli tamamlanmaktadır. Çalışmada son olarak, Türkiye'de yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi yürürlükte bulunan mevzuat çerçevesinde incelenmektedir. Türkiye'de yerel kamu hizmetleri genel olarak, kullanıcı harçları ve harcamalara katılım payları aracılığıyla vergilendirildiği için, yerel kamu hizmetlerinin kullanıcı harçları ve katılım payları aracılığıyla ne ölçüde vergilendirildiği, taşınmaz değerlerinde meydana gelen değişimin idarece hesaplanan bir değer olan emlak vergisi değerlerine ne şekilde ve ne ölçüde yansıtıldığı yerel yönetimler ve emlak vergisi sistemleri açısından oldukça önemli soru ve sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi yürürlükteki mevzuat hükümleri esas alınarak ve oluşturulan model vasıtasıyla regresyon analizinde, İstanbul ve Beyoğlu İlçesi verileri kullanılarak elde edilen sonuçlardan faydalanılarak genel değerlendirmeler yapılmaktadır.

2. KÜRESELLEŞME VE YERELLEŞMENİN DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE YEREL YÖNETİMLERE ETKİLERİ

1900'lü yıllarda yerel yönetimler, kamu yönetiminde en önemli oldukları dönemi yaşamaktaydı. Vergilerin ve harcamaların birçoğu yerel yönetimler tarafından uygulanmakta ve 1890'dan 1929'daki büyük krize kadar Tiebout (1956) tarafından yaratılan tartışmaya benzer bir tartışma iktisatçılar arasında yapılmaktaydı. Yüzyılın ortalarında bu anlayış terk edildiği için, kamu ekonomisi teorisyenleri uniter ulusal devlet üzerine odaklandı ve yerel yönetimler özel durumlar dışında çok fazla ilgi çekmemeye başladı. Samuelson'un "An Introductory" (1948) adlı kitabının ilk baskısında yerel yönetimlerden küçümser şekilde bahsedilmişti. 1950'li yıllarda yerel yönetimlerin güçlenmesi ve siyasal olarak bölünmesi, Samuelson gibi birçok akademisyen tarafından doğru bulunmamaktaydı, hatta kötülenmekteydi (Fischel 2001).

Bununla birlikte, yerel yönetimlerin kamu yönetimi sistemi içerisindeki rolünün, özellikle 1980'lerden sonra küreselleşmenin ve yerelleşmenin etkisiyle giderek değişmeye başladığı görülmektedir. Neo-liberal politikalar sonucunda devletin küçültülmesi, özelleştirme uygulamalarının hız kazanmasıyla, merkezi yönetimin görev ve sorumluluklarının bir kısmı yerel yönetimlere aktarılmaya çalışılmaktadır. Sosyalist ülkelerde yaşanan gelişmelere de bağlı olarak piyasa ekonomisinin yaygınlaşması ve daha fazla kurumsallaşmasıyla kamu ekonomisi, özel sektör tarafından geliştirilen ve uygulanan etkinlik, verimlilik, etkililik, şeffaflık, sürdürülebilirlik gibi kavramları kendi işleyişine adapte etmeye çalışmakta, kamu yönetiminde rekabet kavramına daha fazla vurgu yapmaktadır. Kamu hizmetlerinin sağlanmasında önemleri giderek artan yerel yönetimlerin sundukları hizmetleri etkin, kaliteli, verimli, şeffaf, katılımcı ve sürdürülebilir olarak, halkın beklentilerine cevap verebilecek şekilde yerine getirebilmeleri için bütün dünyada ve Türkiye'de yerel yönetimlerde reform yapmanın gerekliliği tartışılmaktadır.

Diğer bir ifadeyle, küreselleşmenin ortaya çıkardığı ve günlük yaşam pratiklerinin vazgeçilmez hale getirdiği değişim araçları ve mekanizmalar, kamu yönetimini ve yerel yönetimleri belirli alanlarda kısmen veya tamamen yeniden yapılanmaya, özellikle katı

ve merkeziyetçi geleneği, kapasite geliştirmenin gerekliliğini, performans sorununu, örgütsel yapıyı ve diğer süreçleri ortaya koyarak, sistemi ve işleyişini baştan sona değişime zorlamaktadır (Kapucu 2003). Ayrıca, küreselleşme, kamu yönetimine "katılım", "özerkleşme", "yerelleşme", "yönetişim", "optimal hizmet sunumu", "performans yönetimi" ve "profesyonel yönetim" gibi kavramlar dahil etmekte ve güçlü bir biçimde yönetsel dönüşüm süreçlerinde bu kavramların yer almasını sağlamaktadır (Parlak 2003).

Bu bağlamda, dünyada ve ülkemizde kamu yönetimlerinde ve yerel yönetimlerde önemli reform çalışmaları gerçekleşmekte, yerel yönetimlerin siyasi, iktisadi ve sosyal hayattaki rolleri farklılaşmaya başlamaktadır. Yerel yönetimlerin fonksiyonlarında gerçekleşen bu değişim, yerel yönetimlerin finansmanı, mali yerelleşme ve yerel vergiler gibi konu başlıklarının yoğun bir şekilde ele alınmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, kamu hizmetlerinin ve vergilerin tasnifinden başlayarak konunun çok boyutlu bir şekilde ele alınması gerekmektedir.

2.1 Kamu Hizmetlerinin ve Vergilerin Tasnifi

Kamu hizmetleri, toplumsal nitelikteki ihtiyaçların karşılanması için devletin yapmak durumunda olduğu hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Devlet bu hizmetleri merkezi ve yerel yönetimler aracılığıyla yerine getirmektedir (Akdoğan 1999). Kamu hizmetlerine sosyal mallar da denilmektedir. Sosyal mal teorisi ilk kez 1954 yılında Samuelson tarafından bir model ortaya konulmuş, sosyal malları tanımlayacak kriterler tanımlanmış ve sosyal malların optimal sunumu, bu özellikler çerçevesinde bir piyasa işleyişi içinde, ama özel mallardan olan farkları esas alınarak analiz edilmiştir (Kirmanoğlu 2009).

Sosyal mallar kendi içinde salt sosyal mallar, karma ve erdemli mallar olmak üzere 3'e ayrılmaktadır. Salt sosyal mallara; milli savunma, genel idare, yargı gibi hizmetler, karma mallara; kütüphaneler, köprüler, parklar, sağlık hizmetleri, yüksek öğretim, erdemli mallara; ilk öğretim, devlet tiyatroları, senfoni orkestraları örnek olarak verilebilmektedir (Akalın 2000).

Bununla birlikte, sosyal malların tanımlanmasını sağlayan koşullar ve özellikler zaman içinde birçok koşula bağlı olarak değişmektedir. Bu koşulların en önemlileri teknolojik gelişmeler, sosyal ve siyasal yapılardaki ortaya çıkan değişmelerdir. Önceden kamu malı olarak tanımlanan bazı mallar, teknolojik gelişmeler sonucunda bu özelliklerinden bazılarını kaybedebilmektedir. Örneğin, klasik bir sosyal mal sayılan deniz fenerinin, gemilerin bu hizmetten yararlanmak için para ödenmesini gerektiren bir lazer okuma sisteminin geliştirilmesi sonucunda, bazı ülkelerde, artık salt sosyal mal özelliği kalmamaktadır (Kirmanoğlu 2009). Bu bağlamda, sosyal malların sınıflandırması mutlak ve kesin değildir ve piyasa koşulları ile teknolojinin durumuna göre değişebilmektedir (Rosen 1999).

Kamu hizmetlerinin sunumunda, merkezi yönetimle yerel yönetimler arasındaki görev ve gelir paylaşımı, "merkeziyetçilik", "adem-i merkeziyetçilik" ve "mali tevzin" gibi kavramların gündeme gelmesine neden olmaktadır (Öz 2012). Kamu hizmetleri ile kamu gelirlerinin merkezi ve yerel yönetimler arasında paylaşımının yansız, nesnel ve bilimsel kriterlere göre belirlenmesi oldukça önemlidir. Kamu hizmetlerinin bölüştürülmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde sayılmaktadır (Keleş 2006):

-Her hizmetin sahibi bulunmalıdır,
-Aynı hizmet birden fazla yönetime verilmemelidir,
-Her hizmet, onu en iyi biçimde yapabilecek olan yönetime bırakılmalıdır,
-Yönetimler arasında görevlerin birbirine karışmasını önlemek üzere, her yönetim kademesinin görev alanı iyice sınırlanmalı ve tanımlanmalıdır,

Yerel sosyal mallar, yani yerel yönetimler tarafından sunulan hizmetler, faydalarının yayılma alanı belli bir coğrafi bölge ile sınırlı olan hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, su ve kanalizasyon, parklar, itfaiye, şehir içi yollar ve trafik kontrolü, halk sağlığı ve bazı ülkelerde polis, eğitim, sağlık hizmetleri gibi hizmetler yerel yönetimler tarafından sunulmaktadır (Kirmanoğlu 2009).

Gündüzöz'e göre; 5393 sayılı yeni Belediye Kanunu'nda belediyelerin görevleri sayılırken liste yöntemi terk edilmiş, karma ve erdemli mallar ayrı gruplarda gösterilmiş, çevre, huzur ve temiz hava gibi salt sosyal mallar belediye görevleri arasında yer almıştır. Çizelge 2.1'de Gündüzöz tarafından belediye hizmetlerinin sosyal mallar teorisine göre tasnifi gösterilmiştir. Bu tasnife göre, en önemli yerel yönetim birimi olan belediyelerin sunduğu hizmetlerin yarısından fazlası salt sosyal mal sınıfına girmektedir.

Çizelge 2.1 Belediye hizmetlerinin sosyal mallar teorisine göre tasnifi (Gündüzöz 2012)

Hizmetler	**Adet**	**%**
Salt kişisel Mal	11	13,92
Salt Sosyal Mal	43	54,43
Karma Mal	14	17,72
Erdemli Mal	11	13,92
Toplam	79	100

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için gerekli olan giderlerin karşılanması ile borçların ödenebilmesi için devletin egemenlik esasına göre, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelere vergi denilmektedir (Akdoğan 1999). Vergilerin asıl amacı, devlet harcamaları için finansman kaynağı oluşturmaktır. Vergilerin gelir dağılımını düzeltmek, iktisadi konjonktürü düzenlemek gibi normatif fonksiyonları bulunmaktadır (Kirmanoğlu 2009). Vergileri çeşitli kriterlere göre gruplara ayırmak mümkün olmakla birlikte, en temel prensip vergileri konularına göre ayırmaktır. Bu bağlamda vergiler; gelirler, harcamalar ve servet üzerinden alınan vergiler olmak üzere 3'e ayrılmaktadır. Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergiler; gelir ve kurumlar vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergiler; katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, değerli kağıtlar vergisi ve harçlar, servet üzerinden alınan vergiler; motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisidir.

Küreselleşme ve yerelleşme sürecinde, teknolojide, siyasette, toplumda, piyasa koşullarında meydana gelen gelişmeler kamu hizmetlerinin, vergilerin, özellikle de kamu yönetiminin yapısında önemli değişikliklere neden olmuştur.Bu nedenle, dünyanın gittikçe küresel bir köy haline dönüşüyor olması, sistemlerin birbirine daha çok benzemeye ve sermayenin çok hızlı hareket etmeye başlaması ama kentlerin farklı özelliklerini öne çıkararak birbirleriyle rekabet eder hale gelmesi ve son dönemde meydana gelen gelişmeler, Dünya Bankası tarafından 2000 yılında yayınlanan 21. Yüzyıla Girerken Dünya Kalkınma Raporu'nda (*The World Development Report, Entering the Twenty First Century*) yapılan tespiti haklı çıkarıyor gibi görünmektedir. Bu tespite göre, 21. Yüzyılda dünyada kalkınma politikası iki kavram tarafından belirlenecek ve uygulanacaktır: Küreselleşme ve yerelleşme. Yine aynı raporun tanımlarına göre, küreselleşme, dünyadaki devletlerin devam eden bütünleşmesini; yerelleşme, yerel yönetimlerce siyasi özerkliğe ve finansal yetkiye sahip olmayı ifade etmektedir (Muwonge-Ebel 2014). Küreselleşme sürecinde, devletlerin gittikçe bütünleşmesi, aralarındaki sınırların zayıflaması sermaye, insan, mal ve hizmet hareketliliğinin artması, yerel yönetimlerin yetkilerinin genişlemesi, olumlu ve olumsuz olarak değerlendirilebilecek çok önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bu bağlamda, insanların, mal ve hizmetlerin dolaşımındaki serbestlikten geri adım atılırken, sermayenin dolaşımı ile ilgili herhengi bir sınırlama getirilmediği görülmektedir.

2.2 Küreselleşmenin Kamu Yönetimine Etkileri

Küreselleşme süreciyle birlikte, ulus devletlerin ülke içindeki politikaların belirlenmesinde sahip oldukları güç önemli ölçüde zayıflamakta, bu güç, uluslararası kuruluşlar, bölgesel birlikler ve yerel yönetimlerle paylaşılmaya başlanmaktadır. Bu süreç, ulus devletlerin egemenlik sınırlarının yeniden tanımlandığı ve yerelleşmenin öne çıktığı, yeni bir siyasal-yönetsel ve kültürel yapının oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Küreselleşme-yerelleşme dinamikleri çerçevesinde ulus devletin değişimi çeşitli parametreler üzerine temellendirilmektedir. Ulus devletin öneminin, gücünün ve fonksiyonlarının sınırlandırılmasını içeren tartışmalar devam etmektedir (Ökmen-Özer 2009).

Mevcut tartışmalar çerçevesinde, devletin önümüzdeki dönemde ortadan kalkacağını iddia edenler olsa da, birçok akademisyen devletin öneminin daha çok artacağını belirtmektedir. Ancak, küreselleşmeyle birlikte devlet, daha adem-i merkeziyetçi bir yapıya dönüşmekte, birçok alanda üretimden çekilmekte, piyasanın üretmesi mümkün olan malların üretimini piyasaya bırakmaktadır (Kirmanoğlu 2009). Diğer bir ifadeyle, küreselleşme süreci neticesinde oluşan olumsuzlukların (terörün yaygınlaşması, göçlerin artması gibi) ortadan kaldırılabilmesi için ulus devletlerin güçlenmesi gerekmekte, ama devletin ekonomideki hacmini azaltma ve ekonomik fonksiyonlarını dönüştürme çabaları artmaktadır.

Bu bağlamda, hem ulus-devlet birçok mal ve hizmeti üretmekten vazgeçmekte, hem de sermaye ekonomideki sektörler ve ülkeler arasında en yüksek getiriyi elde edebilmek için, oldukça hareketli hale gelmektedir. Bunun sonucunda doğal olarak, küreselleşme kavramı kamu ekonomisi uzmanlarının daha çok ilgisini çekmeye başlamaktadır. Sermayeyi çekebilmek için yönetimler arasında gerçekleştirilen rekabet, kurumlar vergisinden emlak vergisine kadar birçok vergiyi etkilemektedir. Bazı uzmanlar, vergi politikalarındaki değişiklikler sonucu yaşanan dibe doğru yarışın, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki sistemleri çok daha homojen hale getireceğine inanmaktadır (Wallace 2007). Ülkelerdeki sistemlerin, sadece vergi uygulamaları açısından değil, iktisadi, siyasi, sosyal ve kültürel değerler bakımından da birbirine benzeyeceği varsayılmaktadır. Ancak, ülkelerdeki sistemlerin birbirlerine benzer hale gelmeleri, ülkelerde ortaya çıkacak risklerin de birbirine benzer hale gelmesine ve uzun dönemde sermeyenin getirisindeki büyük farklılıkların ve karlılıkların ortadan kalkmasına neden olacağı için, sistemler arası farklılıkların devam etmesi gerekmektedir.

Küreselleşme süreci içerisinde, kamu ekonomisinde meydana gelen anlayış değişikliği sonucunda, Keynezyen refah devleti yerine düzenleyici devlet kavramı öne çıkmakta, sermaye birikimine ve piyasa dinamiklerine engel olduğu gerekçesiyle merkezi devlet yapılanmalarının yerine, yerel dinamikleri harekete geçiren yerelleşme süreci tercih edilir hale gelmektedir. Devletler küresel sermayeyi çekmek amacıyla birbirleriyle rekabete girerken, aynı zamanda kendi içlerindeki yerel dinamikleri harekete geçirmeye yönelik eğilimleri ortaya çıkarmakta (Bağlı 2014), yerel birimler kendi özellikleri

temelinde yenidünya düzeni içerisinde söz sahibi olmaya çalışmakta, kent ve bölge ekonomileri önem kazanmaktadır (Ertürk ve Sam 2011). Diğer bir ifadeyle, Berlin duvarının yıkılışından ve komünizmin çöküşünden sonra, Avrupa ve Asya'da başlayan ve bütün dünyaya yayılan reformların merkezinde, karar verme mekanizmalarının yerelleşmesi ve merkezi hükümetten otonom bir yerel yönetime kaydırılması bulunmaktadır (McCluskey vd. 2010). Bretton Woods sonrası dönemde merkezi yönetim öncülüğünde gelişme, büyüme ve kalkınma dönemi sona ermiş olmakta, gelişme, büyüme ve kalkınma politikalarının ana eksenini yerel yönetimler oluşturmaya başlamaktadır (Ebel-Yılmaz 2002).

Bu bağlamda, özellikle son 20 yılda, küreselleşme akımlarıyla ortaya çıkan ve en önemli gelişme stratejilerinden biri olan yerelleşme kavramı uzunca bir yol kat etmiş ve günümüzde, geçmişe nazaran, gelişmekte olan ülkeleri daha çok etkilemiştir. Yerel yönetimlerin harcamalarının, devletin toplam harcamaları içindeki payı 1970'lere göre oldukça önemli oranda yükselmiştir. Artan yerel yönetim harcamaları, daha zor ve yerel yönetimlere daha çok yetki veren idari reformların yapılması için teşvik oluşturmaktadır. Ayrıca seçmenler ve seçilmişler, vatandaşla ve yerel yönetimleri yakınlaştırma konusunda merkezi yönetimlere baskı yapmaktadır (Bahl ve Martiez Vazquez 2008).

Küreselleşme yeni bir dünya düzeni kurmayı amaçlarken, devleti, toplumu, siyaseti, hukuku, dinleri ve birçok kavramı yeniden yapılandırmaya çalışmaktadır. Ancak, gelinen noktada, kurulmak istenilen sistemin daha çok sermayenin hareketliliğini ve getirisini artırmaya yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, insanların ve malların özgürce dolaşımı ile ilgili düzenlemelerden geri adım atılmakta, çeşitli sınırlamalar, kısıtlamalar ve standartlar getirilmektedir. Bununla birlikte, kamu yönetimi anlayışında, etkinlik temelinde şekillenen bakış açısı ise kamu hizmetlerinin sunumunda ve talebinde yerel yönetimleri ön plana çıkarmakta, kamu ekonomisi yerel yönetimi merkezine alan bir düşünce tarafından yeniden kurgulanmaktadır. Kamu yönetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması, aynı zamanda, vergi mükellefleri tarafından daha az vergi ödenmesi, şeffaflık, ödenen vergilerin nereye harcandığının izlenebilmesi anlamına gelmektedir. Bireylerle yerel yönetimler arasında kurulan ilişkinin analiz edilmesi ve

kavramsallaştırılması, kentleşmeden iktisadi büyümeye kadar uzanan bir zincirin halkalarını anlamamıza yardımcı olmaktadır.

2.3 Yerelleşmenin Kamu Yönetimine Etkileri

Dünya Bankası raporlarında yapılan değerlendirmelerde, ulus devletlerin bölgesel eşitsizlikleri giderme, ekonomik birliği sağlama, yerel özerklikleri tanıma, temel insan haklarını güvence altına alan yargı sistemleri geliştirme konusunda başarısız olduğu, bu tür sorunların giderilmesi için devletin yerelleşme anlayışına göre yeniden yapılanması gerektiği belirtilmektedir. Birleşmiş Milletler'e göre 21. yüzyılın yerelleşme anlayışı sadece devletin üsten alta, merkezden yerele yetki devri anlamı taşımamakta, kamu yetkisinin devletten çeşitli örgütlere ve piyasaya devri, siyasal-yönetsel karar mekanizmasının özel sektör ve sivil toplum örgütleriyle paylaşımı olmak üzere iki temel özelliği esas almaktadır (Çınar ve Güler 2004).

Genel anlamda yerelleşme, kamu hizmetlerini yerine getirmede sorumluluk ve yetkilerin merkezi yönetimden alt yönetim birimlerine, yarı-bağımsız yönetim ve organizasyonlara veya özel sektör kuruluşlarına devri anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, yerelleşme, kamu hizmetleri sunumunda yetki ve sorumlukların merkezi yönetim tarafından yerel yönetimlere bırakılması olarak tanımlanmaktadır. Siyasi, idari, mali ve piyasa yerelleşmeleri aşamalarının her birinin farklı özellikleri, uygulamaları ve koşulları bulunmaktadır. Siyasi, idari ve mali yerelleşmeyi kısaca şu şekilde tanımlamak mümkündür (Rondinelli 1999):

-Siyasi yerelleşme; vatandaşlara ve onların seçilmiş temsilcilerine toplum hakkında karar alma konusunda daha fazla yetki verilmesi demektir. Siyasi yerelleşme, yerel yönetimlere politikaları belirleme ve etkileme gücü verdiğinden, yerel yönetimlerin vatandaşlarla kurduğu ilişkinin demokrasinin gelişmesine dahi katkı yaptığı ifade edilmektedir. Siyasi yerelleşme sonucunda vatandaşlarla yerel yönetimler arasındaki ilişkiler yeniden şekillenmekte ve yoğunlaşmakta, vatandaşlar yöneticileri daha yakından tanıma fırsatı, seçilmiş yöneticiler de seçmenlerin ihtiyaç ve arzularını daha iyi öğrenebilme imkanı elde etmektedir.

-İdari yerelleşme; kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yetkinin, sorumluluğun ve kaynakların diğer yönetimlerle paylaşılmasıdır. Birçok kamu görevinde planlama, finansman ve yönetim fonksiyonlarının merkezi yönetimden merkezi yönetimin taşra birimlerine, yerel yönetimlere, yarı bağımsız kamu kurumlarına, bölgesel veya yerel şirketlere aktarılması anlamına gelmektedir.

-Mali yerelleşme; yerelleşmenin en önemli unsuru olarak kabul edilmektedir. Yerel yönetimlerin veya yetki devri yapılan diğer yerel kuruluşların, sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için yeterli gelirlerinin ve gelirleri harcama yetkilerinin olmasını ifade etmektedir.

Literatürde, yerel otonomi ve yerelleşme sık sık eşanlamlı olarak kullanılmakta, sağlıklı ekonomik ve siyasi sistemlerin hayati unsuru olarak kabul edilmektedir. Wolman vd. (2010) tarafından belirtildiğine göre; Smith (1985), yerelleşmeyi sosyal, ekonomik ve siyasi gelişmişliğin gerekli koşulu olarak görmekte, Connolly, Brunori ve Bell (2009), yerel yönetimlerin kendilerini yönetmesi için sağlanan güçlü otonominin faydalı olduğunu ve Amerikan federal sisteminin dayanağını oluşturduğunu vurgulamakta, Wolman ise (1990) yerel otonomi ve yerelleşme hakkındaki argümanların iktisadi etkinliğe dayandığını, ihtiyaçlara siyaseten cevap verebilmenin ve hesap verebilirliğin, siyasi çeşitliliğin, uyumlu yeniliklerin ve fırsatları öğrenmenin, vatandaşların siyasi katılımının, yurttaşlık eğitiminin ve liderliğin gelişiminin temelini teşkil ettiğini söylemektedir (Wolman vd. 2010).

Oates (1972) yerelleşme teoremine göre ise her bir kamu hizmeti, faydası ve maliyeti içselleştirilebilecek en küçük coğrafi alanı kontrol eden yönetim tarafından sunulmalıdır. Diğer bir ifadeyle, kamu hizmetleri fayda, maliyet ve bütçeleme imkanı dikkate alınarak mekansal olarak ölçeklendirilmeli, imkan ve kabiliyeti varsa yerel yönetimlerce yerine getirilmelidir. Bunun nedenleri şu şekilde sıralanmaktadır (Oates 1972);

-Yerel yönetimler, yönetmekle sorumlu oldukları bölgelerde yaşayanların ilgilerini, zevk ve tercihlerini anlamaktadır. Bu nedenle, yerel yönetimlerin alacakları kararlar ve yaptıkları uygulamalar o bölgede yaşayanların beklentilerine uygun olmaktadır.

-Yerel karar alıcılar, hizmet sunmakla görevli oldukları insanlara karşı hassas oldukları için, mali sorumluluk ve mali özerklik sağlanması etkinliği teşvik etmektedir.
-Gereksiz yönetim katmanları ortadan kalkmaktadır.
-Yönetimler arası rekabet ve yenilikler artmaktadır.

Wolman vd. (2010) Oates'in (1972), otonom yerel yönetimlerinden oluşan bir sistemin kaynakların etkin dağılımını gerçekleştireceğini, yenilikleri teşvik edeceğini ve daha iyi sosyal kararlar alınmasını sağlayacak bir kurumsal yapıya neden olacağını iddia ettiğini belirtmektedir. Yerelleşme ile ilgili bu görüşlere göre, yerel yönetimlerin bireylerle ve seçmenlerle kurabileceği idari, mali, siyasi, sosyal ve iktisadi ilişkinin içeriği ve kapsamı oldukça önemli etkiler yapmakta, kamu yönetiminde etkinliğin sağlanmasının koşullarını hazırlamaktadır. Yerel yönetimler tarafından sunulan hizmetlerin fayda ve maliyetleri, kamu yönetimi ve vergi mükellefleri tarafından daha somut bir şekilde algılanmakta ve yorumlanmaktadır. Ayrıca, yerelleşme aracılığıyla kamu yönetiminde oluşacak anlayış, piyasa ekonomisinin daha fazla kurumsallaşmasına katkı sunmaktadır. Başka bir anlatımla, kamu yönetiminde sağlanan yerelleşmenin, piyasa ekonomisinin işleyişi için daha sağlıklı olduğu, sisteme uyumlu birey ve kurumların oluşmasını etkilediği ifade edilmektedir.

Bu nedenle, gelişmiş ülkeler yerelleşme konusunda örnek olarak gösterilmekte ve yerelleşmenin sağlayacağı etkinlik hakkında oluşturulmuş literatür, daha çok gelişmekte olan ülkeler üzerine odaklanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde yerelleşme, uluslararası güçler tarafından teşvik edilmekte, etkinlik ve eşitlik kaygılarıyla desteklenmektedir (Ahmad vd. 2008). Gelişmekte veya geçiş ekonomisine sahip olan, piyasa ekonomisine geçmeye çalışan bir ülkede, yerelleşmenin politika değişiklikleriyle birlikte uygulanmasının, ekonomik olgunluğu daha çok artıracağı ve refah artışının daha hızlı olacağı çok temel bir varsayım olarak görülmekte, nedenleri ve ampirik destekleriyle geliştirilmeye çalışılmaktadır (Cornia 2013). Böyle bir varsayımın temel

nedenini, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ve demokratik performansları yükseldikçe yerelleşme eğiliminin arttığı şeklindeki genel görüş (Eryılmaz 2012) olarak ifade etmek mümkün bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ülkelerdeki yerelleşme derecesi ve isteği ile gelişmişlik düzeyi ve demokratikleşme talebi arasında bir ilişki kurmak, oldukça rasyonel bir değerlendirme olarak görünmektedir.

Genel olarak ele alındığında, kamu yönetiminde yerelleşmeye dair teorik çalışmaların dayanağının iktisadi kaygılara dayandığı ve kamu kaynaklarının etkin kullanımının amaçlandığı görülmektedir. Kamu hizmetlerinin yerel yönetimler tarafından yerine getirilmesi sonucunda kamu yönetiminde etkinliğin gerçekleşeceği, etkinlik temelinde oluşan yeni kamu yönetimi anlayışının sağlıklı bir şekilde gelişeceği ve bu anlayışın piyasa ekonomisi ile daha uyumlu ve sürdürülebilir olduğu ifade edilmektedir. Bu bağlamda, uluslararası kuruluşlarda, özellikle gelişmekte ve geçiş ekonomisine sahip olan ülkelerde kamu yönetimi anlayışının merkeziyetçilikten, adem-i merkeziyetçiliğe evrilmesi gerektiği yönünde güçlü bir görüş birliği oluştuğu anlaşılmaktadır. Küreselleşme sürecinde uluslararası kuruluşların, kamu yönetiminde yerelleşmeyi ön plana çıkarmalarının ve yerelleşmeye aşırı derecede vurgu yapmalarının amacını, piyasa ekonomisini kurumsallaştığı batılı ülkelerdeki kamu yönetimi anlayışının, gelişmekte olan ülkelerde de oluşmasını ve uluslararası yatırımların daha az sorunla karşılaşmasını sağlamak olarak belirtmek mümkün görünmektedir. Kamu yönetiminde, devletler arasındaki siyasi, iktisadi ve hukuki farklılıkları kısmen, en azından sermaye lehine ortadan kaldırarak homojen yapıların ortaya çıkması için düzenlemeler yapılmasını tavsiye etmek, aynı zamanda sermayenin akışkanlığını yükseltmek ve uluslar arası yatırımların maliyetini azaltmak istemek anlamına gelmektedir. Ayrıca literatürde, yerel yönetimlerin olgunlaştığı, merkezi yönetimlerin rehberliğine ihtiyaç duymadığı, hizmetlerin sunumuna pozitif katkılar yaptığı ve daha fazla sorumluluk alması gerektiği, kamu yönetiminde etkinliğin, ihtiyaçlara cevap verebilirliğin, etkililiğin ve demokratik eğilimlerin artırması için seçmenlere daha yakın karar alınmasının uygunluğu ifade edilmektedir.

Siyasi yerelleşme yerel sorunların daha kolay tespitini, idari yerelleşme yerel sorunların daha kolay çözümünü, mali yerelleşme ise gelir ve harcamaların daha rasyonel

kullanılmasını sağlayacak yapılanmanın kamu yönetiminde gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır. Siyasi, idari ve mali yerelleşme süreçlerinin çok önemli fonksiyonlara sahip olduğu, ülkelerin kendi koşullarına göre, bu süreçleri ayrı ayrı değerlendirerek, yönetimler arasındaki ilişkileri tasarlaması gerektiği vurgulanmaktadır. Ayrıca, siyasi, idari ve mali yerelleşmenin fonksiyonları arasındaki geçişkenlik dikkate alınarak, kamu yönetiminde yapılmak istenilen değişikliklerin ve uygulamaların birlikte kurgulanması, birinin diğerine tercih edilmemesi önemli görünmektedir. Diğer bir ifadeyle, yerelleşme sürecinde siyasi, idari ve mali değişiklikler mümkünse bütün boyutlarıyla oluşturulmalı, örneğin yerelleşmenin idari ayağı güçlendirilmeye çalışılırken siyasi ve mali ayağında yapılması gereken değişiklikler ihmal edilmemelidir. Aksi takdirde, yerelleşme sürecinden beklenilen iktisadi, siyasi ve sosyal sonuçların elde edilmesi zorlaşmaktadır. Bununla birlikte, yerelleşme sürecinde yerel yönetimlerin kapasiteleri, imkanları ve olanakları iyi değerlendirilmeli, uygulanması mümkün olmayan yetki ve sorumluluklar konusunda yetkilendirme yapılmamalıdır. Öte yandan, yerelleşmeye ilişkin toplumsal talepler ve sosyo-kültürel yapı konunun başka bir boyutunu oluşturduğu için, yerelleşmeye ilişkin toplumsal talep yoksa veya toplum hazır değilse, toplumu bu konuda ikna etmek ve harekete geçirmek amacıyla çalışmalar yapılmalıdır. Yerel yönetimlerle vatandaşlar arasında oluşturulacak ilişki, faydasını maksimize etmeye çalışan bireylerle, oylarını ve gelirlerini maksimize etmeye çalışan yerel yönetimler arasında, demokratik bir ortamda gerçekleşmeli ve sürdürülmeli, bedavacılığı, popülistliği ve kayırmacılığı beslememelidir.

2.4 Küreselleşme ve Yerelleşmenin Dünyada Yerel Yönetimlere Etkileri

Küreselleşme-yerelleşme süreciyle artan demokratik gelişmelere bağlı olarak, dünyada birçok ülke farklı gerekçelerle yerelleşmeye ilişkin reformlar yapmıştır. Belçika, İspanya, İtalya, Fransa ve Birleşik Krallık bu reformları anayasal değişiklikle gerçekleştirmiştir. İtalya oldukça yerelleşmiş bir ülke olmasına rağmen, 2001 yılında yapılan anayasal reform tamamen uygulanmıştır. Yeni AB üyesi olan Polonya, Slovakya ve Çek Cumhuriyeti gibi Doğu Avrupa ülkeleri yerelleşme politikaları çerçevesinde bölgesel yönetimler oluşturmuştur (Ahmad vd. 2008).

Almanya'da yerel yönetim sistemi 1990'lı yıllarda, küreselleşme sürecinden, yeni kamu yönetimi anlayışından ve Hollanda'daki Tilberg kentinde gerçekleştirilen uygulamalardan da etkilenerek, etkinlik, verimlilik ve demokrasi arayışları doğrultusunda sürekli bir reform içerisinde olmuştur (Çukurçayır 2013b).

Finlandiya'da 1980'li yıllarda kamu hizmetlerinin kalitesi, miktarı ve erişilebilirliği konularında ortaya çıkan tartışmalar yüzünden bir dizi kamu reformu gerçekleştirilmiş ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı (AYYÖŞ) onaylanmıştır. Finlandiya klasik kamu yönetimi anlayışından, hesap verebilir, şeffaf, stratejik yönetime ve performansa dayalı yeni bir yapılanmaya geçmiş, yerel yönetimler güçlendirilmiş, merkezi yönetim sadece düzenleyici ve koordine edici bir misyonla donatılmıştır (Tuzcuoğlu 2013).

Fransa'da 1982 yılında yapılan reform sonucunda idari yapıda ciddi bir değişim yaşanmış, yerel yönetimlerin yetkileri artırılmış, belediyelere bazı vergilerin oranlarını belirleyebilme yetkisi verilmiş, idari vesayet büyük ölçüde ortadan kalkmış ve yerel yönetimler hukuka uygunluk yönünden denetlenmeye başlamıştır (Turan 2013).Bu ülkede 1982 desentralizasyon reformunu 2000'li yıllarla birlikte ikinci desentralizasyon reformu adımları izlemiştir. Bunun ilk önemli basamağını anayasal değişiklik oluşturmuş ve 28 Mart 2003 yılında Fransız Anayasasına "Fransa desentralizasyon ile yönetildiği" ilkesi eklenmiş ve yerel yönetimlere merkezi yönetimden önemli yetki devirleri öngörülmüştür (Bujadoux 2015)[2].

Franco döneminden kurtulan İspanya'da, 1980'lerden sonra gerçekleştirilen demokratikleşme çalışmaları dünyada uygulanan neo-liberal politikalardan etkilenmiştir. 1985 tarihli Yerel Yönetim Temel Yasası ile yerel yönetimlerde köklü değişiklikler yapılmış ve yerel demokrasiye ilişkin iyileşmeler gerçekleştirilmiştir. Yerel yönetimlerin daha özerk bir yapıya kavuşmaları ve hizmetleri daha etkin bir şekilde sunmaları sağlanmıştır (Eroğlu 2013).

[2]Metinin fransızca orijinalinden çevirileri D.ÖZKÖK ÇUBUKÇU tarafından yapılmıştır.

İsviçre'de 1993 yılından itibaren yerel yönetimlerde, yeni kamu yönetimi anlayışı doğrultusunda reformlar yapılmıştır. Bu reformların amacı, girdi odaklı denetim yerine çıktı odaklı denetimin sağlanması, kamu hizmetlerinin merkezi devlet yerine çoğunlukla piyasadan yararlanılması, aşırı bürokratik ve siyasal kontrolün kaldırılarak yarı özerk mekanizmaların kurulması olarak özetlenmektedir (Köseoğlu 2013).

İtalya'da 1990'lı yıllarda, ülkenin kuzeyinde Lega Nord adıyla güçlü bir ayrılıkçı siyasi partinin ortaya çıkması sonucunda, Anayasa'da ve yerel yönetimlere ilişkin yasalarda değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu değişikliklerle, belediyelerden başlayarak tüm yerel yönetimler merkezi yönetimle aynı düzeyde ve eşit kabul edilmiştir. 2003 yılında İtalyan Anayasa Mahkemesi, merkezi yönetim yanında tüm yerel yönetimlerin özerkliklerini kabul ederek bunların kendi statülerini belirleme yetkilerini tanımıştır. Yerel yönetimlerin oluşturacağı yerel yasaların geçerliliği ve gücü ulusal yasalarla aynı kabul edilmiş, vergi gelirlerinin büyük bir bölümü yerel yönetimlere devredilmiştir (Koçak 2013).

1980'li yıllardan sonra Japonya'da gerçekleştirilen reformların unsurları, merkezi yönetimin yeniden yapılandırılması, yönetimde şeffaflığın sağlanması, bakanlıkların azaltılması, mali yönetimde etkinliğin ve açıklığın oluşturulması, deregülasyonların ve özelleştirmelerin yapılması, yerel yönetimlerin yetki ve görevlerinin artırılması olarak şekillenmiştir. Japonya'da yapılan bu düzenlemeler minimal devlet, özelleştirme ve yerele yetki devredilmesi gibi yeni kamu yönetiminin anlayışının amaçlarıyla paralellik göstermektedir (Alodalı ve Usta 2013).

Kanada 1980'li yıllarda yaptığı düzenlemelerle, kamu harcamalarını azaltmış, kamu personeli reformu yapmış, yerel yönetimlerde kalite sistemine geçmiş, yerel yönetimlerin performansını ölçmeye başlamıştır (Eken vd. 2013).

Macaristan'da 1989 yılındaki rejim değişikliğinden sonra piyasa ekonomisine uygun kamu düzeni oluşturulmaya başlanmıştır. Merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki yetkileri azaltılmış, yerel yönetimler kanun ve yönetmelikleri uygulama ve geniş görevler üstlenme hakkını elde etmiştir. Ancak, bu görev ve yetkileri yerine

getirecek mali kaynaklar yerel yönetimlere sağlanmadığı için, hizmetlerin yerine getirilmesinde sorunlarla karşılaşılmıştır (Atatorun ve Okcu 2013).

Polonya'da yerel yönetim reformlarının kaynağını, 1997 yılında uygulamaya konulan anayasa oluşturmuştur. Ayrıca, AB süreci de yerel yönetim reformlarında çok önemli bir rol oynamıştır. 2004 yılında tam üyelikle sonuçlanan AB sürecinde Polonya'da kamu yönetiminde ciddi değişiklikler yapılarak, yerinden yönetime büyük önem verilmiştir (Kutlu ve Usta 2013).

Yunanistan'da yerel yönetimlere ilişkin reform çalışmaları 1980 sonrasında gündeme gelmiştir. Yaklaşık olarak 30 yıl süren bu reform sürecini; 1982-1995 arasında yapılan yerelleşme çabaları, 1996-2000 arasında, Avrupalılaşmanın da etkisiyle verimliliği artırma gayretleri ve 2010 yılından sonra küresel ekonomik krizin yarattığı sorunları ortadan kaldırmaya yönelik olarak verimlilik, koordinasyon, şeffaflık, kontrol edebilirlik ve hesap verebilirliğin tesis edilmesi olarak tasnif etmek mümkün bulunmaktadır (Memişoğlu ve Okcu 2013).

Çin'de küreselleşme ve yerelleşme eğilimlerinin etkileri görülmüş, özellikle ekonomik ve mali yönetimde önemli değişimler yaşanmıştır. Ekonomik gücün yerelleşmesi yerel yönetimleri güçlendirmiştir. Yapılan reformlar sonucunda yerel yönetimlerin etkinleştirilmesi, piyasa ekonomisinin en önemli unsurlarından birisi olan gücün ve yetkinin yerinde kullanımı sağlanmıştır (Yüceyılmaz 2013). Sosyalist bir ülke olan Çin'in de, kapitalizmin geldiği süreç sonucunda ortaya çıkan yerelleşme kavramından etkilenmesi, ekonomik büyümeyi sağlamak için küresel sistemin öngördüğü yenilikleri yapmanın önemini anlaması ve reformlar yapması oldukça dikkat çekmektedir.

Mali yerelleşme, Çin'de piyasa ekonomisine geçiş sürecinde ve reformlarında çok önemli bir unsuru oluşturmakta ve son 30 yıldır gösterilen ekonomik performansa büyük katkısının olduğu belirtilmektedir. Özellikle harcamalar bakımından Çin, gelişmekte ve geçiş ekonomisine sahip olan ülkelere göre oldukça merkezi bir ülke iken, 2005 yılında yerel yönetimlerin kamu harcamaları içindeki payı %74, gelirler içindeki payı da % 48 seviyesine gelmiştir (Shen vd. 2012).

Küresel sistemin oluşturduğu yeni kavramlar ve bakış açıları ülkelerin sistemlerini sorgulamalarını ve kendi sistemlerinin iyi işleyebilmesi için küresel sisteme uyumlaştırmalarını zorunlu hale getirmektedir. Dünyada birçok ülkede, küreselleşme ve yerelleşme süreçlerinin etkisiyle kamu yönetiminde, hukuki, mali ve sosyal yapıda yaşanan gelişmelerin amacı, ülkelerdeki mevcut sistemi, yeni oluşmaya başlayan küresel sisteme entegre etmeye çalışmaktır. Aksi takdirde, yabancı sermayeyi ülkeye çekmek, istihdam yaratmak ve ekonomik büyümeyi hızlandırmak özellikle sermaye açığı olan ülkeler açısından zorlaşmaktadır. Bu nedenle, birçok ülke, dünyada oluşmaya başlayan küresel sistemden daha fazla yararlanabilmek amacıyla sistemlerini gözden geçirmekte ve gerekli reformları yapmaktadır.

2.5 Küreselleşme ve Yerelleşmenin Türkiye'de Yerel Yönetimlere Etkileri

Türkiye'de 1950'li yıllarda başlayan ve hızlı şehirleşmeyle birlikte gelişen yerelleşme, 1960'lı yıllarda durmuş ve tekrar merkezileşme eğilimleri hakim olmuş, ama kentleşme süreci sürmüştür. Yerel yönetimlerin toplam kamu yönetimi payındaki gerileme ise 1980'li yıllarda yerel yönetimlere yeni gelir kalemlerinin tahsis edilmesiyle sona ermiştir (Bulutoğlu 2008). Bütün dünyada etkisini gösteren küreselleşme-yerelleşme süreci Türkiye'de de iktisadi, siyasi, sosyal, kültürel ve hukuki yapıyı etkilemiş, gerek göç ve kentleşme gibi sosyal, gerekse piyasa ekonomisine geçişin başlaması gibi iktisadi nedenlerle kamu yönetimi anlayışı, özellikle 1980'li yılardan itibaren değişmeye başlamıştır.

1980'li yıllarda ve sonrasında hazırlanan kalkınma planlarında, kamu hizmetlerinin sunumunda etkinliğin ve verimliliğin artırılması, devletin rolünün ve görevlerinin yeniden düzenlenmesi gerektiği ve bu konuda karşılaşılan sorunların çözülmesine yönelik önerilerin geliştirilmesi konularının ele alındığı görülmektedir (Genç 2007). 1984 yılında Büyükşehir Belediyesi Kanunu çıkarılmış ve 1985 yılından itibaren yerel yönetimleri güçlendirecek düzenlemeler yapılmış, emlak vergisi gelirleri ve imar planlarını onaylama yetkisi belediyelere bırakılmıştır. Yerel yönetimler, etkinlik ve verimlilik kaygılarıyla özelleştirme uygulamalarına başlamış (Çukurçayır 2013a), yerel kamu hizmetlerinin daha etkin yürütülmesini temin etmek için işletmelerini şirket

statüsüne dönüştürmüş ve özel hukuk hükümlerine göre işletmeye yönelmiştir. Bu bağlamda, il özel idareleri ve belediyelerin şirket kurması veya şirketlere ortak olması uygulamaları 1984 yılından sonra hızla artmıştır (Toprak 2014).

Türk kamu yönetimi sisteminin önemli bir parçasını oluşturan yerel yönetimlere ilişkin reform çabaları, 1990'lı yılların başlarında duraksamış olmakla birlikte bu dönemin sonuna doğru ivme kazanmıştır. Nitekim, özellikle 1998 ve 2001 yıllarında yerel yönetim reformu tasarılarının oluşturulduğu görülmektedir. 2002 yılında genel seçim sonrası oluşan tek parti iktidarından sonra, kamu yönetiminde toptan bir yeniden yapılanma fikri egemen olmaya başlamıştır. Bu dönem reformları için referans niteliğinde olan AB üyelik müzakereleri yerel yönetim reformları açısından da önem taşımıştır. AB ilerleme raporlarında yer alan, yerel yönetimlerin kapasitelerinin artırılması ve uyumlaştırılması konusundaki eleştiriler ve AB uyum süreci çerçevesinde yapılan tartışmalar reform çabalarını artırmıştır. TBMM'de 2004 yılında kabul edilen kamu yönetimi reform paketiyle çıkarılan kanunların amacının, yetkilerin ve görevlerin merkez ve yerel yönetimler arasında yeniden bölüştürülerek kamu yönetiminde performansın artırılması, hizmetlerde yerindelik, etkinlik ve verimlilik, yönetime katılma, hesap verebilirlik ve hizmetlerin sonuçlarına odaklılık gibi kavramların hayata geçirilmesi (Genç 2007) ve ülkenin merkeziyetçi idari sisteminin adem-i merkeziyetçi, katılımcı, şeffaf ve sorumlu bir yapıya dönüşmesi olduğu ifade edilmektedir (Ökmen 2008).

Yapılan düzenlemelerle, merkezi yönetimle yerel yönetim ilişkileri yeniden yapılandırılmakta ve yerel yönetimlerin merkezin taşradaki uzantıları olarak görülmeleri anlayışından, merkezi yönetimle yerel yönetimler arasında bir ortaklık modeline doğru bir geçiş hedeflenmektedir (Ökmen 2008). Merkezi yönetimle yerel yönetimler arasında gerçekleştirilen ortaklık modeli aracılığıyla, yerel yönetimler herhangi bir kuruma verilmemiş her türlü yerel hizmet ve görevi yapabilme yetkisine kavuşmuş olmaktadır (Kösecik ve Özgür 2005).

Bu bağlamda, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 5302 sayılı İl Özel İdaresi kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

gibi birçok kanun gerek küreselleşme-yerelleşme dinamiklerinin, gerekse AB uyum sürecinin tesiriyle gerçekleşen düzenlemelerdir. Bu kanunlar, yerel yönetim sisteminde egemen olan geleneksel eğilimleri ortadan kaldırmaya ve yerel yönetimlerin merkezi yönetim karşısındaki idari, siyasi ve iktisadi durumunu güncel koşullara uyarlamaya çalışan gayretler olarak nitelendirilmekte (Ökmen 2008), önceki reform çabaları ise daha çok, gündelik yaşamda karşılaşılan sorunların giderilmesine yönelik olan ve şekilci bir anlayışla çözüm üretmede yetersiz kalan çabalar olarak gösterilmektedir (Parlak ve Sobacı 2005). Bu nedenle, kamu yönetiminde yapılan bu düzenlemelerin, bütün eksiklerine rağmen, bir felsefesinin ve bütüncül bir bakış açısının ürünü olduğunu, dolayısıyla kendi kendine ve sadece iç dinamiklerden kaynaklı olarak ortaya çıkmadığını ifade etmek gerekmektedir.

Küreselleşmenin etkileri sonucunda kamu yönetiminde gerçekleştirilen düzenlemelerle, yerel yönetimlerin yapısı, merkezi yönetimle olan ilişkisi, gelirleri, harcamaları, hangi sosyal malları üretecekleri, yani hangi kamu hizmetlerini sunacakları gibi konuların yeniden tespit edildiği anlaşılmaktadır. Etkinlik, verimlilik, şeffaflık gibi güncel kavramlara atıf yapılması, düzenlemelerdeki küreselleşme etkilerinin en önemli göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.Türkiye'de çıkarılan ve yerel yönetimler ile merkezi yönetim arasındaki ilişkileri yeniden düzenleyen en temel kanunların; 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 5355 Sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu, 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun ile Ulusal Kırsal Kalkınma Stratejisi olduğunu ve bu kanunlar aracılığıyla, merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki siyasi, iktisadi, hukuki ve mali ilişki yeniden tanımlanarak ve kurgulanarak, kamu yönetiminde ortaya çıkan güncel ihtiyaçlara cevap verilmeye çalışıldığını söylemek mümkün bulunmaktadır.

2.5.1 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu

13 Mart 1329 tarihli İl Özel İdaresi Kanunu (İdare-i Umumiye-i Vilayet Kanunu Muvakkat), 1987 yılında yapılan birtakım değişikliklerle birlikte, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'na kadar yürürlükte kalmıştır (Derdiman 2007). Önceki kanun il özel

idarelerini "taşınır ve taşınmaz mallara sahip ve kanunla belirlenmiş sınırlı, özel görevleri yapmakla yükümlü bir tüzel kişi" olarak tanımlarken, 5302 sayılı kanun "il halkının mahalli nitelikteki ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organları seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişileri" olarak tanımlamakta, il özel idarelerinin "kamu tüzel kişiliği" kanunda yer almaktadır. Bir yerel yönetim birimi olarak il özel idarelerinin, yeni kanunla görev ve sorumlulukları artırılarak güçlendirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Ayrıca, yapılan yeni düzenlemeyle küresel, bölgesel dinamikler ve yerelleşme eğilimleri doğrultusunda belediyeye benzer bir il özel yönetimi anlayışının geliştirilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır (Ökmen 2008).

Eski kanun, il özel idareleri için oldukça geniş bir görev alanı tespit etmiş, ama bu görevlerin bir kısmının zamanla anlamı kalmamış ya da il çapında uygulama imkanı ortadan kalkmıştır. Bununla birlikte, siyasi ve sosyal gelişmeler de kent seviyesinde yeni ihtiyaçların oluşmasına neden olmuştur. Birçok görevin güncel olmaması ve güncel gelişmelerin yeni görevlerin yerel yönetimler tarafından yapılmasını gerektirmesinin yanısıra, eski kanun il özel idarelerinin etkin ve verimli bir yerel yönetim olabilmesi açısından gerekli olan görev ve gelir paylaşımını yeterince tesis edemediği için, yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur (Ulusoy ve Akdemir 2013). Ayrıca, eski kanunun uygulamaları neticesinde, il özel idareleri merkezi yönetimin bir uzantısı ve ajanı olarak algılanmış, valilerin otoritesi altında kaldığı için kendilerine verilen görevleri yerine getiremedikleri ve etkin çalışamadıkları iddia edilmiş, benzeri gerekçelerle birlikte kaldırılmaları veya işlerlik kazandıracak bir yapıya kavuşturulmaları gerektiği savunulmuştur (Toprak 2014). Diğer bir ifadeyle, Türkiye'de ve dünyada meydana gelen değişime ayak uydurabilmek ve bu değişim sonucu ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap verebilmek için, ortaya çıkan kavramlar düzleminde, il özel idarelerinin kendisi ve merkezi yönetimle olan ilişkileri yeniden yapılandırılmıştır.

5302 sayılı kanunla öngörülen düzenlemelerle, günümüze gelinceye kadar bir yerel yönetim birimi olarak çok fazla önemsenmeyen il özel idareleri, örgüt yapısı ve kendisine verilen görev ve sorumluluklar açısından gerçek bir yerel yönetim birimi haline getirilmeye çalışılmıştır. Hatta, idari ve mali özerklik verilmesi sonucunda il özel

idareleri aracılığıyla kurulmak istenilen sistemin, yukarıdan aşağıya yetki salma yoluyla gerçekleştirilen "idari adem-i merkeziyet", "idari yerinden yönetim" olduğu belirtilmektedir (Güler 2005). İl özel idarelerinin merkezi yönetimin taşra temsilcisi gibi çalışmaya başlamasının hem olumlu hem de olumsuz yanları bulunmaktadır. Örneğin, kamu hizmetlerinin yerelleşmesini olumlu bir gelişme olarak değerlendirmek mümkün olmakla birlikte, il özel idarelerinin merkezi yönetimin siyasi temsilcisi haline gelebilme ihtimalinin ortaya çıkması, siyasi yerelleşmenin imkansız hale gelmesi durumunu yaratmaktadır.

5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, önceki kanundan farklı olarak il özel idarelerine birçok yeni görev vermekte, yeni kanunda, eski kanunda tek tek sayılan görevler yerine hizmet alanları sıralanmaktadır. İl özel idareleri, il sınırları içerisinde olmak kaydıyla, kanunla başka kamu kurum ve kuruluşlarına verilmeyen mahalli müşterek nitelikteki görevleri yapmak, kararları almak, alınan kararları uygulamak ve uygulamayı denetlemekle görevli olarak kabul edilmektedir (Tortop vd. 2014). Bu bağlamda, il özel idarelerinin il sınırları içerisinde "yerel işlerin genel yetkilisi haline getirildiği" (Güler 2005) ileri sürülmektedir. Gerçekten de, 5302 sayılı Kanunun 6. maddesine göre, mahalli müşterek nitelikte olmak kaydıyla il özel idareleri tarımdan, kültür, sanat ve turizme, çocuk yuvaları ve yetiştirme yurtlarından orta öğretim kurumlarının arsa teminine, imar planı yapmaya kadar birçok konuda görevlendirilmektedir. Ancak, il özel idarelerinin bütün bu konularda görev üstlenebilmesi için idari kapasitesinin ve yeterliliğinin olup olmadığı yeterince tartışılmamaktadır.

Diğer taraftan, il özel idarelerinin görevlerinin belirlenmesinde belediye sınırları içinde ve dışında kriteri getirilmiş, belediye sınırları dışında il özel idaresinin görevlerinin sayılarak tam yetkili birim olarak belirlenmesi öngörülmüş, imar, yol, su, kanalizasyon gibi temel hizmetlerin aksamaması amaçlanmıştır. Hizmetlerin yerine getirilmesinde öncelik sırası il özel idaresinin mali durumu, hizmetin acilliği ve sunulduğu yerin gelişmişlik düzeyi dikkate alınarak belirlenmektedir (Toprak 2014). Bu düzenlemeyi,

yerellik ilkesine[3](*subsidiarity principle*) uygun bir düzenleme olarak nitelendirmek mümkün görünmektedir.

5302 sayılı kanunla il özel idaresinde modern teşkilatlanma ve yönetim ilkelerine yer verilmekte, kamu hizmetinin etkin, kamu işletmeciliği anlayışlarına uygun, zamanında, stratejik planlı, norm kadro esaslı, performansa dayalı ve yalın bir yönetim usulüyle yürütülmesi amaçlanmakta ve bu şekilde, bir hizmeti, ona ihtiyaç duyanlara en yakın yerde ve o ihtiyaç sahiplerinin katılımıyla kararlaştırmak ve gerçekleştirmek ilkesi hayata geçirilmektedir (Derdiman 2007). Etkinlik ve verimliliği sağlamaya, esnek bir teşkilatlanmaya gitmeye yönelik bir diğer yenilik, birçok iş ve hizmetin üçüncü kişilere yaptırılması imkanının sağlanması olarak kanunda yer almaktadır (Ulusoy ve Akdemir 2013). Kamu hizmetinin sunulmasındaki anlayış, kamu hizmetleri ne pahasına olursa olsun sunulmalı anlayışından, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına kaymakta, gerekirse hizmetlerin özel sektör aracılığıyla yürütülmesi amaçlanmaktadır. Ancak, kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde sunulmasına yönelik olarak etkinlik analizlerinin yapılmadığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, hizmetlerin daha etkin sunulmasına ve tasarruf yapılmasına ilişkin beklenti herhangi bir hesaplamaya dayandırılmamakta, sadece temenni düzeyinde kalmaktadır. Bu nedenle, etkinlik analizlerine ve hesaplamalarına dayanmayan bir anlayışın, kamu kaynaklarının rasyonel kullanılması konusunda amaçlanan başarıya ulaşma şansı azalmaktadır.

Bununla birlikte, il özel idarelerinde etkili ve verimli bir yönetim kurmak amacıyla çıkarılan 5302 sayılı kanunla il özel idarelerine verilen yeni görevler, merkezi yönetim teşkilatına dahil kurum ve kuruluşların görev tanımından çıkarılmamış, yeni verilen görevleri yerine getirebilecekleri kaynaklar tahsis edilmemiştir. Bu nedenle, il özel idaresiyle merkezi yönetim kuruluşları arasında yetki paylaşımı konusunda karmaşa yaşanmaktadır (Ulusoy ve Akdemir 2013).İl özel idareleri ile belediyelerin arasında oluşabilecek muhtemel görev ve yetki uyuşmazlığı ise kanunda yer alan "hizmetlerin diğer yerel yönetimler ve kamu kuruluşları arasında bütünlük ve uyum içinde yürütülmesine yönelik koordinasyon o ilin valisi tarafından sağlanır" hükmüyle giderilmeye çalışılmıştır (Derdiman 2005). Yönetimler arasında yaşanan yetki

[3]Bazen ikincillik ilkesi olarak da kullanılmaktadır.

karmaşası, aynı konuda birden fazla yönetimin harcama yapmasına yol açarak kaynak israfı yaratmakta, yerelleşmenin kaynakları etkin kullanma amacından uzaklaşılmasına neden olmakta ve merkezi yönetimin yerel yönetimlere müdahale edebilmesine zemin hazırlamaktadır.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun AYYÖŞ'ün felsefesi ve temel ilkelerine uygun olarak düzenlendiği (Toprak 2014), il özel idarelerinin üzerindeki idari vesayet uygulamalarının kaldırıldığı görülmektedir. Yeni kanunla, il özel idarelerinin kendi kararlarını kendi organları eliyle uygulayabilmesi, yürütülebilir nitelikte karar alabilen bir yerel yönetim birimi olarak değerlendirilmesi (Sobacı 2005), üzerindeki vesayet uygulamalarının çoğuna son verilmeye çalışılması, idarenin bütünlüğünü ve hukuka uygunluğunu sağlayacak mekanizmaların varlığının devam ettirilmesi, daha demokratik, saydam ve katılımcı hale getirilmesinin hedeflenmesi olumlu gelişmeler olarak değerlendirilmektedir (Ulusoy ve Akdemir 2013). Önceki İl Özel İdaresi Kanunu'nda, il özel idareleri üzerinde merkezin ağır bir idari vesayet denetimi ve belirli ölçülerde yerindelik denetimi söz konusu iken, 5302 sayılı yeni kanun daha çok hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini esas alınmaktadır. İl özel idarelerinin mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemleri, idarenin bütünlüğüne, kalkınma planı ve stratejilerine uygunluğu açısından İçişleri Bakanlığı, vali veya görevlendireceği elemanlar tarafından denetlenebilmektedir (Toprak 2014). Bununla birlikte, il özel idarelerinin 6360 sayılı yasa ile büyükşehir belediyesi olan 30 ilde kaldırılması ve diğer illerde bulunan özel idareler için yapılan düzenlemeler birlikte ele alındığında, merkezleşmiş yerel yönetimler yapısının ortaya çıktığı iddia edilmektedir (Toprak 2014). Bu nedenle, yerel yönetimler üzerindeki vesayeti kaldırma hedefine tam olarak ulaşılamamakta, il özel idareleri merkezi yönetimin baskısına maruz kalmaya devam etmektedir.

Küreselleşmenin de etkisiyle yeni kanunla, il özel idarelerinin yurtdışı ilişki ve etkinlikleri genişletilmiş ve her türlü izin ve onaydan muaf tutulmuştur. Yerel yönetimler arasında gelişen ilişki ve işbirliği uygulamalarının il özel iadeleri bünyesinde olanaklı olabilmesi için yurt dışı ilişkileri düzenlenmiştir. (Güler 2005). Ancak, İl Özel İdaresi Kanunu'nun 62. maddesinde uluslararası teşekkül ve organizasyonlara üyelik ve işbirliğiyle ilgili olarak İçişleri Bakanlığından izin alınması gerektiği belirtilmektedir.

5302 sayılı kanunun 42 ve 43. maddelerinde il özel idarelerinin gelirleri ve giderleri sayılmaktadır. İl özel idarelerinin gelirlerinin başında kendilerine özgü olan vergi, resim, harç ve katılma paylarıyla en önemli gelir kalemi olan genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan paylar, devlet yardımları gelmektedir. Kanunda sayılan öz gelir kalemleriyle elde edilen gelir yeterli olmadığı için, bu görevlerin nasıl yapılacağı bilinmemektedir (Tortop vd. 2014). Ayrıca, 6360 sayılı kanunla il özel idarelerine genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılacak pay oranının % 1,15'den % 0,5'e düşürülmesinin önemli miktarda gelir azalmasına neden olacağı ifade edilmektedir (Ulusoy ve Akdemir 2013). Yeni kanun aracılığıyla il özel idarelerinin görevlerinde önemli artışlar yapılmasına rağmen, mali yönden güçlendirilmelerini sağlayacak önlemlerin alınmadığı görülmekte, bu konuda henüz kanuni bir düzenleme olmadığı için, gelirlerle ilgili önceki uygulama devam etmektedir. İl özel idarelerinin mali yerelleşmesinin sağlanamaması yerelleşmeden beklenilen hemen hemen bütün faydaların elde edilememesi sonucunu doğurmakta, merkezi yönetimin yerelde gerçekleşen iktsadi, siyasi ve sosyal olaylar üzerindeki gücünü artırmasına neden olmaktadır.

Kanun gereği il özel idarelerinin bütün harcamaları bütçeye uygun olarak yürütülmektedir. Bütçe, ilin stratejik planına uygun olarak hazırlanmakta, vali tarafından hazırlanan bütçe tasarısı, önce il encümenince ele alınmakta daha sonra il genel meclisinde görüşülerek karara bağlanmakta ve bütçe dışı harcama yapılamamaktadır. Vali ve harcama yetkisi verilen diğer görevliler, bütçe ödeneklerinin verimli, tutumlu ve yerinde harcanmasından sorumlu tutulmaktadır (Toprak 2014). Ayrıca, bütçenin ve kesin hesabın kesinleşme süreci tamamen il genel meclisine bırakılmakta, bütçenin İçişleri Bakanlığı tarafından onaylanma işlemi ortadan kaldırılmaktadır. Bu durum, mali özerklik açısından önemli bir gelişme olarak değerlendirilmektedir. İl özel idareleri, kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre sermaye şirketleri kurabilmekte, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığı'nın izniyle bütçe içi işletme kurarak gerçekleştirebilmektedir. Diğer bir ifadayle, il özel idarelerinin, yerelleşmenin önemli unsurlarından birisi olan bütçeleme konusunda da, merkezi yönetimle sorunlu bir ilişki içerine sokulduğu anlaşılmaktadır.

Merkezi idareye bağımlı bir gelir yapısı bulunan il özel idarelerinin, öz gelirlerinin farklı türlerde ama verimsiz nitelikte olduğu görülmektedir. Türkiye'de bütün yerel yönetim gelirlerinin yaklaşık % 18'i il özel idareleri tarafından tahsil edilmektedir. İl özel idarelerinin vergi ve harç türü gelirlerinin toplam gelirlere oranı % 0,27 iken, yönetimler arası transferlerden elde edilen gelirlerinin toplam gelirlerine oranının oldukça yüksek olduğu görülmektedir (Ulusoy ve Akdemir 2013).

Çizelge 2.2 İl Özel İdarelerinin Gelirlerinin Oransal Dağılımı (%) (www.muhasebat.gov.tr. 2018)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Vergi ve Harç Gelirleri	0,53	0,20	1,59	1,55	0,44	0,14	0,12	0,10	0,11	0,17	0,30	0,63
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	2,15	5,67	2,66	3,09	2,80	2,84	2,87	2,48	2,10	1,70	1,42	2,17
Alınan Bağış ve Yar. İle Özel Gelirler	66,83	61,64	64,81	63,66	68,65	68,53	66,79	69,41	67,43	64,07	56,46	51,27
Faizler, Paylar ve Cezalar	28,10	29,87	29,49	31,12	27,77	28,05	30,07	27,46	30,13	33,72	41,57	45,78
Sermaye Gelirleri	2,32	0,81	0,92	0,55	0,34	0,43	0,16	0,51	0,23	0,34	0,25	0,44

2006 yılından sonra yerel yönetimlerde analitik bütçe sınıflandırılmasına geçilmesi nedeniyle, il özel idaresi gelirlerinin gelişimini 2005 yılı ve öncesi, 2006 yılı sonrası olmak üzere iki farklı dönemde ele almak gerekmektedir. 2005 yılı ve öncesinde olduğu gibi, 2006 yılı ve sonrasında da il özel idarelerinin gelirleri içerisinde bağış ve yardımların ağırlıklı bir paya sahip olduğu anlaşılmaktadır (Ulusoy ve Akdemir 2013). Çizelge 2.2'de görüldüğü üzere bağış ve yardımların, il özel idarelerinin toplam gelirleri içerisindeki oranı oldukça yüksek düzeyde gerçeklemektedir. Bu yardım ve bağışlar, merkezi yönetim bütçesine dahil kurum ve kuruluşların görev alanına giren hizmetlerin, il özel idareleri aracılığıyla yaptırılması amacıyla aktarılan gelirleri ifade etmektedir. İl özel idarelerinin toplam gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olan diğer bir gelir kalemi, genel bütçe vergi gelirlerinden alınan paylar olarak toplam gelirlerin yaklaşık

% 30'una isabet etmektedir. Diğer bir ifadeyle, il özel idarelerinin yönetimler arası transferlerden elde ettikleri gelirleri toplam gelirlerinin % 90'ından fazlasını oluşturmaktadır. İl özel idarelerinin öz gelirlerinin ise oldukça az olduğu ortaya çıkmaktadır.

Çizelge 2.3 İl Özel İdarelerinin Harcamalarının Oransal Dağılımı (Toplam Harcamalara göre %) (www.muhasebat.gov.tr. 2018)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Genel Kamu Hizmetleri	40,08	43,38	54,42	47,45	46,01	41,61	37,08	32,28	39,54	44,77	45,22	50,04
Savunma Hizmetleri	0,44	0,21	0,13	0,26	1,32	2,07	2,17	2,11	1,09	0,71	0,54	0,55
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	0,99	1,00	0,78	1,88	1,85	1,59	1,71	2,00	3,28	2,53	5,54	3,43
Ekonomik İşler ve Hizmetler	15,00	11,98	8,35	10,22	10,82	12,35	11,62	12,65	11,35	15,42	13,52	13,23
Çevre Koruma Hizmetleri	0,57	0,51	0,27	0,19	0,79	0,50	0,33	0,35	0,54	0,89	0,92	0,84
İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri	8,30	4,86	2,97	5,27	5,10	5,45	5,40	5,07	4,70	5,03	5,71	5,15
Sağlık Hizmetleri	5,37	7,90	6,19	5,45	4,10	4,77	3,92	3,04	3,01	2,93	3,37	1,73
Dinlenme ve Kültür Hizmetleri	6,23	3,60	3,11	3,03	3,34	3,90	4,75	4,43	2,32	2,47	1,97	1,31
Eğitim Hizmetleri	22,17	25,48	22,99	25,28	22,04	26,02	30,87	36,38	32,33	24,48	22,31	22,42
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri	0,84	1,09	0,79	0,96	1,63	1,73	2,09	1,65	1,81	0,76	0,80	1,35
Toplam (milyon TL)	5.662	6.178	6.839	7.553	8.653	10.217	11.517	14.973	6.840	7.571	7.882	5.946

Çizelge 2.3'de ise il özel idarelerinin harcamalarının fonksiyonel dağılımı gösterilmektedir. İl özel idarelerinin harcamalarının en büyük bölümünü genel kamu hizmetleri için yapılan harcamalar oluşturmakta, merkezi yönetim, bakanlıkların yatırımlarını genel idare harcama sistemi içerisinden değil, özel idare harcama sistemi içinden yapmayı tercih etmektedir (Güler ve Çınar 2007). Bu nedenle, il özel idareleri merkezi yönetimin taşra temsilcisi gibi çalışıyor göründüğünü ifade etmek mümkün olmaktadır. Yerel yönetimler içerisinde önemli fonksiyonlara sahip olan il özel idarelerinin yapısında, 5302 sayılı kanunla yapılmak istenilen değişikliklerin küreselleşme ve yerelleşme dinamikleri doğrultusunda yapılmaya çalışıldığı görünse de bunda başarılı olunduğu söylenememektedir. Yerelleşme kavramının temelini, kamu kaynaklarının kullanımında etkinliği sağlamak oluştursa da, Türkiye'de il özel idarelerinin kaynak kullanıma ilişkin herhangi bir etkinlik analizinin yapılmadığı, dolayısıyla kanunda vurgulanan etkinlik anlayışının hayata geçemediği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, 5302 sayılı kanunda, yeni kamu yönetimi anlayışının ürünü olan şeffaflık, hesap verebilirlik, etkililik, sürdürülebilirlik gibi kavramların tam anlamıyla yer almadığı görülmektedir. Bu nedenle, 5302 sayılı kanunla il özel idarelerinin idari ve mali açıdan güçlendirildikleri iddia edilememektedir. Ancak, idari ve mali açıdan güçlendirilmeyen ve merkezi yönetime çok bağımlı olan il özel idarelerinin, siyaseten işlevselleştiğini belirtmek gerekmektedir.

2.5.2 5393 Sayılı Belediye Kanunu

Nüfusun çok yüksek bir bölümü belediye sınırları içerisinde yaşadığı gerekçesiyle Türkiye'de belediyeler, yerel yönetim birimleri içerisinde en önemli görevlere ve işlevlere sahip olan yerel yönetimler olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle, son yıllarda merkezi yönetimin birçok görevi belediyelere devredilmekte ve belediyeler daha etkili bir yerel yönetim birimi olarak ön plana çıkmaktadır. Belediyeler 2005 tarihli 5393 sayılı Belediye Kanunu'na göre yönetilirken, büyükşehir belediyeleri 2004 tarihli 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'na göre yönetilmektedir. 5393 sayılı yeni belediye kanununun, büyük ölçüde AYYÖŞ, yeni kamu yönetimi anlayışı, gelişmiş ülke deneyimleri ile uygulamada ortaya çıkan sorunlar, Türkiye'nin kendi gerçekleri ve

150 yıllık belediyecilik deneyiminin etkisi altında hazırlandığı (Eryılmaz 2012) belirtilmektedir.

Türkiye'de yerel halkın en çok bildiği ve tanıdığı yerel yönetim birimleri olan belediyelerin sayıları tarihsel süreç içerisinde artış göstermiştir. Hızlı nüfus artışı, kentleşme gibi nedenlerin yanı sıra, belediye statüsü kazanmanın merkezi yönetimden sağlanan yardımlar açısından özendirici olması, belediye sayısındaki hızlı artışın en temel nedenleri olarak gösterilmektedir (Keleş 2006). 1923 yılında 421 olan belediye sayısı, 1950 yılında 628'e, 1970'de 1303'e, 1990'da 2055'e, 2000 yılında 3228'e yükselmiştir. 2007 itibariyle Türkiye'de 16'sı büyükşehir belediyesi olmak üzere toplam 3225 belediye bulunmaktadır. Ancak, 22 Mart 2008 tarih ve 5747 sayılı kanunla belediye sayılarında değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu kanuna göre, belediyelerin etkinleştirilmesi ve ölçek ekonomilerinden faydalanılması amacıyla nüfusu 2.000'in altındaki belediyelerin tüzel kişiliklerinin kaldırılması, büyükşehir belediyelerine bağlı bazı ilk kademe belediyelerinin kapatılması, bazı belediyelerin ise statülerinin değiştirilmesi söz konusu olmuştur. 5747 sayılı yasayla, 5393 sayılı yasayla belirlenen kriterlere uyan 862 normal belediye nüfus kriteri, 147 ilk kademe belediyesi ise katılım ve birleştirme yolu ile tüzel kişiliklerini yitirmiştir. Tamamı büyükşehir sınırlarında olmak üzere 43 yeni ilçe kurulmuş, 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Yasası ile oluşturulan ilk kademe belediye teşkilatları 11 büyükşehirde kaldırılmış, toplam belediye sayısı 2105 olmuş, böylece 5747 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle belediye sayısında önemli miktarda bir azalma sağlanmıştır. Bu anlamda 5747 sayılı Kanun büyükşehirlerde bir ölçek reformu yapmış sayılmaktadır (Arıkboğa 2008). 2012 yılında çıkarılan 6360 sayılı yasayla da, ölçek sorunu nedeniyle oluşan etkinlik kaybı gerekçesiyle belediye sayısı azaltılmıştır. Belediye sayısında, 5747 sayılı yasada yapılan değişiklikle yaklaşık %10, 6360 sayılı yasayla da % 50'nin üzerinde bir azalma gerçekleşmiştir (Ulusoy ve Akdemir 2013) 2017 yılı itibariyle 30 büyükşehir belediyesi, 51 il belediyesi, 519 büyükşehir ilçe belediyesi, 400 ilçe belediyesi, 397 belde belediyesi bulunmaktadır (http://www.tbb.gov.tr. 2017a.).

Yerel yönetimlerde en uygun yönetim büyüklüğünün ne olması gerektiği konusunda hem batılı ülkelerde hem de ülkemizde tartışmalar yapılmaktadır. Türkiye'de yerel

yönetim sınırlarının siyasal-ekonomik nedenlerle ve hızlı denilebilecek bir şekilde değiştiği ve sorunun derin boyutta yaşandığını söylemek mümkün bulunmaktadır. Seçim dönemlerinde yöre halkını hoşnut etme kaygısıyla yapay olarak belediyelerin kurulması, seçim sonucunu değiştirir umuduyla yeni il ve ilçelerin oluşturulması, ekonomik ve sosyal açıdan kırsal kesim özelliği taşıyan yerlerin belediye ilan edilmesi,yerel yönetim sayısının olağanüstü bir şekilde artmasına neden olmuştur (Çınar vd. 2013).

Zaman içerisinde çeşitli nedenlerle yükselen belediye sayısının etkinlik kayıpları meydana getirdiği, kaynak israfına neden olduğu, ölçek sorunu ortaya çıkardığı gerekçeleriyle ve belediye sayısını optimum seviyeye çekebilmek için çeşitli düzenlemeler yapıldığı ortaya çıkmaktadır. Ancak, yeni belediye kurma, mevcut belediyeleri birleştirme ya da kapatma kararlarında iktisadi kaygılardan daha çok siyasi kaygıların öne çıktığı görülmektedir. İl özel idarelerinin etkin hale getirilmesinde olduğu gibi, belediye sayılarında yapılan düzenlemelerin de sayısal verileri içeren analizlere dayandırılmadığı, bu nedenle, belediyecilikte etkinlik arayışlarının iktisadi temellerinin bir türlü oluşturulamadığı anlaşılmaktadır.

Hem belediye sayısındaki artışın hem de belediyecilikte etkinlik arayışının bir nedeni de kırsaldan kentlere yaşanan göç ve kentleşme olarak ele alınmaktadır. Türkiye'de son 40 yılda belediye sınırları içerisinde yaşayanların sayısı önemli ölçüde artmış, örneğin 1970 yılında 35 milyon nüfusun yaklaşık % 50'si belediye sınırları içerisinde yaşarken, 2012 yılında yaklaşık olarak 75 milyon olan nüfusun 63.743.047 kişisi, yani % 85'i belediye sınırları içerisinde yaşamaya başlamıştır. Bu veriler, belediye sınırları içerisinde yaşayan nüfusun sürekli arttığını göstermektedir (Ulusoy ve Akdemir 2013).

Ülkemizde kentsel ekonominin işleyişinin büyük ölçüde sermaye akışına ve toprak rantına bağlı olduğu belirtilerek, "hizmetlerin sunumunda etkinliği sağlama" kaygısının, "yerel özerkliği sağlama" arzusunun önüne geçtiği iddia edilmekte, belediyelerde katma/birleştirme uygulamalarının daha çok etkinlik ve verimlilik ilkelerinden yola çıkan bir anlayış çerçevesinde sürdürüldüğü, demokrasi, yerel özerklik ve katılımcılık gibi konuların ihmal edildiği vurgulanmaktadır (Çınar vd. 2013).

Bu bağlamda, 5393 sayılı kanunla belediyenin görev ve yetkilerinden, hizmetlerin sunumuna kadar birçok konuda değişiklik yapılmıştır. 74 yıl yürürlükte kalan 1580 sayılı kanundan sonra yapılan yeni düzenlemeler, belediye teşkilatında ve yerel yönetimlerde önemli bir değişim gerçekleştirmiştir (Tortop vd. 2014). Ayrıca, 5393 sayılı kanunda, 1580 sayılı kanuna göre farklı bir belediye tanımına yer verilmiş ve bu tanımda "özerklik" açık bir şekilde ifade edilmiştir (Toprak 2014).1580 sayılı eski Belediye Kanunu'nda belediye, "beldenin ve belde sakinlerinin mahalli mahiyette müşterek ve medeni ihtiyaçlarını tanzim ve tesviye ile mükellef hükmi bir şahsiyet" olarak tanımlanırken, 5393 sayılı yeni Belediye Kanunu'nda "belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişileridir" şeklinde tanımlanarak belediyelerin idari ve mali özerkliğine vurgu yapılmış ve AYYÖŞ'nın benimsemiş olduğu düzenlemeye paralel bir düzenleme gerçekleştirilmiştir. Diğer bir ifadeyle, uluslararası düzeyde yönetim anlayışında meydana gelen değişimler, yerel yönetim ve belediye kavramlarının tanımlarına yansıtılmıştır. Bu açıdan, yeni Belediye Kanunu'nda belediye kavramı katılımcı, demokratik, açık, yönetişime dayalı bir bakış açısıyla tanımlanmaya çalışılmış (Öner 2006) ve böylece yeni kamu yönetimi anlayışının temel ilkelerine uyulmuştur.

Belediyelerin örgütlemesine bakıldığında da yeni kamu düzeni anlayışının izlerine rastlanılmaktadır. 1580 sayılı eski kanuna göre, belediye sisteminin güçler ayrılığı ve güçlü başkan modeli özelliklerini gösterdiği, Türk belediyelerinin örgütsel yapılanmasında etkin olan unsurun güçler ayrılığı ilkesi olduğu, bu açıdan belediyelerin örgütlenmesinde karar ve yürütme organlarının birbirinden ayrı tutulduğu belirtilmektedir. Yeni belediye kanununun belediye sisteminde güçler ayrılığı modelinin sürdürüldüğü, ancak belediye meclisini önemli ölçüde güçlendirildiği ve güçlü başkan modelinde düzenlemeler yapılarak, olumsuz taraflarının ortadan kaldırılmaya çalışıldığı ifade edilmektedir (Azaklı ve Özgür 2005). Bu nedenle, belediye meclisinin etkinliğinin artırılması, valinin belediye üzerindeki birtakım yetkilerinin azaltılması, belediye meclisi kararlarının mülki idare amiri tarafından onaylanmasına son verilmesi, belediye bütçesinin meclis kararıyla kesinleşmesi, personel istihdamı üzerinde merkezi idarenin

yetkilerinin azaltılması, belediyelerin özerkliklerini artıran değişiklik ve gelişmeler olarak göze çarpmaktadır.

Küreselleşme ve yerelleşme dinamiklerinin etkileri belediyecilik anlayışının şekillenmesinde de ortaya çıkmaktadır. 1580 sayılı eski Belediye Kanunu ile 5393 sayılı yeni Belediye Kanunu yapısal özellikleri ve ortaya koydukları sistem açısından karşılaştırıldığında, eski kanunun "belediye sosyalizmi" düşüncesine, yeni kanunun ise küreselleşme çerçevesinde "yerelleşme" anlayışına dayandığı, yeni kanunda benimsenen yerindelik ilkesinin ve piyasa ekonomisinin kamu hizmetleri üzerinde etkisini artırdığı, eski kanunun hizmetin toplumsal boyutuna vurgu yaparken, yeni kanunun hizmetin ekonomik boyutuna vurgu yaptığı, yeni kanunda belediyelerin hizmet yapmakla birlikte hizmetleri yaptırma boyutuyla ön plana çıktığı ve bu açıdan kamu hizmetini piyasa ekonomisi çerçevesinde pazarlayan bir belediyecilik anlayışının gelişmekte olduğu ifade edilmektedir (Alıcı 2007). Bu nedenle, belediyecilik anlayışının yeni belediye kanunuyla, 1980'li yıllardan sonra ülkemizde daha fazla kurumsallaşmaya başlayan piyasa ekonomisiyle uyumlu hale getirilmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır.

Belediyecilik anlayışındaki değişiklik, belediyelere görev ve yetkilerin verilmesinde de görülmektedir. 5393 sayılı Belediye Kanunu yürürlüğe girmeden önceki 1580 sayılı kanunda belediyelerin yetki ve görevleri büyük ölçüde liste yöntemine göre belirlenmiş, az da olsa genel yetki ilkesine yer verilmişti. 5393 sayılı kanun belediyelerin görevlerini çok geniş kapsamlı olarak ele almış ve belde halkının "beşikten mezara" tüm ihtiyaçlarını karşılamayı hedeflemiştir. Gerçekten, belediyelerin görev ve sorumluluklarını düzenleyen kanunun 14. maddesine bakıldığında, belediyelerin de il özel idareleri gibi birçok konuda görevlendirildiği anlaşılmaktadır. Belediyelerin imardan, kentsel dönüşümden, ağaçlandırmaya, amatör spor kulüplerine malzeme vermekten, gıda bankacılığına kadar pek çok alanda yetkisi bulunmaktadır. Yeni kanunla verilen görevler dikkate alındığında belediyeler, sadece altyapıya ilişkin yetki ve görevleri olan bir kuruluş olmaktan çıkarak, eğitim, sağlık, sosyal yardım, kültür, ekonomi, ticaretin geliştirilmesi gibi oldukça geniş bir alanda görevli ve yetkili hale gelmiştir. Böylece belediyecilikte, belediye kurumunu yönetmekten kenti yönetmeye geçen bir anlayış benimsenmiştir (Eryılmaz 2012). Bu bağlamda, 5393 sayılı yeni

Belediye Kanunu kentsel kamu hizmetlerinin büyük çoğunluğunu belediyelere yüklemekte, belediyelerin görevlerinde önemli bir artışa neden olmaktadır. Belediyelerin, belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyet ve girişimde bulunabileceği kanunda yer almaktadır. Bu faaliyet ve girişimleri belediyeler kendileri bizzat yapabilecekleri gibi, diğer kuruluşlara ve özel sektöre yaptırabilmektedir.

Belediyelerin denetimi, il özel idarelerinde olduğu gibi, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na göre iç ve dış denetim olarak yapılmakta, denetimin kapsamını iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimi oluşturmaktadır. Belediyelerin mali işlemleri dışında kalan diğer idari işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetlenmektedir. Belediyelere bağlı kuruluş ve işletmeler de denetim konusunda aynı sürece tabi tutulmaktadır. Denetime ilişkin sonuçların kamuoyuna açıklanması ve meclisin bilgisine sunulması açıklık ve şeffaflık ilkeleri açısından önemli bir ilerleme şeklinde değerlendirmek mümkün bulunmaktadır. 1580 sayılı kanunla karşılaştırıldığında, 5393 sayılı yeni Belediye Kanunu'nun belediyeler üzerindeki idari vesayet denetimini azalttığı ve birçok konuda yargısal denetimi öne çıkarttığı görülmektedir. Ayrıca, bütçe tasarısı belediye meclisi tarafından kabul edilerek yürürlüğe girmekte, bütçenin kesinleşmesi için vali ya da kaymakamın onayına gerek bulunmamaktadır. Böylece, idari vesayet denetiminin azalmasına bağlı olarak belediyelerin özerklik düzeyinin arttığı, özerklik ve denetim konusundaki bu gelişmelerin, uluslararası gelişmeler ve AB etkisi göz önüne alındığında, genel eğilimlerle örtüştüğü anlaşılmaktadır.

Tıpkı il özel idarelerinde olduğu gibi, kamu hizmetlerinin sunumunda son yıllarda görev ve sorumlulukları büyük ölçüde artan belediyelerin, mali kaynaklarının aynı oranda artmaması,yerelleşme açısından en önemli sorunlardan birisi olarak gösterilmektedir. 1981 yılına kadar belediyelerin gelirleri oldukça yetersiz ve dağınık bir halde iken, sonraki yıllarda yapılan değişikliklerle, belediyelere genel bütçe vergi gelirlerinden pay verilmesini düzenleyen 2380 sayılı kanun ve 2464 sayılı belediye gelirleri kanunu uygulamaya girmiştir. 1985 yılında emlak vergisi gelirleri yerel yönetimlere bırakılmış,

1993 yılında çevre ve temizlik vergisi belediye gelirleri arasına dahil edilmiştir. 2008 yılında 5779 sayılı kanunla belediyelerin genel bütçe vergi gelirlerinden aldıkları paylarda kısmi bir artış sağlanmıştır. Ancak, böyle bir uygulama belediyelerin merkezi yönetime olan bağlılığını daha da artırmıştır. 6360 sayılı kanunla büyükşehir belediyelerine aktarılan kaynağın miktarı yükseltilirken, belediyelere aktarılan payın oranı % 2,85'den % 1,5'e düşürülmüştür (Ulusoy ve Akdemir 2013).Yerel yönetimlerin kaynak sorununun sadece belediyelerin ya da yerel yönetimlerin ekonomik ve mali sorunları olmadığı, kaynak sorunun temeline inmek için yerel yönetim geleneğine ve merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki görev, yetki ve sorumluluk paylaşımı gibi genel bir soruna ve yönetim kültürüne odaklanmak gerektiği ifade edilmektedir (Tortop vd. 2014). Bu nedenle, yerel yönetimlerin kaynak sorununu çok boyutlu olarak tartışmak ve çözümü çok boyutlu bir şekilde ele almak, yerelleşme anlayışımızı bir bütün halinde gözden geçirmek gerektiği anlaşılmaktadır.

Çizelge 2.4 Belediyelerin gelirleri % (www.muhasebat.gov.tr 2018)

	2006	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	51,62	49,97	54,82	55,648	54,10	53,79	54,52	53,98	57,38	61,40	60,15	61,95
Vergi Gelirleri	16,43	15,55	15,84	13,52	17,10	16,88	16,02	15,19	14,84	15,02	15,09	14,00
Harçlar	5,05	5,19	4,74	4,39	5,10	4,50	4,25	4,32	3,61	3,64	3,85	4,46
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	14,76	15,82	14,57	15,36	14,09	13,17	14,41	14,82	10,77	10,35	10,40	10,31

Belediye gelirlerinin dağılımına çizelge 2.4'den bakıldığında, belediye gelirlerinin büyük bir bölümünün genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan paylardan oluştuğu, bu oranın giderek yükseldiği görülmektedir. Belediye vergileri ve harçlarının toplam gelirler içerisindeki payının güçlükle % 20'lere ulaşması, giderlerin öz gelirlerle karşılanamadığını açıkça ortaya koymaktadır. Diğer taraftan, teşebbüs ve mülkiyet gelirlerinin yüksek olması, belediye iktisadi teşekküllerinin sayısının fazla olduğunu göstermektedir. Kamu iktisadi teşekkülleri özelleştirilirken belediye iktisadi teşekküllerinin çoğalması, piyasa ekonomisini kurumsallaştırmaya çalışan, geçiş ekonomisine sahip bir ülke açısından oldukça ciddi bir çelişkiyi ifade etmektedir.

Belediyelerin görevlerini yerine getirmek için yaptıkları harcamalar ekonomik fonksiyonlarına göre 2005 yılı öncesinde cari, yatırım, sermaye teşkili ve transfer harcamaları olarak üçlü bir ayrıma göre tasnif edilmekteydi ve 1990-2005 yılları arasında belediye giderleri arasında en büyük paya cari harcamalar sahipti. Bunun en önemli nedeni, personel giderlerinin cari giderlerin 2/3'ünü oluşturmasıydı. 2006 yılında belediyelerde analitik bütçelemeye geçilmesi nedeniyle harcamaların ekonomik sınıflandırılması değişmiş, 2006-2012 yılları arasındaki belediye harcamalarına bakıldığında, personel giderlerinin toplam harcamalara oranının % 20'ler, yatırımların % 30'lar, mal ve hizmet alımlarının % 35'ler düzeyinde gerçekleştiği görülmüştür (Ulusoy ve Akdemir 2013).

Çizelge 2.5 Belediyelerin harcamaları % (www.muhasebat.gov.tr 2018)

	2006	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**
Genel Kamu Hizmetleri	34,2	31,7	32,5	37,2	35,17	35	32,60	30,15	33	28,94	30,30	30,17
Savunma Hizmetleri	0,0	0,0	0,0	0,03	0,03	0,07	0,08	0,08	0,09	0,03	0,03	0,03
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	3,7	4,1	4,2	4,0	4,3	4,3	4,4	4,11	4,72	4,62	4,49	4,18
Ekonomik İşler ve Hizmetler	18,8	20,6	22,5	21,9	22,77	20,8	20,6	22,37	20,60	22,50	22,22	22,55
Çevre Koruma Hizmetleri	9,5	9,3	9,5	10,1	10,2	10,1	10,6	10,13	10,77	10,93	10,50	10,62
İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri	25,9	26,2	22,5	18,4	19,4	20,8	23,2	23,38	24,58	20,09	21,48	21,32
Sağlık Hizmetleri	1,1	1,1	1,1	1,2	1,1	1,0	1,0	1,03	1,13	1,20	1,17	1,13
Dinlenme ve Kültür Hizmetleri	5,0	5,1	5,4	5,0	5,2	5,98	6,6	6,86	7,09	7,72	7,57	7,93
Eğitim Hizmetleri	0,3	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,3
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri	1,4	1,5	1,5	1,5	1,4	1,3	1,5	1,5	1,71	1,77	1,78	1,66

Çizelge 2.5'de, belediye harcamalarının yıllar itibariyle fonksiyonel dağılımı gösterilmektedir. Belediye harcamalarının genel kamu hizmetleri, iskan ve toplum refahı hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetler, çevre koruma hizmetlerinde yoğunlaştığı anlaşılmaktadır. Batıda birçok ülkede yerel yönetimlerin harcamaları eğitim, sağlık ve sosyal koruma kalemlerinde gerçekleşirken, ülkemizde bu harcamalar belediye harcamalarının % 5'ine dahi ulaşamamaktadır (Ulusoy ve Akdemir 2013). Belediyelerin daha çok genel kamu hizmetlerini yerine getiriyor olmaları, tıpkı il özel idarelerinde

olduğu gibi, merkezi yönetimin taşra uzantısı haline gelmelerine, mali ve siyasi yerelleşme süreçlerinin bir türlü tamamlanamamasına neden olmaktadır.

2005 yılında yürürlüğe giren 5393 sayılı kanunun vurgulanması gereken en önemli özelliği, belediyecilik anlayışını değiştirerek piyasa ekonomisi ile uyumlu, katılımcı, demokratik, açık ve yönetişime dayalı bir belediyecilik anlayışını benimsemesidir. Kanunun bu özelliği sayesinde, örneğin belediyeler hizmet sunumunda satın alma yoluna gidebilme hakkına sahip olarak görev alanlarına giren her konuda uzmanlaşmak, bölüm kurmak ve personel istihdam etmek zorunda kalmamaktadır. Bununla birlikte, kanun etkinliğe, şeffaflığa, katılımcılığa, demokratikliğe ve yönetişime yönelik iyi niyetli hükümleri barındırmasına rağmen, pratikte bu konularda belediyelerin ilerleme kaydettiği gözlenememektedir. Katılımcılığın, şeffaflığın ve demokratik ilkelerin belediyecilik anlayışında yer almaması, örneğin kentlerin uluslararası rekabet edebilirliğini büyük ölçüde engellemektedir. Belediyelerin öz gelirleri artırılamadığı için, merkezi yönetimlerden aktarılan gelirlerin toplam gelirleri içindeki payı giderek yükselmekte, belediyelerin merkezi yönetime olan siyasi ve idari bağımlılığı azaltılamamaktadır. Örneğin, Türkiye'nin en önemli kenti olan İstanbul'da, 3. Köprü, Kanal İstanbul, Havaalanı, Taksim meydanına topçu kışlası yapılması gibi çok önemli projeler, yerel halktan ziyade merkezi yönetim tarafından tartışılmakta, belediye başkanları başbakandan ya da cumhurbaşkanından doğrudan talimat alabilmektedir. Bu bağlamda, belediyecilik anlayışının iktisadi, siyasi, mali, sosyal ve kültürel açıdan gözden geçirilmesi gerekmektedir.

2.5.3 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu

Dünyada küreselleşmenin de etkisiyle gerçekleşen hızlı kentleşme sonucunda özellikle gelişmekte olan ülkelerde düzensiz ve plansız gelişmeler ortaya çıkınca büyükşehirlerin yönetimi için özel yönetim modelleri arayışı başlamıştır. Bu amaçla tek kademeli, iki kademeli, özel yönetim bölgelerinin olduğu veya yönetimler arası işbirliğinden oluşan 4 farklı yönetim modelinden biriyle yönetilen büyükşehirler kurulmuştur. Türkiye'de de 1980 sonrasında kentlere olan göçler sonucunda kent nüfusunun hızla yükselmesiyle birlikte altyapı ve ulaşım gibi kamu hizmetlerine olan talep artmış, mevcut yasal

düzenlemeler yetersiz kalmış, büyük kentlerde farklı bir belediye yapılanmasına gidilmesi zorunluluğu doğmuştur (Ulusoy ve Akdemir 2013).

1982 Anayasası'nın 127. maddesinin büyük yerleşim yerleri için özel bir yönetim biçimi kurulmasına izin vermesi nedeniyle, 1984 yılından itibaren Türkiye'de klasik belediye yönetiminin yanı sıra, içinde birden fazla belediye bulunan büyük yerleşim birimlerinde iki kademeli metropol belediye sistemine geçilmiştir. Sonraki yıllarda çıkarılan kanun ve kanun hükmünde kararnamelerle büyükşehir niteliğine sahip olmayan belediyeler de büyükşehir belediyesi haline getirilmiştir. Ancak, ilçe ve alt kademe belediyeleri ile büyükşehir belediyeleri arasında yetki paylaşımı konusunda objektif ölçütlerin yetersiz oluşu, yönetim kademeleri arasında işbirliği kurma mekanizmalarının zayıflığı, büyükşehir çapında planlama ve koordinasyon yapılamaması, belediye büyüklüklerinin çok farklı olması gibi nedenlerle uygulamada bazı eksiklikler ve sorunlar ortaya çıkmış, kaynaklar verimsiz ve etkin olmayan bir şekilde dağılmış, hizmetler olumsuz etkilenmiştir (Ulusoy ve Akdemir 2013).Başka bir ifadeyle, 5216 sayılı kanundan önce uygulamada olan 3030 sayılı kanunda, büyükşehir belediyeleri ile alt kademe belediyeleri arasındaki görev ve yetki paylaşımı nesnel ölçütlere dayandırılmamış, yönetim kademeleri arasında işbirliği mekanizmaları tam olarak geliştirilememiş, dolayısıyla yetki ve görev karmaşıklığı ortaya çıkmıştır (Torlak ve Sezer 2005). Oysa, büyükşehir modelinin ardında yatan düşünce, dağınıklığın ve başına buyrukluğun giderilmesi, büyükşehirler içindeki birimlerde farklı hizmet standartlarının ortadan kaldırılması, tek elden ve merkezden görülmesi zorunlu olan hizmetlerde, hizmeti üretme ve dağıtma sürecinin bölünmezliği kuralına bağlı kalınması şeklinde ifade edilmektedir (Keleş 2006). Bu nedenle, 1980'li yılların kentleşme sorunlarını çözmek için oluşturulan büyükşehir belediyelerinin siyasi, sosyal, iktisadi veya hukuki nedenlerle yeniden gözden geçirilmesi ve güncel ihtiyaçlara cevap verir hale getirilmesi gerekmiştir.

Büyükşehirlerde ve büyükşehir belediyelerinde yaşanan sorunlara çözüm bulunması ve büyükşehir belediyelerinin daha etkin çalışabilmesi amacıyla 10.07.2004 tarihinde 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, 06.03.2008 tarih ve 5747 sayılı kanunla ilk kademe belediyelerinin 35'i ilçe belediyesine, 8'i büyükşehir

dışına çıkarılarak belde belediyesine, 239'u bağlı oldukları ilçe belediyesine bağlanarak mahalleye, 1'i büyükşehir dışına çıkarılarak köye dönüştürülmüş, 240 ilk kademe belediyesinin tüzel kişiliği kaldırılmıştır. Yapılan bu düzenlemelerdeki amaç, hizmet sunumunda ve belediye yönetiminde etkinliğin sağlanması olarak belirtilmektedir. Etkinlik kaygısıyla, büyükşehir kurulabilmesi için belediye sınırları içindeki ve bu sınırlara en fazla 10.000 metre uzaklıktaki yerleşim birimlerinin toplam nüfuslarının son nüfus sayımına göre 750.000'den fazla olması şartı getirilmiştir. Nüfus şartından başka fiziki yerleşim durumu ve ekonomik gelişmişlik düzeyinin büyükşehir belediyesi kurulması için uygun olması ön şartları aranarak, kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasının temini amaçlanmıştır (Ulusoy ve Akdemir 2013).Ancak, 5216 sayılı kanunla gerçekleştirilen belediye birleştirmeleri ya da kapatmaları kararının veya yeni büyükşehir belediyesi kurmak için getirilen nüfus kriterinin herhangi bir etkinlik analizine, hesaplamasına ya da sayısal veriye dayanmadığı görülmektedir. Oysa, etkinlik arayışlarının temelinde sayısal verilerin, analizlerin ve neden-sonuç ilişkisinin olması gerekmektedir. Aksi takdirde, yeni düzenlemenin eski düzenlemeye göre ne kadar kaynak tasarrufu sağladığı konusunda bir fikir sahibi olmak oldukça güç görünmektedir.

Kentleşme ve sanayileşmeyle birlikte yapıları hızla değişen ve sorunları büyüyen büyükşehirler için oluşturulan düzenlemede etkinliğin dışındaki temel amacın, örgütlenme açısından yeni bir sistem getirmek, şehrin yönetiminde yaşanan kargaşaya son vermek olduğu ifade edilmektedir. İlçelerin ve beldelerin yerel özellikleri korunup, halkın yönetime katılması sağlanırken, büyükşehir alanında birbiriyle ilişkili çeşitli hizmet birimleri koordine edilmiş olmakta, böylece, iktisadi açıdan büyük ölçekli birimlerin avantajlarından yararlanılmaya çalışıldığı gibi, ilçe veya belde belediyeleri de oluşturularak demokratik açıdan küçük ölçekli birimlerin etkinliğine verilen önem ortaya konulmaktadır (Eryılmaz 2012). Bu bağlamda, 5216 sayılı kanunda etkinlik, verimlilik gibi kavramların yanısıra demokratik katılımcılık, yerelleşme gibi kavramların da izine rastlanılmaktadır.

Bununla birlikte, 5216 sayılı kanunla yapılan düzenleme demokratikleşme açısından yeterli bulunmamakta ve halkın yönetime katkısının artırılmadığı, dolayısıyla da

demokratik katılım unsurunun ikinci planda kaldığı vurgulanmaktadır. Bu görüşler, Türkiye'de büyük şehirlerde, halkın belediyelere hizmet alanlarıyla ilgili taleplerini ve sorunlarını iletmek amacıyla daha fazla başvurduğunu ve bu nedenle yerel demokrasinin ancak halkın yerel yönetime mahalleler ölçüsünde katılmasının olanaklı kılınması halinde güçleneceğini belirterek (Keleş 2006) itirazlarını gündeme getirmektedir. Diğer bir ifadeyle, 5216 sayılı kanunun, en küçük topluluk birimi olan mahalle ve ilçe belediyesi seviyesinde yönetime katılımı tam olarak kapsamadığı ve teşvik etmediği, kanunda yer alan büyükşehir belediyeciliği anlayışının çok fazla demokratik temellere dayanmadığı için demokratik katılımı tam anlamıyla içermediği ve bu nedenle, dünyadaki küreselleşme ve yerelleşme eğilimleri çerçevesinde yönetim ve planlama yaklaşımları içerisinde en temel vurgular olan yerellik, katılımcılık ve aktif-müzakereci kent ve süreç yönetimi gibi yaklaşımların çok fazla ortaya konulamadığı (Tuzcuoğlu 2007) belirtilmektedir. Büyükşehir belediyesinin kurumsal olarak, hem vatandaşlarla hem de ilçe belediyeleriyle kurduğu ilişkinin demokratik temelleri zayıf kalmakta, şeffaflık, hesap verebilirlik, sürdürülebilirlik gibi kavramları içermemektedir.

Büyükşehir belediyesi ile ilçe belediyeleri arasında kurulmak istenilen ilişkinin çok fazla demokratik temellere dayanmadığının, belediyeler arasındaki görev paylaşımına bakıldığında da kendini gösterdiği ifade edilmektedir. 5216 sayılı kanunda büyükşehir belediyelerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile ilçe ve ilk kademe belediyelerinin görev, yetki ve sorumlulukları tek tek sayılarak belirlenmektedir. Oysa, 3030 sayılı eski Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda büyükşehir belediyelerinin görevleri sayıldıktan sonra, sayılanların dışında kalan ve mevzuatla belediyelere verilen bütün görevlerin ilçe belediyeler tarafından yürütülmesi öngörülmüştür. 5216 sayılı yeni kanun, görev bölüşümüyle ilgili olarak ilçe veya ilk kademe belediye sınırları içerisinde yapılabilen veya etkileri belediye sınırlarını aşmayan ortak yerel görev ve hizmetlerin ilçe ve ilk kademe belediyeleri tarafından yerine getirilmesini, metropoliten düzeyde planlama ve koordinasyon gerektiren veya finansman açısından büyükşehir tarafından yapılması gereken görev ve hizmetlerin büyükşehir belediyeleri tarafından gerçekleştirilmesini (Tuzcuoğlu 2007) kabul etmektedir. Böylece, büyükşehir belediyeleri planlama ve koordinasyon açısından tam yetkili hale getirilerek ilçe belediyeleri üzerindeki otoriteleri güçlendirilmiştir (Ulusoy ve Akdemir 2013). 5216 sayılı kanunda, büyükşehir

kapsamındaki belediyeler arasında hizmetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkacak ihtilafların, büyükşehir belediye meclisinin yönlendirici ve düzenleyici kararlarıyla giderilmeye çalışılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, büyükşehir belediyelerinin ilçe ve ilk kademe belediyelerinin imar uygulamalarını denetleme yetkisi, ilk kademe belediyelerinin özerkliğini azaltıcı düzenlemeler (Erençin 2005) olarak gösterilmektedir.

Bununla birlikte, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda büyükşehir belediyelerinin idari ve mali özerkliğe sahip olduğu vurgulanmış, böylece AYYÖŞ'de yer alan özerk yerel yönetim ilkesinin 5216 sayılı kanunla hukuksal temele oturtulması, ilçe ve ilk kademe belediyelerinin de idari ve mali özerkliğe kavuşturulması amaçlanmıştır. Ancak, merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki ağır bir idari vesayetinin olduğu konusunda yapılan eleştirilerin ve AB'ne katılım amacıyla yapılan düzenlemelerin etkisiyle yürürlüğe giren Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda idari ve mali özerklik yer alsa da, kanunun bütününe bakıldığında idari özerklik açısından kısıtlı bir gelişmenin (Öner 2006) sağlandığı, bu ilerlemenin de merkezi yönetimin belediyeler üzerindeki idari vesayetinin azaltılması konusunda olduğu, merkezi yönetimin vesayet yetkilerini ilçe belediyeleri üzerinde kullanmak üzere büyükşehir belediyelerine devrettiği, böylece vesayetin kendisinin değil kullanıcısının değiştiği ve bu nedenle, büyükşehir belediyesinin "asıl" belediye, ilçe belediyelerinin ise "ikincil" önemde belediye sayıldığı, ilçe ve ilk kademe belediyelerinin halkın seçtiği organlar eliyle yönetilmelerine karşın gerçekte özerk olmadıkları, büyükşehir belediyesine bağımlı oldukları ve tüzel kişiliklerinden bile neredeyse söz edilemeyeceği ifade edilmektedir (Keleş 2006). Bu bağlamda, 5216 sayılı kanunla da idari ve mali özerkliğin inşa edilememesi, küreselleşme ve yerelleşme sürecinin geliştirdiği kavramların ve kamu yönetimi anlayışının kurumsallaşmamasına ve içselleştirilememesine neden olmakta, büyükşehir belediyesi yönetiminde de yerelleşme süreci derinlik kazanamamakta, ülkemizdeki büyük şehirler iyi yönetilememektedir.

Büyükşehir belediyeleri, 5393 sayılı Belediye Kanunu'na tabi belediyelerde olduğu gibi gelirlerini genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylardan, öz kaynak gelirlerinden, devlet yardımlarından ve borçlanma, bağış gibi diğer gelirlerden sağlamaktadır. Genel bütçe vergi gelirleri tahsilat toplamından ayrılacak pay, 3030 sayılı önceki kanunda % 3

iken, yeni kanunla % 5'e çıkarılmıştır. Park yerlerinin işletilmesinden elde edilen gelirin, ilçe ve ilk kademe belediyelerine nüfuslarına göre dağıtılacak % 50 pay düştükten sonra kalan % 50'si büyükşehir belediyelerine gelir olarak aktarılmaktadır. Ayrıca 5216 sayılı kanun, büyükşehir belediyesinin kendi görev ve hizmet alanlarında şirket kurabilmesine olanak tanımaktadır (Tuzcuoğlu 2007). Bütün bu yenilikler, büyükşehir belediyelerinin gittikçe çoğalan sorunlarıyla baş edebilmek için kaynaklarını artırmaya yönelik çabalar olarak değerlendirilmektedir.

Bununla birlikte, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunuyla büyükşehir belediyelerinin yetki ve görevlerinde önemli artışlar olmakta, ancak öz gelirleri aynı oranda artırılamamaktadır. 2464 sayılı kanunla belediyelere verilen öz gelir kaynaklarından ilke olarak ilçe belediyeleri yararlanmaktadır. Büyükşehir belediyesi ise bunlar üzerinden belli paylar almakta ve devletin doğrudan doğruya büyükşehirlere sağladığı diğer kaynaklardan gelir elde etmektedir (Keleş 2006).

Çizelge 2.6 Büyükşehir belediyelerinin gelirleri % (www.muhasebat.gov.tr 2018)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	58,9	57,2	63,8	57,1	64,8	65,9	68,9	67,3	69,6	78,3	77,5	79,8
Vergi Gelirleri	2,3	2,4	2,6	2,2	2,1	2,1	1,5	1,5	1,5	1,4	1,5	1,6
Harçlar	1,4	1,4	1,5	1,2	1,2	1,1	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	9,4	11,3	9,6	11,9	10,5	8,4	11,0	14,0	9,7	10,3	9,3	8,7

Çizelge 2.6'da büyükşehir belediyelerinin gelirlerinin yüzdelik dağılımı görülmektedir. Büyükşehir belediyelerinin gelirlerinin çok büyük bir bölümünün genel bütçe vergi gelirlerinden oluştuğu, vergi, harç ve harcamalara katılım payları gibi öz gelirlerinin toplam gelirlerdeki payının % 5'e bile ulaşmadığı ortaya çıkmaktadır.

Çizelge 2.7 Büyükşehir belediyelerinin harcamaları % (www.muhasebat.gov.tr 2018)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Genel Kamu Hizmetleri	24,5	20,8	21,0	32,3	31,1	34,7	30,3	28,0	24,7	27,7	26,7	25,7
Savunma Hizmetleri	0,009	0,006	0,02	0,02	0,02	0,1	0,1	0,1	0,1	0,003	0,02	0,005
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	4,6	5,2	5,6	4,1	4,4	4,6	5,1	4,4	5,2	5,4	5,2	4,8
Ekonomik İşler ve Hizmetler	20,2	25,2	30,6	29,5	32,0	27,4	26,1	28,9	24,5	28,7	27,8	29
Çevre Koruma Hizmetleri	5,9	6,6	7,4	6,3	5,9	6,3	7,7	6,8	6,9	7,5	7,1	7,3
İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri	31,2	30,0	23,2	15,9	15,9	15,1	17,7	19,2	26,4	17,2	20,4	20
Sağlık Hizmetleri	1,6	1,5	1,4	1,4	1,6	1,4	1,7	1,6	1,3	1,5	1,4	1,4
Dinlenme ve Kültür Hizmetleri	7,4	6,7	6,7	6,5	5,8	6,8	7,6	7,8	7,6	8,6	7,9	8,7
Eğitim Hizmetleri	0,7	0,7	0,7	0,7	0,5	0,6	0,7	0,6	0,5	0,6	0,6	0,5
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri	3,0	3,2	3,1	2,8	2,6	2,6	2,8	2,5	2,4	2,4	2,3	2,2

Çizelge 2.7'de büyükşehir belediyelerinin harcamalarının fonksiyonlarına göre dağılımı gösterilmektedir. Büyükşehir belediyelerinin harcamalarının içerisinde genel kamu hizmetleri, ekonomik işler ve hizmetlerle, iskan ve toplum refahı hizmetleri harcamaları payının en yüksek oranlara sahip olduğu anlaşılmaktadır. 5393 sayılı kanuna tabi il ve ilçe belediyelerinden farklı olarak, büyükşehir belediyeleri tarafından genel kamu hizmetleri ve çevre koruma hizmetleri için yapılan harcamaların daha düşük olduğu görülmektedir. Ekonomik işler ve hizmetler, iskan ve toplum refahı hizmetleri, sosyal

güvenlik ve sosyal koruma hizmetleri, dinlenme kültür ve din hizmetleri ile eğitim ve sağlık için yapılan harcamaların diğer harcamalara göre daha fazla olması dikkat çekmektedir (Ulusoy ve Akdemir 2013).

Türkiye'de il özel idareleri ve belediyelerin devlet bütçesinden aldığı payın "aşırı merkeziyetçilik vardır" iddiasına gerekçe sunulacak ve geri kalmışlığın ve demokratikleşememenin nedeni olacak şekilde düşük gösterilmeye çalışıldığı belirtilmekte ve bunun doğru olmadığı ifade edilmektedir (Güler ve Çınar 2004). Gerçekten de ülkemizde yerel yönetimler tarafından sunulan hizmetler ve yapılan yatırımlar günden güne önemini artırmaktadır.

İl özel idarelerinin ve belediyelerin fonksiyonlarının yeniden yapılandırılmasına yönelik düzenlemelerde olduğu gibi büyükşehir belediyelerine ilişkin düzenlemede de benzer sorunlar bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, büyükşehir belediyesi kanunu da, yerelleşmeye dair kavramsal çerçeveyi tam olarak çizemediği için, yetersiz kalmaktadır. Büyükşehirlerin ülkelerin iktisadi, sosyal ve kültürel yapılarındaki yeri ve önemi günden güne artmasına rağmen, dünya uygulamaları incelenerek, küresel sistemin ihtiyaçlarına uygun yeni düzenlemeler bir türlü yapılamamaktadır. AYYÖŞ'ün bazı maddelerine çekince koymuş olan Türkiye'nin yerelleşmeyi tam olarak isteyip istemediği de ayrı bir tartışma konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, bir ülkenin küresel sisteme entegre olmasını sağlaması gereken büyükşehirlerin ve metropollerin sorunları günden güne çoğalmaktadır.

2.5.4 5355 Sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu

Mahalli idare birliği, birden fazla yerel yönetimin, yürütmekle görevli oldukları hizmetlerden bazılarını birlikte görmek üzere kendi aralarında kurdukları, kamu tüzel kişiliğine haiz ve kendilerine özgü bütçeleri olan kamu idareleri olarak tanımlanmaktadır. Birliklere ilişkin temel düzenlemeler, 26.05.2005 tarihinde kabul edilen 5355 sayılı kanunda yer almaktadır. Birliğin meclis, encümen ve başkan olmak üzere üç organı bulunmaktadır. Kanunda öngörülen istisnalar hariç, mahalli idare birliği organları seçimle gelmektedir. Mahalli idare birliği kurmak için birden çok yerel

yönetimin bir araya gelmesi zorunlu iken, birlik kuracak mahalli idarenin aynı türde olması gerekmemektedir. Örneğin, belediyeler kendi aralarında, il özel idareleri kendi aralarında ya da köyler kendi aralarında birlik kurabileceği gibi, belediye, il özel idaresi ve köyler birlikte kendi aralarında birlik kurabilmektedirler. Mahalli idarelerin kendi aralarında birlik kurmaları için Bakanlar Kurulundan izin almaları gerekmektedir. Birlikler kuruluş amaçlarına göre şu şekilde sınıflandırılmaktadır (http://www.tbb.gov.tr. 2018);

-Ülke Düzeyinde Kurulan Birlikler,
-Üye Sayısı Yüzden Fazla Olan Birlikler,
-Turizm Altyapı Birlikleri,
-Sulama Birlikleri,
-Köylere Hizmet Götürme Birlikleri,
-Diğer Birlikler.

Mahalli idare birlikleri birtakım ihtiyaçlar sonrasında ortaya çıkmış kuruluşlardır. Bu ihtiyaçların zamanla bir örgütü gerekli hale getirmesi, bazen yerel halkın isteği ve talepleri, bazen de merkezi ya da yerel yönetimlerin istek ve çabalarıyla gerçekleşmiştir (Ulusoy ve Akdemir 2013). Mahalli idare birlikleri, yerel halkın, yerel yönetimlerin çözmekte yetersiz kaldığı ya da başarısız olduğu sorunlarını çözmek için oluşturulmuş bir yerel yönetim birimi olarak işlev görmektedir. Ayrıca, yerel kamu hizmetlerinin sunumunda ortaya çıkan etkinlik ve ölçek sorununu ortadan kaldırmak amacıyla kuruldukları anlaşılmaktadır.

Ülkemizde 1960'lı yılların başına kadar sadece 34 birlik kurulmuştur. 1982-1989 yılları arasında yine az sayıda birlik kurulmakla birlikte, 1989 yılından sonra birlik sayısında önemli artış görülmektedir. 1990'lı yıllarda kurulan birlikler içerisinde sayısı en çok olanı köylere hizmet götürme birlikleri iken, ikinci sırayı sulama birlikleri almaktadır (Ulusoy ve Akdemir 2013).

Çizelge 2.8 Türlerine göre mahalli idare birlikleri sayıları (Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü 2013 ve 2016 Faaliyet Raporu, Turan 2017.)

Türü	2013	2014*	2016
Ülke Düzeyinde Birlikler	2	2	2
Belediye Hizmet Birliği	68	57	55
Özel İdare-Belediye Hizmet Birliği	14	12	10
Kalkınma Birliği	13	11	8
Çevre Altyapı Hizmet Birliği	135	99	99
Turizm Birliği	71	53	54
İçme suyu Birliği	177	92	96
Köylere Hizmet Götürme Birliği	911	443	450
Diğer	20	15	17
Toplam	**1.411**	**784**	**791**

*6360 sayılı kanunla oluşan yeni duruma göre hazırlanmıştır.

Çizelge 2.8'de türlerine göre mahalli idare birlikleri sayıları gösterilmiştir. Köylere hizmet götürme ve içme suyu birliği sayısının çok olması kırsal kalkınmanın veya gelişmenin gerekliliğini vurgulamaktadır. 6360 sayılı kanunla yapılan değişiklikle amaçları ortadan kalkan mahalli idare birlikleri tasfiye olmakta ve birlik sayısı neredeyse yarı yarıya azalmaktadır.

Çizelge 2.9 Mahalli idare birliklerinin gelirleri % (www. muhasebat.gov.tr. 2018)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Vergi Gelirleri	2,5	0,3	0,3	0,09	0	0	0	0	0
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	23,4	17,6	21,4	24,6	13,2	9,5	7,8	9,0	7,4
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	57,2	69,6	66,7	58,5	72,4	71,3	76,3	72,9	73,6

Çizelge 2.9'da mahalli idare birliklerinin gelirlerinin yüzdelik oranları görülmektedir. Birliklerin en önemli gelir kalemi, alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirlerden

oluşmaktadır. Birliklerin vergi gelirlerinin çok düşük olması ve son yıllarda hiç vergi geliri elde edilememesi altı çizilmesi gereken bir husus olarak değerlendirilmektedir.

Çizelge 2.10 Mahalli idare birliklerinin giderleri % (www. muhasebat.gov.tr. 2018)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Genel Kamu Hizmetleri	45,2	42,4	37,4	35,99	39,05	40,0	45,1	46,8	47,9
Savunma Hizmetleri	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kamu Düzeni ve Güvenlik Hizmetleri	0,2	0,1	0,1	0,1	0,08	0,1	0,3	0,4	0,2
Ekonomik İşler ve Hizmetler	27,0	26,6	28,6	30,1	20,8	18,6	18,3	16,9	17,9
Çevre Koruma Hizmetleri	2,4	3,6	5,1	6,9	5,7	7,2	5,9	7,3	8
İskan ve Toplum Refahı Hizmetleri	23,7	21,9	24,3	20,6	23,7	24,5	24,1	24,0	21,3
Sağlık Hizmetleri	0,1	0	0,1	0,06	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1
Dinlenme ve Kültür Hizmetleri	0,3	0,8	0,7	0,9	1,4	1,3	1,0	1,9	1,3
Eğitim Hizmetleri	1,0	4,5	3,7	5,0	8,8	7,7	4,8	3,1	3
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım Hizmetleri	0,1	0,1	0	0	0	0,09	0	0,07	0,05

Çizelge 2.10'da mahalli idare birliklerinin giderlerinin konularına göre yüzdelik dağılımı yer almaktadır. Birliklerin en büyük gider kaleminin genel kamu hizmetleri olduğu anlaşılmaktadır. Ekonomik işler ve hizmetler ile iskan ve toplum refahı hizmetleri giderleri toplam giderler içerisinde önemli oranlara ulaşmaktadır.

Mahalli idare birlikleri içerisinde en fazla köylere hizmet götürme birliğinin olması ve bu birliklerin en fazla genel kamu hizmetleri ile iskan ve toplum refahı hizmetlerine yönelik harcama yapması, kırsal alanlara hizmet götürme konusunda kamu yönetimindeki örgütlenme eksikliğini göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, kırsal alanlara hizmet götürme konusunda merkezi yönetimin taşra teşkilatları ve yerel yönetimler yetersiz kalmakta ve bu boşluk mahalli idare birlikleri tarafından doldurulmaya çalışılmaktadır. Mahalli idare birliklerinin kendi gelirlerinin çok az seviyede olması, merkezi yönetimle olan idari, siyasi ve mali ilişkilerinin yerelleşme açısından sağlıklı olmadığını göstermektedir.

2.5.5 5449 Sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun

2006 yılında çıkarılan 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun'un amacı, kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, kaynakların yerinde ve etkin kullanımını sağlamak ve yerel potansiyeli harekete geçirmek suretiyle, ulusal kalkınma planı ve programlarında öngörülen ilke ve politikalarla uyumlu olarak bölgesel gelişmeyi hızlandırmak, sürdürülebilirliğini sağlamak, bölgeler arası ve bölge içi gelişmişlik farklarını azaltmak üzere oluşturulacak kalkınma ajanslarının kuruluş, görev ve yetkileri ile koordinasyonuna ilişkin esas ve usulleri düzenlemek olarak ifade edilmektedir.

Görüldüğü üzere, kalkınma ajanslarının kuruluş amacında, kaynakların etkin kullanımından, yerel potansiyeli harekete geçirmekten, bölgesel gelişmeden ve sürdürürülebilirlikten bahsedilmektedir. Bu nedenle, kalkınma ajanslarının küreselleşme ve yerelleşme kavramlarının ürünü olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Kalkınma ajansları, toplumsal sermayenin üst düzeyde işlevsel olması beklenen siyaset üstü bir yapıda oluşturulmuş olmasına rağmen, uygulamada merkeziyetçi zihniyet ajansı etkileyebilmektedir (Toprak 2014). Diğer bir ifadeyle, kalkınma ajanslarının siyasetin üzerinde, iktisadi kaygılarla çalışması amaçlansa da, bu amaca tam olarak ulaşılamadığı, merkezi otoritenin müdahalesinin hissedildiği görülmektedir.

2.5.6 Ulusal kırsal kalkınma stratejisi

Köylerin yerel yönetimlerin içerisinde yer almaları, 1924 yılında 442 sayılı Köy Kanunu'nun çıkarılmasıyla sağlanmıştır. Bu kanunla muhtarlara, ihtiyar meclisine ve köylülere zorunlu ve isteğe bağlı olmak üzere bazı görevler ve hizmetleri sunma imkanı verilmiş, bazı gelir kaynakları tahsis edilmiştir (Toprak 2013). Son yıllarda, kırsal alanın değişen ve artan ihtiyaçlarına köy kanunu ile cevap vermeye çalışmak mümkün olmadığından, kırsal alanların yönetimine ve gelişimine ilişkin arayışlar artmıştır.

Küreselleşme ve yerelleşme sürecinden, özellikle tarım sektörünün geliştirilmesi konusunda gerekliliğinin anlaşılmasıyla, kırsal ve köy yaşantıları da etkilenmiş, kırsal kalkınma politikaları önem kazanmaya başlamıştır. Sürdürülebilirlik kavramı çevre, tarım ve hayvancılık gibi, daha çok kırsalı ve köyü ilgilendiren faaliyetlerin şekillenmesinde fazlasıyla etkili olmuş, kırsalda yaşayan bireylerin küreselleşme ve yerelleşmeyle birlikte gerçekleşecek olan sosyal dönüşüme entegre edilmeleri hedeflenmiştir.

Aslında kır ve köy kavramları birbirini ikame eden kavramlar olmamasına rağmen, 1960'lı yıllarda başlatılan "toplum kalkınması", "merkez köy" ve "köy-kent" gibi uygulamalar kırsal kalkınma faaliyet olarak değerlendirilmekte ve ülkemizde kırsal kalkınma projeleri 1980'li yıllarda ivme kazanmaktadır. Ancak, kırsal kalkınma çalışmalarına yönelik ilk resmi politika belgesi 25.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren Ulusal Kırsal Kalkınma Stratejisi belgesi olarak gösterilmektedir. Bu belgede, kırsal kalkınmada temel amaç "…kırsal toplumun iş ve yaşam koşullarının kentsel alanlarla uyumlu olarak yöresinde geliştirilmesi ve sürdürülebilir kılınmasıdır" şeklinde belirtilmiştir. Yöre tabiriyle, kırsal kalkınmanın köy gibi küçük yerleşimler yerine daha geniş bir mekan ifade edilmek istenilmiştir. Son dönemlerde köylere yönelik hizmetlerde belirli mesafeler kaydedilmesine rağmen, köylerin kuruluşu, görevleri ve yönetimi gibi konularda gerekli mevzuat değişiklikleri yapılamamıştır. Ancak, orta vadeli programda (2010-2012) yerel düzeyde kurumsal kapasitenin artırılması ve kırsal alanlarla kentsel alanların bütünleştirilmesinde kalkınma ajansları uygulaması birlikte değerlendirilmektedir (Toprak 2014).

Ülkemizde kırsal kalkınma konusunda oldukça çaba sarfedilmekte, özellikle köyden kente göçü engelleyebilmek, istihdam yaratmak, sosyal gelişimi artırmak için projeler geliştirilmektedir. Bu projelerin başarıya ulaşması amacıyla kurumlar arası işbirliği, koordinasyon, teşvik, planlama ve kontrol mekanizmalarınının kurulması yönünde birçok çalışma yapılmaktadır. Ancak kırsal kalkınma ya da gelişim konusunda yerel yönetimlerin ve merkezi yönetimin sağlıklı bir şekilde örgütlendiğini, plan proje geliştirdiğini ve yerel dinamikleri harekete geçirdiğini söylemek mümkün değildir. Bu nedenle, kırsal gelişim konusunda da gerek ulusal, gerekse uluslararası kaynaklar rasyonel bir şekilde kullanılamamaktadır.

3. MALİ YERELLEŞME VE EMLAK VERGİSİ

Mali yerelleşme sürecinde, hangi vergilerin daha çok kullanılacağı ve hangi vergilerin fonksiyonlarının artırılacağı konusunda değişik görüşler olsa bile, emlak vergisinin mali yerelleşme konusunda oynadığı anahtar rol, birçok akademisyen tarafından kabul edilmektedir. Bu nedenle, özellikle bazı iktisatçılar, emlak vergisine büyük bir hayranlık duymakta ve bu hayranlığı, emlak vergisi ile yerel yönetimler arasında geçmişten günümüze kurulmuş teorik ve pratik ilişkiye ve emlak vergisinin yerel yönetimlerin ana gelir kaynağı olmasına bağlamaktadır. Yerelleşmeyi tercih edenler, emlak vergisinin mali yerelleşme için gerekliliğini ve yerel yönetimler açısından uygunluğunu vurgulamaktadır (Bahl vd. 2010).Bu nedenle, mali yerelleşme ve emlak vergisi arasındaki ilişkinin ortaya konulabilmesi için, mali yerelleşme kavramından başlayarak konunun ayrıntılı bir şekilde ele alınması gerekmektedir.

3.1 Mali Yerelleşme

Yerel otonomi ve yerelleşme kavramları eş anlamlı olarak kullanılabilmesine rağmen, mali yerelleşmeyi yerel otonomi ile aynı anlamda kullanmak doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilmemektedir. Mali yerelleşme daha çok yerel otonominin önemli bir unsuru şeklinde ele alınmaktadır. Wolman vd. belirtiğine göre; Bahl (2008) mali yerelleşmeyi, merkezi yönetimin, vergileme ve harcama yetkisiyle birlikte bütçeleme otoritesini yerel yönetimlere devretmesi olarak tanımlamaktadır (Wolman vd. 2010). Bu nedenle, mali yerelleşmenin üç unsuru, vergileme, harcama ve bütçeleme olarak ortaya çıkmakta, ancak bu üç unsur konusunda yerel yönetimlerin görev ve yetkilerinin doğru bir şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir.

Küreselleşme sürecinde yerel yönetimlerin elde ettiği, mali yerelleşmenin önemli bir göstergesi olan yetki de borçlanmadır. Özellikle 1980'li yıllardan sonra, yerel yönetimler banka ve sermaye piyasalarından borçlanma yoluyla da kaynak yaratarak, faaliyetlerini ve yatırımlarını finanse etmeye çalışmaktadır. Bu nedenle borçlanma, vergileme, harcama ve bütçeleme yetkilerinin yanısıra, mali yerelleşmenin önemli bir unsuru olarak yerel yönetimler tarafından kullanılmaktadır (Özkök-Çubukçu 2008).

Dünya Bankasına göre, gelişmekte olan ülkelerde mali yerelleşmenin gerçekleştirilmesi, piyasa ekonomisinin sürdürülmesi için gereklidir. Banka mali yerelleşme sürecini hem denetim altında tutma hem de yönlendirme eğilimi göstermekte, ülke incelemeleri banka politikaları çerçevesinde hazırlanmakta ve gelişmekte olan ülkelerin yerel yönetimlerine uygun politikalar belirlenmektedir (Çınar ve Güler 2004).

Smoke (2008), mali yerelleşme kavramının altyapısını oluşturan mali federalizm teorisini Oates'in (1972, 1979) geliştirdiğini, Shah (1994), Ter ve Minassian (1997), Litvack vd. (1998), Bird (1999), Bahl (2000), McClure vd. (2000), Ebel ve Taliercio (2005), tarafından bu konuda çalışmalar yapıldığını, Prud'homme (1995), Smoke (2001) ve Tanzi'nin (1996, 2001) mali federalizmi eleştirdiğini, ikinci kuşak mali federalizm çalışmalarının ise Oates (2005) ve Weingast (2006) tarafından gerçekleştirildiğini ifade etmektedir.

Mali yerelleşme ile ilgili teorik çerçeve daha çok Stigler, Musgrave, Oates ve Buchanan'ın katkılarıyla oluşturulmuştur. Bu konuda ortaya konulan teorik çalışmalara göre, bir hizmetin sunumu sürecinde piyasa aktörleri marjinal maliyeti marjinal faydaya eşitleyemiyorsa, kamu kaynakları bu hizmeti üretmek için tahsis edilmekte ve kamu sektörü olaya dahil olduğunda da etkinlik, mali yerelleşmenin destekçisi olmaktadır. Bu bağlamda, mekan, konum ve coğrafi alanla ilgili nedenlerle yerel yönetimlerin, sundukları hizmetlerin faydalarını maliyetlerine yaklaşık olarak eşitleyecek bir bütçeleme sistemi yapabilme imkanına sahip oldukları belirtilmektedir. Diğer bir ifadeyle, sosyal malların veya hizmetlerin sunumunda marjinalfayda - marjinal maliyet eşitliğine yakın bir fiyatlandırma yapma konusunda, yerel yönetimlerin önemli avantajlarının bulunduğu iddia edilmektedir. Bu görüşlere göre, yerel sosyal malların sunumunda etkinliği sağlayabilmek için, yerel yönetimlere kendi kaynaklarını yaratacak vergileme ve gelirlerini kullanması konusunda harcama, gelirlerini ve harcamalarını planlayabilecekleri bütçeleme yetkisinin verilmesi gerekmekte, mali yerelleşmenin esası buna dayanmaktadır (Ebel veYılmaz 2002).

Bu teorik çerçeveye göre, yararlandığı yerel hizmetlerden elde ettiği faydayı maksimize etmeye çalışan bireylerle, sunduğu hizmetlerin maliyetini minimize, ancak oylarını

maksimize etmeye çalışan yerel yönetimlerin karşı karşıya geldiği bir yerel piyasada, bu iki aktör arasında kurulan yakın ilişki neticesinde, yerel kamu hizmetlerinin faydasının maliyetine eşitleyecek bütçeleme imkanı ortaya çıkabilmektedir. Bununla birlikte, yerel yönetimlerin ve bireylerin elinde net bir fiyat olmadığını, ancak yerel yönetimlerin sundukları hizmetlerin maliyetlerinden ve bölgelerinde yaşayan toplulukların faydalarından hareketle bir fiyat oluşturabilme konusunda önemli avantajlara sahip olduğunu belirtmekte yarar bulunmaktadır.

Mali yerelleşme, yerelleşme sürecinin iktisadi yanını oluşturmakta ve iktisadi teori açısından bakıldığında, kamu sektöründe, etkin kaynak dağılımından refah kazançları elde etmek için uygulanmaktadır. Bu nedenle, iktisatçılar arasında, faydanın dağıtılabildiği en küçük alanı kapsayan ve yöneten yerel yönetimin kamu hizmetlerini sunması gerektiği fikri oldukça yaygın bir şekilde gündeme getirilmektedir. Bazı iktisatçılar faydanın ölçülebileceğini, bazı iktisatçılar da ölçülemeyeceğini savunduğu için, hizmetin, faydasının dağıtılabildiği en küçük alanı kapsayan yerel yönetim tarafından sunulması, faydanın en azından belirli kriterlere göre değerlendirilebilmesi imkanı vermektedir. Ayrıca, yerel kamu hizmetlerine ilişkin vergileme, harcama ve bütçeleme işlemlerinin de, faydanın dağıtılabileceği en küçük bölgeyi kapsayan yönetim tarafından yapılması, vergileme, harcama ve bütçeleme tekniği açısında da önemli avantajlar sunmaktadır.

Bununla birlikte, gelir, dil ve din farklılıkları nedeniyle farklılaşan tercihler, kamu hizmetlerine olan talepleri etkilediği için, yerel sosyal malların, spesifik bölgeler için belirli zevk ve tercihlere uygun hale getirerek sunulması neticesinde, insanlar arzu ettikleri hizmetleri tüketebildikleri için, yüksek sosyal refah kazanımları elde edildiği belirtilmektedir (Oates 2010). Diğer taraftan, yerel veya bölgesel ekonomiye en yakın olan yönetimin, yerel yatırımlar, yerelde gerçekleşen ticaret, vergileme ve çevre gibi konularda en iyi ve en doğru kararları vereceği varsayıldığından, kamu hizmetlerine olan talep farklılaşmaları, farklı kaynak tahsisleri ve farklı bütçe yapılarının oluşması için mali yerelleşmeyi zorunlu hale getirmektedir (Bahl 2008). Augustine vd. (2009) aktardığına göre, Bird (1993), zevk ve tercihlerde olduğu gibi maliyetlerde de farklılıklar olduğu sürece, kamu hizmetlerini yerelleştirmekten etkinlik kazancı elde

etmenin kaçınılmaz olduğunu ifade etmektedir. Burada, yerel yönetimler bakımından önemli olan husus, fayda maksimizasyonu peşinde koşan bireylerin veya toplulukların, yerel kamu hizmetleri konusunda farklılaşan taleplerini ve bu hizmetlerin maliyetlerini esas alarak etkinlik kazanımları oluşturmaya çalışmaktır.

Mali yerelleşme, her ne kadar iktisadi açıdan önemli gibi görünse de, genel olarak yerelleşme siyasi bir süreç olarak değerlendirilmekte ve siyasi süreçler, nadiren salt iktisadi kaygılarla yürütülmektedir. Birçok ülkede, mali federalizm veya mali yerelleşme, yerleşiklerin merkezi yönetimden daha fazla yetki almaları, iktisadi, siyasi ve kültürel konularda daha fazla söz sahibi olmaları amacıyla gerçekleşmektedir. Bir bölgenin kültürel veya etnik olarak farklı nüfusu yerelleşme talebini ortaya koymaktadır. Bu nedenle, iktisadi etkinlikten ziyade, farklılaşma isteği siyasi yerelleşme ekseninde temel belirleyici olmaktadır (Ahmad vd. 2008). Yerelleşme, öncelikle toplumsal farklılıklardan kaynaklanan sorunların çözümünü talep eden siyasi bir süreç olarak başlamakta ve mali yerelleşme de bu siyasi sürecin en önemli aşamasını oluşturmaktadır.

Bu bağlamda, siyasi yerelleşme talepleri mali yerelleşmeyle desteklenmedikçe yerelleşmeden beklenen kazanımların elde edilmesi zorlaşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, farklı olan toplulukların siyasi taleplerinin gerçekleşebilmesi için mali kaynak yaratılması ve bu taleplerin kamu hizmetlerine yansıtılması gerekmektedir. Yerel yönetimlerin, mali işlemlerinde özerk olmaları sorumluluklarını yerine getirmelerini önemli ölçüde kolaylaştırmaktadır. Yerel yönetimlerin, kendi gelir ve harcamaları üzerinde siyasi ve idari gücünün bulunması, bu kontrolü daha üst yönetimlerin etkisi olmadan kullanması gerekmektedir. Slack (2013), Bird'ün (1993) yerel yönetimler sadece, yerel emlak vergisi ve yerel kamu hizmetleri için alınan kullanıcı harçları gibi gelir kaynaklarına sahip olmamasını, aynı zamanda merkezi yönetimin denetimi olmadan kaynaklarını kullanma yetkisini elinde bulundurmasını ve bu yetkiyi kullanmaya teşvik edilmesi gerektiğini belirttiğini ifade etmektedir. Yerelleşmenin kapsamını genişletebilmek ve mali yerelleşmeyi daha işlevsel kılabilmek için, yerelleşmeyi siyasi olarak kabul edilir hale getirmek gerekmektedir. Bu durumda, mali yerelleşmeden elde edilecek kazanımların artacağı belirtilmektedir (Bahl 2008). Başka

bir anlatımla, siyasi yerelleşme ile mali yerelleşme arasında çok önemli bir ilişki bulunmakta, mali yerelleşme ile desteklenmeyen siyasi yerelleşme sonucunda yerel yönetimlerin, hem vatandaşlarla hem de merkezi yönetimle olan ilişkisi, özellikle yerel yönetimlerin gelirleri merkezi yönetimden aktarılan fonlardan oluşuyorsa, daha çok merkezi yönetimin istediği gibi şekillenebilmektedir. Bu durumda, bir bölgede yaşayanların yerel yönetimle kurduğu ilişki merkezi yönetimin politikaları üzerinden oluşmakta, yerelde belirlenen politikaların ve çözüm önerilerinin önemi kalmamakta, yerel yönetimler merkezi yönetimin yerel uzantıları haline gelmektedir. Yerel politikaların merkezi yönetim tarafından belirlenmesi halinde ise siyasi yerelleşmeden de bahsetmek mümkün olmamakta, böyle bir yerelleşmenin aksak ve sorunlu bir yerelleşme olduğunu belirtmek gerekmektedir. Ayrıca, yerel kamu hizmetleri merkezi yönetimin kaynakları ile finanse ediliyorsa, bu hizmetler sonucu ortaya çıkan rantın merkezi yönetime aktarılması kolaylaşmaktadır.

Mali federalizm teorisinin ortaya koyduğu argümanların uygulanabilirliğinin sadece federal sisteme sahip ülkelerle sınırlı olduğuna dair genel bir kanı olsa da, aynı zamanda İngiltere, Fransa, Türkiye gibi federal yapıya sahip olmayan ülkelerde de yönetimler arasındaki mali ilişkilerin belirlenmesinde kullanılabilmektedir. Ayrıca, özellikle 1980'li yıllardan sonra mali yerelleşme kavramının gelişmekte olan ülkelerde daha çok tartışılmaya ve yer bulmaya başladığı görülmektedir. Geçen süre içerisinde yerel yönetimlere vergileme ve harcama yetkilerinin tam anlamıyla verildiğini söylemek mümkün olmamakla birlikte, mali yerelleşme konusunda gayret gösteren ülkelerin çoğaldığı da bir gerçek olarak kabul edilmektedir. Geçmişte hizmet sunumunda ya da kaynaklarını yönetmede büyük sıkıntılar yaşayan yerel yönetimlerin, günümüzde benzer sıkıntılara sahip olsalar da, yönetim kapasitelerini artırdıkları belirtilmektedir. Gelişen teknoloji, eğitim seviyesinin yükselmesi ve iş imkanları sağlayabilmesi gibi etkenler, yerel yönetimlerin yönetim kapasitelerini geliştirmelerine yardımcı olmaktadır (Bahl 2008).

Türkiye'de ve birçok gelişmekte olan ülkede mali yerelleşme, kamu yönetiminde yapılan reformlarda önemli role sahip bir araç olarak görülmektedir. Harcamaların yerelleşmesi hakkında destekleyici ve eleştirel çalışmalar olsa da, gelirlerin yerelleşmesi

konusunda genelde eleştirel yaklaşımlar bulunmaktadır. Mali yerelleşme konusunda yapılan teorik tartışmalarda oluşan farklılıklar gibi ampirik çalışmalardan ve örnek olaylardan elde edilen sonuçların da oldukça farklı olduğu görülmektedir. Ancak, yerel kapasitenin siyasi ve idari yerelleşmeyle artırılması sonucunda, mali yerelleşmeden etkinlik kazanımları elde etmenin mümkün olduğuna dair önemli kanıtlar sunulmaktadır. Ayrıca, ampirik çalışmalar, kent büyüklüğünün, kişi başına düşen gelirin, demokrasinin seviyesinin ve heterojenliğin bir ölçüsü olarak etnik farklılıkların mali yerelleşmenin seviyesini etkileyeceğini ifade etmektedir (Neyaptı 2005). Diğer bir ifadeyle, teorik ve ampirik bulgular, mali yerelleşme seviyesi ile birçok değişken arasında bağlantı bulunduğunu ortaya koymaktadır. Birçok yerel değişken mali yerelleşmeyi etkilemekte, mali yerelleşme de birçok yerel dinamiği harekete geçirmekte ve bu dinamikler bölgeden bölgeye farklılık göstermektedir.

Mali yerelleşme konusundaki bazı çalışmalar, bütçe harcamalarıyla bazı sosyal göstergeler arasında önemli bağlantılar olduğunu göstermektedir. Neyaptı (2005) bu konuda yapılan çalışmaları şu şekilde aktarmaktadır: De Mello (2000) yüksek sosyal sermaye ile mali yerelleşme arasında pozitif bir ilişki olduğunu tespit etmektedir. Başka bir anlatımla, toplum kalitesi mali yerelleşmeyi her açıdan etkilemektedir. Eğitimli bireyler ve topluluklar mali yerelleşmeyi daha fazla istemekte, ödedikleri vergilerin nerede ve nasıl kullanıldığını sorgulamaktadır. Dahası VonBraun ve Grote (2000)'e göre, mali yerelleşme fakirliği azaltıp toplum refahını arttırmaya katkı sağlamaktadır. Ayrıca, siyasi yerelleşme de yerel yönetimleri daha hesap verebilir hale getirmekte ve demokrasiye olumlu katkıda bulunmaktadır. Treisman (2000) ise yerelleşme ile sağlık ve eğitim hizmetleri sunumu kalitesi arasında negatif bir ilişki bulmaktadır. De Mello ve Barenstein (2001), yerel yönetimlerin harcama seviyesiyle iyi yönetim arasında pozitif bir ilişkinin varlığını ve vergi dışı gelirlerdeki artışın bu ilişkiyi güçlendirdiğini ifade etmektedir. De Mello ve Barenstein harcama yerelleşmesinden farklı olarak, gelirlerde sağlanan yerelleşmedeki azlığın yönetimde iyileşme sağladığını belirtmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergilerin merkezileşmesinin kamu yönetiminde daha sağlıklı sonuçlar yarattığını ifade etmekte, gelirlerin yerelleşmesini eleştirmektedir. Fisman ve Gatti (2000) yerelleşme ile yolsuzluk arasında güçlü negatif bir ilişki, Treisman (2000) pozitif bir ilişki belirlemektedir. Tanzi (2000), mali yerelleşme sonucunda oluşacak gelir

dağılımındaki etkinliğin, yani daha iyi bir gelir dağılımının, kent büyüklüğü, ekonomide özel sektörün büyüklüğü, yerel yönetimlerin gelir yaratma kabiliyeti, şeffaflık, yerel yönetimin idari ve kurumsal kapasitesi gibi bir dizi faktöre bağlı olduğunu ortaya koymaktadır. Neyaptı (2005), geniş bir uluslararası veri seti kullanarak, gelir dağılımında etkinliğin bir ölçüsü olarak kabul ettiği mali yerelleşme ile bütçe açığı arasındaki etkileşimi araştırmakta ve harcamaların yerelleşmesinin bütçe açığıyla arasında, özellikle büyük ülkelerde, negatif bir ilişki olduğunu vurgulamaktadır. Ayrıca, gelir yerelleşmesinin bütçe açığını düşürdüğünü ve bunun da yönetimde iyileşme sağladığını göstermektedir.

Literatürde, mali yerelleşmenin tam olarak sağlanması halinde, şehir büyüklüklerinin daha iyi olacağı ve kentleşmenin olumlu etkileneceği yönünde görüşler de yer almaktadır. Geleneksel teori, insanların bir yerden bir yere, örneğin kırsaldan kente göç etmesinin nedeninin daha yüksek ücret beklentisi, yerel kamu hizmetlerinin kalitesi ve maliyeti olarak kabul etmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde temel problem, metropollerde yerel kamu hizmetlerinin finansmanının, yerel vergiler yerine merkezi yönetimden yapılan gelir transferleriyle yapılması olduğundan yerel kamu hizmetlerinin vergi fiyatı düşük kalmakta ve metropollere olan göç artmaktadır. Bu nedenle, yerel yönetimler kendi gelirlerini artırmaya kalkarlarsa ve bunun sonucunda metropollerde yaşamanın marjinal maliyeti yükselir ve kırsalda yaşamanın maliyetiyle metropolde yaşamanın maliyeti arasındaki fark açılırsa, kentlere olan göç bir ölçüde caydırılmış olmaktadır (Bahl 2008).

Bununla birlikte, Oates (1972)'in, yerelleşme etkinlik konusunda dinamik kazanımlar elde edilmesini sağlarsa, ekonomide üretim artışlarının gerçekleşeceği hipotezinden hareketle, bazı araştırmacılar mali yerelleşmenin büyüme üzerine etkisini araştırmıştır. Ancak, elde edilen sonuçlar oldukça karmaşık bir şekilde ortaya çıkmakta ve ülkelerin gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak farklılık göstermektedir. Martinez vd. (2008) Martinez-Vazquez ve McNab'ın (2003), mali yerelleşme ile büyüme arasındaki nedensel ilişkinin doğrusal olmayabileceğini, mali yerelleşmenin optimal bir seviyesinin olabileceğini ve bu seviyeden sonra artan mali otoritenin iktisadi gelişmeyi olumsuz etkileyebileceğini belirttiğini aktarmaktadır. Bu nedenle, genel olarak yerelleşme ile

iktisadi büyüme arasındaki nedensel ilişki, henüz ortaya konulabilmiş değildir. Ayrıca, mali yerelleşmenin makroekonomik istikrar üzerine etkisi konusunda da oldukça az kanıt bulunmaktadır. Yine Martinez-Vazquez vd. (2008), ,Martinez-Vazquez ve McNab'ın (2006), gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için panel veri seti kullandıkları çalışmalarında, gelişmiş ülkelerde mali yerelleşme ile düşük enflasyon arasında bir ilişki bulduklarını, Treisman (2000) ve Rodden ve Wibbels'in (2002) ise yerelleşme ile enflasyon seviyesi arasında anlamlı bir ilişki bulamamadıklarını belirtmektedir (Martinez-Vazquez vd. 2008).

Diğer taraftan, literatürde, mali yerelleşmenin gelir dağılımı üzerinde tahmin edilebilir bir etkisinin olduğunu söylemenin çok mümkün olmadığını, mali yerelleşmenin gelir dağılımını iyileştireceği ya da kötüleştireceği konusunun çok boyutlu bir tartışma gerektirdiğini ve bu tartışmanın ampirik çalışmalara ihtiyacı olduğunu belirten araştırmalar da dikkat çekmektedir. Martinez-Vazquez vd. (2008), Martinez-Vazquez ve Spulveda'nın (2007) panel veri seti ile Gini katsayılarını ve mali yerelleşme ölçülerini kullanarak yaptıkları çalışmada, mali yerelleşme ile gelir dağılımı arasında önemli bir ilişki olduğu sonucuna vardıklarını, elde edilen bulgulara göre, mali yerelleşmenin içselliğini ve ülkenin özel etkilerini kontrol edebildikten sonra, GSYİH'da kamu hacmi düşük olan ülkelerde yerelleşme gelir adaletsizliğini artırdığını, kamu kesiminin ekonomideki hacmi arttıkça, yerelleşmenin gelir dağılımı üzerinde pozitif ve önemli bir etkisinin ortaya çıktığını ortaya koymaktadır (Martinez-Vazquez vd. 2008).

Sonuçta özet olarak, mali yerelleşmeyi destekleyen görüşlere göre, yerel yönetimler yerel tercihleri daha iyi bileceği ve yerel tercihlerle örtüşen hizmetleri sunacağı için, harcamaların, vergilerin ve bütçeleme yetkisinin yerelleşmesi kamu kesiminin iktisadi etkinliğini artırmaktadır. Yine destekleyici görüşlere göre, mali yerelleşme hizmet sunumunda şeffaflığı ve hesap verebilirliği teşvik etmekte, harcama kararlarının ve gelir toplamanın daha efektif olmasını sağlamaktadır. İlaveten, yerel hesap verebilirlik varsa, vergi mükellefleri yerel yönetimlerle daha rahat işbirliği yapmakta, böylece harcama ve gelir yerelleşmesinin her ikisi birden yerel kaynakları harekete geçirmekte ve etkililiği (*effectiveness*) artırmaktadır (Neyaptı 2005). Mali yerelleşme hizmet kalitesini ve gelir mobilizasyonunu yükseltmekte, vatandaşları yönetime yakınlaştırmakta ve ülke içindeki

sorunlu bölgelerde sorunların çözülmesine yardımcı olmaktadır. Ancak, mali yerelleşme iktisadi gelişme problemlerini çözmeye yetmemektedir. Bununla birlikte, mali yerelleşmenin potansiyel etkileri oldukça fazla olmasına rağmen, gelişmekte olan ülkelerin bu faydaları yakalayabilecek araçlara sahip olduğu konusunda tereddütler ifade edilerek, yerelleşmenin maliyetinin yüksek olabileceği belirtilmektedir (Bahl 2008).

Yukarıda ele alınan çalışmalardan, yerelleşmenin nedenleri ile yerelleşmeden elde edilen sonuçlar arasında kesin bir bağlantı kurmak oldukça güç görünmektedir. Küreselleşme sürecinde, topluluklar arasındaki farlılıkların desteklemesi nedeniyle harekete geçen yerel dinamiklerin, yerelleşmeyle birlikte daha çok ivme kazandığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, yerelleşmeye neden olan süreçlerin ve yerelleşmeden elde edilen sonuçların dikkatli bir şekilde tartışılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar yerelleşme sürecini siyasi talepler, yani sorunların yerelde çözülme isteği ve arzusu başlatsa da, batılı ülke örneklerine bakıldığında, mali yerelleşmenin yerelleşme sürecinden beklenilen iktisadi ve sosyal faydalara katkısının büyük boyutlarda olduğu fikri oluşmaktadır. Mali güç kazanamayan siyasi taleplerin olgunlaşıp gelişmesi ve diğer siyasi fikirlerle rekabet eder hale gelebilmesi çok mümkün olamadığı için, hem yerelleşme hem de mali yerelleşme kavramının etkinlik, büyüme, enflasyon, gelir dağılımı gibi iktisadi, kent büyüklüğü, şeffaflık, etkililik gibi sosyal kavramlarla ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, mali yerelleşmenin, yerel siyasetin olgunlaşarak gelişmesine katkı sunduğu anlaşılmaktadır. Mali yerelleşme bir yandan iktisadi ve sosyal süreci etkilerken, iktisadi ve sosyal yapıda meydana gelen gelişmeler, yerelleşme ve mali yerelleşme sürecini etkilemekte, birbirini besleyen bir yapı meydana gelmektedir. Bu nedenle, mali yerelleşme sürecinde, harcamaların ve vergilerin yerelleşmesinin nedenlerinin ve sonuçlarının, siyasi yerelleşmeye olan katkısının analiz edilmesinde fayda bulunmaktadır.

Ülkelerin mali yerelleşme derecesini ölçmek için literatürde değişik yöntemler kullanılmaktadır. Ancak genellikle, mali yerelleşmenin tanımından hareketle, yerelleşme ölçüsü olarak yerel yönetimlerin vergileme ve harcama kabiliyetlerine bakılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bir ülkede yerel yönetimlerin harcama ve vergileme

gücü ve kabiliyeti ne kadar yüksekse, yerelleşme derecesi de o kadar yüksek kabul edilmektedir. Kamu harcamalarının yerelleşmesi genel olarak, yerel yönetimlerin harcamalarının genel kamu harcamalarına ya da GSYİH'ya oranı dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Çizelge 3.1'de 1995, 2007 ve 2010 yıllarına ait, yerel yönetimlerin harcamalarının genel kamu harcamalarına oranı ve bu oranların 1995'den 2007 yılına ve 2007 yılından 2010 yılına değişim oranları ile son üç sütunda, 1995 ve 2010 yıllarına ait, yerel vergilerin yerel harcamaları karşılama oranları görülmektedir. Çizelge 3.1'de yeralan oranlara göre, 2010 yılı için Danimarka % 63 oranıyla, toplam kamu harcamaları içerisinde en yüksek yerel yönetim harcamalarına sahip ülke olarak ilk sırada yer almaktadır. İspanya ve İsveç % 47 ve % 48'lik oranlarıyla Danimarka'yı takip etmektedir. Finlandiya, Almanya, Belçika, Hollanda, Polonya, Avusturya ve İtalya % 30 ila % 40 arasındaki oranlarıyla sıralanmaktadır. Malta % 1,6'lık oranıyla en alt sırada yer almaktadır. Kıbrıs Rum Kesimi, Yunanistan % 4,8 ve % 5,6 oranlarıyla en az yerelleşen ülkeler olarak göze çarpmaktadır. İrlanda, Lüksemburg, Portekiz, Slovakya ve Bulgaristan'ın % 10 ila % 20 arasındaki oranlara sahip olduğu görülmektedir. Çizelge 3.1'de yer alan oranlardan, yerelleşmenin sadece federal ülkelerde gelişmiş olmadığı, İskandinav Ülkelerinde, Hollanda, Polonya ve İtalya gibi üniter ülkelerde de geliştiği anlaşılmaktadır (Anonymous 2012). Çizelgeye göre, sadece Avusturya, Bulgaristan, Macaristan, İrlanda, Litvanya, Lüksemburg, Malta ve Hollanda'da yerel yönetimlerin harcamalarının toplam kamu harcamaları içindeki payının, 1995 yılına göre 2007 yılında azaldığı ortaya çıkmaktadır. Diğer ülkelerde, yerel yönetimlerinin toplam kamu harcamaları içindeki payı yükselmektedir. Dünyadaki küreselleşme ve yerelleşme süreci yoğunlaştıkça, yerel yönetimlerin harcamalarının toplam kamu harcamaları içindeki hacmi artmaktadır. Türkiye'de ise yerel yönetimlerin toplam kamu harcamalarına olan oranı 2007 yılında, 1995 yılına göre % 2,2, 2010 yılında da 2007 yılına göre % 2 gerilemektedir.

Türkiye' de yerel yönetimlerin genel bütçe içinde, Cumhuriyet tarihi boyunca % 6 ila % 27 arasında değişen oranlarla, ama ortalama % 10 oranında paya sahip oldukları görülmektedir. 1980'den 2000'li yıllara kadar, belediyelerin bütçe içindeki büyüklüğü % 6'dan % 14'e yükselmektedir. İl özel idarelerinin bütçe içindeki payı % 1'den % 4'e çıkmakta, ancak merkezi yönetime olan mali bağımlılığı devam etmekte, genel bütçeden

aktarılan paylar, belediye bütçeleri içinde 1985–2010 yılları arasında % 47–51 arasında, il özel idareleri bütçeleri içinde ise % 22–31 arasında değişmektedir (Bülbül 2011). Burada şunu belirtmek gerekir ki, yerel yönetimlerin gelirleri ve yerel yönetimlerin özerkliği el alınırken, özgelirlerin bütçe içindeki büyüklüğü ve yerel yönetim gelirlerinin GSMH içindeki ağırlığının yerel demokrasinin ve yerel özerkliğin kendi başına belirleyici bir ölçüt olamayacağı dikkate alınmalı ve ülkelerin siyasi, ekonomik ve tarihsel yapıları da değerlendirilmeye tabi tutulmalıdır (Çınar 2007).

Çizelge 3.1'de ayrıca, ülkelerin yerel vergilerinin yerel harcamaları karşılama oranı da görülmektedir. Çizelgeye bakıldığında yerel yönetim harcamalarının yerel vergilerle karşılanma oranlarının tüm AB ülkelerinde düşük olduğu ve mali yerelleşmenin vergileme ayağının yetersiz kaldığı anlaşılmaktadır. Sadece Almanya ve İspanya'da yerel vergiler yerel harcamaların yarısından fazlasını, Avusturya, Letonya, Estonya, Finlandiya ve Çek Cumhuriyet'inde % 40 ila % 50'sini, Slovenya, İtalya, İspanya, Fransa, Slovakya ve Danimarka'da % 30 ila % 40'ını karşılayabilmektedir. Yerel vergilerin yerel harcamaları karşılama oranlarına genel olarak bakıldığında, sistematik bir yapının ortaya çıkmadığı, 1995 yılına göre, 2010 yılı verilerinde birçok ülkede düşüş olduğu ve bu düşüşlerin yerel harcamalardaki artış oranlarına nazaran daha yüksek bir oranda gerçekleştiği görülmektedir. Romanya, Litvanya, Letonya, Bulgaristan, Polonya ve Danimarka'da 1995 yılına göre 2010 yılında, büyük oranda düşüşler yaşanırken, İspanya, İtalya, Slovakya, Avusturya, İrlanda, Slovenya ve İsveç'te artışlar gerçekleşmektedir (Anonymous 2012). Türkiye'de yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin, yerel yönetimlerin harcamalarını karşılama oranının, 1995 yılına göre 2010 yılında % 9,2 yükselmesi, hem yerel yönetimler, hem de yerel vergileme bakımından oldukça önemli bir ilerleme olarak değerlendirilebilmektedir.

Çizelge 3.1 Yerel harcamaların kamu harcamaları içindeki payı ve yerel vergilerin yerel harcamaları karşılama oranı (%) (Anonymous 2012)

	1995	2007	2010	Değişim 95-07	Değişim 07-10	1995	2010	Değişim 95-10
Avusturya	31,4	30,6	34,5	-0,8	3,9	42,2	48,6	6,4
Belçika	33,0	37,1	37,0	4,1	-0,1	15,1	19,9	4,8
Bulgaristan	23,7	16,9	18,2	-6,9	1,3	32,4	8,7	-23,7
K.Rum Kesimi	4,2	4,6	4,8	0,4	0,2	28,6	22,7	-5,8
Çek Cumhuriyeti	19,2	26,1	27,0	6,9	0,9	41,2	40,3	-0,8
Almanya	33,2	37,9	37,5	4,7	-0,4	50,9	51,7	0,7
Danimarka	53,7	63,3	63,4	9,6	0,1	48,6	34,1	-14,5
Estonya	26,7	27,8	24,6	1,1	-3,2	43,6	46,0	2,4
Yunanistan	4,2	5,5	5,6	1,3	0,1	10,0	7,1	-2,9
İspanya	33,1	49,9	47,9	16,8	-1,9	26,9	37,0	10,2
Finlandiya	30,5	39,6	39,9	9,1	0,3	49,8	45,8	-4,0
Fransa	17,6	20,7	20,5	3,1	-0,3	45,5	36,4	-9,0
Macaristan	23,5	23,2	25,4	-0,3	2,2	20,6	18,9	-1,7
İrlanda	31,1	19,6	10,2	-11,4	-9,4	6,3	13,0	6,8
İtalya	24,1	31,3	30,7	7,2	-0,6	24,0	38,9	14,8
Litvanya	24,1	24,0	27,6	-0,1	0,2	61,4	28,3	-33,1
Lüksemburg	13,4	12,2	11,5	-1,2	-0,6	39,0	30,2	-8,8
Letonya	19,2	31,0	26,6	11,8	-4,4	75,6	47,5	-28,1
Malta	1,5	1,4	1,6	-0,1	0,2	0,0	0,0	0,0
Hollanda	40,2	34,0	33,3	-6,3	-0,7	5,2	8,1	2,9
Polonya	18,9	31,4	32,5	12,4	1,2	42,7	26,7	-16,1
Portekiz	11,6	15,1	13,8	3,5	-1,2	33,3	30,6	-2,8
Romanya	12,0	25,5	23,9	13,5	-1,6	59,5	11,2	-48,3
İsveç	37,8	46,9	47,5	9,0	0,7	57,5	62,5	5,0
Slovenya	14,5	19,8	20,4	5,3	0,5	31,2	39,2	8,0
Slovakya	13,1	17,6	16,0	4,5	-1,6	25,0	37,0	12,0
İngiltere	25,8	28,5	27,4	2,7	-1,1	11,0	12,9	1,8
EU27	-----	29,2	28,9	-------	-0,3	----- ---	28,0	-------
Türkiye	12,9	10,8	8,7	-2,2	-2,0	61,9	71,1	9,2

Mahalli İdareler Gelir Harcamaları, Kalkınma Bakanlığı 1997 Yılı Yıllık Programı, Genel Yönetim Bütçe Dengesi

Mali yerelleşme sürecinde, hem harcamaların hem de vergilerin yerelleşmesinin birlikte ele alınmasının yaratacağı sonuçlarla, sadece yerel harcamaların veya yerel vergilerin artmasının yaratacağı sonuçlar arasında büyük farklılıklar olacağını ifade etmek, ortaya çıkan sonuçları değerlendirmek gerekmektedir. Mali yerelleşmenin temel dayanağı ve kaygısı etkinlik olsa da, piyasa ekonomisini kurumsallaştırmış devletler açısından yerelleşmek, belirli ölçüde kaçınılmaz olmaktadır. Siyasi, idari ve mali yerelleşme konusunda sağlanan ilerlemeler, yerelleşme sürecinden umulan bütüncül faydanın elde edilmesini sağlamaktadır. Gelişmiş ülkelerde, piyasa ekonomisi ileri seviyede olduğu veya kurumsallaştığı için, devletin ve toplumun geldiği seviyede demokrasi, kamu kaynaklarının etkin kullanımı, verimlilik, şeffaflık, sürdürülebilirlik, hesap verebilirlik, bedavacı olmamak gibi kavramlar hem devletler, hem de vatandaşlar açısından önemli hale gelmekte, kamu ekonomisinin bu kavramlar çerçevesinde tartışılması ve şekillenmeye başlaması siyasi, idari ve mali yerelleşmenin boyutunu etkilemektedir. Piyasa ekonomisin belirli bir seviyesinden sonra, vergi ödeyen, bedavacı olmayan ve elde ettiği faydayı niceliksel ve niteliksel olarak sorgulayan bireylerin oluşturduğu toplumların gelişmesi ve minimum kaynakla maksimum hizmeti vermeye çalışan kamu ekonomisini talep etmeye başlaması, en azından teorik açıdan, bir zorunluluk olarak görünmektedir.

Vatandaşa en yakın kamu yönetimi birimi olarak yerel yönetimler, iktisadi, siyasi, mali ve sosyal açıdan vatandaşlarla doğrudan ilişki kurabilme imkanına sahip olmaktadır. Bu bağlamda, yerel kamu hizmetlerinin tüketicisi olan bireylerle, yerel kamu hizmetlerinin üreticisi olan yerel yönetimler yerel piyasada karşı karşıya gelmekte, bireyler faydalarını maksimize etmeye çalışırken, yerel yönetimler gelirlerini ve oylarını maksimize, sundukları hizmetlerin de maliyetlerini minimize etmeye çalışmaktadır. Ancak, iktisadi etkinliğin sağlanması neticesinde, toplulukları oluşturan bireyler fayda maksimizasyonu peşinde koştuğu ve ödedikleri vergilerin nerelere ve ne şekilde harcandığını sorguladığı için, yerel yönetimlerden şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, demokratlık gibi kavramları talep etmektedir. Buna karşılık, sundukları hizmetlerin maliyetlerini minimize, oylarını da maksimize etmeyi amaçlayan yerel yönetimler sürdürülebilir politikalar belirlemek, şeffaf, hesap verebilir ve demokratik olmak, katılımcılığı sağlamak durumunda kalmaktadır. Böylece mali yerelleşme

sonucunda, küreselleşme ve yerelleşme dinamiklerinin ürünü olan kavramlar hayata geçmekte ve piyasa ekonomisi daha fazla kurumsallaşmış ve derinleşmiş olmaktadır.

Bununla birlikte, gelişmekte olan ve geçiş ekonomisine sahip ülkelerde, idari yerelleşme sağlanamadığı, yerel yönetimlerin yönetim kapasitesi düşük ve siyasi yerelleşme seviyesi de zayıf kaldığı için, yerel kamu hizmetlerine yönelik yerel tercihlerin heterojen olduğunu, yani bölgeden bölgeye çok fazla değiştiğini söylemek zor görünmektedir. Ayrıca, yerel yönetimlerin merkezi yönetimlere olan aşırı bağımlılığı, yerelleşme konusundaki en önemli engellerden birisi olarak ortaya çıkmaktadır. Harcamaların yerelleşmesi vergilerin yerelleşmesinden daha kolay olduğu için, merkezi yönetimler öncelikle etkinlik, verimlilik endişeleriyle yerel harcamaları artırmayı tercih ediyor gibi görünse bile, siyasi yerelleşmeyi zayıflatmayı amaçlayabilmekte, yerelde oluşan siyasi rantı merkeze aktarmaya çalışmaktadır. Bu nedenle, yerelleşme sürecini bir bütün olarak ele almak, süreçler ve kavramlar arasındaki ilişkileri ve geçişkenlikleri iyi anlamak gerekmektedir.

3.1.1 Harcamaların yerelleşmesi

Musgrave (1959) tarafından yapılan çalışma kamu harcamalarının genel prensiplerini de etkilemiş, en azından bazı sosyal malların yerel olarak sunulabileceği ve bu sunumda kamu idarelerinin yanı sıra, piyasa aktörlerinin de rol alabileceği görüşleri ortaya konulmuştur. Bu görüşlerin temel prensibi, kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin ve verimliliğin yaratılmasıdır. Maliye literatüründe, Oates Teoremi (Wallace E. Oates; 1968), Katlı Kek Modeli (Layer ve Cake Model; Tiebout ve Musgrave), Klüp Malları Teorisi (Buchanan-Tschirhart) olarak da farklı modeller biçiminde ele alınan konular özünde, yerelleşme ve mali federalizm teorileri esas alınarak geliştirilmiştir (Durmuş 2006). Bununla birlikte, birçok kamu ekonomisti, yerel kamu finansmanı teorisinin doğumunu Charles Tiebout'un ünlü "Kamu Harcamalarının Saf Teorisi" (*A PureTheory of LocalExpenditures*) adlı makalesinin yayınına bağlamakta, fayda ve maliyeti belirli bir bölge ile sınırlı olan yerel nitelikteki bir hizmetin yerel yönetimlerce sunulmasının, merkezi devlet tarafından sunulmasına göre her zaman daha etkin ve Pareto optimal olduğunu ileri sürmektedir.

Kamu kaynaklarının etkin kullanımına ve kaynak tahsisine ilişkin kamu ekonomisinde iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlardan birincisi, geleneksel maliye yaklaşımı olarak fayda ve sosyal refah gibi belli fonksiyonların, kaynak donanımı ve teknoloji gibi veri sınırlamalar altında maksimizasyonunu amaçlamakta, Pareto-etkin kaynak tahsisine ulaşmayı hedeflemektedir. İkincisi, sosyal seçim okulu yaklaşımı olarak bilinmekte, kaynak tahsisine gerçek hayatta seçmenlerin, ödedikleri vergilere ve tükettikleri sosyal mallara bakarak karar verdiğini, demokratik bir ortamda sosyal seçimin optimum sosyal mal düzeyini sağlayacağını iddia etmektedir (Akalın 2000). Bu bağlamda, klasik maliye yaklaşımı etkinliğin, bazı fonksiyonların bazı kısıtlar altında maksimizasyonu aracılığıyla sağlanacağını vurgularken, sosyal seçim okulu demokratik bir ortamda gerçekleşecek olan sosyal seçim sonucunda fayda maksimizasyonu peşinde koşan seçmenlerin yapacağı tercih neticesinde gerçekleşeceğini savunmaktadır. Kaynak tahsisi konusunda, geleneksel ve sosyal seçim yaklaşımlarının temel amacının etkinlik olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kamu hizmetlerinin sunumunda, bütçe sınırlaması altında, iki yaklaşım da etkinliğin ne şekilde sağlanacağı sorusunu cevaplamaya çalışmaktadır. Gerek maliye yaklaşımının, gerek sosyal seçim okulunun ortaya koyduğu bakış açısı, sosyal malların sunumunda ve talebinde sayısal ve sözel analizler yapmamıza imkan vermekte, tutarlı sonuçlar elde etmemizi sağlamaktadır.

Kamu harcamaları, devletin merkezi ve yerel bütçe harcamalarından oluşmakta (Bulutoğlu 2008), yani kamu hizmetleri hem merkezi yönetim hem de yerel yönetimler marifetiyle yerine getirilmektedir. Mali yerelleşme reformu, sosyal harcama sorumluluklarının daha alt düzeydeki birimlere doğru aktarılmasını amaçlamaktadır. Küreselleşme ve yerelleşme sürecinde, kentleşme ve nüfus artışı gibi etkilerle, yerel sosyal mallara olan talebin artması ve merkezi yönetimlerin iktisadi, siyasi ve sosyal kaygılarla bazı sosyal malların üretimini yerel yönetimlere bırakmayı tercih etmesi nedeniyle yerel yönetimlerin harcamaları yükselmektedir. Ayrıca, yerel yönetimlerin sundukları hizmetler zaman içinde değişiklik göstermekte, refah devleti anlayışının gelişmesi, teknolojinin ilerlemesi gibi sebepler bazı hizmetlerin merkezi yönetim, bazı hizmetlerin de yerel yönetimler tarafından sunulmasını gerektirmektedir. Artan ve çeşitlenen kamu hizmetlerinden yerel yönetimlerin payına düşen sayı ise gün geçtikçe çoğalmaktadır (Ulusoy ve Akdemir 2013). Daha da önemlisi, gelişmişlik düzeyi ile

yerel yönetimlerin harcamaları arasında da bir ilişki olduğu belirtilmekte ve gelişmiş ülkelere ilişkin verilerin, sanayileşme öncesinde ve sanayileşme sürecinde merkezi yönetim harcamalarının toplam harcamalar içindeki payının daha hızlı arttığını, sanayileşme sonrasında ise yerel yönetim harcamalarının toplam harcamalar içindeki payının hızla yükseldiğini gösterdiği ifade edilmektedir (Bulutoğlu 2008).Bu nedenle, sanayileşmesini tamamlamış veya sanayileşme sürecinin belirli bir aşamasına gelmiş olan ve piyasa ekonomisini kurumsallaştırmaya çalışan, geçiş ekonomisine sahip olan ülkelerde, yerel yönetimlerin harcamalara ilişkin kararları kendilerinin verip vermemesi, mali yerelleşmenin derecesinin belirlenmesi açısından oldukça önemli olduğu için, merkezi yönetimin harcamalara ilişkin kararları aldığı ve yerel birimlerin merkezi hükümetin kararına göre harcamaları yaptığı durumlarda, mali yerelleşmeden bahsetmek mümkün olmamaktadır (Litvack ve Seddon 2004).

Bununla birlikte, kentlerde hangi kamu hizmetlerinin merkezi yönetim, hangi kamu hizmetlerinin yerel yönetimler tarafından yerine getirilmesi konusundaki iktisadi literatür değişik görüşler barındırmaktadır. Bu görüşlere göre, kentlerde hizmet maliyetleri farklı olmakla birlikte, kişi başına ortalama ve marjinal maliyetlerin azalma eğiliminde olduğu görülmektedir. Yapılan ampirik çalışmalar, kent ölçeğindeki büyümelerin ekonomik faaliyetleri, iş bulma imkanlarını ve gelirleri artırdığını ortaya koymaktadır. Ölçekteki büyümeler bir noktadan sonra bireylerin çalışma ve dinlenme saatlerinin yolda geçmesine, çevre kirliliğinin ortaya çıkmasına ve birtakım maliyetlerin oluşmasına, bireylerin verimliliğinin ve gelirlerinin düşmesine neden olmaktadır. Kent ölçeğindeki büyümenin ilk evrelerinde kişi başına gelir artış gösterirken, belirli bir ölçekten sonra azalma göstermektedir. Optimum yerel yönetim büyüklüğü, kişi başına gelir ile kişi başına maliyet arasındaki farkın maksimum olduğu nüfus büyüklüğüne eşit olmaktadır. Sonsuz ihtiyaçları sınırlı kaynaklarla ve en çok faydayı en az maliyetle karşılamak etkin ve verimli hizmet üretimi anlamına geldiği için, yerel yönetimlerin hizmet sunmakla görevli oldukları alanın optimum büyüklükte olması hizmetin başarılı ve etkin yürütülmesinde oldukça önemli bir konu olarak görülmektedir. Bu bağlamda, yerel yönetimlerin etkin hizmet sunumuna ilişkin en ünlü modellerden birisi Tiebout modeli olarak kabul edilmektedir (Ulusoy ve Akdemir 2013).

Diğer taraftan, harcamaların yerelleşmesine karşı olan görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşlere göre, birincisi, bilgi toplama ve koordinasyon maliyetleri yüksek olduğu için, yerel yönetimler ölçek ekonomilerine sahip olmayabilmekte, dolayısıyla kaynak israfına neden olmaktadır. İkincisi, yerel çıkar gruplarının güçlü olması ve yerel hesap verebilirliğin olmaması halinde yerelleşme, yolsuzluğu ve sosyal bölünmeyi artırabilmektedir. Üçüncüsü, yerelleşme, yerel yönetimler arasındaki rekabeti ve siyasi gerilimi yükseltebilmektedir. Dördüncüsü, idari ve kurumsal kapasitenin yerel yönetimlerde olmaması, yerelleşmeden elde edilecek faydaların elde edilememesini sağlamaktadır. Beşincisi, kamu yönetimi katmanları arasındaki koordinasyon problemleri mali reformların ve makro ekonomik düzenlemelerin yapılmasını engelleyebilmektedir (Neyaptı 2005).

İfade edilen bu görüşlerin yerel yönetimlerin yaşadığı birçok sorunu ortaya koyduğu anlaşılmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yaşanan ikisadi, siyasi, sosyal ve mali problemler yerelleşmeden beklenilen iyileşmelerin gerçekleşmesini geciktirmekte ya da önlemekte ve yerelleşme karşıtı görüşlerin savunduğu görüşleri çoğunlukla haklı çıkarmaktadır. Ancak, yerelleşme sürecinde yaşanan sorunları idari, siyasi mali ve iktisadi olarak tasnif ederek incelemek ve çözüm yolları aramak daha sağlıklı bir yöntem gibi görünmektedir.

Gerçek hayatta ülkeler, hangi sosyal malların merkezi yönetim, hangi sosyal malların yerel yönetimler tarafından üretileceği sorusunun cevabını sadece iktisadi veya siyasi kriterlere bakarak vermemektedir. Merkezi yönetimle yerel yönetimler arasındaki görev paylaşımını etkileyen siyasi, hukuki, sosyal, tarihi ve kültürel nedenler de bulunmaktadır. Bu nedenle, merkezi yönetimle yerel yönetimler arasındaki görev bölüşümü konusundaki kriterleri iktisadi, idari ve geleneksel kriterler olarak ayırmak ve bu kriterlerin, içinde bulunulan ekonomik koşullara, sosyal düşüncelere, zamana ve devlet yapılarına göre farklılıklar gösterdiğini ifade etmek gerektiği belirtilmektedir (Ulusoy ve Akdemir 2013).

Ülkeler arasında merkezi yönetimle yerel arasında kurulan ilişki ve kamu hizmetlerinin sunumu açısından farklılıklar olsa da, harcamaların yerelleşmesi konusunda genel bir

eğilim olduğu ve birçok kamu hizmetinin yerel yönetimler tarafından sunulmaya başlandığı anlaşılmaktadır. Ancak, harcamaların yerel yönetimlerce yapılıyor olması, yani yerel yönetimler tarafından sunulan hizmetlerin niceliksel ve niteliksel olarak artması, kamu yönetiminde yerelleşmenin sağlandığı anlamına gelmemektedir. Yerelleşmenin diğer unsurları geçekleştirilmezse, yerel yönetimler siyasi ve idari olarak merkezi yönetimlere daha bağımlı hale gelebilmekte, merkezi yönetimin uzantısı gibi davranmaya başlayabilmektedir. Bu durumda, yerel kamu hizmetleri aracılığıyla yerelde oluşan siyasi rant merkezi yönetime aktarılmaktadır. Ayrıca, yerel yönetimlerin merkezi yönetimin uzantısı haline gelmesi, etkinlik verimlilik tartışmalarından öte, demokrasiden başlayarak, çok daha kapsamlı bir tartışmanın yapılmasına neden olmaktadır.

3.1.2 Vergilerin yerelleşmesi

Gelir tahsisi konusundaki geleneksel yöntem, vergilerin ikili rolünü ortaya koymakta, bu nedenle, sosyal malları üretmek ve kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla kullanıldığına ve hükümetlerin hedeflerini yerine getirmeyi sağladığına vurgu yapmaktadır. Diğer bir ifadeyle, geleneksel yönteme göre, vergilerin sosyal malları ve kamu hizmetlerini finanse etmek ve hükümetlerin iktisadi, siyasi, sosyal hedeflerini yerine getirmek gibi iki önemli işlevi bulunmaktadır. Musgrave'nin (1959) vergi tahsisinin prensiplerine ilişkin yaptığı çalışma ise konunun başlangıcını oluşturmaktadır. Musgrave, piyasa ekonomisinde devletin üç temel amacının makroekonomik istikrarı, daha adil bir gelir dağılımını ve kaynakların etkin kullanımını temin etmek olduğunu belirtmektedir. Bu tasnif, vergilerin ve harcamaların hangi seviyedeki kamu yönetimine tahsis edilmesi konusunda oldukça yararlı bir teorik çerçeve çizmeye imkan sağlamaktadır. Bu bağlamda, vergilerin merkezi ya da yerel yönetime tahsis edilmesi yönünde literatürde değişik görüşler bulunmaktadır. Örneğin, birçok iktisatçı, işsizlik ve enflasyonu etkileyecek harcama ve vergilemeye, ekonomik istikrar ve gelir dağılımına ilişkin politik kararları alma yetkisinin merkezi otoriteye bırakılması gerektiğini savunmaktadır (Martinez-Vazquez vd. 2010; Rosen 1999). Vergilerin merkezi yönetim tarafından tahsil edilerek, yerel yönetimlere yardım olarak aktarılması gerektiğini savunanların gerekçelerini şu şekilde özetlemek mümkündür (Oates 2001):

Birincisi, bütün vergi sisteminin merkezi yönetime bağlı olmasının daha etkin ve daha adil olduğu iddia edilmektedir. Bu görüşlere göre, örneğin, bir verginin merkezi yönetim tarafından tüm ülkede aynı oranla uygulanması halinde, insanlar bölgeler arasında hareket ederek vergiden kaçamadıkları için, vergilemede etkinliğin sağlanacağı kabul edilmekte, dolayısıyla merkezi yönetimlerin artan oranlı vergileri daha efektif kullanabildiği belirtilmektedir. Bu nedenle, merkezi yönetimin vergileme fonksiyonu yoluyla gelirlerin önemli bir kısmını topladığı ve alt seviyedeki yönetimlerle paylaştığı bir uygulamanın gerçekleştirilmesi savunulmaktadır.

İkinci ve çok dillendirilen argüman, yerel kamu hizmetlerinin yerel yönetimler tarafından finanse edilmesinin "dibe doğru yarışa" (*raceto the bottom*) neden olduğu şeklindedir. Bu görüşe göre, yerel yönetimler yeni yatırımlar ve iş imkanları için istekli davranarak birbirleriyle rekabet etmekte, vergi oranlarını etkin seviyenin altında tutmakta ve yerel kamu hizmetlerinin düşük seviyede gerçekleşmesine neden olmaktadır. Ancak bu süreç, teorik ve pratik açıdan oldukça karmaşık bir süreç olarak ifade edilmekte ve zaten az olan örnekler tam olarak ikna edici olmadığı için de yeterince taraftar bulamamaktadır.

Üçüncüsü ve belki de en önemlisi, mali farklılıklar sorunu olarak değerlendirilmektedir. Bölgeler arasında mali farklılıkların oluştuğu dikkate alınarak, vergilerin merkezileştiği bu yapıda, yerel yönetimlere gelirler daha adil bir yolla aktarılmakta ve bölgeler arasında fırsat eşitliği daha kolay sağlanabilmektedir. Örneğin, ABD'de okul finansmanı programının yeniden yapılandırılmasının temel nedeni bu görüşe dayanmakta, merkezi yönetim gelirleri toplamakta ve öğrenci sayılarını esas alarak, eşit bir şekilde yerel yönetimlere dağıtmaktadır.

Vergilerin merkezi yönetim tarafından toplanarak yerel yönetimlere aktarmasını savunanların önemli saptamaları olsa da, vergilerin yerel yönetimler tarafından tahakkuk ettirilerek tahsil edilmesi gerektiğini savunanların da güçlü tezlerinin olduğu belirtilmektedir. Bu görüşlere göre, öncelikle yerel yönetimler, merkezi yönetimlerin ulaşamadığı ve kavrayamadığı gelir, tüketim ve servet üzerindeki vergilerin tabanlarına daha rahat ulaşabilmekte, vergilemenin yerelleşmesi durumunda, toplulaştırılmış vergi

tabanının artmasını sağlayabilmektedir. Başka bir anlatımla, yerel yönetimler kendi bölgelerinde gerçekleşen iktisadi aktivitelerden, merkezi yönetimlere göre daha çok bilgi sahibi olabilmekte, gelir mobilizasyonu yaratarak, yani yerel kaynakları harekete geçirerek, üretimi, istihdamı ve büyümeyi artırarak, vergi tabanını genişletecek daha fazla enstrüman ve idari tedbir geliştirebilmektedir. Eğer bu tezler doğru ise yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin artırılması, merkezi yönetimin vergi gelirini düşürmemekte, hatta gelir mobilizasyonu sayesinde, merkezi yönetimlerin yerel yönetimlere yaptıkları gelir transferleri azalmaktadır (Bahl 2008).

Gerçekte, hemen hemen bütün sistemlerde yerel kamu hizmetlerinin finansmanı hem yerel yönetimlerin kendi gelirleriyle hem de merkezi ya da üst yönetimlerden aktarılan paylarla sağlanmaktadır. Ancak, yerel yönetimlerin toplam gelirleri içinde, kendi gelirlerinin ve üst yönetimlerden aktarılan gelirlerin paylarında meydana gelen değişmeler, yerel kamu hizmetlerinin hizmetlerin finansmanı konusunda oluşturulmuş genel felsefenin temel farklılıklarını yansıtmaktadır. Bu nedenle, yerel yönetimlerin vergi koymasının ve uygulamasının oldukça önemli ve gerekli olduğunu savunanlar yerelleşme kavramından hareket etmektedir (Oates 2001). Diğer bir ifadeyle, yerelleşmenin ve mali yerelleşmenin gerekliliğini savunanlar, yerel vergilemenin bu konudaki önemini ön plana çıkarmaktadır.

Bu bağlamda, literatürde tartışılan konu, yerel yönetimlere yerelde nasıl bir kaynak yaratılması, yani hangi vergilerin tahsis edilmesi gerektiğidir. Böyle bir soruya verilen cevaplar içerisinde öne çıkan görüşlerde, yerelde gelir yaratmanın en temel prensibinin, seçmenin zihninde vergi ile hizmet arasında bir bağlantı kurmasını sağlayabilmek olduğu belirtilmektedir (Smoke 2008). Seçmenlerin ödedikleri vergi ile tükettikleri kamu hizmet arasında bir bağlantı olduğunu anlaması halinde, vergiye karşı oluşan direncin azalabildiği vurgulanmaktadır. Ayrıca, bir yerel yönetim aldığı mali kararlar sonrasında uyguladığı yatırımların, sosyal programların fayda ve maliyetlerini ölçmek durumunda kalmalıdır. Ancak, yerel yönetimlerin dolayısıyla da yerel kamu hizmetlerinin finansmanı diğer yönetimlerden elde edilen gelirlerden sağlanırsa, gelir ve harcama arsındaki bağ kopmakta ve mali tercihler doğru maliyetler üzerine temellendirilememekte, hem yerel yönetimlerin hem de seçmenlerin kararları

çarpıtılmış olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yerel yönetimler sundukları hizmetleri kendi gelirleriyle değil de, örneğin merkezi yönetimden aktarılan gelirlerle finanse ederlerse, gelir ve harcama arasındaki ilişki ortadan kalkmakta, maliyetler yanlış hesaplanmakta, yerel yönetimler ve seçmenler tarafından rasyonel olmayan kararlar alınabilmektedir. Bu durumda, yerel kamu hizmetlerinin sırası ve seviyesi, yerel yönetimler ile merkezi yönetimler arasında yardımın şekli ve miktarı hakkında gerçekleşen görüşmelere bağlı olarak gerçekleşmekte ve yardımlar yerel kararlara müdahale edebilecek şekilde gönderilmektedir. Bu nedenle, yerel vergileme, yerel yönetimin otonomisinin bir unsuru olarak, özellikle mali konularda etkin karar almayı sağlamaktadır. Yerel kamu hizmetlerinin finansmanın bir kısmının veya tamamının merkezi hükümetten aktarılması durumunda ise tercihlerin çarpıtılmaması, hizmetlerin fayda ve maliyetinin sürecin belirleyici gücü olması gerekmektedir (Oates 2001).

Yerel yönetimlere gelir kaynaklarının tahsis edilmesi konusunda fikir birliği olsa da, bu gelirlerin hangileri olacağı ve gelirlerin nasıl kullanılacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Örneğin, birçok yerelleşme deneyiminde, en önemli yerel gelir olarak kabul edilen emlak vergisi yerel yönetimlere devredilmekte ama zahmetli düzenlemeler ve nedensiz merkezi müdahalelerle, yerel otonominin altı oyulmakta ve verginin verimliliği azaltılmaktadır (Smoke 2008). Ayrıca, merkezi yönetimin verimli gelir kaynaklarını kendilerine ayırarak, verimsiz bir gelir kaynağı olarak görülen emlak vergisini yerel yönetimlere bırakması ve yönetimler arası transferlere ağırlık vermesi mümkün olabilmektedir (Bahl 2008). Kısaca belirtmek gerekirse, yerel gelir ve vergi yaratma prensipleri oldukça basit görünmesine rağmen, birçok nedenden kaynaklı olarak uygulamada büyük zorluklarla karşılaşılmaktadır (Smoke 2008). Bu nedenle, hangi vergilerin yerel vergi olarak tercih edilmesi için, bazı kriterlerin mevcut olması gerektiği ifade edilmektedir. Bu kriterleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Martinez-Vazquez vd. 2010).

İlk olarak yerel vergiler, yarar ilkesinin uygulamasını kolaylaştırmalı, bir bölgede yaşayanlar tarafından tüketilen kamu hizmetlerinin, aynı bölgede yaşayanlar tarafından ödenen vergilerle finanse edilmesini sağlamalıdır. İkincisi, yerel gelir kaynaklarının dayandığı vergi tabanı, bölgeler arasında dengeli bir şekilde dağıtılabilmelidir. Böyle bir

ölçüt, yatay mali eşitsizlikleri azaltmak ve yerel yönetimler arasında oluşabilecek yerel kamu hizmetleri kalite ve miktar farklılıklarını gidermek, tekdüze hale getirmek amacıyla kullanılmaktadır. Üçüncüsü, yerel vergi kaynakları hareketsiz bir vergi tabanına dayanmalıdır. Böylece bölgeler arasında vergi rekabeti ihtimali ortaya çıkmamaktadır. Dördüncüsü, ulusal ya da uluslararası ticaret tarafından müdahale olmaması için, yerel vergiler coğrafi olarak "nötr" ya da "tarafsız" olmalıdır. Diğer bir ifadeyle, bu vergiler ulusal sınırlar içinde iktisadi aktivitenin bulunduğu yerin belirlenmesinde etkili olmamalıdır. İlaveten, yerel vergiler ihraç edilmemeli, yani bir bölgede yaşayanlar ve bu bölgeyi yöneten yerel yönetimin sunduğu hizmetleri tüketenler vergileri ödemeli, buna karşılık o yerel yönetime bağlı olmayan diğer üçüncü kişi ve kurumlar tarafından vergi ödenmemelidir. Beşincisi, gelir kaynakları açısından verginin yerel yönetimlere uygun olması gerekmektedir. Yerel vergiler o bölgede yaşayanlar için yüksek uyum, yerel yönetim açısından aşırı yönetim maliyeti yaratmamalı ve özellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından uygulanabilir olmalıdır. Gelişmekte olan ülkelerde, merkezi yönetimin vergileri yönetme kapasitesi ile kırsal alanlardaki yerel yönetimlerin vergileri yönetme kapasitesi arasında büyük farklılıklar bulunabilmektedir.Altıncısı, yerel vergilerin tabanı istikrarlı olmalıdır. Ekonomideki dönemsel dalgalanmalarla borçlanma ya da başka yöntemlerle mücadele edebilme imkanı veren ve kar vergileri gibi genel iktisadi koşullara çok fazla duyarlı olan gelir kaynakları merkezi yönetimlere tahsis edilmelidir. Yedincisi, yerel vergiler çok fazla görünür olduğu için, vergi yükleri bir bölgede yaşayanlar tarafından kolayca algılanmalıdır. Son olarak, vergi tahsisleri, yerel yönetimler arasındaki iyi bütçeleme ve mali yönetim pratiklerinin sağlanması açısından istikrarlı olmalı,merkezi hükümetin tahsis ettiği vergilerde değişikliğe gitmesi halinde, yerel yönetimler, gelecekteki gelirlerinin tahmininde oluşacak belirsizlik nedeniyle, planlama yapma konusunda sorun yaşamamalıdır.

Yukarıda sayılan kriterlerin tamamını karşılayan bir vergi bulmak oldukça zor görünmektedir. Yerel gelir yaratma prensipleri teorik olarak basit ve kolay gibi görünse de, pratikte çok karmaşık sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bu sorunların temelini, yerel gelir yaratmanın iktisadi, siyasi ve idari yerelleşme süreçleriyle yakın ilişkisi oluşturmaktadır. Bu nedenle, hangi gelir kaynaklarının yerel yönetimlere aktarılması

konusunda en temel prensip yerel yönetim ile vergi mükellefi ve vergi matrahının ilişkilendirilmesidir. Böyle bir bağlantının olması ve bunun mükellefler tarafından algılanması, kamu ekonomisi açısından çok boyutlu açılımlar yapılmasına zemin hazırlamakta, ama en çok verginin mükellef algını iyileştirmekte ve vergiye uyuma katkı sağlamaktadır.

3.2 Mali Yerelleşme ile Emlak Vergisi Arasındaki İlişki

Bir ülkede, emlak vergisini kullanma isteğini ölçmenin en önemli yöntemlerinden birisi, mali yerelleşmeye yönelik taleplerden hareket etmek olarak ifade edilmektedir. Mali yerelleşmeyi çok fazla talep eden ülkeler, yerel yönetimler üzerinden çok fazla harcama yapmakta ve bu harcamaları finanse etmek için, emlak vergisine daha fazla bağımlı hale gelmektedir. Bu bağlamda, emlak vergisi ve yerelleşme arasında güçlü bir ilişki olduğunu iddia etmek ve emlak vergisi yoluyla tesis edilecek mali yerelleşme sayesinde oluşacak avantajları şu şekilde sıralamak mümkün bulunmaktadır (Bahl ve MartiezVazquez 2008):

-İyi bir yerel vergi olarak emlak vergisi, yerel yönetimler tarafından yapılan harcamalardan elde edilen faydaların karşılığı olarak faydayı elde edenlerin üzerine düşmektedir.

-İyi bir vergi yönetimi ve mükellefler için önemli olan kamu hizmetlerinin yerel yönetimler tarafından sağlanması durumunda, emlak vergisi güçlü bir gelir kaynağı olabilmektedir. Potansiyel olarak, vergi matrahının ve tabanının geniş, gelir elastiktikiyetinin yüksek olduğu kabul edilmektedir.

-Yerel yönetimler, yerel ekonomiyi ve yerel taşınmaz kullanımını çok daha iyi bildikleri ve taşınmaz değeri de daha çok, taşınmazın bulunduğu yerdeki arz ve talep koşulları tarafından belirlendiği için, taşınmazların vergi değerini ve emlak vergisi matrahını tespit etmede önemli avantajlara sahip olmaktadır.

-Emlak vergisi yönetim maliyeti ve görünürlüğü yüksek bir vergi olduğundan, merkezi yönetimlere siyasi bakımdan cazip gelmemekte, kolaylıkla yerel yönetimlere bırakılmaktadır.

Yerel kamu finansmanı ve mali yerelleşme literatüründe genel eğilim, emlak vergisinin yerel yönetimlere tahsis edilmesi gereken bir vergi olduğu şeklindedir. Geleneksel görüşe göre, emlak vergisinin bazı özellikleri, bu vergiyi yerel yönetimler için uygun bir vergi haline getirmektedir. Bu bağlamda, emlak vergisi, çoğu hareketsiz (*immobile*) matrah üzerine düşen, diğer mal ve üretim faktörleri üzerine konulan vergilere nazaran nötr bir vergi olarak görülmektedir. Emlak vergisinin, alternatifleri olan gelir ve satış vergilerine nazaran daha iyi bir yerel vergi olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca, altyapı, su ve kanalizasyon, elektrik, yol gibi hizmetlerin taşınmazlara katkı sağladığı ve bu katkının taşınmaz değerinde kapitalize olduğu, emlak vergisinin büyük oranda ihraç edilmediği ve o bölgede yaşayanlar tarafından üstlenildiği varsayılmaktadır. Bu nedenle, yerel kamu hizmetlerinin emlak vergisiyle finansmanı halinde özel ve kamu müşevviklerinin diri tutulduğu, yerel yönetimlerin etkinliğinin artırıldığı savunulmaktadır (Martinez-Vazquez vd. 2010). Diğer bir ifadeyle, bu görüşlere göre, yerel kamu hizmetlerinin emlak vergisiyle finansmanı, hizmeti sunan yerel yönetimlerle, hizmeti alan vatandaşlar arasında hizmet ve emlak vergisi aracılığıyla gelişen ilişkiler ağı, belirli koşulların varlığı halinde, kararların daha rasyonel alınmasına sebep olabilmektedir.

Bahl ve Wallace (2010), Bahl ve Martinez-Vazquez (2008) gelişmekte olan ülkelerin, yerel yönetimlerin finansmanında emlak vergisini OECD ülkeleri kadar yoğun kullanmasalar da, daha fazla bağımlı olduklarını ifade ettiğini belirtmektedir. Böyle bir tespit, emlak vergisinin gelişmekte olan ülkelerde gelir yaratma kapasitesinden çok, stratejik bir şekilde mali yerelleşmenin bir aracı olarak kullanıldığını işaret etmektedir (Bahl ve Wallace 2010). Mali yerelleşme konusunda sahip olduğu stratejik rol, emlak vergisini tekrar güncel bir vergi haline getirmektedir.

Çizelge 3.2 Taşınmaz üzerinden alınan vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı (%) (Bahl ve Martinez-Vazquez 2008)

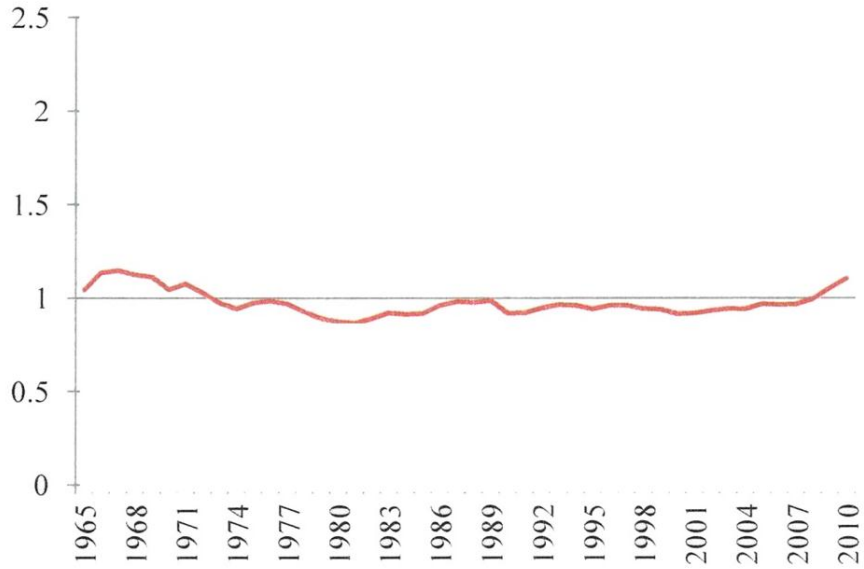
	1970'ler	1980'ler	1990'lar	2000'ler
OECD Ülkeleri	1,24	1,31	1,44	2,12
(Ülke Sayısı)	(16)	(18)	(16)	(18)
Gelişmekte Olan Ülkeler	0,42	0,36	0,42	0,60
(Ülke Sayısı)	(20)	(27)	(23)	(29)
Geçiş Ekonomisinde Olan Ülkeler	0,34	0,59	0,54	0,68
(Ülke Sayısı)	(1)	(4)	(20)	(18)
Bütün Ülkeler	0,77	0,73	0,75	1,04
(Ülke Sayısı)	(37)	(49)	(59)	(65)
Türkiye	-----	0,12	0,17	0,19

Bahl ve Martinez-Vazquez tarafından IMF ve Kamu Finansmanı İstatistiklerinden (Government Finance Statistics) hareketle oluşturulan verilere göre hazırlanmış ve taşınmaz üzerinden alınan tüm vergilerden elde edilen gelirler esas alınmıştır. 2000'lı yıllara ait veriler, 2000 ve 2001 yıllarına ait verileri kapsamaktadır.

Çizelge 3.2'de, taşınmaz üzerinden alınan vergilerin (emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, tapu harcı gibi) 1970, 1980, 1990 ve 2000'li yıllardaki GSYİH'ya oranları yer almaktadır. Türkiye'ye ait veriler, sadece emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranını göstermektedir. Ortalamalara bakıldığında, gelişmekte ve geçiş ekonomisine sahip olan ülkelerde taşınmaz üzerinden alınan vergi gelirlerinin GYİH'ya oranının, OECD ülkelerinin ortalamasından bütün dönemlerde düşük olduğu göze çarpmaktadır. 2000'li yılların başında, OECD ülkelerinde taşınmaz üzerinden alınan vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı % 2,12'ye ulaşmakta ama gelişmekte ve geçiş ekonomisine sahip olan ülkelerde bu oran % 0,6'larda kalmaktadır. Az gelişmiş ülkeler, taşınmaz üzerinden alınan vergilerin mali kaynak olarak kullanımında OECD ülkelerinin çok gerisinde görünmektedir (Bahl ve Martiez-Vazquez 2008). Bütün ülkelerde, taşınmaz üzerinden alınan vergilerin GSYİH'ya oranı, özellikle 2000'li yıllarda bir sıçrama göstererek % 1'in üzerine çıkmaktadır. Ülkemizde emlak vergisinin GSYİH'ya oranı, 1990'lı yıllarda 1980'li yıllara göre, 2000'li yıllarda da 1990'lı yıllara göre artmakta, ama bu artış çok düşük bir seviyede gerçekleşmektedir.

Çizelge 3.2'de her üç kategoride yer alan ülkelerde, 1970'li yıllardan bu yana taşınmaz üzerinden alınan vergi gelirlerinin GYİH'ya oranının artması oldukça ilgi çekmektedir. Küreselleşme ve yerelleşme eğilimlerinin daha çok arttığı 2000'li yıllarda OECD ülkelerinde, taşınmaz üzerinden alınan vergilerin GSYİH'ya oranının, 1990'lı yıllara göre önemli bir artış göstererek % 2'nin üzerine çıkması anlamlı bir veri olarak görünmektedir. Bu durum aynı zamanda, taşınmazlar üzerinden alınan vergiler içerisinde en çok gelir getiren vergi emlak vergisi olduğu için, emlak vergisi geliri-gelir elastikiyetinin pozitif olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, sanayileşmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkeler arasındaki emlak vergisi gelirlerindeki uçurum zaman içinde büyümektedir (Bahl ve Martinez-Vazquez 2008).

Şekil 3.1'de, OECD ülkelerinin 1965-2010 yılları arasında, sadece emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranları gösterilmektedir. Genel olarak, OECD ülkelerinde emlak vergisi gelirlerinin, GSYİH'nın yaklaşık olarak % 1'i civarında seyrettiği görülmektedir. Bununla birlikte, bu oran, 1970'li yılların başında % 1'in altına düşmekte, 1989 yılında % 1 seviyesine ulaşmakta ve 2009 yılında ise % 1'in üzerine gerçekleşmektedir. Emlak vergisine olan bağımlılığın gelir seviyesiyle, mükemmel olmasa da, oldukça yakın bir ilişkisi olduğu anlaşılmaktadır. Ülkeler önce, OECD ülkeleri ve OECD üyesi olmayan ülkeler şeklinde ve OECD üyesi olmayan ülkeler de gelişmekte olan, gelişmiş ve yükselen ekonomiye sahip ülkeler olarak ayrılarak, 2009 veya 2010 yılı verilerine göre analiz yapıldığında, yüksek gelirli ülkelerde emlak vergisinden elde edilen vergi geliri GSYİH'nın % 1,06'sına ulaşmakta ve bu oranın, orta gelirli ülkelerin oranı olan % 0,40'ın 2,5 katı olduğu ortaya çıkmaktadır (Norregaard 2013). Emlak vergisi gelirlerinin gelir seviyesiyle olan yakın ilişkisi, emlak vergisinin sadece taşınmaz değerlerine bağlı bir servet vergisi olmadığını göstermektedir. Genelde ödeme işlemi cari gelirle yapıldığı için, emlak vergisi geliri ile gelir arasındaki güçlü ilişkinin daha çok sorgulanmasında fayda bulunmaktadır.



Şekil 3.1 OECD ülkelerinin 1965-2010 yılları arasında emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranları (Norregaard 2013)

Bununla birlikte, emlak vergisi gelirlerinin gelişmekte olan ülkelerde düşük kalmasının nedenini yerelleşme seviyesinin düşük olmasına bağlayan görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşlere göre, mali yerelleşme gelişmekte olan ülkelerde sanayileşmiş ülkelerde olduğu kadar gelişmediği için, emlak vergisi vergi mükellefleri tarafından yeterince kanıksanmamakta ve kamu yönetimi tarafından da kurumsallaştırılamamaktadır. Bahl ve Wallace'ın (2010) belirttiğine göre; Bahl ve Martiez-Vazquez (2008) 70 ülkenin 1990, 1995 ve 2000 yıllarına ait verilerini kullanarak yaptıkları çalışmada, yerel yönetimler tarafından yapılan harcamalar ve kişi başına düşen GSYİH'nın her ikisi ile efektif emlak vergisi oranı arasında önemli bir pozitif ilişki bulmuştur. Bu çalışmaya göre, yüksek gelirli ve daha fazla yerelleşmiş olan ülkeler, emlak vergisini daha yoğun kullanmakta ve efektif vergi oranını yüksek tutmaktadır (Bahl ve Wallace 2010). Ayrıca, 68 ülkeyi kapsayan bir başka araştırmada, yerelleşmenin ileri seviyede olduğu ülkelerde vatandaşların, merkezileşmiş ülkelere göre daha az vergi ödediği ortaya çıkmaktadır (Smoke 2008).

Çizelge 3.3 Kişi başına düşen GSYİH'ya göre emlak vergisi yetkileri (Martinez-Vazquez vd. 2010)

Emlak Vergisi Konusundaki Yetki	Bütün Ülkeler	Düşük Gelirli Ülkeler	Yüksek Gelirli Ülkeler
Vergi Gelirlerinin Tahsisi			
Merkezi Yönetim	17,3	21,6	13,1
Yerel Yönetim	64,0	45,9	81,6
Her ikisi	17,3	32,4	2,6
Bilgi Yok	1,3	0,0	2,6
Vergi Oranını Belirleme			
Merkezi Yönetim	22,7	37,8	7,9
Yerel Yönetim	28,0	21,6	34,2
Her ikisi	38,7	35,1	42,1
Bilgi Yok	10,7	5,4	15,8
Taşınmazları Kayıt Altına Alma			
Merkezi Yönetim	44,0	48,6	39,5
Yerel Yönetim	33,3	32,6	34,2
Her ikisi	13,3	8,1	18,4
Bilgi Yok	8,0	8,1	7,9
Tahakkuk ve Tahsilat			
Merkezi Yönetim	24,3	27,0	21,6
Yerel Yönetim	59,5	54,0	64,9
Her ikisi	6,8	8,1	5,4
Bilgi Yok	10,8	13,5	8,1
(Ülke Sayısı)	75	37	38

Toplam ülke sayısı 75'dir.
Kişi başına düşen GSYİH olan 3.929 dolardan düşük gelirli ülke sayısı 37 ve yüksek ülke sayısı 38'dir.

Emlak vergisinin, taşınmazları kayıt altına alma, oran belirleme, tahakkuk ve tahsilat, vergi gelirlerini kullanma fonksiyonlarının merkezi ya da yerel yönetimlere bırakılmasının, emlak vergisi gayretini çok fazla etkilediği ve aynı zamanda mali yerelleşmenin önemli bir göstergesi olduğu kabul edilmektedir. Bu konuda 85 ülkede yapılmış bir çalışmada, ülkeler gelişmiş, gelişmekte olan ve geçiş ekonomisine sahip ülkeler olarak ayrılmıştır. Emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranı IMF verileri kullanılarak hesaplanmış ve yukarıdaki çizelge 3.3 oluşturulmuştur (MartinezVazquez vd. 2010).

Çizelge 3.3, 75 ülkenin verilerini özetlemektedir. Bu ülkeler, 2002 yılındaki kişi başına düşen reel GSYİH olan 3.929 dolar dikkate alınarak, yüksek ve düşük gelirli ülkeler olarak iki gruba ayrılmıştır. Çizelge 3.3'e göre, ülkelerin % 64'ünde emlak vergisi gelirleri yerel yönetimlerin kullanımına verilmektedir ve % 28'inde yerel yönetimler emlak vergisi oranını belirleme ve değiştirme yetkisine sahip bulunmaktadır. Taşınmazların kaydını yerel yönetimlerin tuttuğu ülke oranı % 33'dür ve ülkelerin %

60'ında vergileri tahakkuk ettirme ve toplama yetkisi yerel yönetimlere bırakılmaktadır (Martinez-Vazquez vd. 2010). Ülkelerin % 64'ünde emlak vergisi gelirlerinin yerel yönetimlere tahsis edilmiş olması ve % 59,5'inde yerel yönetimler tarafından tahakkuk ve tahsil edilmesi, emlak vergisinin yerel bir vergi olması özelliğini kesin bir şekilde ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, oran belirleme yetkisini yerel yönetimlere veren ülke oranının % 28'de kalması, hem siyasi, hem de mali yerelleşme konusunda merkezi yönetimlerin fazla istekli olmadıkları, bu gücü ellerinde tutmak istedikleri izlenimi vermektedir.

Çizelge 3.3'de, 3. sütun düşük gelirli ülkeleri, 4. sütun yüksek gelirli ülkeleri göstermektedir. Yüksek gelirli ülkelerin yaklaşık % 82'si emlak vergisini yerel yönetimlere tahsis etmişken, düşük gelirli ülkelerin yaklaşık % 46'sı tahsis etmiştir. Dahası, yüksek gelirli ülkelerin yaklaşık % 34'ünde emlak vergisi oranını yerel yönetimlerin belirleme ve değiştirme yetkisi varken, düşük gelirli ülkelerde bu oran yaklaşık % 22'dir. Taşınmazların kayıtları, düşük gelirli olan ülkelerin % 32'sinde yerel yönetimler tarafından yapılırken, yüksek gelirli ülkelerin % 34'ünde yerel yönetimler taşınmaz kayıtlarını yapmaktadır. Emlak vergisinin tahakkuku ve tahsilatı, düşük gelirli ülkelerin % 54'ünde, yüksek gelirli ülkelerin yaklaşık % 65'inde yerel yönetimlerce yapılmaktadır. Bu araştırmadaki verilere göre, düşük ve yüksek gelirli ülkeler, emlak vergisi gelirlerinin tahsisi ve oran belirleme yetkisinin yerel yönetimlere verilmesi bakımından oldukça farklılaşmaktadır (Martinez-Vazquez vd. 2010). Bununla birlikte, emlak vergisi gelirlerinin yerel yönetimlere tahsis edilme ve vergi oranını belirleme yetkisinin verilme oranlarının yüsek gelirli ülkelerde daha yüksek olması, yüksek gelirli ülkelerde, yerel yönetimlerin emlak vergisi üzerindeki hakimiyetinin oldukça fazla olduğu anlamına gelmektedir.

Çizelge 3.4 Gelir tahsisi ve oran belirleme yetkisinin birlikte olması (%) (Martinez-Vazquez vd. 2010)

Vergi Gelirlerinin Tahsisi	Vergi Oranını Belirleme	Bütün Ülkeler	Düşük Gelirli Ülkeler	Yüksek Gelirli Ülkeler
Merkezi Yönetim	Merkezi Yönetim	5,3	8,1	2,6
	Yerel Yönetim	4,0	5,4	2,6
	Her İkisi	8,0	8,1	7,9
Yerel Yönetim	Merkezi Yönetim	10,7	16,2	5,2
	Yerel Yönetim	21,7	10,8	31,6
	Her İkisi	25,3	18,9	31,6
Her ikisi	Merkezi Yönetim	6,7	13,5	0,0
	Yerel Yönetim	2,7	5,4	0,0
	Her İkisi	5,3	8,1	2,6
Bilgi Yok		10,7	5,5	15,9
Ülke Sayısı		75	37	38

Toplam ülke sayısı 75'dir.
Kişi başına düşen GSYİH değeri ortalama gelir olan 3.929 dolardan düşük gelirli ülke sayısı 37 ve yüksek gelirli ülke sayısı 38'dir.

Mali yerelleşmenin sağlanmasında önemli önkoşullardan bir diğeri, vergi gelirini toplama ve vergi oranını belirleme yetkisinin birlikte yerel yönetimlere verilmesi olarak değerlendirilmektedir. Çizelge 3.4, 75 ülkede bu iki yetkinin ne şekilde dağıtıldığını göstermektedir. Çizelge 3.4'de, çizelge 3.3'de olduğu gibi ülkeler, 2002 yılı için hesaplanan kişi başına düşen GSYİH'ya göre iki gruba ayrılmaktadır. Çizelge 3.4'e göre, ülkelerin yaklaşık % 21'inde emlak vergisi gelirleri ve oran belirleme otoritesi yerel yönetimlere bırakılmaktadır. Düşük gelir grubunda yer alan ülkelerle yüksek gelirli ülkeler karşılaştırıldığında, yüksek gelirli ülkelerin yaklaşık % 32'sinin, düşük gelirli ülkelerin yaklaşık % 11'inin, vergi gelirlerini toplama ve vergi oranını belirleme yetkisini yerel yönetimlere verdikleri görülmektedir. Benzer şekilde, yüksek gelirli ülkelerin yaklaşık % 32'sinin, oran belirleme yetkisini merkezi ve yerel yönetimler arasında paylaştırdığı, ama emlak vergisi gelirlerini tamamen yerel yönetimlere tahsis ettiği anlaşılmaktadır. Tersine, düşük gelirli ülkelerin yaklaşık olarak % 19'unda oran belirleme yetkisi merkezi ve yerel yönetimlerde iken, vergi gelirlerini toplama yetkisi yerel yönetimlerde bulunmaktadır. Emlak vergisinin bu iki fonksiyonunun merkezi yönetime bırakılma oranı, yüksek gelirli ülkelerde % 8'lerde kalmaktadır (Martinez-Vazquez vd. 2010). Özellikle, emlak vergisi oranını belirleme yetkisinin yerel yönetimlerde olması, mali yerelleşme açısından önemli olarak kabul edilmekte ve yerel yönetimlerin, vergi oranını belirleyerek vergi gelirlerini

artırması ve yerel politikalarına kaynak yaratma imkanını oluşturabilmesi anlamına gelmektedir.

Emlak vergisi fonksiyonlarının merkezi ya da yerel yönetimlere tahsis edilmesindeki farklılıkların, vergi gelirlerini etkileyip etkilemediği konusu, belirlenmesi gereken bir diğer husus olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, emlak vergisi fonksiyonlarının merkezi ya da yerel yönetimlere ait olmasının, vergi gelirlerini ne şekilde etkilediğini tespit etmek gerekmektedir. Bu bağlamda, emlak vergisinin gelir yaratma kapasitesini, emlak vergisi gelirleri ile emlak vergisi tabanı arasındaki ilişkiye bakarak değerlendirmek akılcı görünmektedir. Uzun dönemde, taşınmazların değerinin GSYİH ile bağlantılı olması, aralarında bir korelasyon bulunması gerektiği kabul edildiği için, ortalama GSYİH, tüm taşınmazların değerini temsilen kullanılabilmektedir. Bu nedenle, emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranı, emlak vergisi gayretinin mükemmel olmayan bir göstergesi şeklinde ifade edilmektedir (Martinez-Vazquez vd. 2010).

Çizelge 3.5 Emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'ya oranına göre gelir tahsisi ve oran belirleme yetkisinin birlikte olması (%) (Martinez-Vazquez vd. 2010)

Vergi Gelirlerinin Tahsisi	Vergi Oranını Belirleme	Bütün Ülkeler	Emlak Vergisi Geliri GSYİH Oranı Düşük Olan Ülkeler	Emlak Vergisi Geliri GSYİH Oranı Yüksek Olan Ülkeler
Merkezi Yönetim	Merkezi Yönetim	4,5	9,1	0,0
	Yerel Yönetim	3,0	3,0	3,0
	Her İkisi	7,6	9,1	6,1
Yerel Yönetim	Merkezi Yönetim	12,1	9,1	15,2
	Yerel Yönetim	19,7	18,2	21,2
	Her İkisi	28,8	21,2	36,3
Her ikisi	Merkezi Yönetim	7,6	12,1	3,0
	Yerel Yönetim	1,5	3,0	0,0
	Her İkisi	6,1	9,1	3,0
Bilgi Yok		9,1	6,1	12,2
Ülke Sayısı		66	33	33

Toplam ülke sayısı 66'dir.
Emlak vergisi geliri GSYİH oranı % 0,6'ya eşit ya da düşük olan ülkelerin sayısı 33'dür ve Emlak Vergisi Geliri GSYİH Oranı Düşük Olan Ülkeler olarak tasnif edilmiştir.
Emlak vergisi geliri GSYİH oranı % 0,6'ya eşit ya da düşük olan ülkelerin sayısı 33'dür ve Emlak Vergisi Geliri GSYİH Oranı Yüksek Olan Ülkeler olarak tasnif edilmiştir.

Çizelge 3.5'de, emlak vergisi gelirlerini kullanma ve oran belirleme yetkisinin her ikisinin ait olduğu yönetime göre tasnif yapılmış, ancak bu sefer ülkeler medyan emlak vergisi gelirinin GSYİH'ya oranına göre (bu oran % 0,6 olarak hesaplanmıştır) ayrıştırılmıştır. Çizelge 3.5'e göre, yüksek emlak vergisi gayreti olan ülkelerin yaklaşık (% 15,2+% 21,2+% 36,3) % 73'ünde, emlak vergisi gelirleri sadece yerel yönetimlere tahsis edilmektedir. Yüksek vergi gayreti olan ülkelerin % 21,2'sinde, yerel yönetimler vergi gelirlerini toplama, vergi oranını belirleme ve değiştirme yetkisine sahip iken, yüksek vergi gayreti olan ülkelerin yaklaşık % 36'sı emlak vergisi gelirlerini kullanma yetkisini tamamen yerel yönetimlere bırakmakta, oran belirleme yetkisini yerel yönetimle merkezi yönetim arasında paylaştırmaktadır. Diğer taraftan, düşük vergi gayretine sahip ülkelerin sadece (% 9,1+% 18,2+ %21,2) % 48,5'i emlak vergisi gelirlerini yerel yönetimlere tahsis etmekte ve % 18,2'si vergi oranını belirleme yetkisi vermekte, bu ülkelerin % 21,2'si emlak vergisi gelirlerini yerel yönetimlerin kullanımına bırakmakta, ama oran belirleme yetkisini merkezi yönetim ile yerel yönetimin her ikisinde birden tutmaktadır. Bu oranlar, emlak vergisinin iyi bir yerel yönetim vergisi olduğu, ayrıca emlak vergisinden elde edilen vergi gelirlerinin artırılmasının, gelir ve oran belirleme yetkisinin yerel yönetimlere verilmesinden geçtiğini ifade eden görüşleridoğrular görünmektedir (Martinez-Vazquez vd. 2010).

Çizelge 3.6 Emlak vergisinin GSYİH'ya oranına ve kişi başına GSYİH'ya göre gelir tahsisi ve oran belirleme yetkisinin birlikte olması (%) (Martinez-Vazquez vd. 2010)

Vergi Gelirlerinin Tahsisi	Vergi Oranını Belirleme	Emlak Vergisi Geliri GSYİH Oranı Düşük Olan Ülkeler		Emlak Vergisi Geliri GSYİH Oranı Yüksek Olan Ülkeler	
		Düşük	Yüksek	Düşük	Yüksek
Merkezi Yönetim	Merkezi Yönetim	8,6	0,0	10,0	0,0
	Yerel Yönetim	0,0	11,0	10,0	0,0
	Her İkisi	8,6	11,0	10,0	4,1
Yerel Yönetim	Merkezi Yönetim	13,0	33,0	0,0	8,3
	Yerel Yönetim	13,0	0,0	30,0	29,2
	Her İkisi	21,7	22,0	20,0	41,7
Her ikisi	Merkezi Yönetim	17,4	11,0	0,0	0,0
	Yerel Yönetim	4,3	0,0	0,0	0,0
	Her İkisi	13,0	0,0	0,0	4,1
Bilgi Yok		0,4	12,0	20,0	12,6
Ülke Sayısı		23	10	9	24

Toplam ülke sayısı 66'dir.
Emlak vergisi geliri GSYİH oranı % 0,6'ya eşit ya da düşük olan ülkelerin sayısı 33'dür ve Emlak Vergisi Geliri GSYİH Oranı Düşük Olan Ülkeler olarak tasnif edilmiştir.
Emlak vergisi geliri GSYİH oranı % 0,6'ya eşit ya da düşük olan ülkelerin sayısı 33'dür ve Emlak Vergisi Geliri GSYİH Oranı Yüksek Olan Ülkeler olarak tasnif edilmiştir.

Çizelge 3.5'de verilen bilgilerden hareketle, çizelge 3.6'da, önce 66 ülke, yüksek ve düşük gelirli ülkeler olarak ikiye ayrılmakta, sonra 75 ülke ortalamaları kullanılarak bulunan ortalamaya göre, yüksek ve düşük gelirli ülkeler, düşük ve yüksek vergi gayreti olan ülkeler olarak tekrar tasnif edilmektedir. Çizelge 3.6'ya göre, emlak vergisi gayreti, emlak vergisi geliri ve oran belirleme yetkisi yerelleştikçe artmakta ama bu artışın yüksek gelirli ülkelerde, düşük gelirli ülkelere nazaran daha fazla ortaya çıkmaktadır. Yüksek gelirli ve yüksek vergi gayreti olan ülkelerin yaklaşık (% 29,2+ % 41,7) % 71'inde emlak vergisi gelirleri tamamen yerel yönetimlere tahsis edilmekte ve oran belirleme yetkisi, ya yerel yönetimlere bırakılmakta ya da merkezi yönetimle birlikte kullandırılmaktadır. Tersine, yüksek gelirli ve düşük emlak vergisi gayretine sahip ülkelerin (% 30+% 20) % 50'si, vergi gelirlerini toplama ve oran belirleme yetkisini ya yerel yönetimlere vermekte ya da yerel yönetimlerle merkezi yönetimin birlikte kullanmasını sağlamaktadır (Martinez-Vazquez vd. 2010). Bu bağlamda, yüksek gelirli ülkelerde, merkezi yönetimlerin vergi gelirlerini toplama ve oran belirleme konusunda ağırlığı arttıkça, vergi gayretinin düştüğünü söylemek mümkün olmaktadır.

Bununla birlikte, düşük gelirli ülkelerde emlak vergisi gelirlerini tahsis etmek ve vergi oranını belirlemek konularında verilen yetkilerle, ülkelerin gelir seviyeleri arasındaki ilişki açısından çok belirgin bir tablo ortaya çıkmamaktadır. Göreli olarak daha yüksek vergi geliri toplayan, yani daha yüksek vergi gayreti olan alt grupta, hiçbir ülkenin gelir ve oran belirleme yetkisinin her ikisini yerel yönetimlere vermediği görülmektedir. Bu ülkelerin üçte birinde, vergi oranını merkezi yönetim belirlemekte, % 22'sinde bu yetki yerel yönetimler ile merkezi yönetim arasında paylaşılmaktadır. Düşük vergi gayretine sahip ülkelerin alt grubunda, ülkelerin % 13'ü oran belirleme otoritesini yerel yönetimlere tahsis etmektedir. Bu ülkelerin % 22'si, oran belirleme yetkisini merkezi yönetimle yerel yönetimler arasında paylaştırmakta, ama % 13'ü bu yetkiyi sadece merkezi yönetime bırakmaktadır. Düşük gelirli ülkelerde, merkezi yönetimin vergiyi toplama ve oran belirleme konusundaki geniş rolü, yerel yönetimlerin yönetim kapasitesinin zayıf olması şeklinde ifade edilmektedir. Düşük gelirli ülkelerde, emlak vergisi tahsisi yoluyla vergi gelirlerinde artış yaratmanın oldukça zor olduğu anlaşılmaktadır (Martinez-Vazquez vd. 2010). Düşük gelirli ülkelerde, emlak vergisinde

yerel yönetimlerin yetkilerinin artmasının, vergi gayretini olumlu etkilememesinin idari, siyasi ve sosyal birçok nedeni bulunmaktadır.

Yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisinin sınırı, vergi matrahı ve oranını belirleyebilme hususlarında yetki sahibi olmalarından, hiçbir yetkiye sahip olmamalarına kadar uzanan bir aralıkta değişmektedir (Öz 2005).Yerel yönetimlerin gelir ihtiyaçlarının artması, vergiyi doğuran olaylar ile vergi matrahlarının tanımlanması ile vergi oranlarının belirlenmesi konusundaki yetkilerin yerel yönetimler tarafından kullanılıp kullanılmaması konusundaki tartışmaları yoğunlaştırmaktadır (Öz 2012).Yerel yönetimlere sağlanan mali özerkliğin en uç noktası olarak, vergi konu, oran ve matrahlarının yerel yönetimler tarafından bağımsız olarak belirlenmesi gösterilmektedir. Bu durumda, yerel yönetimlerin özerkliğinin ve demokratikliğinin sağlanabileceği tartışılmasına rağmen, yerel demokrasinin güçlü olduğu ülkeler de dahil olmak üzere özgelirlere dayalı sistemler yagın olarak görülmemekte ve merkezi yönetimden yerel yönetimlere yapılan transferlerin miktarı yerel yönetim bütçelerinde önemli bir yer tutmaktadır (Çınar 2007).

Özet olarak, mali yerelleşme ile emlak vergisi arasında çok anlamlı bir ilişki bulunduğu ve bu ilişkinin de ülkelerin gelişmişlik düzeyi yükseldikçe belirginleştiği ortaya çıkmaktadır. Emlak vergisinde, vergi değerlerini ve oranını belirleme, vergi gelirlerini tahsil etme ve kullanma yetkilerinin oldukça önemli olduğu, bu yetkilerin yerel yönetimlere bırakılma şeklinin ve niteliğinin yerelleşme açısından belirleyiciliğinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile mülkiyet ilişkilerinden ve taşınmaz kayıt sisteminden başlayarak, emlak vergisinin tahsil edilme yöntemlerine kadar birçok konu arasında doğrudan bağlantı olduğu dikkate alındığında, gelişmiş ülkelerde emlak vergisinin mali, siyasi ve sosyal işlevlerinin sağlıklı bir şekilde kullanılması oldukça doğal görünmektedir. Eğer, gelişmiş ülkelerin kamu kaynaklarını daha etkin ve daha rasyonel kullandıkları varsayımının doğru olduğunu kabul edersek, mali yerelleşmenin ve emlak vergisinin bunda rolü olduğunu belirtmekte fayda bulunmaktadır. Bu bağlamda, gelişmekte olan ülkelerde mali yerelleşmeyi kurumsallaştırabilmek için, emlak vergisinin işlevlerini iyi analiz etmek ve gelişmiş ülkelerin mali yerelleşmeyi kurumsallaştırırken emlak vergisini ne şekilde

kullandıklarını anlamak ve bundan dersler çıkarmak gerekmektedir. Emlak vergisinin gelirlerinin yerel yönetimlere tahsisi, vergi matrahını, oranını, istisna ve muafiyetleri belirleme yetkisinin verilmesi, kısaca emlak vergisinin tüm fonksiyonlarının yerel yönetimler tarafından kullanılması mali yerelleşmenin çok önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Mali yerelleşmenin siyasi yerelleşmeyi güçlendirdiği iddialarının gerçek olup olmadığı bir yana, emlak vergisinin tüm aşamalarının yerel yönetimler tarafından kullanılması, siyasetin yerelde yapılmasının önünü büyük ölçüde açmaktadır. Emlak vergisinde, vergi matrahının tespiti veya taşınmazların değerlemesi, istisna ve muafiyetlerin belirlenmesi gibi süreçler mali ve siyasi enstrümanlar olarak kullanılabildiği için, bireylerin taşınmazla kurduğu mülkiyet bağı üzerinden alınan ve cari gelirle ödenen bir vergi olması emlak vergisinin bu konudaki önemini artırmaktadır. Emlak vergisinin işlevlerinden hareket ederek, kamu kaynaklarının etkin, verimli, şeffaf, hesap verebilir, sürdürülebilir kullanımı hakkında teorik tartışmalar yapma imkanı oluştuğu için de, emlak vergisi ile idari yerelleşme arasında da bir bağlantı kurmak mümkün görünmektedir. Bu nedenle, emlak vergisi, yeni kamu yönetimi anlayışının yerel yönetimlerde yerleşmesinin önemli araçlarından birisi haline gelmektedir.

3.3 Emlak Vergisi

İnsanlık tarihinde ilk üretim faktörlerinden birisi toprak, diğer adıyla doğa olduğu için, taşınmazların vergilenmesi uygarlığın başlangıç dönemlerine kadar gitmekte ve emlak vergisinin ilk türü olan arazi vergisinin oldukça eski bir vergi olduğu görülmektedir. Sosyal Bilimler Ansiklopedisinde (Encyclopaedia of the Social Sciences), arazi vergisinin en eski vergi olabileceğinden bahsedilmektedir. Bu bağlamda, ilk vergi kayıtlarına milattan önce 6000 yılında Babil, Çin, Mısır ve İran'da rastlanılmakta, vergilerin arazilerin, arazilerden elde edilen ürünlerin, madenlerin üzerine konulduğu görülmektedir. Özellikle, araziden elde edilen gelirin vergilendirilmesinin, arazi vergisinin ilk formlarını oluşturduğu, emlak vergilerinin devlete gelir elde etmek için önemli bir araç olarak kullanıldığı, Mısır'da, Babil'de (Babylonia), Çin'de ve eski dünyada saraylar ve tapınaklar inşa etmek, emperyal ordular kurmak amacıyla uygulandığı anlaşılmaktadır (Reeb 1998, Dye-England 2009, Plimmer 2013).

Geçmişi çok eskilere dayanan ve tarihi değeri olan arazi vergisi, iktisadi etkinlik bağlamında çok önemli bir vergi olarak görülmektedir. Literatürde, iktisadi etkinlik açısından diğer üretim faktörlerinden ziyade, araziden vergi alınması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır. Arazi vergisini destekleyenlerin izleri 1750'lere, Francois QUESNAY'a kadar uzanmaktadır. Adam Smith, David Ricardo, James Mill, John R. McCuloch, John Stuart Mill, Henry George arazi vergisini destekleyen isimler arasında yer almaktadır. ABD'de arazi vergisi daha çok Henry George tarafından tanımlanmış ve ortaya konulmuştur. Bu isimler tarafından, arazi üzerine konulan bir verginin üretimi etkilemeyeceği düşünülmekte, alım satım işlerinin, ücretlerin, gelirin ve diğer iktisadi unsurların yerine arazinin vergilenmesi gerektiği savunulmaktadır (Reeb 1998).

Bir diğer görüş, emlak vergisinin iktisadi yönünden, Hernando de SOTO'nun "Sermayenin Sırrı" adlı çalışmasından gelmektedir. Bu çalışmada de Soto, batılı ülkelerin zenginliğini, taşınmaz üzerinde tesis edilen özel mülkiyet sonucu ortaya çıkan hakların menkulleştirilmesi aracılığıyla sermaye birikiminin sağlanabilmesine bağlamaktadır. Konuya daha geniş bir perspektiften bakarak, batılı ülkelerin, insanın taşınmazla kurduğu mülkiyet ilişkisi ile ortaya çıkan hakları, özgürlükleri, yükümlülükleri, iktisadi, siyasi, sosyal olay ve olguları daha iyi anladıklarını, yorumladıklarını, kavramsallaştırdıklarını, kurumsallaştırdıklarını ve kapitalizmin iyi işlemesini sağladıklarını söylemek mümkün görünmektedir.

Gerek insanın taşınmazla kurduğu tarihi, sosyal, kültürel, iktisadi, mali ve psikolojik ilişkinin derinliği, gerekse taşınmazın kendi özelliklerinin farklılığı, emlak vergisini birçok bakımdan diğer vergilerden ayırmaktadır. Başka bir ifadeyle, insanın taşınmazla kurduğu ilişkinin kapsamı, içeriği ve niteliği geliştikçe, taşınmaz kavramının hukuki, geometrik, iktisadi, sosyal ve kültürel boyutları zaman içerisinde ortaya çıkmakta, taşınmazın ve emlak vergisinin disiplinler arası bir yaklaşımla tartışılması zorunlu hale gelmektedir. Örneğin, tarımsal amaçla kullanılan bir taşınmazla ticari amaçla kullanılan taşınmaz arasında insanın kurduğu ilişkinin farklı niteliklerde olması, emlak vergisi uygulamasını da etkilemektedir.

Bu bağlamda, çağdaş emlak vergisi sistemleri bütün taşınmazları, türlere ayırarak ve farklı şekilde vergilemektedir. Örneğin, ABD'de tüm taşınmazların emlak vergisine tabi tutulmasına 19. yüzyılın ortalarında başlanılmaktadır (Bowman 2009). EVS'de genel olarak arazi ve üzerindeki bina birlikte vergilenmektedir. Arazi ve bina üzerinde farklı vergiler uygulayan ülkeler olduğu gibi, arazi ve bina vergilerinden ayrı ayrı sorumlu olan kamu kurumlarının bulunduğu ülkeler de bulunmaktadır. Batılı ülkelerde, emlak vergisi arazi ve üzerindeki binaya aynı zamanda uygulanmakla birlikte, arazi sahiplerinin bilinmediği ya da arazilerin devlete ait olduğu durumlarda ve ülkelerde, emlak vergisi uygulaması binalarla sınırlı olabilmektedir. Arazilerin kadastrosu iyi yapılmışsa ve mülkiyete ilişkin veriler güncelse, binalara ait verileri toplamak için yeterince kaynak yoksa, emlak vergisinin araziler üzerine konulmasının etkinlik açısından daha rasyonel olduğu kabul edilmektedir. Burada önemli olan hususun, vergi matrahının herkese eşit bir şekilde uygulanması olarak gösterilmektedir. Başka bir ifadeyle, emlak vergisinin başarısının en belirgin nedeni, evrensel olması ve herkesin aynı prensiplerle aynı matrah üzerinden vergilendirmesi ilkesine dayanması şeklinde vurgulanmaktadır (Powers 2008).

Günümüzde, emlak vergisi, bazı ülkelerde merkezi yönetimler tarafından uygulanan bir vergi olsa da, gelişmiş ülkelerde yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynağı olarak görülmekte, ABD ve Kanada'da emlak vergisi gelirleri, GSYİH'nın % 3-4'üne ulaşmaktadır. Gelişmiş ülkelerin mali yerelleşmeyi sağlayabildikleri için, gelişmekte ve geçiş ekonomisine sahip olan ülkelere nazaran, daha yüksek vergi geliri elde edebildiği oldukça yaygın bir şekilde belirtilmektedir (Bahl ve Vazquez 2008). Gelişmekte olan ülkelerde, emlak vergisinin gelir yaratma kapasitesi oldukça düşük bir seviyede gerçekleşmekte ve yaklaşık olarak GSYİH'nın sadece % 0,6'sına ulaşmaktadır. Bahl ve Wallace (2010), De Cesare'nin (2004), Latin Amerika ülkeleri için yaptığı çalışmada benzer sonuçlar elde ettiğini belirtmektedir. OECD ülkelerinde emlak vergisinin GSYİH'ya oranının, gelişmekte olan ülkelerden 3 kat daha yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır. Böylesine düşük oranlar, emlak vergisinin gelişmekte olan ülkeler açısından önemini büyük ölçüde olumsuz bir şekilde etkilemektedir (Bahl ve Wallace 2010).

Bununla birlikte, emlak vergisi hakkında gelişmiş ülkelerde dahi yoğun tartışmalar yaşanmaktadır. Emlak vergisinin, çeşitli gelir grupları arasındaki olumsuz dağılımından, taşınmaz değerleri yükseldikçe elde edilmemiş bir geliri vergilemesinden, kötü bir şekilde yönetilmesi halinde oluşacak sorunlardan hareket edilerek adil olmadığı ileri sürülmektedir (Fisher 2009). Emlak vergisi çok boyutlu bir vergi olduğundan, teorik analizinde kullanılabilen değişkenler; faiz ve tasarruf oranları, verginin yansıması ve kapitalizasyonu, kuşaklararası dağılım etkisi, verginin ihraç edilmesi, çalışma ve boş zaman tercihi, vergi matrahının ne şekilde ve hangi zamanda tespit edildiği, fiyat değişiklikleri, imar, vergiden elde edilen gelirlerin kullanılması gibi kavramlar olarak ifade edildiği için, zorlu bir süreci kapsamaktadır. Bu iktisadi değişkenlerin ve diğer parametrelerin etkileşimi oldukça karmaşık olduğundan, emlak vergisinin teorik analizi için oluşturulacak model, aynı anda bütün bağımlı değişkenleri içermeyebilmektedir (Reeb 1998). Ayrıca, emlak vergisi konusunda yapılan siyasi tartışmaların, yerel yönetimlerin harcamaları, hesap verebilirlik, eşitlik, adalet, etkinlik, gelirlerin istikrarı gibi kavramlar üzerinde çok önemli etkileri bulunmaktadır (Gravelle ve Wallace 2009). Emlak vergisinin birçok değişkenle olan ilişkisi, daha önce de belirttiğimiz gibi, tarihi derinliğinden ve geçmişten günümüze kadar insanın taşınmazla kurduğu mülkiyet ilişkisinin, geliri ve harcamasıyla kurduğu ilişkiden farklı olmasından ve sonuçlarının çok boyutlu hale gelmesinden kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, ortaya konulan eleştiriler ve meydana gelen gelişmeler doğrultusunda, emlak vergisi sistemlerinde bir geçiş ve dönüşüm süreci yaşanmaktadır. İstikrarlı ve geçmişi derin olan emlak vergisi sistemleri bile bu süreçten etkilenmektedir. Emlak vergisi görünürlüğü, şeffaflığı, hesap verebilirliği diğer olumlu sosyal ve iktisadi amaçları sağlasa da, belirli bir seviyede siyasi karşıtlık oluşturmakta, reform veya değişim baskısını canlı tutmaktadır. Bu nedenle, eski ve yeni emlak vergisi sistemleri merkezi ya da yerel yönetimleri, özellikle seçmen hoşnutsuzluğunu gidermek için, vergi reformlarına yönelmek durumunda bırakmaktadır (Youngman 2008).

Emlak vergisi üzerindeki mükellef ve politikacı baskısının yanı sıra, ekonomik ve sosyo-ekonomik baskılar da gün geçtikçe artmaktadır. Örneğin, ekonominin küreselleşmesiyle mobil sermayenin, kurumlar vergisi yoluyla vergilendirilmesinde olduğu gibi, emlak vergisi vasıtasıyla vergilendirilmesi zorlaşmaktadır. Firmaların,

internet üzerinden satışlarının artmasıyla şube sayılarını azaltmaları, yerel yönetimlerin emlak vergisi gelirlerini etkilemektedir. Eyaletler ve yerel yönetimler arasında yaşanan vergi rekabeti (*raceto the bottom*) emlak vergisi gelirlerini düşürmektedir. Politikacıların, örneğin emekliler üzerindeki vergi yükünü azaltmayı istemesi ve emeklilerin konut tercihleri gibi nedenlerle, yaşlı nüfusun artışı dahi, emlak vergisi gelirlerini olumsuz etkilemektedir (Gravelle ve Wallace 2009).

Bu bağlamda, son 50 yılda ABD'de emlak vergisinde büyük bir değişim yaşandığı görülmektedir. Vergideki değişiklikler, taşınmaz değerlerindeki değişmelerden öte siyasi etkilere bağlı olarak şekillenmektedir (Bowman 2009). ABD'de yaşanan değişim çerçevesinde yerel yönetimler açısından oluşan eğilim, emlak vergisini işlevini azaltmak ve alternatifleri olarak değerlendirilen, yerel satış veya tüketim vergisinin ve gelir vergisinin, kullanıcı harç ve ücretlerinin işlevlerini artırmak olarak gerçekleşmektedir. Örneğin, yerel yönetimlerin kendi gelirlerinin, 1970 yılında % 76'sı, 2006 yılında % 65'i emlak vergisi gelirinden oluşmaktadır. Yine, 1970 yılında satış ve gelir vergisi gelirleri, yerel yönetimlerin toplam gelirlerinin sırasıyla % 7 ve % 2'si iken, 2006 yılında bu oranlar yaklaşık iki kat artmakta ve satış vergisi için % 15, gelir vergisi için% 4 olmaktadır (Muthitacharoen ve Zodrow 2010). ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda gibi ülkelere öncülük eden ve yerel yönetimlerin finansmanında çok güçlü bir etkiye sahip olan geleneksel İngiliz EVS bile son dönemlerde değişim talepleriyle karşı karşıya kalmaktadır (Youngman 2008).

Dünyada ve özellikle batılı ülkelerde yaşanan gelişmeler çerçevesinde emlak vergisinin geleceğinin ne olacağı, yerini başka bir verginin alıp almayacağı sorularının cevabı oldukça önemli hale gelmektedir. Emlak vergisinin yerini başka bir verginin alacağı sorusu daha çok emlak vergisinde meydana gelen erozyondan kaynaklandığı için, emlak vergisinin geleceğinin ne olacağı sorusunu ele almak daha doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Yerel yönetimlerin ürettiği sosyal mallara kısaca bakıldığında, gelecekte de insanların bu mal ve hizmetleri talep edeceği, bu mal ve hizmetlerin yerelde üretilip kontrol edileceği ve yerel yönetimlerin öneminin daha da artacağı kuvvetli bir ihtimal olarak görülmektedir. Ayrıca, emlak vergileri, yerel yönetimlere toplam vergi gelirlerinin % 70'ini, toplam gelirlerin yarısını sağlamaktadır. Yerel

yönetimlerin ikinci en önemli geliri, merkezi yönetim ya da eyalet yönetimi yardımları olduğu için, emlak vergisinde kısıtlamalara gitmek, emlak vergisi gelirlerini azaltmak, harcamaları kısıp, merkezi yönetim ya da eyalet yönetimi yardımlarını artırmak veya yerel gelirleri başka kaynaklara dayanarak çoğaltmayı gerektirmektedir. Bu alternatiflerden her birinin, kendi içinde zorluk ve baskıları, muhtemel sorunları olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, emlak vergisinin yerini alması düşünülen vergilerin, en az emlak vergisi kadar problemleri olduğu belirtilmektedir. Emlak vergisinin, en önemli yerel kaynak olduğu ispatlanmış bir gerçek olarak vurgulanmakta ve gelecekte de böyle olması büyük bir olasılık olarak görülmektedir (Dye ve England 2010).

İnsanın taşınmazla kurduğu mülkiyet ilişkisinden doğan, gelişen ve çok boyutlu bir hale gelen ve kurumsallaşan iktisadi, siyasi, hukuki, sosyal yapının karmaşıklığı ve geldiği nokta emlak vergisinin analizini giderek zorlaştırmaktadır. Emlak vergisi, insanın taşınmazla arasında oluşturduğu mülkiyet hakkı üzerinden alınan bir vergi olduğu için, taşınmaz piyasasındaki işlevlerinin ve öneminin doğru bir şekilde kavranması gerekmektedir. Emlak vergisinin gerek iktisadi etkilerinin değerlendirilmesinin zorluğu, gerekse siyasi ve sosyal etkilerinin yarattığı olumsuz tepki, güçlü bir enstrüman olarak kullanılmasını engellemektedir. Bununla birlikte, güçlü yanları nedeniyle emlak vergisinden vazgeçmek de çok kolay olmadığı için, emlak vergisi hakkında yapılan araştırmaların artarak devam edeceğini söylemek mümkün görünmektedir.

3.3.1 Emlak vergisinin güçlü ve zayıf yanları

Diğer vergilerle karşılaştırıldığında, önemli avantajları olmasına rağmen, emlak vergisinden kaynaklanan göreli memnuniyetsizliğin aslında birçok nedeni bulunmaktadır. Emlak vergisinin taşınmaz değeri üzerinden alınan ama cari gelirle ödenen bir vergi olması, politik ve siyasi yönünü güçlendirmektedir. Bu nedenle, hem siyasi aktörler hem de seçmenler tarafından sık bir şekilde gündeme getirilmekte, emlak vergisi, reformların, sadeleştirmelerin, değişikliklerin ve oran indirimlerinin her zaman hedefinde olmaktadır. Emlak vergisinin güçlü ve zayıf yanlarına ilişkin görüşleri aşağıdaki başlıklar altında özetlemek mümkündür.

Değerleme süreci: Gelir ve satış vergilerinde vergi matrahı iktisadi aktiviteden hareketle belirlenirken, yani vergi matrahı satış fiyatı ya da elde edilen gelir olurken, emlak vergisinde vergi matrahı olan taşınmazın vergi değeri, piyasada yeterli veri olmasa dahi, vergi idaresi tarafından geliştirilen çeşitli yöntemlerle tespit edilmek zorundadır. Vergi değerinin tespitine ilişkin özel bir yöntem veya prosedür sübjektif kriterlere dayanabilmekte, yanlış anlamalara sebep olabilmekte, özellikle mükellefler tarafından kullanılan yöntemlerin adil olmadığı, yargılara dayandığı (Fisher 2009, Bahl ve Wallace 2010) şeklinde değerlendirmeler yapılabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi matrahının tespitinde kullanılan yöntemler nedeniyle bölgeler veya belediyeler arasında farklılıklar ortaya çıkabilmekte, hatta aynı yerel yönetimin içinde, aynı türdeki taşınmazların vergi değerinin tespit edilmesinde dahi sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bunun en önemli nedeni, emlak vergisi matrahının kanunlar ya da idari organlar tarafından belirli formül ve matematiksel hesaplamalarda kullanılan verilerin toplanmasının ve analiz edilmesinin veya uygun olup olmadığının belirlenmesinin dahi belirli ölçüde takdir esasının kullanılmasını gerektirmesidir (Özkök-Çubukçu 2014). Daha çağdaş, daha doğru ve daha sık vergi matrahı tespit süreçlerinin çoğalması, eşit ve adil olmayan değerleme süreçlerini azaltmaktadır (Oates 2001).

Gelir ve oran belirlenmesi: Taşınmazın emlak vergisine esas değerinin, yani vergi değerinin doğru bir şekilde ve piyasa değeri veya piyasa değerinin bir kısmı şeklinde belirlenmesi halinde, taşınmazın piyasa değerinde bir yükselme, vergi değerinde ve vergi gelirlerinde bir artış anlamına gelmektedir. Taşınmaz değerlerinde genel bir artış, vergi oranını artırmadan vergi gelirlerinin artmasına neden olmakta, vergi mükellefleri bu durumu vergi artışı olarak değerlendirebilmekte ve tepki gösterebilmektedir (Fisher 2009).

Dağılım etkileri: Bazı politikacılar ve vergi mükellefleri, emlak vergisinin düşük gelirliler üzerinde daha yüksek bir vergi yükü yarattığını, yani emlak vergisinin azalan oranlı olduğunu düşünmektedir. Ayrıca, iktisatçılar ve vergi uzmanları, emlak vergisinin gelir ve satış vergilerine nazaran, mükellefler üzerinde, daha yüksek bir vergi yükü yarattığına dair kamuoyunda bir algı oluştuğu görüşündedir. Bu nedenle, emlak vergisi yükünün, hangi gelir grubu üzerinde ne oranda dağıldığının tespit edilmesi,

konunun önemli bir boyutunu oluşturmaktadır (Fisher 2009). Emlak vergisinin dağılım etkisinden kaynaklanan sorun, taşınmaz değeri üzerinden hesaplanan vergi miktarının cari gelirle ödenmesinden kaynaklanmaktadır. Özellikle taşınmaz vergi değerlerinin, taşınmaz piyasasından kaynaklı nedenlerle hızla arttığı dönemlerde, ortalama gelirlerdeki artışlar vergi değerlerini takip etmezse, vergiye olan tepki daha da şiddetli olabilmektedir.

Finansal planlama, sermaye kazançları ve aylık ödeme problemi: Emlak vergisinde taşınmaz değerinin yükselmesinden kaynaklı artışlar, genel olarak realize edilmemiş sermaye kazançlarının vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Oysa, bazı mükelleflerin malvarlığı olmasına rağmen, emlak vergisini ödeyecek nakit geliri olmayabilmektedir. Özellikle emekli konut sahipleri, gelirlerinin düşük olması nedeniyle emlak vergisi yükümlülüklerini fazla bulmaktadır. Bu açıdan gelir vergisi, mevcut ödeme gücünü esas aldığı için daha avantajlı bir vergi olarak kabul edilmektedir. Emlak vergisine özgü bu özel problem, ayrıcalıklı uygulamalar yoluyla aşılmaya çalışılmaktadır (Fisher 2009, Oates 2001).

Teşvik etkisi: Bölgeler arasında farklılaşan emlak vergisi oranlarının yatırımları ve taşınmaz değerlerini, ücretleri, işsizliği ve diğer ekonomik koşulları, dolayısıyla piyasaları etkilediği, göreli olarak yüksek oran uygulamalarının ekonomik büyümeye olumsuz katkı sağladığı belirtilmektedir (Fisher 2009). Taşınmaz piyasasında birçok aktörün faaliyet göstermesi ve diğer piyasalarla olan yakın ilişkisi, emlak vergisinin etkili bir araç olarak kullanılmasını kolaylaştırmaktadır.

Görünürlük: Vergi mükellefleri, emlak vergisini genelde yılda iki kere ya da bazen mortgage ödemelerinin içinde kısmi olarak ve doğrudan ödemeler şeklinde yaptıklarından veya emlak vergisi için beyanname verdiklerinden emlak vergisi görünür bir vergi olarak değerlendirilmektedir. Mükellefler kadar vergi ödeyeceklerini bildikleri için emlak vergisinden rahatsız olmakta, oysa vergi fiyatın içine gizlendiği ve bireyler ne kadar vergi ödeyeceklerini hemen anlamadıkları için, katma değer vergisinden (KDV) o kadar rahatsızlık duymamaktadır. Diğer bir ifadeyle, gelir vergisi gibi kaynakta kesilmediği ve satış vergisi gibi günlük alış-verişlerde küçük miktarlarla

ödenmediği, defaten ve periyodik olarak ödendiği için, vergi mükellefleri emlak vergisinin yüksek derecede farkında olmakta ve vergi artışlarına karşı koymaktadır (Fisher 2009, Slack 2013). Emlak vergisinin diğer vergilere göre çok fazla görünür olmasının nedeni, insanın taşınmazı ile kurduğu ilişkinin kapsamı, niteliği ve boyutlarının, geliri veya harcaması ile kurduğu ilişkinin kapsamı, niteliği ve boyutlarından oldukça farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Kapitalist sistemde insanlar tüketime yönlendirilirken, mülkiyet hakkı kutsallaştırılmaktadır. Özellikle konut hakkı, konut dokunulmazlığı gibi kavramların tartışılması, emlak vergisinin bazen bu haklara bir saldırı veya hakkın sınırlanması olarak yorumlanmasına neden olmaktadır.

Bununla birlikte, karar verme açısından bakıldığında görünürlük vergi mükelleflerinin yerel kamu hizmetlerinin farkında olmasını sağladığı için, oldukça arzu edilir bir özellik olarak kabul edilmektedir. Bu farkındalık sayesinde hesap verebilirliğin arttığı, hesap verebilirliğin artmasının, ekonomik (katı bütçe kısıtlamaları) ve siyasi (demokratik) açıdan yararlı olduğu vurgulanmaktadır. İyi bir verginin, insanları kamu programlarının maliyeti hakkında bilgilendirdiği, maliyetlere karşılık elde edecekleri faydaları tartabilmelerini sağladığı belirtilmektedir. Bu bağlamda, görünürlük, yerel kamu hizmetlerinin ve sosyal programların maliyetleri hakkında bir farkındalık yaratmakta ve karar verme açısından istendik bir özellik ortaya koymaktadır. Bu durumda görünürlük, bir vergi için bir kusur değil, aksine erdem olarak sunulmaktadır (Oates 2001). Ancak, tüm bu özellikler dahi, emlak vergisini popüler yapmamakta, politik olarak zor pazarlanan ve artış ya da reform yapması güç olan bir vergi haline getirmekte, emlak vergisi en çok nefret edilen vergi haline gelmektedir (Slack 2013).

Emlak vergisine yönelik eleştiriler olduğu kadar, destekleyici fikirler de bulunmaktadır. Bunlardan en önemlileri, emlak vergisinin yerel yönetimler için istikrarlı bir gelir kaynağı olduğunu ve uzun dönemde taşınmaz değerlerinin ekonomik büyümeyi yansıttığını, emlak vergisinin bu özelliklerinin, yerel yönetimlerin bütçe planlamasını kolaylaştırdığını ve artan kamu hizmetleri ihtiyacını karşılamayı mümkün kıldığını ifade etmektedir. Bu görüşlere göre, eğer taşınmaz vergi değerleri, piyasa fiyatları esas alınarak belirlenirse, emlak vergisi matrahı ekonomik büyümeyle birlikte arttığı için,

değerleme yöntemlerinde meydana gelen gelişmeler, taşınmazların piyasa değerleri ile emlak vergisi değerleri arasındaki ilişkiyi güçlendirmektedir. Diğer bir ifadeyle, taşınmazların piyasa fiyatlarında meydana gelen değişikliklerin emlak vergisi matrahına yansıtılması değerleme yöntemlerinin gelişmesiyle sağlanabilmektedir (Fisher 2009). Emlak vergisine dair diğer olumlu görüşleri aşağıdaki şekilde belirtmek mümkün bulunmaktadır.

İhraç edilebilirlik veya net gelir yükü: Emlak vergisinin, bazı koşulların varlığı altında, bir bölgede oturanlar tarafından ödenmemesi durumu ortaya çıkabilmekte, bu spesifik durum "verginin ihracı" kavramı ile ifade edilmektedir.Emlak vergisinin taşınmaz sahipleri ve çalışanlar üzerinde kaldığı kabul edilirse, taşınmaz sahipleri ve çalışanlar taşınmazın bulunduğu bölgede oturmuyorsa vergi ihraç edilmiş olmaktadır. Ayrıca, daha çok federal yönetimlerde görüldüğü şekilde eğer bireyler, ödedikleri emlak vergisini ödeyecekleri gelir vergisi matrahından indirim yaparak düşebilirse, emlak vergisi yükümlülüğü gelir vergisi yükümlülüğünden yapılacak indirimle dengelenerek ödenmiş olmaktadır (Fisher 2009).

Gelir grupları arasında dağılımı: Emlak vergisi, servet ve sermaye üzerinden alınan bir vergi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, emlak vergisinin, gelir arttıkça taşınmaz sahipliğinin de artacağı öngörülerek, harcama vergilerinden daha artan oranlı hale getirilebileceği iddia edilmektedir. Bu görüş, yeni bir görüş şeklinde, sermaye vergisi olarak da adlandırılarak, 1970'lerden günümüze vergilerin iktisadi analizinde kullanılmaktadır (Fisher 2009).

Politik hesap verebilirlik ve hizmetlerin etkin sunumu: Emlak vergisi, yerel yönetimlerin bağımsızlığının ve sundukları hizmetlerin kalitesinin merkezinde yer alan bir vergi olarak görülmektedir. Bu bağlamda, belediye sınırları içerisinde yaşayanların yerel bütçeyi oyladıkları ve birçok konuda, yerel kamu hizmetlerinin niteliğine ve ödeyecekleri emlak vergisi miktarına göre karar verdikleri iddia edilmekte ve emlak vergisinin, bir beldede veya bölgede oturmanın ve yerel kamu hizmetlerini tüketmenin karşılığında ödenen bir harç olduğu belirtilmektedir. Bu durumda, emlak vergisi vergiden ziyade, yerel kamu hizmetlerinin fiyatı haline gelmekte ve yerel seçmenlerin

tercihlerine uygun bir şekilde yerel kamu hizmetlerinin etkin olarak sunumunu sağlamaktadır (Fisher 2009).

Emlak vergisi, taşınmaz üzerinden alınan ve cari gelirle ödenen bir vergi olduğu için, kamu yönetimi ve vergi mükellefleri açısından önemli fonksiyonları yerine getirebilmektedir. Bu nedenle, güçlü ve zayıf yanlarının olması oldukça doğal görünmektedir. Bununla birlikte, emlak vergisi için olumsuz olarak belirtilen özelliklerin (görünürlük gibi), belirli koşulların sağlanması halinde olumlu hale gelebileceğini belirtmek gerekmektedir. Örneğin, emlak vergisi, vergi değerleri taşınmazların ortalama piyasa değerleri haline getirilerek, yerel kamu hizmetlerinin karşılığında alınan bir vergi haline dönüştürülebilirse, hem kamu yönetimi, hem de vergi mükellefi bakımından birçok olumsuz özellik ortadan kalkmaktadır.

3.3.2 Emlak vergisinin yönetim maliyeti

Emlak vergisini diğer vergilerden ayıran özelliklerinden birisi de, yönetim maliyetinin oldukça yüksek olmasıdır. Emlak vergisinin tarhiyatı ve vergi matrahının tespiti, uzmanlık, iyi düzeyde fazla ve çeşitli bilgi toplamak ve kaydetmek gerektirdiği için, sistemin yönetim maliyeti artmaktadır. Ayrıca, vergiyi toplamanın ve itiraz süreçlerinin özel maliyetleri eklendiğinde yönetim maliyeti daha da yükselmektedir. Bu nedenle, emlak vergisinin yönetim maliyeti ile gelir yaratma potansiyeli karşılaştırıldığında, yerel yönetimlerin finansmanı açısından yeterli olduğunu ifade etmenin zorlaştığı belirtilmektedir. Emlak vergisi, özellikle matrah tespit etme yöntemindeki farklılık nedeniyle, pahalı bir vergileme sistemi olarak kabul edilmekte ve yoğun bir şekilde eleştirilmektedir. Bu sebeple, gelişmekte ve geçiş ekonomisine sahip olan ülkelerde uygulanmasında ciddi sorunlarla karşılaşıldığı belirtilmektedir. Bütün bunlardan hareketle, gelişmekte ve geçiş ekonomisine sahip olan ülkelerde emlak vergisinin, tarhiyat ve tahsilat oranlarının düşüklüğüne bakarak, kötü yönetildiğini söylemek mümkün görünmektedir (Bahl ve Martinez-Vazquez 2008, Anderson 2009).

Literatürde, EVS'nin bir bölgedeki taşınmaz değerlerinin % 1'ini gelir olarak yaratabilmesinin ve yönetim maliyetinin, toplanan emlak vergisi gelirlerinin % 5'i

olmasının ideal bir durum olduğu iddia edilmektedir. Bahl ve Wallace (2010), Almy'nin (2004) emlak vergisinin yıllık yönetim maliyetinin gelişmiş batılı ülkelerde toplanan vergi gelirinin % 2'si ila % 5'i arasında değiştiğini belirttiğini, Uluslararası Emlak Vergisi Enstitüsünün (*International PropertyTaxInstitute*) (2007) çoğu sanayileşmiş ülkede yaptığı bir çalışmada, emlak vergisinin ortalama yönetim maliyetini, toplanan vergi gelirinin % 1,35'i, minimum yönetim maliyetini % 0,13, maksimum yönetim maliyetini % 3,69 olarak bulduğunu aktarmaktadır. Bununla birlikte, ülkeler emlak vergisi yapıları, efektif vergi oranları ve genel giderler açısından farklılaştıkları için, ülkeler arası karşılaştırmalardan hareket ederek ve ülkelerin hepsinin yönetim kalitesi açısından eşit olduğunu varsayarak, bir EVS'nin başlangıç maliyeti ve cari giderleri hakkında kesin şeyler ortaya koymak zor görünmektedir (Bahl ve Wallace 2010).

Son dönemlerde bilgisayar teknolojisinde, kadastro tekniklerinde, coğrafi bilgi sistemlerinde (CBS'de)[4], değerleme yöntemlerinde, bilgi toplama, saklama imkanlarında gerçekleşen yenilikler emlak vergisinin yönetim maliyetini azaltmış gibi görünmektedir. Taşınmaz piyasasındaki bu tür gelişmeler, teknolojik buluşlar, kentleşme sürecinde ortaya çıkan ihtiyaçlar neticesinde, değer haritaları oluşturmak ve taşınmazlara ait özelliklerin değerle olan ilişkisini ortaya koymak kolaylaştığı için, iyi bir emlak vergisi sistemi kurduktan sonra yönetim maliyetinin giderek düşeceğini iddia etmek mümkün bulunmaktadır.

3.3.3 Emlak vergisinin uyum maliyeti

Emlak vergisinin en önemli avantajlarından birisi uyum maliyetinin düşük olması şeklinde ifade edilmektedir. Başka bir anlatımla, diğer vergilerde olduğu gibi, vergi mükellefleri emlak vergisini öğrenmek, ödemek gibi konulara çok fazla zaman harcamak durumunda kalmamakta, itirazlar dışında, vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde herhangi bir rolleri olmamaktadır. Birçok vergiden farklı olarak, emlak

[4]Coğrafi bilgi sistemi hem grafik verileri, hem de nitelik verileri işleyebilen hibrit bir sistemdir. Çok basit haritaların sayısal olarak hazırlanmasından çok karmaşık kararların alınmasına kadar uzanan, ulaştırma, telekomünikasyon, çevre ve kıyı planlamaları, ticaret, güvenlik, mühendislik planlamaları, olimpiyat organizasyonları gibi birçok konuda iktisadi, siyasi, mali ve sosyal açıdan kullanılabilen bir sistem olarak tanımlanabilmektedir (Başkent 1996)

vergisinde vergi matrahının tespiti ve verginin tarhı vergi idaresi ya da kamu otoritesi tarafından yapılmakta, dolayısıyla uyum maliyeti, büyük ölçüde vergi matrahını ve verginin tarhiyatını belirleyen tarafından üstlenilmekte (Bahl ve Martinez-Vazquez 2008), mükellefin yükü çoğu kez vergi ödemeyle sınırlı kalmaktadır.

Bununla birlikte, emlak vergisinin matrahını belirleyen görevliler, taşınmazın değerinin tespitinde ya da verginin tahsilatında vergi mükelleflerini rahatsız ederek uyum maliyetini yükseltebilmektedir (Bahl ve Martinez-Vazquez 2008). Başka bir anlatımla, verginin uygulamasını yapan görevliler rüşvet, iltimas vb. yasal olmayan yollara başvurabilmekte, sistemin sübjektif yanlarına sığınarak, EVS'nin uyum maliyetini artırabilmektedir. Ayrıca, emlak vergisi uygulaması zor bir vergi olduğu için, vergiyi uygulamakla görevli olanlar, ihmalkar ve kusurlu vergi mükelleflerine karşı yeterli yasal yaptırımlara sahip olamayabilmektedir. Bu nedenle, emlak vergisini uygulayanlarla mükellefler arasındaki ilişki suistimale açık hale gelebilmektedir. Dahası, EVS'ne uyum sağlamayanlar toplumun önde gelenleri arasından çıkabilmekte ve yerel politikacılar mevcut yaptırımları, siyasi sonuçları olumsuz olabileceği için uygulama konusunda istekli davranmayabilmektedir (Bahl ve Martinez-Vazquez 2008).

Genelde taşınmaz değerinin, özelde ise vergi değerinin sübjektif yanları ve vergi mükelleflerinin taşınmazla kurdukları sosyal ve duygusal bağ, emlak vergisine olan karşıtlığı ve direnci, dolayısıyla da uyum maliyetini yükseltmektedir. Ayrıca, taşınmaz piyasasında gerçekleşen ve yönetim maliyetini azaltan gelişmeler uyum maliyetini etkileyebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, mükellefler, taşınmaz piyasasında gerçekleşen gelişmelerden eskisine göre daha çok haberdar olabilmekte ve elde ettikleri bilgiler çerçevesinde vergi değerlerine itiraz edebilmektedir. Bu nedenle, taşınmaz piyasasındaki gelişmelerin emlak vergisine uyumu artırabilmesi için, vergi otoritesi tarafından doğru bir şekilde kullanılması önemli hale gelmektedir.

3.4 Emlak Vergisinde Verginin Konusu ve Vergi Matrahının Tespiti

Emlak vergisinde, üzerine bir vergi konulabilmesi için öncelikle taşınmazın tanımlanması, neyin vergileneceğinin ve neyin vergilenmeyeceğinin tespit edilmesi

gerekmektedir. Tanımlama yapılmadan, arazi ve/veya yapılar üzerindeki herhangi bir hakkın değerini vergilemek mümkün olmamaktadır. Bu nedenle, diğer vergi sistemlerinde olduğu gibi, emlak vergisinde de öncelikle verginin konusu açık bir şekilde belirlenmektedir. Genel olarak, verginin konusu taşınmaz olmakla birlikte, Gürcistan gibi sadece birkaç ülkede uçak, tekne ve yat gibi taşınırlar emlak vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Bazı ülkelerde her taşınmazın emlak vergisi kapsamında vergilenmediği, örneğin İsviçre'de 1993'den sonra emlak vergisinin sadece konutlar için uygulanan bir vergi haline getirildiği, İrlanda'da 1978'den sonra konut olmayan, yani ticari, sınai ve tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlara uygulandığı, ancak konutların sonradan yeniden vergi kapsamına alındığı, İngiliz kanunlarının zaman içerisinde mal stoğunu (*stock in trade*) ve diğer kişisel öğeleri (*personalitems*), tarımsal amaçla kullanılan arazi ve binaları vergilenebilir taşınmaz tanımından çıkardığı görülmektedir. Bu nedenle, Plimmer'ın (2013) ifade ettiğine göre, Youngman (1994) taşınmaz konseptini sosyal ve siyasi bir fenomen olarak tanımlamakta ve bu konsept değiştiğinde, o taşınmazın değerleme ve vergileme sürecinin de farklılıklar gösterdiğini belirtmektedir. Diğer bir ifadeyle, emlak vergisinde, siyasi kararlara bağlı olarak vergi konusu olacak taşınmazın kapsamı ve özellikle de vergi değeri değişebilmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013, Plimmer 2013).

Emlak vergisi kanunlarında, vergi yükümlülüğünün kişisel (*in personam*) ve ayni (*in rem*) olarak iki tanımı yapılmasına rağmen, vergi yükünün taşınmazın değil bireyin üzerine düştüğü kabul edilmektedir. Vergi mükellefiyetinde ayni ve kişisel ayrımı oldukça tartışmalı ve kafa karıştırıcı olsa da, genel konsensüse göre, vergi yükümlülüğünü ayni olarak belirleyen sistemler de vergileme bakımından bireyi esas almakta ve vergi mükellefi olarak belirlemektedir. Aslında, emlak vergisi yönetimlerini kavramsal farklılıklar etkilese bile, genelde kanunlar vergi objesi olarak taşınmazı, vergi öznesi olarak vergi mükellefini kabul etmektedir. Bu bağlamda, emlak vergisinde geniş anlamda tanımlama yapıldığında, vergi yükümlüsünün taşınmazın sahibi, işgalcisi ve/veya yararlanıcısı (*beneficiary*) olarak belirlendiği görülmekte, aynı anda birden fazla kişi, müştereken (*jointly*) ve müteselsilen (*severally*) sorumlu olabilmektedir. Vergi mükellefinin geniş anlamda tanımlanması, özellikle yasal kadastronun

tamamlanmadığı ve yasal sahipliğin kesin olmadığı durumlarda vergi yönetimini kolaylaştırmaktadır (Kelly 2013).

Emlak vergisi sistemlerinde, verginin konusunun ve mükellefinin tespitinden sonra sıra vergi matrahının seçimine gelmektedir ve vergi matrahının seçimi oldukça önemli bir siyasi karar olarak nitelendirilmektedir. Uygun vergi matrahını seçmek, yani vergi değerini belirlemek, birçok kriterin dikkate alınmasını gerektirdiği için, tarihi, kültürel, siyasi ve idari uygunluk gibi özellikler bu seçimde etkili olmakta (Franzsen ve McCluskey 2013), ülkelerde kullanılan emlak vergisi matrahı tespit yönteminin gerekçelerinin birçok nedeni ve tarihsel kökenleri bulunmaktadır. Bununla birlikte, geçen zamanla, ülkelerde ve hatta şehirlerde taşınmaz piyasası daha özellikli olarak gelişmekte, birçok sorun ortaya çıkmakta, kanunlarla tanımlanan vergi matrahı ile taşınmaz piyasası koşulları arasında kopukluklar oluşmakta ve işlevsiz vergi sistemleri ortaya çıkmaya başlamaktadır. Bu nedenle, bazı ülkelerde, tarihsel olarak miras kalan sistem, mevcut yasal, siyasal ve sosyo-ekonomik koşullara uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Önceden İngiliz veya Fransız sömürgesi olan ülkelerin çoğunda, vergi matrahı olarak taşınmazların yıllık kira değeri esas alınmakta, ancak zamanla kira değeri sisteminde değişiklikler yapılabilmekte, örneğin Hindistan'da yıllık kira değeri sisteminden, belirlenmiş alan esasına (*calibrated area-based*), California'da piyasa değerinden edinim değerine geçilebilmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013). Sonuç olarak, bir EVS'de vergi matrahının seçimi, mevzuat, idari yapı, taşınmaz sahipliğinin durumu, taşınmaz piyasasındaki veriler, vergi mükelleflerinin algısı ve anlayışı, iktisadi sorunlar gibi bir dizi faktöre bağlı olarak şekillenmektedir (McCluskey vd. 2010). Birçok ülkede, siyasi otorite bu faktörleri dikkate alarak taşınmazların vergi değerini tanımlamakta, değerleme yöntemini ve taşınmazın vergi değerine etki eden faktörleri belirlemekte, bir yandan emlak vergisi gelirlerinin artmasını hedeflerken, bir yandan da vergi mükelleflerinin tercihlerini dikkate almaya çalışmaktadır.

Değişik ülke örnekleri incelendiğinde, emlak vergisinde vergi değerini, diğer adıyla vergi matrahını tespit etmek için birçok yöntem kullanıldığı görülmektedir. Özkök-Çubukçu'ya göre, ülke uygulamalarını esas alarak, vergi matrahını tespit yöntemlerini şu şekilde sınıflandırmak mümkün bulunmaktadır (Özkök-Çubukçu 2014);

1-Değerleme Sistemine Göre Emlak Vergileri

a) Taşınmazın Niteliklerine ve Fiziki Özelliklerine Göre Emlak Vergileri

i. Alan esaslı emlak vergileri

ii. Varsayımsal vergilendirmeye dayalı emlak vergileri

b) Değer Esasına Göre Emlak Vergileri

i. Matrahı piyasa değeri olan emlak vergileri

ii. Matrahı kira değeri olan emlak vergileri

iii. Matrahı maliyet yöntemine göre belirlenen emlak vergileri

iv. Matrahıkadastral değer olan emlak vergileri

v. Matrahı diğer değerleme ölçütlerine göre tespit edilen emlak vergileri

2. Değerlemenin Kapsamı Yönünden Emlak Vergileri

a) Toplu değerleme/Tek emlak değerlemesi uygulanan emlak vergileri

b) Genel değerleme/Revizyon (tadilat) değerlemesine tabi emlak vergileri

3. Matraha Giren Vergi Konusuna Göre Emlak Vergileri

a) Arsa/Arazi vergileri

b) Bina vergileri

c) Maddi işletme varlığı vergileri

d) Genel kapsamlı emlak vergileri

4. Matrahın Vergilendirme Kapsamına Alınmasına Göre Tam ve Kısmi Matrahlı Emlak Vergileri

5. Taşınmazın Kullanım Biçimi ve Bulunduğu Yere Göre Matrahı Değişen Emlak Vergileri

6. Matrah İle Yükümlü İlişkisine Göre Emlak Vergileri

a) Matrahın Tüm Yükümlüler İçin Aynı Olduğu Emlak Vergileri

b) Matrahın Yükümlüye Göre Belirlendiği Emlak Vergileri

7. Matrahı Tespit Edene Göre Emlak Vergileri

a) Matrahı Beyan Yöntemiyle Belirlenen Emlak Vergileri

b) Matrahı İdare Tarafından Belirlenen Emlak Vergileri

8. Matrahı Belirleme Sıklığına Göre Emlak Vergileri

a) Matrahı Yıllık Olarak Belirlenen Emlak Vergileri

b) Matrahı Çok Yıllık Olarak Belirlenen Emlak Vergileri

9. Matraha Uygulanan Oranlara Göre Emlak Vergileri

a) Tek/Düz Oranlı Emlak Vergileri
b) Artan Oranlı Tarifeye Göre Emlak Vergileri
c) Oran Farklılaştırması Yapılan Emlak Vergileri
10. Matrah Ölçüsünün Zorunluluğuna Göre Zorunlu/Seçimlik Emlak Vergileri

EVS'lerde vergi matrahının bu kadar çok çeşitlilik göstermesinin en temel nedeni, ülkelerin kendi koşullarını dikkate alarak bir tanımlama yapmalarından, emlak vergisinin iktisadi ve mali yönünden daha çok siyasi yönünün ağır basmasından kaynaklanmaktadır. Vergi değerinin zaman içerisinde iktisadi ve mali yönünü kaybederek siyasi bir kavram haline getirilebildiği görülmektedir. Emlak vergisinde vergi matrahı, taşınmazların vergi değeri olarak kabul edilmekte ve vergi değerinin tespiti, vergiye konu edilecek taşınmaza değer belirlenmesi işlemi olarak ifade edilmektedir (Anonymous 1997). Emlak vergisinde, taşınmaz veya varlık vergileme sürecinde satılmamış olsa da, vergi değerleri bir şekilde belirlenmektedir (Slack 2013).

Vergi değerinin tespitinde, birçok değer kavramı ortaya çıkmış olsa da, temel olarak iki yaklaşım söz konusu olmaktadır. Bu yaklaşımlardan birincisi, piyasa dışı değer olarak da bilinen, alan esaslı (*area-based*), diğeri değer esaslı (*values-based*) yaklaşım şeklinde ele alınmaktadır (McCluskey vd. 2010). Burada önemli olan husus, değerin vergilemeye yönelik olarak bulunmasından kaynaklanmakta, vergilemede amaç mali, siyasi, sosyal, iktisadi ve hatta psikolojik olabileceği için, vergi değerinin piyasa değerine eşit olması gerekmemektedir. Vergilerin en önemli işlevi, kamuya gelir sağlamak olduğundan, vergi değeri piyasa değerinden farklı olabilmektedir. Ancak, son dönemlerde kamusal gelir beklentilerindeki artış nedeniyle, vergi değerinin piyasa değerine yaklaştığını söylemek mümkün görünmektedir (Özkök-Çubukçu 2014). Vergi değerinin piyasa değerine yaklaşması ya da uzaklaşmasıyla ilgili bir diğer kriter ortalama gelir olabilmektedir. Vergi değeri, ortalama gelirden daha fazla veya hızlı artarsa, bu artışlara karşı gelişen toplumsal tepki şiddetli hale gelebilmektedir.

Bu bağlamda, emlak vergisi matrahının belirlenmesinde değer esaslı üç yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar (Franzen ve McCluskey 2013);
-Geliştirilmiş sermaye değeri (*capital improved value*),

-Geliştirilmemiş sermaye değeri (*unimproved capital value*),
-Yıllık kira değeri (*annual value*) yaklaşımıdır.

Geliştirilmiş ve geliştirilmemiş sermaye değeri yaklaşımlarını sermaye değeri olarak tek başlık altında toplamak mümkün görünmektedir. Sermaye değeri yaklaşımında, taşınmazların vergi değeri, geleneksel değerleme yöntemlerinden karşılaştırma ya da maliyet yöntemine, yıllık kira değeri yaklaşımında gelir yöntemine göre belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bununla birlikte, birden fazla yöntemi kullanarak vergi matrahını belirleyen ülkeler bulunduğu için, vergi matrahını belirleyen yöntemleri bu şekilde tasnif etmenin ve sınırlandırmanın, konuyu basite indirgemek olduğunu ifade eden görüşler bulunmaktadır. Ancak, konutlar genelde tek bir değer üzerinden vergilenmekte, ticari, sınai ve tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlar farklı değerler üzerinden vergilenebilmektedir (Franzen ve McCluskey 2013). Birçok ülkede emlak vergisi kanunu tek bir vergi matrahı tespit etme yöntemi öngörmekle birlikte, Avustralya, Kenya, Malezya, Namibya, Yeni Zelanda gibi bazı ülkelerde, vergi kanunları yerel yönetimlere vergi matrahını tespit etme şeklini iki ya da daha fazla alternatif arasından seçme hakkı verebilmektedir. Örneğin, Yeni Zelanda'da yerel yönetimlerin geliştirilmiş sermaye değerini, geliştirilmemiş sermaye değerini veya yıllık kira değerini, Namibya'da alan değerini, geliştirilmiş sermaye değerini veya konum değerini veya arazi ve binanın değerini ayrı ayrı vergi matrahı olarak seçme yetkisi bulunmaktadır (Franszen ve McCluskey 2013). Ülkemizde de, yapılı taşınmazların vergi değeri belirlenirken, binalar için maliyet yöntemi, arsa ve araziler için karşılaştırma yöntemi kullanılmaktadır.

Değeri esas almayan yaklaşımlara ise hibrit veya melez yaklaşımlar da denilmekte, bu uygulamanın en önemli örneğini alan esaslı yaklaşım oluşturduğu için adını bu yaklaşımdan almaktadır. Değer esaslı yaklaşımlardan farklı olarak, değeri esas almayan (*non-value*) ve taşınmaz piyasası dışından elde edilen verilerden hareketle oluşturulan vergi değerlerini kullanan ülkelere rastlanılmaktadır(Franzen ve McCluskey 2013). Alan esaslı yaklaşımda vergi değeri, taşınmazın alanı ya da hacmi, konum veya kalite endeksi dikkate alınarak, vergi idaresi tarafından geliştirilmiş formül veya yöntem sayesinde normatif olarak bulunabilmektedir. Emlak vergisi matrahını belirlemek için

piyasa satış verilerine bağlı olmayan yöntemlerin kullanılması yeterli, güvenilir piyasa verisinin olmamasına veya taşınmaz piyasasının yeterince gelişmemiş ve olgunlaşmamış olmasına bağlanmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008, Franzen ve McCluskey 2013).

Bununla bilikte, vergi değerlerinin tespiti için kullanılan yöntemlerin seçiminde, taşınmazların karakteristik özelliklerine bağlı olarak farklı kriterler etkili olabilmektedir. Bu kriterler şu şekilde tasnif edilmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013);

-Lokasyona göre: Örneğin, Avustralya'nın bazı eyaletlerinde kentsel taşınmazlar (*urban properties*) yıllık kira değeri üzerinden ve kırsal taşınmazlar (*rural properties*) geliştirilmiş sermaye değeri üzerinden vergilenmektedir.
-Kullanıma göre: Örneğin, Birleşik Krallık'ta konutlar sermaye değeri üzerinden ve konut olmayan taşınmazlar yıllık kira değeri üzerinden vergilenmektedir.
-Gelişip gelişmediğine göre: Örneğin, Fildişi Sahilleri'nde geliştirilmiş taşınmazlar yıllık kira değerine ve geliştirilmemiş taşınmazlar sermaye değerine göre vergilendirilmektedir.
-Mülkiyet kategorisine göre: Örneğin, Nijer'de gerçek kişilere ait taşınmazlar yıllık kira geliri değeri üzerinden, tüzel kişiliklere (*legal entities*) ait taşınmazlar kayıtlı değeri (*book value*) üzerinden vergilendirilmektedir.
-Taşınmazların vergi kayıtlarında mevcut olup olmadığına göre: Birçok ülkede vergi kayıtlarında yer almayan taşınmazlar önceden belirlenen bir şekilde, büyüklük, kullanım ve lokasyon özelliklerine bakılmaksızın vergilenmektedir. Örneğin İrlanda ve Malawi'de büyüklük veya değere baklmaksızın taşınmaz sahiplerine düz bir vergi (*simple flat taxes*) uygulanmaktadır. Bosna, Burundi, Demokratik Kongo Cumhuriyeti, Macaristan, Hindistan, İsrail, Polonya, Tacikistan'da alan ya da net alana göre vergileme yapılmaktadır.

Vergi matrahının tespiti içintercih edilen, alan esaslı değerleme gibi, basit yöntemler vergi otoritelerine her ne avantaj sağlarsa sağlasın, modern emlak vergisi sistemlerinde piyasa değeri, en anlamlı ve en geçerli vergi değeri olarak kabul edilmekte, piyasa değerini kavrayabilen değerleme yöntemleri kullanılmaktadır.Bu nedenle, vergi

değerinin piyasa değeri ya da piyasa değeri dışında bir değer olarak tanımlanmasından sonra, bu değerin nasıl ve ne şekilde belirleneceği, yani değerleme yönteminin ne olacağı gündeme gelmektedir. Bütün emlak vergisi sistemlerinin, taşınmazların vergi değerinin tespitinde karşılaştığı en temel sorunlardan birisi, iyi bir değerleme sisteminin oluşturulamaması olarak gösterilmektedir. Örneğin, sınai taşınmazların değerlemesi, çok iyi EVS'ne sahip ülkelerde bile sorun olmaktadır. Sınai taşınmazlar özel bir bölgede, özel bir tasarımla yapıldığından, piyasa değerlerinin oldukça tartışmalı olduğu kabul edilmektedir. Sınai taşınmazların, doğası gereği karşılaştırılabilecekleri, yani karşılaştırma yönteminin uygulanabileceği taşınmazları bulmanın veya tanımlamanın oldukça zorlaştığı görülmektedir. Emsal olmaması durumunda değerleme süreci, hem sınai taşınmazı değerleyen, hem de taşınmaz sahibi açısından karmaşık hale gelmektedir. Taşınmazı değerleyen, değerleme yaparken zorlanmakta, taşınmaz sahibi de yapılan değerlemeye itiraz ederken dayanak bulamamaktadır. Bu nedenle, sınai taşınmazların değerlemesinde en sağlıklı çözüm yolunun, değerlemeyi yapan ile taşınmaz sahibinin müzakere ederek taşınmazın değerinin tespit edilmesi olduğu ifade edilmektedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Eğer adil, şeffaf ve hesap verebilir bir vergi tabanı yaratılmak isteniliyorsa tekdüze bir değerleme (*a uniform assessment*) sistemi oluşturmak, ve bunu yapabilmek için de bazı kriterleri sağlamak gerekmektedir. Bu kriterlerden birincisi, tüm değerleme uzmanlarının, piyasa koşullarındaki değişimleri yansıtan, sık sık güncellenen standart bir değerleme kitapçığı ile çalışmasını temin etmektir. İkincisi, değerleme uzmanları iyi bir şekilde eğitilmelidir. Üçüncüsü, veri yeterli değilse, tekdüzeliği sağlamak için değerleme uzmanlarının yerelde değil de, daha merkezi bir şekilde çalışmaları mümkün olmalıdır. Dördüncüsü, daha sık ve daha adil bir değerleme sistemi oluşturulmalı ve böylece vergi mükelleflerinin itirazlarının azalmasının önü açılmalıdır. Beşincisi, değerleme sisteminde eşitsizlik olarak algılanan durumların düzeltilmesi için, efektif bir itiraz sistemi geliştirilmelidir. Son olarak mümkünse, değerleme sürecinin maliyetini azaltmak ve kalitesini yükseltmek için toplu değerleme teknikleri kullanılmalıdır (Kitchen 2013).

Sonuçta, vergi değerinin tanımlanmasından sonra bu tanıma uygun, adil ve tekdüze bir değerleme yöntemi belirlemek, değerleme yöntemini doğru ve sistematik bir şekilde kullanmak gerekmektedir. Seçilen değerleme yönteminin tanımlanan vergi değeri, taşınmaz piyasası ve taşınmaz piyasasından elde edilebilecek verilerle uyumlu olması genel bir ilke olarak kabul edilmelidir. Örneğin, konutlar için vergi değerinin piyasa değeri olarak tanımlandığı bir sistemde, değerleme yöntemi olarak maliyet yönteminin seçilmesi, özellikle metropollerde, piyasa değerlerinden oldukça uzak vergi değerlerinin bulunmasına neden olabilmektedir. Ayrıca, tekdüze değerleme sistemi oluşturarak, vergi matrahı konusunda kamuoyu ve mükellefler arasında yaşanan tartışma ve tereddütlerin büyük ölçüde ortadan kalkmasına yardımcı olmak, vergilemede yatay ve dikey eşitliği oluşturmaya katkı sunmak, taşınmaz piyasasındaki gelişmeleri takip etmek ve değerdeki değişiklikleri vergi matrahına yansıtabilmek gerekmektedir.

Taşınmazların değerlemesiyle ilgili olarak en büyük problemler, piyasa ekonomisine geçmeye çalışan ülkelerde yaşanmaktadır. Bu ülkelerde, taşınmazların çoğu ya devlete ait olduğu ya da mülkiyet sorunu yaşandığı için taşınmaz alım satımının yaygın olmadığı görülmektedir. Bu nedenle, taşınmazların değerlemesinin piyasa fiyatlarına göre yapılmaya çalışılmasında çok çeşitli sorunlarla karşılaşılmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

Piyasa ekonomisine geçmeye çalışan ülkelerde yaşanan sorunların temelinde, taşınmaz piyasasından temin edilebilen bilgi ve verilerin yetersiz olmasının yattığı ifade edilmektedir. Dünya Bankası Raporuna (2002) göre, geçiş ekonomisine sahip ve gelişmekte olan ülkelerde EVS'ni yönetmenin oldukça güç olmasının nedeni, taşınmaz piyasasının temel verilerine ulaşmanın zor olması, bilgilerin ve verilerin güvenilir olmaması şeklinde gösterilmektedir. Taşınmaz piyasasındanelde edilen bilgi ve verilerin yetersizliği hakkında birden çok problemden bahsetmek mümkün olmakla birlikte, mülkiyet haklarının yeterli seviyede tesis edilememesi, özel mülkiyetin kapsamının darlığı ve sığlığı, muvazasız (*arm's length*) satışların azlığı, taşınmaz işlemleri ve değerlemeyle alakalı bilgilerin dağınık olması, sistematize edilmemesi ve yayınlanmaması gibi olumsuzluklar problemlerden bazıları olarak sayılabilmektedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Gelişmiş ülkelerde ise emlak vergisi uygulamalarında taşınmazların piyasa değerleri vergi değeri olarak alınmasa dahi, taşınmaz piyasasından elde edilen veriler aracılığıyla vergi değeri belirlenmeye çalışılmaktadır. Ancak, Bird ve Slack'ın (2006) vurguladığı gibi, piyasa değerlerini esas almak, bünyesinde diğer vergilerde olmayan bir şekilde, doğal bir keyfiyet barındırmaktadır. Daha açık bir anlatımla, bir taşınmazın nominal değeri (*stockvalue*)üzerine vergi konulması, taşınmazın yakın tarihte alım satım fiyatının tespit edilmesini önemli hale getirmektedir. Birçok taşınmaz için yakın tarihli bir alım satım fiyatı bulunmadığında yapılan değerleme tartışmalı ve sübjektif bir hale gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, değerlemeyi yapan uzmanın bilgisi, tecrübesi ve konuya bakışı yapılan değerlemenin doğruluğu açısından oldukça etkili olmaktadır. Bu nedenle, literatürde piyasa odaklı (*market oriented*) toplu değerlemenin, değeri etkileyen belirli faktörler esas alınarak standart hale getirilmesi ve uluslararası ölçekte kullanılması tartışılmaktadır. Mikesell ve Zorn (2008), Paugam'un (1999) çerçevesini çizdiği şekilde değerlemenin, basit, anlaşılır, aşırı detaya girmeyen, çok veri gerektirmeyen ve toplu değerleme yöntemine izin veren yöntemlere dayanması gerektiğini belirtmektedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Verginin konusu, matrahı ve değerleme yönteminin belirlenmesinden sonra sıra vergi değerinin kimin tarafından tespit edileceğine gelmektedir. Her yerel yönetimin vergi değerini belirlemesi maliyeti oldukça yükselttiği için, merkezi otorite tarafından vergi değerinin belirlenmesinin, ölçek ekonomileri açısından faydalı olduğu kabul edilmektedir (Kitchen 2013). Ancak, mali yerelleşmenin sağlanabilmesi için de, vergi değerlerinin yerel yönetimler tarafından belirlenmesi çok önemli bir koşul olarak karşımıza çıkmaktadır.

Taşınmazların değerleri kullanılan yönteme göre farklı olabildiği için, emlak vergisi sistemlerinde kullanılan vergi matrahının tespiti yöntemlerinin tercihi aynı zamanda, siyasi otoritenin mükelleflerin taşınmaz servetine atfettiği değeri ifade etmektedir. Ülkelerdeki uygulamalara bakıldığında, vergi değeri kavramının iktisadi yönünün oldukça zayıf tutulduğu, siyasi ve idari yönünün güçlendiği ortaya çıkmaktadır. Taşınmazların vergi değerinin, taşınmaz piyasasından elde edilen verilerden ya da normatif olarak oluşturulan formüllerden hareketle belirlenmesi, vergi değerinin piyasa

değerine yaklaşması ya da uzaklaşması, yönetimin taşınmaz servetine bakışını ve emlak vergisinde elde etmek istediği geliri göstermekte, emlak vergisinin iktisadi, siyasi ve sosyal sonuçlarını şekillendirmektedir.Bu bağlamda, vergi matrahının seçiminde aslında iki temel sonucun ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Seçilen değerleme yöntemine vergi değeri, ya piyasa değerlerine oldukça yakın bir değer olmakta ya da piyasa değerinin belirli bir kısmına isabet etmektedir. Bu nedenle, vergi değerini piyasa değeri veya piyasa değerinin belirli bir oranı olarak belirlemek, taşınmaz piyasası ile daha uyumlu bir tercih gibi görünmektedir.

3.4.1 Alan esaslı değerleme

Alan esaslı vergi değeri tespit yöntemi, taşınmaz piyasasının iyi işlemediği, işlem hacminin (alım, satım, kiralama gibi) düşük kaldığı, verilerin yetersiz olduğu ve belirli bir olgunluğa ulaşmadığı ülkelerde uygulanmaktadır. Özellikle, taşınmaz piyasasının gelişmemiş, kadastronun ve taşınmaz kayıt sisteminin tamamlanmamış olması değer esaslı sistemlerin uygulanmasını engellemektedir. Alan esaslı sistemler, arazinin ve binanın büyüklüklerini belirli ilkelere göre ele almaktadır. Bu büyüklük, örneğin, taşınmazın alanına, binanın oda sayısına ve brüt alana karşılık net alan gibi çeşitli kriterlerle belirlenmektedir (McCluskey ve Franzsen 2013). Alan esaslı değerleme yönteminde de, kendi içerisinde tutarlılığı olan, açıklanabilir bir vergi değerine ulaşılmakta ve bu değerin piyasa değeriyle,dolaylı da olsa, bir ilişkisi olmaktadır. Alan esaslı vergi değerinin piyasa değeriyle ilişkisinin olması yatay ve dikey eşitliği sağlaması açısından önem taşımaktadır. Aksi takdirde, sadece alan itibarıyla büyük ama piyasa değeri düşük olan bir taşınmaz için yüksek vergi ödenmesi gerekmektedir.

Alan esaslı sistemler Çek Cumhuriyeti, Polonya, Slovakya gibi bazı Doğu Avrupa Ülkelerinde, Tacikistan ve Gürcistan gibi Orta Asya Ülkelerinde, Brundi, Demokratik Kongo Cumhuriyeti, Madagaskar gibi Fransızca konuşan (*Francophone*) Afrika Ülkelerinde uygulanmaktadır. Örneğin, Macaristan'da arazi ve arsa vergisi büyüklüğe, bina vergisi ise binanın kullanım alanına veya piyasa değerine göre belirlenmektedir. Arnavutluk'ta binalar yaşına ve bulunduğu bölgenin değerine bakılarak vergilenmektedir (McCluskey ve Franzsen 2013). Çin'deki şehirler, Polonya'da

belediyeler, Tunus'da komünler, Hindistan'da Bangolore şehri, Pakistan'da Peshawar şehri alan esaslı değerlemeyi kullanmaktadır (Bahl ve Wallace 2010). TEVS'de alan esaslı vergi değeri tespit yöntemi kısmen de olsa bina, arsa ve arazilerin vergi değerinin tespitinde uygulanmaktadır. Bu taşınmazlar için asgari m^2 birim değerleri belirlenmekte, bu değerlerle bina, arsa veya arazinin yüzölçümü çarpılarak vergi değerine ulaşılmaktadır. Ancak, m^2 birim değerleri arsalar için cadde, cadde ve sokak sokak, arazilerde ise her il, ilçe ve köy için ayrı tespit edilmekte, dolayısıyla piyasa değerlerinden ve taşınmaz piyasası verilerinden faydalanılmaktadır. TEVS'de araziler kıraç, taban ve sulu arazi olarak üçe ayrılmakta ve il, ilçe ve köylerde üç arazi türü için ayrı ayrı metrekare birim fiyatları bulunmakta ve alan esaslı olarak vergi matrahı hesaplanmaktadır.

Alan esaslı sistemler, sınırlı kaynağı olan, önemli ve karmaşık sorunlarla karşılaşan yerel yönetimler için basit bir çözüm olarak kabul edilmekle birlikte, vergi değerleri taşınmazların piyasa değerini tam olarak kavrayamamaktadır. Vergi mükellefleri, lokasyonu iyi olan bina ve araziler için, aynı büyüklükteki, daha kötü lokasyona sahip bina ve arazilerle aynı vergiyi ödemek durumunda kalmaktadır. Bu nedenle, alan esaslı sistemlerde yatay ve dikey eşitliği sağlamak güçleşmektedir. Alan esaslı sistemlerde vergi gelirlerindeki artışlar, vergi oranları farklılaştırılarak elde edilmektedir. Bununla birlikte, bazı yerel yönetimler için, siyasi direnç nedeniyle vergi oranlarını artırmak zor olmakta, vergi gelirleri reel olarak zamanla azalmaktadır (McCluskey ve Franzsen 2013).

Gerçekte alan esaslı değerleme, tekil parselin kıtlık değerini, taşınmazdan elde edilen faydayı ve taşınmazın karakteristik özelliklerini yeterince açıklamamakta, taşınmazın değerini etkileyen (hizmet alımı, lokasyon ve altyapı gibi) faktörleri dikkate almamakta, tüm taşınmaz çeşitlerine aynı vergi oranını uygulamakta, en etkin ve verimli arazi kullanımını caydırmaktadır. Vergi değeri, taşınmazın lokasyonuna bağlı olarak değişmeyeceği ve değere ilişkin herhangi bir etkiyi kapsamadığı için, alan esaslı sistemlerin arazi piyasasında alınan kararları çarpıttığı iddia edilmektedir. Sonuç olarak, şehir merkezine yakın olan bir arazinin sanayi alanı olarak kullanılması gibi,

taşınmazlaretkin olmayan bir kullanıma terk edilebilmektedir (McCluskey ve Franzsen 2013).

Bird ve Slack (2008), Khan (2001) ve Shimer'in (1991) arazilerin alan esaslı vergilemesinin dezavantajları olduğunu belirttiğini aktarmaktadır. Alan esaslı sistemde, arazi değerinin bir yüzdesi olarak vergi yükü, arazinin verimliliğiyle negatif ilişkili olabileceği için,azalan oranlı bir vergi ortaya çıkabilmektedir.Bu durumda,büyük ve az verimli arazilere sahip olan fakir çiftçiler üzerindeki vergi yükü, zengin çiftçiklere nazaran daha fazla olabilmektedir. Ayrıca gelir potansiyeli, en verimsiz arazi üzerindeki maksimum vergi yüküyle sınırlı kalabilmekte, vergi yüküyle arazi sahibinin koşulları arasında bir bağlantı kurulmamaktadır. Alan esaslı vergileme, kabaca genel eşitlik normlarına uyuyorsa, yönetim avantajları nedeniyle tercih edilmektedir. Alan esaslı vergileme çok basit olduğu için, vergi oranı düşük tutulursa kabul edilebilir bir vergi olarak değerlendirilmektedir (Bird ve Slack 2008).

Diğer taraftan, alan esaslı emlak vergisi sistemlerinin oldukça basit ve objektif olduğunu söylemek mümkün görünmektedir. Her taşınmaz belirlenmiş bir oranla, birim arazi ve birim yapı üzerinden vergilendirildiği için (Bahl ve Wallace 2010), vergi mükellefleri, basit bir şekilde hesaplanan bir yöntem aracılığıyla vergilendirilmekte, verginin anlaşılması gibi sorunlar ortadan kalkmakta, şeffaflık artmaktadır (Özkök-Çubukçu 2014). Alan esaslı değerlemede, değerlemeyi yönetimin kendisi yaptığı veya değeri taşınmaz sahipleri beyan ettiği için yönetim maliyeti düşük olmaktadır. Ayrıca, vergi gerekliliği, geleneksel *ad valorem* sistemler kadar yüksek olmamakta, eğitimli değerleme uzmanlarına gerek bulunmamakta, lokasyon ve yapı kalitesi gibi faktörler değere ilave edilebilmektedir. Alan esaslı vergi değerinin tespiti yöntemine yapılan metodolojik adaptasyonlar, değer esaslı değerlemeye hazırlık olarak kabul edilmektedir (McCluskey ve Franzsen 2013).

Vergileme konusunda; vergi sisteminin ilk dönemlerinde alan esaslı (*area-based*) vergileme yapılması uygun bir tercih iken, uzun dönemde piyasa değeri esaslı (*market value-based*) bir sisteme geçilmesi gerekmektedir. Kentlere yakın bölgelerin değerleri, kentlere uzak olan bölgelere nazaran daha yüksek olabileceği için, kentler büyüdükçe ve

taşınmazların satışına ilişkin bilgiler arttıkça, alan esaslı vergileme, farklı piyasa değerlerini yansıtan bölgeleri dikkate alarak yeniden uyarlanmaktadır. Arazi düzenlemesi açısından bakıldığında; kırsal alanlar kentsel alanlara dönüştükçe, arazi düzenlemeleri yapıldıkça ve bölgeler küçüldükçe, alan esaslı sistemden piyasa değeri esaslı sisteme geçilmiş olmaktadır (Bird ve Slack 2008).

Alan esaslı vergi değerinin tespit yöntemi, taşınmazın büyüklük gibi bir ya da benzeri birkaç özelliğini vergi değerine yansıtabildiği ve taşınmazların piyasa değerlerinin önemli bir kısmını kavrayamadığı için, çağdaş bir vergi değeri tespit yöntemi görüntüsü vermemektedir. Günümüzde, taşınmaz piyasası çok boyutlu bir şekilde işlemekte ve taşınmaz değerleri birçok değişkenin etkileşimiyle oluşmaktadır. Bu nedenle, alan esaslı vergi değeri tespit yönteminin basit, kolay ve ucuz olmasına rağmen adil, günün ihtiyaçlarına cevap verebilen bir yöntem olmadığını belirtmekte fayda bulunmaktadır.

3.4.2 Sermaye değeri (Capital Value)

Sermaye değeri, geliştirilmiş ve geliştirilmemiş sermaye değeri olarak ikiye ayrılmakta, geliştirilmiş sermaye değeri, arazi ve yapı değerlerini kapsarken, geliştirilmemiş sermaye değeri sadece arazi değerini kapsamaktadır (McCluskey vd. 2010). Geliştirilmiş sermaye değeri araziyi, arsayı ve bina veya yapıları birlikte ele alırken, geliştirilmemiş sermaye değeri sadece arsayı ve araziyi ele almakta, bina veya yapıları ihmal etmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013).

Piyasa değeri (*market value*), maliyet değeri, vergi değeri (*assessedvalue*) ve kadastro değeri (*cadastralvalue*) kavramları sermaye değeri sistemi içerisinde karşımıza çıkmaktadır. Başka bir anlatımla, tercih edilen yönteme göre, sermaye değeri piyasa değerine oldukça yakın bir değer olabilmekte, hatta aynı değeri ifade edebilmektedir.Ancak, emlak vergisi görünür ve siyaseten uygulaması zor bir vergi olduğundan, dünyada çok az yönetim taşınmazların piyasa değerinin tamamını vergi değeri olarak kabul etmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013). Bu nedenle, sermaye değeri sisteminde, geleneksel değerleme yöntemlerinden, karşılaştırma ya da maliyet

yöntemi kullanılarak veya bu yöntemlerden hareketle oluşturulan formüller ve modeller aracılığıyla taşınmazların vergi değeri tespit edilmektedir.

Aslında vergi değerinin tespitinde karşılaşılan sorunların temelinde bizatihi değerleme işleminin kendisinden kaynaklı sorunlar yatmaktadır. "Sanat ve bilim" (*art and science*) olarak kabul edilen değerleme, bir taşınmazın değeri ne olmalıdır ve piyasa bu taşınmaza ne değer biçmektedir uç noktaları arasında bir noktada durmaktadır. "Değerin, bakan kişinin gözündeki bir şey" (*value is in theeye of theholder*) olduğunu söylemek mümkün olduğu için,değer kavramı üzerine literatürde yapılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Bu bağlamda, değerin objektif unsurları olduğu kadar sübjektif unsurları da bulunmakta ve satıcının taşınmazına, alıcının verdiği değerden daha fazla değer atfetmesi oldukça doğal karşılanmakta (Franzsen ve McCluskey 2013), değerleme taşınmazın piyasada gerçekleşecek fiyatını tahmin edebilme süreci olarak kabul edilmektedir.

Taşınmaz değerlemesi farklı disiplinlerin birlikte çalışmasını gerektirdiğinden ve literatürde bu konuda farklı görüşler bulunduğundan, değer terimleri sözlüğü (*the lexicon value*) değerle ilgili birçok ifadeyi içermektedir.Tam değer (*full value*), doğru değer (*true value*), piyasa değeri (*market value*), muhammen değer (*appraisal value*), gerçek piyasa değeri (*just value*), hakça değer (*fair cash value*), fiili değer (*actual value*), adil ve makul piyasa değeri (*fair and reasonable market value*) kavramları taşınmaz değerlemesinde sıkça kullanılan kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Değerleme kavramı, tanımlanmış bir değeri hesaplama, ölçme veya tahmin etme süreci etrafında şekillendiği için, bu kavramların birçoğu özel amaçlı değerlemeler için kullanılmakta ama genelde piyasa değeri olarak anlaşılmaktadır. Tanımlanmış vergi değeri ise emlak vergisi yasası tarafından belirlenmiş olan değeri ifade etmekte (Franzsen ve McCluskey 2013), kamu yönetiminin taşınmaza atfettiği değeri ortaya koymaktadır.

Bir taşınmazın değeri, normal koşullarda, piyasa değerine veya mevcut kullanım değerine bakılarak belirlenmektedir. Piyasa değerinin, en yüksek ve en iyi kullanım

değeri (*high and best use*)[5] uygulaması altında, tüm kullanım şekillerini yansıttığı varsayılmaktadır. Mevcut kullanım değeri ise taşınmazın, değerlemenin yapıldığı günde kullanım şekline bağlı olarak tespit edilen değerini ifade etmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013).

Taşınmaz iktisadi bir mal olarak ele alındığında, arz ve talebin temel kurallarının parasal değerini belirlediği kabul edilmektedir. Parasal değer, mal ve hizmetlerin alıcı ve satıcılar arasında alınıp satıldığı bir piyasada gerçekleşen işlemlere bağlı olarak şekillenmektedir. İşlem fiyatı, rekabetçi bir piyasada arz ve talebin kesişmesi sonucu oluşan denge fiyatı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu tanımlamalar, her zaman bir piyasanın mevcudiyetini, insanların gönüllü olarak piyasada bulunduklarını, piyasa koşulları hakkında tam bilgili olduklarını, piyasa tekliflerinin taşınmazın gelecekteki kullanımının hesaplanarak yapıldığını varsaymaktadır. Oysa, gerçek hayatta, taşınmaz piyasasında bu kurallar mükemmel bir şekilde işlememekte ve o yüzden taşınmaz piyasası, yatırım piyasaları içerisinde piyasa aksaklıklarının (*market imperfections*) daha yoğun olduğu bir piyasa olarak ele alınmaktadır. Bu aksaklıklar (*imperfections*), piyasa fiyatı ve piyasa değeri arasında farklılıklara neden olmaktadır (Franzsen ve McCluskey 2013).

[5]En yüksek ve en iyi kullanım, taşınmazın mevcut komşuluk ilişkileriyle ve imar durumuyla tutarlı olarak izin verilebilir, en yüksek getiriyi sağlaması mümkün yatırımı yapmaya imkan sunan koşullarda elde edilecek değerle ilgili bir kavram olarak ele alınmaktadır. Genel olarak, en yüksek ve en iyi kullanım Appraisal Institute tarafından "Boş veya yapılı bir taşınmazın, fiziki olarak mümkün, uygun şekilde desteklenebilen, finansal olarak uygulanabilen, makul ve yasal kullanımı en yüksek değeri vermektedir" şeklinde tanımlanmaktadır (Franzsen ve McCluskey 2013). Taşınmazın hukuki, fiziki ve fiili durumunun en yüksek getiriyi elde edecek yatırımın gerçekleştirilmesine uygun olması ve bu koşullar altında taşınmazın karakteristik özellikleri dikkate alınarak değerlemenin yapılması halinde, en yüksek ve en iyi kullanım değerine ulaşılabileceği kabul edilmektedir.

En yüksek ve en iyi kullanım değerinin temel prensibi, taşınmaz sahiplerinin ve yatırımcıların taşınmaza yaptıkları yatırımdan en yüksek getiriyi elde etmeyi amaçladıkları varsayımına dayanmaktadır. Bu durumda, taşınmaz sahiplerinin ya da yatırımcıların taşınmazın en yüksek getiriyi sağlayacak türde ve seviyede kullanımını arzulayacakları belirtilmektedir. En yüksek ve en iyi kullanım teorisi, neden bazı taşınmazlar hala araba parkı olarak kalırken, diğer araba parklarının konut alanına dönüştüğünü açıklamaktadır. Bu nedenle, en yüksek ve en iyi kullanımın bir taşınmazın maksimum piyasa değerini vereceği, ancak bu kullanımın yasal olarak izin verilebilir, fiziki olarak mümkün, piyasada talep gören ve taşınmazın maksimum değeri ile sonuçlanan bir kullanım olması gerektiği ifade edilmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013).

Piyasa aksaklıkları oldukça fazla olmasına rağmen, taşınmazla ilgili en sağlıklı veriler taşınmaz piyasasından elde edilebilmekte ve piyasa değerinin vergi değeri olarak kabul edilmesi en doğru yol olarak görülmektedir. Bu nedenle, EVS'de piyasa değerinin en iyi vergi matrahı olmasının 5 sebebi olduğu belirtilmektedir (Mikesell ve Zorn 2008):

Birincisi, piyasa değeri kolaylıkla test edilebilen ve yanlışlığı halinde taşınmaz sahibi tarafından aksi ispatlanabilen bir veri olduğu için, vergi idaresi tarafından tespit edilen vergi değerine mükelleflerce kolaylıkla itiraz edilebilmektedir. Eğer,vergi matrahının tespiti, sadece vergi idaresinin normatif olarak belirlediği bir formüle ya da yönteme dayalı bir süreç ise taşınmaz sahiplerinin vergi matrahının tespitinin doğru şekilde yapıldığını belirlemesi veya kendi taşınmazları ile emsal taşınmazlar arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları anlaması zorlaşmaktadır.

İkincisi, taşınmazların piyasa değerleri ile sahiplerinin servetleri arasında bir bağlantı kurmak mümkün olmaktadır. Emlak vergisi serveti vergileyen bir vergi olduğu ölçüde, taşınmazların piyasa değerinin, vergi matrahının tespitinde esas alınması kaçınılmaz olarak en uygun yöntem haline gelmektedir. Vergi değerinin piyasa değeri olmaması halinde, vergi idaresi tarafından belirlenen standartların, taşınmaz değeri ile servet arasındaki bağlantıyı başka yollarla sağlaması gerekmektedir.

Üçüncüsü, taşınmazların piyasa değerleri, yerel kamu hizmetlerinin miktarından ve kalitesinden etkilenmektedir. Emlak vergisi gelirleri, bu hizmetlerin finansmanında kullanıldığı ölçüde, taşınmazların piyasa değerleri üzerinde konulmuş bir verginin kullanıcı harcına dönüşeceği belirtilmektedir. Taşınmazların piyasa değerlerini esas almayan bir EVS'de, vergi matrahı ile yerel kamu hizmetleri arasındaki bağ kopmaktadır.

Dördüncüsü, taşınmazların piyasa fiyatlarının emlak vergisinde kullanılması, yerel yönetimlere ekonomik gelişmelerden kısmen de olsa pay alma fırsatı vermekte, toplumsal gelişme ve büyüme açısından kolaylaştırıcı bir etki yaratmaktadır. Büyüyen ekonomi, trafik, kirlilik gibi faktörler olumsuz etkiler (negatif dışsallıklar) yaratırken, taşınmaz değerlerinin artmasına neden olabilmektedir. Taşınmaz değerlerindeki artışın

bir kısmını, emlak vergisinde piyasa fiyatı uygulamasıyla yerel yönetimlere aktarmak, büyüyen ekonominin olumsuz etkilerinin giderilmesine katkı sağlamakta ve kentsel gelişimin önündeki olumsuz direnci azaltabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, emlak vergisi matrahının tespitinde taşınmazların piyasa fiyatlarının kullanılması yerel yönetimlere, kentsel büyümenin yarattığı negatif dışsallıkları bir ölçüde tazmin etme imkanı verebilmektedir.

Beşincisi, emlak vergisinde piyasa değerinin uygulanması, vatandaşlar tarafından kolay anlaşılır bir uygulama olduğu için, şeffaflığın artmasına katkı yapabilmektedir. Sonuç olarak, emlak vergisi matrahının tespitinde taşınmazların piyasa değerlerinin esas alınması, yukarıda sayılan nedenlerin etkisiyle, EVS'de şeffaflığı, etkinliği, yönetim kolaylığını ve itiraz edilebilirliği artırabilmektedir.

Sermaye değeri sisteminde, taşınmazların piyasa değeri, yani satış fiyatı vergi değeri olarak alınırsa, vergi matrahı transfer vergileri ve sermaye kazançları vergileri ile uyumlu olmaktadır. Bununla birlikte, bu sistemdeki değerleme süreci güncel verileri gerektirdiği, ama gelişmekte olan ülkelerde güncel verileri elde etmek oldukça güç olduğu için, yeni ve daha zor problemlerle karşılaşılabilmektedir. Bu durumda, değerleme uzmanının ve emlak komisyoncularının piyasaya ilişkin yargıları ve bireysel becerileri ön plana çıkmakta, yani yapılan değerlemenin sübjektif tarafı ağır basmaktadır. Arazinin ve üzerindeki yapının ayrı ayrı değerlemesinin yapılmasında yapıların yaşı, malzeme kalitesi gibi bilgilere ihtiyaç duyulmakta, EVS'ninyönetim maliyeti artmaktadır (Bahl ve Wallace 2010). Bu bağlamda, emlak vergisinde uygulanan sermaye değeri sisteminde, özellikle yapılı taşınmazlar için vergi matrahının seçiminde birkaç alternatiften bahsetmek mümkün görünmektedir. Sosyal, siyasi ya da iktisadi nedenlerle yapılı taşınmazlarda arazi, arsa ya da yapı vergi matrahınının dışında bırakılabilmektedir. Sermaye değerinde geliştirilmiş alternatifler şu şekilde sıralanabilmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013):

-Geliştirilmemiş arazi değeri (*unimproved land value*) veya konum değeri (*site value*); yapı değerleri ihmal edilmekte sadece arazi değeri dikkate alınmaktadır.

-Sadece bina değeri (*building value only*); arazi ve arsa değerleri ihmal edilmekte, bina ve diğer yapı değerleri tespit edilmektedir.
-Arazi, arsa değeri ve bina değeri; arazi, arsa değeri ayrı ayrı ele alınmakta ve ayrı ayrı ve bağımsız olarak vergilendirilmektedir.
-Geliştirilmiş sermaye değeri (*capital improved value*); yapılı olup olmadığına bakılmaksızın taşınmazın toplam değeri belirlenmektedir.

Sermaye değerinde, tanımlanan vergi değerine ve kullanılan değerleme yöntemine göre vergi değerinin piyasa değerine yaklaşılmakta veya uzaklaşılmaktadır. Özellikle, taşınmaz piyasasının geliştiği ve talebin yüksek olduğu şehirlerde karşılaştırma ve gelir yönteminin kullanılması halinde, sermaye değerinin piyasa değerine çok yaklaşması, maliyet yöntemlerinin kullanılması halinde ise sermaye değerinin piyasa değerinden uzaklaşması söz konusu olabilmektedir. Ancak, burada önemli olan hususlardan biri de, vergi değeri tanımının nasıl yapıldığıdır. Eğer vergi değeri, taşınmazın piyasa değeri olarak tanımlanmışsa ve amaç taşınmazların piyasa değerlerini vergi değeri olarak kabul etmekse,sermaye değeri ile piyasa değeri eşit olabilmektedir. Bununla birlikte, vergi değeri değerleme yöntemlerinin birini veya birkaçını birlikte kullanarak hesaplanan bir değer ise hesaplama yöntemine, yani kullanılan değerleme yöntemine göre vergi değeri piyasa değerine yaklaşmakta veya uzaklaşmaktadır.TEVS'de de vergi değeri rayiç değer, yani piyasa değeri olarak tanımlanmakta, ancak vergi değerinin tespitinde kullanılan yöntemler gereği, bazı yerlerde vergi değeri piyasa değerine yakın bir değer olarak bulunurken, bazı yerlerde vergi değeri ile piyasa değeri arasındaki fark açılmaktadır.

3.4.2.1 Geliştirilmiş sermaye değeri (Improved Capital Value)

Vergisel amaçlı değerlemede temel esas, bir arazi üzerinde bulunan yapıya ve araziye birlikte değer tespit etmektir. Bu yaklaşımın en önemli avantajı, taşınmaz serveti üzerine vergi koymayı, taşınmazın tamamının piyasa değerini kavramayı ve arazinin spekülatif amaçlarla piyasadan çekilmesini önlemeyi amaçlamasından doğmaktadır. Arazi ve yapıya belirlenen değer, bileşik (*composite*) veya toplam değer olabilmekte ya da arazi ve üzerindeki yapıların ayrı ayrı değerini içerebilmektedir. Diğer bir ifadeyle,

vergisel amaçlı değerlemede, arazi ve üzerindeki yapıya birlikte ya da ayrı ayrı, hatta farklı değerleme yöntemlerini kullanarak değer tespiti yapılabilmektedir. Arazi ve yapıların değerlerinin müstakil olarak saptanabilmesi, farklı vergi oranı uygulanabilmesi, arazi kullanım kararlarını etkilemek için ilave bir politik araç elde edilmesi anlamına gelmektedir. Ancak, arazi ve üzerindeki yapılara ayrı değerleme yapmanın katlanılması gereken maliyetleri ortaya çıkmaktadır (McCluskey vd. 2010).

Geliştirilmiş sermaye değeri uygulamasının global olarak giderek arttığı ve ülkelerin birçoğunun, geliştirilmiş sermaye değeri sisteminin değişik şekillerini uyguladığı görülmektedir. Örneğin, Yeni Zelanda'da, Güney Afrika'da, Viktorya'da, Avusturya'da emlak vergisi sisteminde geliştirilmiş sermaye değeri uygulamasına geçilmiştir. Genel olarak bakıldığında, sermaye değeri uygulamasının, yıllık kira değeri uygulamasına göre daha yaygın olduğu görülmektedir (McCluskey vd. 2010, Franzsen ve McCluskey 2013).

Geliştirilmiş sermaye değeri sistemi, transfer vergileri ve sermaye kazançları vergileri ile uyumluluk göstermekte, vergi tabanının geniş olmasını sağlamakta, altyapıdan ve diğer kamu hizmetlerinden elde edilen faydaları kavrayabilmektedir. Geliştirilmiş sermaye değeri sisteminin en büyük dezavantajı doğru, kesin ve güncel bilgiye ulaşmakta yaşanan zorluktan kaynaklanmaktadır.Ayrıca, bu sistemin uygulama ve yönetimi önemli ölçüde yetenek ve bilgi gerektirdiği için, maliyeti oldukça yüksek düzeyde gerçekleşebilmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013).

Geliştirilmiş sermaye değeri sistemi zorluklarına rağmen, günümüzde önemini ve yagınlığını giderek artırmaktadır. Bilgisayar teknolojisinde ve CBS'de yaşanan gelişmeler, taşınmaz piyasasından bilgi toplamayı, depolamayı ve analiz etmeyi gün geçtikçe kolaylaştırmaktadır. Böyle bir kolaylığın oluşması, taşınmazı vergilemede ve yerelleşmede güçlü bir enstrüman olan emlak vergisinin cazibesini ortaya çıkarmaktadır.

3.4.2.2 Geliştirilmemiş sermaye değeri (UnimprovedCapital Value)

Geliştirilmemiş sermaye değeri uygulamasında sadece araziye veya arsaya değer tespiti yapılmakta, üzerindeki binaya değer belirlenmemektedir. McCluskey vd. (2010), Bahl ve Linn'in (1992), geliştirilmemiş sermaye değeri uygulamasının, sermaye değeri yönteminin özel bir durumu olduğunu belirttiğini vurgulamaktadır. Geliştirilmemiş sermaye değeri, arazi değeri ve konum değeri (*site value*) kavramlarının her ikisinin birden yerine kullanılabilmektedir. Yine McCluskey vd. (2010), Mills'in (1998), vergi değeri olarak, ham arazi (*raw land*) değerinin esas alınması gerektiğini, değerin araziye yapılan ve yapısal olmayan (*non structural linvestments*) aydınlatma, temizleme, düzleme, drenaj, ölçme, tersimat, kamu hizmetleri gibi yatırımları içermesini savunduğunu aktarmaktadır. Diğer bir ifadeyle, arazi veya arsa doğal, üzerine yapı yapılmamış haliyle değerlenerek vergi değeri tespit edilmeli (McCluskey vd. 2010), bina hariç diğer sosyal ve fiziki yatırımları kapsamalıdır.

Konum değeri uygulamasında, bir taşınmazın değerini en çok konumunun etkilediği kabul edilmekte ve vergi matrahı olarak arazinin piyasa değeri alınmakta ve bu uygulamanın iki avantajından bahsedilmektedir. Birincisi, yapılar vergi matrahına dahil edilmediğinden, yönetim maliyeti daha düşük olmaktadır. İkincisi, bu sistem, arazilerin etkili şekilde kullanımını teşvik etmektedir. Konum değeri sistemi, Danimarka, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi gelişmiş ülkelerde, Estonya gibi geçiş ekonomisine sahip ülkelerde ve Güney Afrika, Fiji, Jamaika, Kenya, Papua Yeni Gine ve Solomon Adaları gibi gelişmekte olan ülkelerde uygulanmaktadır (Bahl ve Wallace 2010, Franzsen ve McCluskey 2013).

Arazi değerini vergileyen sistemlerde çeşitli sorunlarla karşılaşılmakta ama anahtar sorun "geliştirilmemiş arazi" kavramının kendisinden kaynaklanmaktadır. Geliştirilmemiş arazi kavramının kriterlerini net bir şekilde belirlemek oldukça güç olduğu için, örneğin, Avusturya, Yeni Zelanda ve Güney Afrika gibi birçok ülkede geliştirilmemiş arazi değeri veya konum değeri tanımının mevcut değerleme ve vergileme yasalarına uyarlanmasında sıkıntılarla karşılaşılmıştır. Bu bağlamda,

geliştirilmemiş sermaye değeri veya konum değeri uygulamasının zorlukları şu şekilde sayılmaktadır (Franzsen ve McCluskey 2013):

-Sadece arazilere ilişkin veri elde etmek; vergilenebilir değer belirlenirken arazinin üzerindeki mevcut yapıları ihmal etmek ve yok saymak, değerleme açısından oldukça problemli bir durum yaratmaktadır.

-Az sayıda arazi satışı olması; yapılaşmanın olduğu yerlerde az sayıda boş arsa ve arazi bulunması ve satışların olmaması, yani emsal bulunamaması halinde, vergi değerlerinin tespit edilmesi sorunlara neden olmaktadır.

-Binaların dışlanmasının değeri azaltması; özellikle kentsel alanlarda yapılı bir taşınmazın toplam değerini, araziden daha çok yapılar belirlemektedir. Coğrafi özellikler veya çeşitli nedenlerle, taşınmaz gelişimi veya imar için arazinin yetersiz olduğu bölgelerde ya da taşınmazın konumundan kaynaklı faktörlerden kaynaklı olarak, arazinin değerinin yapının değerine oranı önemli ölçüde farklılaşabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bir bölgedeki taşınmaz arz ve talebindeki değişiklikler ile taşınmaz piyasasının özellikleri arazi değeri/yapı değeri oranını etkilemektedir. Bu nedenle, taşınmazın toplam değerinden yapı değerini çıkararak arazi değerine ulaşmaya çalışmak, doğru taşınmaz değerlerine ulaşmayı engellemektedir.

Arazi değeri vergisinin uygulanmasında, vergi değerinin tespitinde karşılaşılan sorunları çözebilmek için birkaç yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntemler, çıkarma (*abstraction*), dağıtma (*allocation*) ve katkı (*contribution*) yöntemleridir. Bu yöntemlerin ilkinde arazi değeri, toplam taşınmaz değerinden yapı değeri çıkarılarak ve bir artık değer (*residual*) olarak hesaplanmaktadır. Taşınmaz değeri piyasadan, karşılaştırmalı satışlara bakarak elde edilmekte, yapı değeri ise yerine koyma maliyet değerinden (*replacement cost*) amortismanın düşülmesiyle bulunmaktadır. Dağıtma metodunda arazi değeri, toplam taşınmaz değerinin, arazinin büyüklük gibi, karakteristik özelliklerine bağlı olarak değişen belirli bir oranı şeklinde kabul edilmektedir. Bu yöntem, bir ölçüde keyfiyet içerdiğinden, arazi değerlerinin tespitinde önemli hatalara neden olabilmektedir. Katkı yönteminde, taşınmazın her bir özelliğinin,

toplam değere göreli katkısını istatistiki yöntemlerle hesaplamak gerekmektedir. Arazinin konumunun, değere olan etkisini tespit etmek için CBS de kullanmak mümkündür. Katkı yöntemi akıllıca kullanıldığında, oldukça başarılı sonuçlar elde edilmektedir. Ancak, vergi değerlerinin tespiti için yeterli bütçesi olmayan yerel yönetimler için uygulanması zor görünmektedir (Bourassa 2009).

Bu nedenle, literatürde konum değeri sistemine ciddi eleştiriler yapılmaktadır. Bahl ve Wallece (2010), Mills'in (1998) birçok kentsel bölgede karşılaştırma yönteminde kullanılabilecek emsal boş arazi satışının sınırlı olduğunu, dolayısıyla bina ve arazi değerini ayrıştırmanın kolay olmadığını belirttiğini ifade etmektedir. Konum değeri sisteminin bir diğer sorunu, vergi matrahının ve tabanının, yapı değerlerini içermediği için, dar olmasından doğmaktadır. Bu durumda, belirli bir miktar vergi gelirinin elde edilmesi için, vergi oranının yüksek tutulması gerekmektedir. Ayrıca, yüksek değerli yapıların vergilenmemesi, emlak vergisinin görünürlüğünü etkilemekte ve vergiye karşı bir direnç yaratmaktadır (Bahl ve Wallace 2010). Bir taşınmazın toplam değerinin önemli bir kısmı olan bina değerini dışlayarak vergi değeri tespit etmek, mükelleflere zor izah edilebilecek sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir. Vergi mükelleflerinin çoğunluğu, kendi taşınmazlarının piyasa değerleriyle oldukça ilgili olduğu için, vergi değerinin tespit yöntemini mükelleflere tam olarak açıklayamamak, emlak vergisinin daha az şeffaf olmasına neden olmaktadır (Franzsen ve McCluskey 2013).

Geliştirilmemiş sermaye değerini esas alan emlak vergisi, vergi matrahı olarak arazinin yapı ile birlikte satış fiyatını esas alan transfer vergisiyle tam olarak örtüşmemektedir. Değer artışı vergileri (*value capture taxes*) arazi değerinin veya toplam taşınmaz değerinin artışları üzerine konulabildiği için, özellikle yapılı taşınmazların satışında uygulanan değer artışı vergisigeliştirilmemiş sermaye değeri vergisiyle uyumlu olmamaktadır (Bahl ve Wallace 2010). Böyle bir uyumsuzluğun olması, iki vergi değerinin ortaya çıkmasına neden olarak, taşınmaz piyasasının işleyişinde çeşitli olumsuzluklar yaratabilmektedir.

Geliştirilmemiş sermaye değeri uygulamasında, birkaç istisna dışında, arazinin fiziksel özellikleri sabit varsayıldığında, arazi değeri sisteminin yönetim maliyetinin,

geliştirilmiş sermaye değeri sistemine göre oldukça düşük olduğu kabul edilmektedir. Dahası, geliştirilmemiş sermaye değeri uygulamasında vergi yükünün büyük bir kısmı, arzı sabit varsayıldığı için, arazi sahipleri tarafından üstlenilmekte, böylece vergi sistemi müterakki hale gelmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013). Ancak, yapılı taşınmazları arsa/arazi ve bina olarak ikiye ayırmak, vergi yükünün de bu ayrıma göre farklı şekilde dağılacağını ifade etmek tartışmalı bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, emlak vergisinin yansımasını ele alırken, yapılı taşınmazları, arsa/arazi ve bina olarak ikiye ayırmadan, tek bir malmış gibi analiz yapmak daha rasyonel görünmektedir.

Geliştirilmemiş sermaye değeri üzerinden vergilemenin temel dayanağının, sermayeyi, yani yapıyı vergilemeden, sadece taşınmazı vergileyerek iktisadi etkinlik yaratmak olduğu iddia edilse de, günümüzde yapılı taşınmazları arsa/arazi ve yapı olarak ikiye ayırmak, arz ve talep elastikiyetlerinin farklı olduğunu savunmak, teknolojik ilerlemeler nedeniyle tartışmalı bir husus haline gelmektedir. Geliştirilmemiş sermaye değeri uygulamasına göre, yapılı taşınmazlara vergi değeri tespit etmek, değerleme açısından oldukça zor ve karmaşık bir değerleme sürecini gerektirdiği için, sistemin yönetim uyum maliyetini yükseltmektedir. Bu nedenle, geliştirilmemiş sermaye değeri uygulamasının yaratacağı sorunların, sağladığı avantajlardan daha fazla olması muhtemel görünmektedir.

3.4.3 Yıllık kira değeri

Orijini İngiltere olan yıllık kira değeri sistemi genelde, geçmişte bu ülkenin sömürgesi olmuş ülkelerde uygulanmaktadır (McCluskey vd. 2010:). Avustralya, Belize, Guyona, Hong Kong, Hindistan, Malezya, Yeni Zelanda, Singapur, Santa Lucia, Uganda gibi İngiliz sömürgeleri ile Çad, Fil Dişi Sahilleri, Mauritius, Nijer, Senegal, Tunus gibi çoğu eski Fransız sömürgeleri, taşınmazların vergi değerlerini yıllık kira değeri esasına göre belirlemektedir. Kuzey İrlanda ve İngiltere'de ticari ve sınai taşınmazların net kira değeri vergi değeri olarak kabul edilmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013, McCluskey vd. 2010).

Bu yöntemde, vergi değeri, taşınmazın kira geliri kullanılarak ve taşınmaz piyasasında gerçekleşen işlemlerden elde edilen verilerden faydalanılarak tahmin edilebilmektedir. Yıllık kira değeri sistemi, özellikle kentsel alanlarda toplu değerlemeye oldukça uygun bir sistem olarak değerlendirilebilmektedir. Bu yöntem aracılığıyla, homojen bağımsız bölümlere sahip olan yüksek apartmanlar için toplu değerleme modelleri geliştirilebilmekte ve etkili bir şekilde uygulanabilmektedir. Yıllık kira değeri yaklaşımının, kütüphanelerden, hastanelerden, dinlence ve eğlence faaliyetlerinden elde edilen faydaların vergi matrahına yansıttığı kabul edilmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013). McCluskey vd. (2010), Bahl ve Linn'in (1992), gelişmekte olan bir ülkede, kiralık taşınmazların çoğunlukta ve homojen olduğu durumlarda, yıllık kira değeri sisteminin toplu değerleme açısından potansiyel avantajlarının olduğunu ifade ettiğini vurgulamaktadır.

Bununla birlikte, kira değeri sisteminde, vergi matrahının hesaplanmasında kullanılan yöntemlerden ve konunun karmaşıklığından kaynaklı olarak piyasada oluşmuş gerçek değerlerden uzak değerler bulunabilmektedir. Ayrıca, boş tutulan araziler(*varrant land*) ve taşınmazlar için belirsizlikler olabilmekte, sahibi tarafından kullanılan, konutların haricindeki (*non residential*) taşınmazların (Bahl ve Wallace 2010), petrokimya endüstrisi, elektrik üretim ve dağıtımı ile diğer kamu hizmetleri için kullanılan ve piyasası olmayan taşınmazların yıllık kira değerinin tespit edilmesinde zorluklarla karşılaşılmaktadır (McCluskey vd. 2010) Taşınmaz transferi ve sermaye kazançları vergileri gibi diğer vergilerin taşınmazın sermaye değerini esas alması durumunda, vergi matrahları arasında uyumsuzluklar ortaya çıkmakta ve sistem iyi işlememektedir (Franzsen ve McCluskey 2013). Bu nedenle, vergi matrahının hesaplanmasında net gelir, brüt gelir veya potansiyel brüt gelir yöntemlerinin hangisinin piyasa değerini doğru yansıttığını ve diğer vergilerle uyumlu olduğunu araştırmak önemli hale gelmektedir. Ayrıca, kiralık taşınmaz piyasasının sağlıklı işlemesi, doğru ve kaliteli veri alınabilmesi gerekmektedir.

Kira işlemleri, genellikle taşınmazın gelecekte veya potansiyel olarak daha değerli kullanımlarından ziyade mevcut kullanımı dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Taşınmaz sahiplerinin çoğunluğunun varlık değerlerini (*asset value*) maksimize etmek

istediklerini, taşınmazların en yüksek ve en iyi kullanımda bulunduğunu, mevcut kullanım değerinin piyasa değerine eşit olduğunu varsaymak gerekmektedir (McCluskey vd. 2010). Ayrıca, yıllık kira geliri sisteminde, her tür taşınmazın muvazasız (*arm's length*) kiralama işlemi yeterli sayıda gerçekleşiyorsa, yıllık kira değeri sistemini uygulamak oldukça kolay olmaktadır. Örneğin, Hong Kong ve Singapur'da konut ve konut-dışı kiralık taşınmaz piyasalarının iyi işlemesi nedeniyle, yıllık kira değeri sistemi başarıyla uygulanmaktadır (Franzsen ve McCluskey 2013).

Bir taşınmazın kiraya verilmesi, o taşınmazdan elde edilen veya edilecek sermaye kazançlarının realize edilmesi anlamına geldiğinden, vergi değerinin tespitinde, yıllık kira değeri yönteminin kullanılması, emlak vergisine yönelik olarak yapılan realize edilmemiş kazançları vergilemesi yönündeki eleştiriyi, en azından kiralık taşınmazlar için ortadan kaldırmaktadır. Bir taşınmazın değerinde meydana gelen veya gelecek olan artış, bir süre sonra o taşınmazdan elde edilecek kira gelirine yansıyacağı için, taşınmaz değerindeki artış kira gelirinde elde edilen veya edilecek olan gelir artışı şeklinde realize edilmiş olacaktır.

Yıllık kira geliri uygulamasında, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, boş arazilerin ne şekilde vergileneceğine ilişkin olarak, birbiriyle bağlantılı kanunlarda yeterli açıklama olmadığı için sorunlarla karşılaşılmaktadır. Yıllık kira geliri sisteminde, kiralık taşınmaz piyasasının geniş ve iyi işliyor olması, veri çokluğu ve kalitesi en temel koşullar olarak ortaya çıkmaktadır. Taşınmazlardan elde edilen brüt ve net gelirleri hesaplamak için fazla sayıda kaliteli veri setine ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca, sahibi tarafından kullanılan taşınmazlar için, yeterli veri seti yaratılamadığıdurumlarda, soyut bir piyasa oluşturmak oldukça karmaşık bir süreç haline gelmektedir. Yeterli, kaliteli ve güncel veri elde edilmesi halinde, sahibi tarafından kullanılan ve boş olan taşınmazlara da vergi değeri tespit etmek ve toplu değerleme yapmak oldukça kolaylaşmaktadır.

3.4.4 Sermaye değeri sistemi ile yillik kira değeri sisteminin karşilaştirilmasi

Ülkeler genelde, taşınmazların sermaye değerini emlak vergisi matrahı olarak kabul etmekle birlikte, kira değerini uygulayan ülkeler de bulunmaktadır. Bir EVS'de, vergi

değeri olarak taşınmazın kira değerinin ya da sermaye değerinin esas alınması yönünde yapılacak tercih, birçok faktöre bağlı olarak oluşmaktadır. Basit bir yaklaşımla, sermaye değeri taşınmazın piyasa değerini, yıllık kira değeri ise taşınmazın yatırım değerinin piyasa getirisini ifade etmektedir. Elde edilen faydayla bağlantılı olarak, taşınmazların satış değerleri yani fiyatları arz ve talebin etkileşimiyle belirlenmekte, elde edilen fayda ve talep ise taşınmazların yollara, parklara, ulaşım araçlarına vb. yakınlığı, hizmetlerden, altyapı yatırımlarından vb. yararlanma seviyesi gibi faktörlerden etkilenmektedir. Bu bağlamda, sermaye değerinin taşınmazdan elde edilen faydalarla bir bağlantısının olduğunu söylemek mümkün görünmektedir. Diğer taraftan, taşınmaz kiraları da kiralık taşınmaz piyasasındaki arz ve talep koşullarıyla oluşmakta, dairenin büyüklüğü, yatak odası sayısı, kütüphane, yüzme havuzu, çöp toplama vb. hizmetlerin varlığı ve kalitesi konut kiralarını etkilemektedir (McCluskey vd. 2010).

Taşınmazın sermaye değeri aynı zamanda, gelecekteki kira gelirlerinin bugüne indirgenmesiyle bulunan değer olduğu için, teorik olarak bir taşınmazın kira değeri ile sermaye değerinin eşit olması (McCluskey vd. 2010),taşınmazın sermaye değeri üzerine konulan emlak vergisi ile taşınmazın kira değeri üzerine konulan emlak vergisi arasında vergi değeri ve vergi yükü açısından bir fark olmaması gerekmektedir. Ancak, gerçek hayatta taşınmazların sermaye değeri ve kira değeri nadir olarak eşit çıkmakta, iki değerleme yöntemi sonucu bulunan değerlerde meydana gelen farklılıkların nedeni teoriden uzaklaşılması şeklinde açıklanmaktadır (Timofeev 2010). Diğer bir ifadeyle, teorik olarak bir taşınmazın gelir, maliyet ve karşılaştırma yöntemleriyle bulunacak değerinin birbirine eşit olması gerekmekle birlikte, gerçek hayatta meydana gelen piyasa aksaklıkları ve piyasa farklılıkları nedeniyle, bu eşitliği sağlamak mümkün olmamaktadır.

Sermaye değeri sisteminde emlak vergisi servet üzerine, yıllık kira değeri sisteminde ise taşınmazdan elde edilen yıllık gelire konulmuş bir vergi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, geliştirilmiş sermaye değeri yaklaşımının, taşınmazın karlı, en yüksek ve en uygun kullanımda olduğundan hareketle oluşmuş piyasa değerini esas aldığı ve servetin değerini daha doğru yansıttığı varsayılmaktadır. Bununla birlikte, eğer bir taşınmaz piyasasında taşınmazların çoğunluğu kiralıksa, yıllık kira değeri yönteminin,

taşınmazların çoğunluğu sahipleri tarafından kullanılıyorsa ve taşınmaz alım-satımı yoğunsa, geliştirilmiş sermaye değeri yönteminin vergi matrahının belirlenmesinde kullanılması önerilmektedir (McCluskey vd. 2010).

Emlak vergisi geliri ve elastikiyeti açısından bakıldığında, kira değerinin ya da sermaye değerinin vergi matrahı olarak seçilmesinin çok farkı bulunmamaktadır. Ancak, piyasa değerlerini esas alan sistemlerde, iktisadi değişmelerden sermaye değeri uygulamasının, kira değeri uygulamasına göre daha çok etkilendiği ifade edilmektedir (McCluskey vd. 2010).Başka bir anlatımla, geliştirilmiş sermaye değeri yaklaşımında değer dalgalanmalarının, yıllık kira değeri yaklaşımına göre daha fazla olduğu belirtilmektedir. Satılık taşınmaz piyasası ile kiralık taşınmaz piyasasının dinamikleri, arz ve talep koşulları her zaman ortak bir şekilde işlememekte, bu yüzden karşılaştırma yöntemi ve gelir yöntemi ile bulunan değerler arasında farklılıklar oluşmaktadır.

Geliştirilmiş sermaye değeri uygulamasında yeniden değerlemelerin, daha sık yapılması gerektiği, daha fazla alım satım işlemine ve nitelikli bilgiye ihtiyaç duyulduğu, geliştirilmemiş sermaye değeri sistemininin yönetim maliyetinin daha düşük olduğu varsayılmaktadır. Bu nedenle, bilgisayar destekli toplu değerleme (BDTD) ve otomatik değerleme metotları, maliyet etkinliğini sağlamak amacıyla daha çok kullanılmaktadır. Yıllık kira değeri sisteminin daha az bilgi gerektirdiği kabul edilerek, yönetim maliyetinin düşük olduğu iddia edilmektedir (McCluskey vd. 2010). Bununla birlikte, kira değeri sisteminin sermaye değeri sisteminden daha az ya da daha çok maliyetli olduğuna dair herhangi bir kanıt ve ampirik çalışma bulunmamaktadır. Ayrıca, kira değeri sisteminin, taşınmazın değerindeki artışa göre belirlenen transfer vergisi, sermaye değeri vergisi veya değer artışı vergisiyle (*value increment capture*) birlikte uygulanması halinde, taşınmaz piyasası açısından iyi bir vergileme sistemi oluşturulmadığı belirtilmektedir (Bahl ve Wallace 2010).

Gelişmekte olan ülkelerde, kira değeri esaslı değerleme sisteminin yönetimi yerel yönetimlere bırakılırken, sermaye değeri esaslı değerleme sisteminin yönetimi, daha karışık olduğundan ve daha fazla bilgi gerektirdiğinden, merkezi yönetimler tarafından üstlenilmektedir. Bu bağlamda, sermaye değeri esaslı bir sisteme geçişin, EVS'ni

güçlendirdiğini ama emlak vergisinin yerelliğini zayıflattığını söylemek mümkün bulunmaktadır (McCluskey vd. 2010).

Sermaye değeri ve yıllık kira değeri sisteminin piyasadan elde edilen verileri esas alması durumunda vergi değerleri, sermaye değeri sisteminde satılık taşınmaz piyasasından, yıllık kira değeri sisteminde kiralık taşınmaz piyasasından toplanan verilerden hareketle belirlenmektedir. Bu durumda, taşınmaz piyasasını satılık taşınmazlar (konut, işyeri, arsa, arazi vb.) ve kiralık taşınmazlar (konut, işyeri, tarım arazileri vb.) olarak alt piyasalara ayırarak analizi ayrıntılandırmak daha aydınlatıcı olmaktadır. Satılık taşınmaz piyasasındaki arz ve talep koşulları ile diğer faktörler taşınmaz değerlerini veya fiyatlarını belirlerken, kiralık taşınmaz piyasasındaki arz ve talep koşullarıyla diğer faktörler taşınmaz kiralarını belirlemektedir. Satılık taşınmazlar piyasası ile kiralık taşınmazlar piyasası arasındaki arz ve talep koşulları ile diğer farklılıkların artması, karşılaştırma yöntemi kullanılarak bulunan değer ile gelir yöntemi kullanılarak bulunan değerin arasındaki farkın artmasına neden olmaktadır. Örneğin, memurların tayin döneminde ya da üniversitelerin açılış tarihlerinde, özellikle belirli bölgelerde kiralık konut piyasasında talep artmakta, kiralar ve konutların kira değeri yükselebilmektedir. Yine örneğin, konut kredisi faiz oranlarında meydana gelen bir düşüş konut talebini dolayısıyla da konut değerlerini yükselebilmekte, ama satın alınan konutların kiraya verilmesi durumunda ise kiralık konut arzı artabilmekte ve konut kiraları düşebilmektedir. Konutların kira değerlerindeki azalmanın veya yükselmenin sermaye değerine yansıması, satılık konut piyasasındaki arz ve talep koşullarındaki farklılık nedeniyle zaman alabilmektedir. Bu bağlamda, vergi değerinin tespit edildiği tarihte veya çeşitli bölgelerde konutların kira değeri ile sermaye/satış değeri eşit olmayabilmektedir. Bununla birlikte, teorik olarak, uzun dönemde kira değeri ile satış değerinin birbirine yaklaşması gerekmektedir.

Taşınmazların vergi değerlerinin tespitinde kullanılacak yöntemin belirlenmesi, tıpkı vergi değeri tanımında olduğu gibi, siyasi otoritenin ya da vergi idaresinin servete atfettiği değeri ifade edeceğinden, öncelikli olarak siyasi bir tercihin ortaya konulması anlamına gelmektedir. Ancak, taşınmazların vergi değerinin tespit edilmesi işlemi, sonuçta teknik bir süreci kapsadığından, birçok veriye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu

nedenle, vergi değerinin tespitinde kullanılacak yöntemin belirlenmesinde ülkedeki, ildeki hatta belirli bir bölgedeki taşınmaz piyasasının özellikleri, elde edilebilecek veriler, bilgiler, personel ve teknik kapasite etkili olabilmektedir. Ayrıca, taşınmazların vergi değerlerinin tespit edilmesinde sadece taşınmaz türlerine bakılmaması, taşınmaz piyasasının ve taşınmaz sahiplerinin, hatta taşınmazı kullananların özelliklerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

Sermaye değeri ile kira değerinde vergi değerlerinin farklı çıkmasının bir başka nedeni, seçilen değerleme yönteminden kaynaklanabilmektedir. Sermaye değeri sistemi, değerleme yöntemlerinden daha çok karşılaştırma ve maliyet yöntemini kullanırken, yıllık kira değeri sistemi ise gelir yöntemini kullanmaktadır. Bu nedenle, sermaye değeri ve yıllık kira değeri sistemlerinde, değerleme yönteminden kaynaklı olarak aynı bölgede bulunan taşınmazlar için dahi farklı değerlere ulaşılabilmektedir. O halde, emlak vergisinde matrah tespit yöntemlerinden olan sermaye değeri sistemini ya da yıllık kira değeri sistemini seçmenin mali, iktisadi ve siyasi sonuçlarının olması kaçınılmaz görünmektedir.

3.4.5 Yeniden değerleme

Yeniden değerleme (*revaluation*), bir ya da birkaç yıl için yapılan vergisel amaçlı bir değerlemenin (*assessment*) yenilenmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır (Anonymous 1997). Ayrıca, vergi değerinin yeniden belirlenmesi (*reassessment*), orijinal vergi değerinin yanlış veya kusurlu olması durumunda, normal prosedürü kullanarak, taşınmazların değerlemesinin ve kayıtlarının yetkili bir kurum tarafından tekrar yapılması anlamına gelmektedir (Anonymous 1997). Diğer bir ifadeyle, vergi değerleri zamanla güncelliğini kaybedebilmekte veya yanlış belirlenebilmekte, bu nedenle yenilenmesi ihtiyacı ortaya çıkmakta, belirli bir tarihte doğru ya da yanlış olarak belirlenmiş olan vergi değerlerinin yeniden belirlenmesi işlemi gerçekleştirilmektedir. Yeniden değerleme işlemi, ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, genelde birkaç yılda bir yapılmakta, ara yıllarda ise belirli katsayılar aracılığıyla vergi değerleri güncellenmeye çalışılmaktadır.

Herhangi bir yeniden değerleme sürecinde, daha önce emlak vergisi matrahını belirlemede kullanılmış ve en önemlisi, değerleme süreci sonucunda elde edilmiş bir değer bulunmaktadır. Bu değer, piyasa değeri, piyasa değerinin belirli bir oranı veya farklı bir değer olabilmekte ve daha çok vergi değeri olarak bilinmektedir. Yeniden değerlemede, önceki değerin nasıl belirlendiği, hangi esasların temel alındığı, yeniden değerlemenin fayda ve maliyetleri, konunun önemli boyutlarını oluşturmaktadır (Dornfest 2010). Eldeki vergi değerinden ve bu değerin nasıl belirlendiğinden hareketle, taşınmaz piyasasının koşullarına, toplumsal yapıya ve vergi otoritesinin imkanlarına, ihtiyaçlarına göre vergi değeri güncellenmeye çalışılmaktadır. Ancak, vergi mükellefleri vergi matrahında ve ödeyecekleri vergi miktarında meydana gelen artışların nedenlerini öğrenmek istedikleri için, aslında teknik bir konu olan yeniden değerleme işleminin önemli sonuçları ortaya çıkmaktadır.

Yeniden değerlemede kullanılan birçok farklı yöntem olsa da, temel prensip, taşınmazların piyasa değerlerindeki değişime neden olan dinamikleri vergi matrahına yansıtmayı başarabilmektir. Bu temel ilkenin önemini kavrayabilmek için, yeniden değerlemenin faydasına eşitlik açısından bakabilmek ve eşitlik etkilerini belirlemek gerekmektedir. Sık yapılan yeniden değerleme, yatay eşitliği ve dikey eşitliği sağlamaya hizmet etmekle birlikte, yeniden değerlemenin eşitlik etkisini doğru gösterebilmek için, yatay eşitliği kullanmanın daha rasyonel bir tercih oduğu kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, yeniden değerlemenin eşitliği sağlamaya yönelik etkisi daha çok yatay eşitliğe olan katkısına bakılarak ölçülmektedir. Bu nedenle, yeniden değerlemede aynı durumda bulunan ve aynı özelliklere sahip taşınmazların, aynı şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulmadığı oldukça önemli bir husus olarak görülmektedir (Dornfest 2010). Ancak, yine de vergi mükellefleri, yeniden değerlemenin daha fazla vergi ödemek anlamına geldiği korkusunu taşımaktadır (Franzsen 2010).

Sık yapılan yeniden değerlemenin yatay eşitliği sağlamada etkili olduğu kesin olsa da, pratikte yerel yönetimler geniş aralıklarla yeniden değerleme yapmak durumunda kaldığından, bu etkiyi ölçmek oldukça zor olmaktadır. Ancak, istatistiki güncellemeler, taşınmazların komşuluk özellikleri (*neighborhoods*) iyi tanımlanmışsa ve düzeltmeler sağlam metodolojik temellere dayandırılmışsa, yatay eşitliğin geliştirilmesine önemli

katkılar yapabilmektedir (Dornfest 2010). Diğer bir ifadeyle, vergi değerleri sağlıklı bir şekilde belirlemişse, taşınmazların karakteristik ve çevresel özellikleri tanımlanmışsa, istatisiki güncellemeler aracılığıyla vergi değerlerini belirlemek kolaylaşmaktadır. Bununla birlite, yeniden değerlemenin faydası, taşınmaz değerlerini homojenleştirmekten daha çok, emlak vergisi yükünün dağılımının daha eşit olacağına ilişkin anlayışın fark edilmesini sağlamasından kaynaklanmaktadır. Taşınmaz değerlerinde homojenlik oluşturmanın temel amacı, bir bölgede bulunan taşınmazların değerini etkileyen ortak özellikleri tespit etmek ve bu özelliklerin değere olan katkısını ölçmeye çalışmaktır. Taşınmaz değerlerinde homojenliğin oluşturulması, yeniden değerlemenin ikinci amacı iken, ilk amacı vergi yükünün vergi mükellefleri arasında eşit dağılımına katkı sunmaktır (Franzsen 2010).

Bir EVS'nin, vergi oranından daha çok vergi matrahını esas aldığı varsayılırsa, yeniden değerlemenin en belirgin sonucu iki faktöre bağlı olmaktadır. Bu faktörlerden ilki, piyasanın dinamiklerinin hızlılığı ve heterojenliği, diğeri de, değerleme sürelerinin uzunluğudur. Aynı vergileme bölgesinde bulunan taşınmazların değerlerinde meydana gelen değişikliklerin kaynağı ne kadar çok ve farklıysa, sık yapılmayan yeniden değerlemenin yarattığı olumsuz sonuçlar o kadar fazla olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, taşınmaz değerlerini etkileyen faktörlerin sayısı ve şiddeti arttıkça, eşitliği sağlamak için yeniden değerleme yapmak zorunlu hale gelmektedir. İlaveten, piyasa koşulları hızla değişiyorsa, istatistiki verilerin güncellenmesinin ve eşitliği sağlamaya yönelik tedbirlerin başarı olasılığı düşük olmakta ve bu durumda yeniden değerlemenin dışında yapılacak başka bir seçenek bulunmamaktadır. Özellikle, piyasa değerini esas alan sistemlerde, vergi değerini güncel tutmak ve vergi yükünde ani ve yüksek değişikliklere neden olmamak için, kısa aralıklarla yeniden değerleme yapmak gerekmektedir. Piyasadaki değişikliklerin uç noktalarda olduğu durumlar haricinde, yeniden değerleme periyotları arasında istatistiki bilgilerin güncellenmesi eşitliği sağlamada etkili olabilmektedir (Dornfest 2010, Kitchen 2013).

Yeniden değerleme yapıp yapmamaya ve yapılacaksa hangi yöntemle yapılacağına etki eden faktörlerin başında, yeniden değerlemenin maliyeti gelmektedir. Yeniden değerlemenin maliyeti de koşullara göre farklılıklar göstermektedir. Örneğin, tespit

edilen vergi değerleri eski ise yeniden değerlemenin maliyeti genelde artmaktadır. Yeniden değerlemenin maliyeti birçok faktöre bağlı olarak değiştiği için, oluşturacağı maliyeti anlamak ve tespit etmek, eşitlik konusunda yaratacağı faydaları tespit etmek ve anlamaktan daha zor görünmektedir. Yeniden değerlemenin maliyetini etkileyen faktörlerden bazıları şunlardır (Dornfest 2010);

-Mevcut taşınmaz bilgi envanterinin kalitesi ve yaşı,
-Bilgisayar yazılımı ve desteğinin uygunluğu,
-Personelin yeterliliği ve eğitimi,
-Yerel değerleme uzmanlarının yeterliliği ve eğitimi,
-Yeniden değerlenecek taşınmazların türleri.

Yeniden değerlemenin kapsamı ve içeriği de maliyeti etkilemektedir. Genelde, yıllar itibariyle istatistiki güncellemeyi kapsayan yeniden değerleme sistemlerinin maliyeti düşük, ama haritalamayı içeren sistemlerin maliyeti yüksek olmaktadır (Dornfest 2010). Diğer bir ifadeyle, yeniden değerleme sadece istatistiki güncelleme şeklinde yapılıyorsa yeniden değerleme düşük maliyetle, birçok bilgi katmanını içeren değer haritaları aracılığıyla yapılıyorsa yüksek maliyetli olmaktadır. Ayrıca, vergisel amaçlı yeniden değerleme içinbölgenin büyüklüğünden daha çok taşınmaz sayısının önemli olduğunu söylemek mümkün bulunmaktadır (Franzsen 2010). Konut, ticari, sınai ve diğer taşınmazların karışımı ve yoğunluğu her bölgede aynı olmadığı için, ayrıntılı ve genel bir yeniden değerlemenin maliyetini belirlemek oldukça hassas bir süreç olarak kabul edilmektedir (Dornfest 2010).

Piyasa değerini esas alan sistemlerde yeniden değerlemenin taşınmaz bazında sık sık yapılması (her yıl, iki ya da üç yılda bir), çok sayıda değerleme uzmanı gerektireceği ve maliyeti yüksek olacağı için mümkün görünmemektedir. Yüksek maliyet sorunu, toplu değerleme tekniklerinin uygulanmasıyla aşılmaya çalışılmaktadır. Günümüzde, sık değerleme yaparak vergi değerini tespit eden ülkelerde toplu değerleme yaygınlaşmaktadır (Kitchen 2013).

ABD'deyapılan bir araştırmada, taşınmaz başına yeniden değerleme maliyetinin 20 dolar olduğu, toplam maliyetin ise emlak vergisi gelirinin % 2'sine ulaştığı hesaplanmıştır (Bahl vd. 2010). Eckert (1990), Uluslararası Değerleme Uzmanları Birliği'nin *(International Association of Assessing Officers (IAAO))* ABD'de 1974 ve 1986 yılları için değerleme bütçeleri ve harcamaları için yapılan araştırmaları incelediğini ve parsel başına medyan harcamanın 8,60 dolar olduğunu bulduğunu belirtmektedir. Dornfest (2010), IAAO Metropol Bölge Konseyi tarafından, ABD'de 23 eyalette 40 büyük metropolde yapılan bir başka çalışmanın, vergisel amaçlı değerleme için taşınmaz başına yıllık maliyetin 8,84 dolar ila 39,51 dolar arasında değiştiğini, medyan harcamanın 20,98 dolar olduğunu ortaya koyduğunu ifade etmektedir. Bu bölgelerden, her yıl değerleme yapan 9 bölgede maliyetin 8,84 dolar ila 31,28 dolar arasında değiştiği ve ortalama maliyetin 22,11 dolar olduğu ortaya çıktığı aktarılmaktadır.

Yeniden değerlemeyle ilgili en önemli konulardan birisi de, yeniden değerleme sıklığıdır. Franzsen (2010), Gloudemans'a (1999) ve IAAO (1999) literatürüne göre, taşınmazlar fiziksel olarak ve değer açısından en az 6 yılda bir gözden geçirilmesi gerektiğini, McCluskey'ın (2005) her yıl yeniden değerleme yapmak yerine 3 ila 5 yıllık periyotlarla, vergi değerinin tespit edilmesinin daha uygun olduğunu iddia ettiğini ifade etmektedir. Ancak, taşınmazların üzerindeki yapıların güncel durumu, ilave ve eksikleri devamlı olarak takip edilmelidir. Yeniden değerleme süresi uzadıkça veya yeniden değerleme yapılan bölgede koşullar değiştikçe ve değişen koşullar taşınmaz değerlerini etkiledikçe yeniden değerleme maliyetleri zirve yaptığı için (Dornfest 2010), taşınmaz piyasası yakından izlenmeli, taşınmaz değerlerini etkileyen faktörler doğru bir şekilde belirlenmelidir.

Dünyadaki emlak vergisi sistemlerine genel olarak bakıldığında, çok az sayıda ülkenin yasalarda belirlenen sıklıkta yeniden değerleme zorunluluğunu yerine getirdiği görülmektedir. Genel olarak, yeniden değerlemeler ertelenmekte veya yapılmamakta, yeniden değerleme yapmak gerektiğinde ise oldukça büyük bir çaba sarf etmek gerekmekte, yüksek maliyetlere katlanılmaktadır. Yeniden değerleme yapmak yerine, piyasa temelli endeksler yoluyla taşınmazların vergi değerini güncellemek, alternatif bir

yol olarak kullanılmaktadır. Endeksleme mekanizması, vergi değerlerini yıllık olarak veya daha farklı aralıklarla belirlemekte, endeksler ise doğrudan taşınmaz piyasasından elde edilen veya taşınmaz türüne ve lokasyona göre oluşturulacak verilerden hareketle türetilebilmektedir. Ayrıca, bazı ülkelerde enflasyon endeksleri veya perakende satış fiyatı endeksleri de kullanılabilmektedir (McCluskey ve Franzsen 2013). Ancak, tüm taşınmazların değerlerinin endeks yoluyla belirlenmesi, taşınmazların bireysel olarak değerlerindeki değişimin vergiye yansımasına engel olmakta ve sık yapılan değerleme kadar vergi değerlerinde adaleti sağlamamaktadır (Kitchen 2013).

Endeksleme konusunda en uygun yaklaşım, taşınmazların bulunduğu piyasa bölgesinden elde edilen bilgilerden hareketle taşınmaz endeksleri oluşturmak ve bu endeksleri taşınmaz kullanım türüne göre farklılaştırmaktır. Piyasa bölgeleri, benzer değerdeki benzer taşınmazların efektif komşulukları şeklinde belirlenerek ve teorik olarak birbirine benzer taşınmazların değerlerinin aynı oranda ve aynı yönde artacağı öngörülerek oluşturulmaktadır. Diğer bir ifadeyle, taşınmazların değerlerinin birbirine yakın olduğu yerler esas alınarak piyasa bölgeleri belirlenmekte ve piyasa bölgelerindeki benzer taşınmazların karakteristik özellikleri ve komşuluk ilişkileri tespit edilerek, değere olan etkileri hesaplanmakta, bu hesaplamalardan hareketle endeksler elde edilmektedir. Endeksleme yoluyla yeniden değerlemeyi şu şekilde formülleştirmek mümkündür (McCluskey ve Franzsen 2013):

Temel değer x endeks=vergi değeri.

Temel değer, standart değerleme yöntemleriyle manuel olarak veya BDTD aracılığıyla parsellerin özel, biricik özelliklerini kapsayacak şekilde şekillendirilmekteve daha sonra endeks yoluyla geliştirilmektedir. Temel değer, taşınmazda veya taşınmazlarda değeri etkileyecek fiziki bir değişim olduğunda gözden geçirilmektedir. Değer kayıt altına alındıktan sonra, temel değerin doğru ve uygun olup olmadığını anlamak için taşınmaz piyasasında gerçekleşen işlemler izlenmektedir. Satışlar piyasa bölgesine göre analiz edilmekte ve bu analizler sonucu her bir piyasa bölgesi için endeks oluşturulmaktadır (McCluskey ve Franzsen 2013).

Yeniden değerleme işlemi, taşınmazların vergi değerlerinin tekrar tespit edilmesi sürecini ifade ediyor gibi görünse de, endeksleme ya da başka istatistiki yöntemlerle güncellenmesini de kapsamaktadır. Bu nedenle, yeniden değerleme denildiğinde karşımıza iki türlü uygulama çıkmaktadır. Birincisi, vergi değerlerinin belirlenmiş olan değerleme yöntemlerine göre yeniden belirlenmesi ve ikincisi, belirlenmiş olan vergi değerlerinin ara dönemlerde veya devamlı bir şekilde endeks veya katsayılar aracılığıyla güncellenmesidir. Diğer bir ifadeyle, vergi değeri tanımlandıktan ve tanımlanan değeri elde etmek için kullanılacak değerleme yöntemi belirlendikten sonra, tespit edilen vergi değerlerinin, taşınmaz değerlerinde meydana gelen artışları vergi matrahına yansıtabilmek için çeşitli periyotlarla güncellenmesi gerekmektedir. Vergi değerlerinin güncellenmesi işlemi ya mevcut değerlerin endeksler aracılığıyla artırılması ya da değerlerin yeniden belirlenmesi şeklinde olmakta ve bu işlemlere de literatürde yeniden değerleme adı verilmektedir. Ülkemizde de arsa ve arazilere ait vergi değerleri dört yılda bir belirlenmekte, ara yıllarda ise yeniden değerleme oranının yarısı kullanılarak vergi değerleri artırılmaktadır.

Taşınmazların piyasa değerlerinin ya da çeşitli değerleme yöntemleriyle bulunan değerlerin vergi değeri olarak kabul edilmesi durumlarının her biri, farklı bir yeniden değerleme sürecinin oluşmasına neden olmaktadır. Yeniden değerleme yöntemi her ne olursa olsun, yıllar itibariyle bulunan vergi değerlerinin tutarlılığının sağlanması, özellikle vergi değerleri piyasa değerlerinden farklı ise yatay ve dikey eşitliğin gözetilmeye çalışılması gerekmektedir. Bununla birlikte, vergi değerlerinin piyasa değerlerine eşit olduğu sistemlerde, piyasa değerlerinde meydana gelen değişimlerin vergi değerlerine yansıtılabilmesi için taşınmaz piyasasının yakından takip edilmesi, güncellenmesi ve analiz edilmesi, değerlerde artışa ya da azalışa neden olan faktörlerin bölge bazında belirlenerek kullanılması önemli görünmektedir. Eğer, yeniden değerleme taşınmaz piyasası takip edilerek ve gerekli bilgiler toplanarak yapılırsa, gerek taşınmaz piyasasındaki hareketlilikten, gerekse kamu hizmetlerinden oluşan değer artışları vergi matrahına yansıtılmış olmaktadır. Bu nedenle yeniden değerleme, emlak vergisi sistemlerinin stratejik unsurlarından birisini oluşturmaktadır.

3.4.6 Toplu değerleme (MassAppraisal)

Toplu değerleme (*mass appraisal*), bir grup taşınmazın, belirli bir tarihte, standart yöntemler kullanılarak ve genel verilere dayalı olarak, istatistiki analizlere imkan verecek şekilde değerlemesi süreci (Anonymous 1997) olarak tanımlanmakta ve zaman zaman da çoklu regresyon analizlerinin kullanılmasını gerektirmektedir. Toplu değerleme yoluyla taşınmazların bilinen ve değeri etkilediği düşünülen özelliklerinden (alanı, şekli, lokasyonu, garajı, bina yaşı, yatak odası sayısı vb.) hareketle değerleri tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Bu yöntem, alım-satımı yapılmış taşınmazları incelemekte, taşınmazların satış fiyatları ile bir dizi özelliği arasındaki ilişkiyi araştırmakta ve bu istatistiki ilişki, alım-satımı yapılmamış taşınmazların değerlerini belirlemede kullanılmaktadır (Kitchen 2013).

Başka bir ifadeyle, toplu değerleme, standart prosedürleri ve istatistiki yöntemleri kullanarak, belirli bir tarihte, bir grup taşınmazı sistematik bir şekilde değerleme işlemine dayanmaktadır. Toplu değerleme, tekil taşınmaz değerlemesinden (*single property appraisal*) ölçek olarak farklılaşmaktadır. Toplu değerleme modellemesinde amaç, taşınmazın işlem gördüğü piyasanın aynısını yapmayı mümkün kılacak temsili matematiksel modeli oluşturmaya çalışmaktır. Toplu değerleme amacıyla geliştirilen modeller, taşınmaz gruplarının arz ve talep motiflerini yansıtmaktadır. Bu nedenle, model önce kesin olarak mikro iktisadi teori içinde oluşturulmalı ve mikro iktisadi teori de modelin gerekçesini desteklemelidir. BDTD'nin arkasındaki görüş, belirli bir türdeki taşınmazı (konut gibi) temsil eden örneklerin alım-satım fiyatlarından hareketle, bir fiyat endeksi hesaplamaya dayanmaktadır. Satış fiyatlarıyla bağlantılı olan endeks, taşınmazların fiziksel ve konumsal özelliklerini yansıtmaktadır. Toplu değerlemede, konumsal ve fiziksel özelliklerdeki marjinal değişiklikleri ifade eden ağırlıklar hesaplanmakta ve hesaplanan ağırlıklar, satışı yapılmamış diğer taşınmazların değerlemesinde kullanılmaktadır. Bununla bilikte, toplu değerlemenin varlığı, geleneksel değerleme yaklaşımlarının ve değerleme uzmanlarının kullanılmasına engel olmamakta aksine değerleme uzmanlarının, taşınmazların değerlerini etkileyen faktörlerdeki değişimleri takip etmeleri ve değişimleri analiz ederek değerleme modellerine yansıtmaları gerekmektedir. (Eckert 2008, McCluskey vd. 2013, Kitchen

2013). Diğer bir ifadeyle, toplu değerlemede taşınmaz piyasasından değerleme uzmanları tarafından elde edilen verilerden, arz ve talep koşullarından, taşınmazların karakteristik özelliklerinden hareketle oluşturulacak modeller aracılığıyla her bir bölge için ortalama değerler ve değerleri etkileyen ağırlıklar veya katsayılar elde edilmektedir. Toplu değerlemede en önemli konu, oluşturulan modellerin kullanıldığı bölgedeki taşınmaz arz ve talebini, yani piyasa koşullarını ve taşınmazların karakteristik özelliklerini doğru bir şekilde içerip içermediğine dayanmaktadır. Oluşturulan modelin o bölgedeki fiyat değişikliklerini açıklamada başarılı olması ve fiyat değişikliklerini yanlış değişken aracılığıyla açıklamaması gerekmektedir. Örneğin, bir bölgedeki taşınmazların fiyatlarındaki artışın nedeni metro projesinin geliştirilmesi ise oluşturulan modelde metro projesinin değere olan etkisi değişken olarak yer almalıdır. Aksi takdirde,değerde meydana gelen değişimin nedeni başka değişkenle açıklanmaya çalışılmış olacağı için, yapılan değerlemenin doğruluğu tartışılır hale gelmektedir.

Literatürde kullanılan hemen hemen tüm toplu değerleme teknikleri iki amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak kurgulanmaktadır. Birincisi, doğruluğu tahmin edilebilir, sürdürülebilir, kabul edilebilir standartlar elde etmek, ikincisi ise vergi değerlerinin anlatılabilirliğini ve savunulabilirliğini kolaylaştırmaktır. Sürdürülebilir ve kabul edilebilir standartlar sayesinde vergi değerleri, daha rasyonel, taşınmaz piyasasıyla uyumlu, mali, iktisadi ve siyasi açıdan anlatılabilir ve savunulabilir hale gelebilmektedir. Bazı modelleme yaklaşımları her iki amacı yüksek derecede karşılarken, bazı modeller bir amaca diğerine göre daha çok ulaşmaktadır. Doğru değerlerin tahmini daha önemli olduğundan, modellerin olabildiğince doğru sonuçlar sağlayabilmesi için kapsamlı olması gerekmektedir. Buna rağmen, modellerin vergi mükelleflerine anlatılması ve şeffaflaştırılması oldukça zor bir süreç olarak kabul edilmektedir (McCluskey vd. 2013).

BDTD metotlarını kullanarak bir toplu değerleme modeli geliştirmek için, veri toplamak, analiz etmek, özel bir model oluşturmak ve gerekli ayarlamaları yapmak gibi bir dizi süreci tamamlamak gerektiğinden, takım çalışması zorunlu hale gelmekte, sürecin kalitesi ise istatistiksel çalışmalarla yükseltilmektedir (Eckert 2008). Sonuç olarak, özel modelleme tekniklerinin uygulanması ve kullanılması için veri özelliği,

uygunluğu ve ulaşılabilirliği, yerel yönetimin amaçları gibi bazı faktörlerin bulunması oldukça önemli görülmektedir. Ayrıca, toplu değerleme sürecinde, veri toplayabilmenin hayati öneme sahip olduğu vurgulanarak, verinin çeşitliliğinin, kalitesinin, doğruluğunun ve uygulanabilirliğinin kesinlikle araştırılması tavsiye edilmektedir (McCluskey vd. 2013).

Günümüzde birçok yerel yönetim tarafından, emlak vergisi yönetim aşamalarının her sürecinde ve prosedüründe tam otomasyonun kullanıldığı anlaşılmaktadır. Değerleme yapılacak taşınmaz miktarının fazlalığı ve yeniden değerleme gerekliliği teknoloji kullanımını kaçınılmaz hale getirmektedir. Örneğin, vergi tabanının 1 milyon taşınmazı kapsadığını ve her taşınmaz için 10 değişkenin toplandığını kabul edersek, 10 milyon bilgiyi içeren bir araştırmanın yapılmasını gerektiren durumlar ortaya çıkabilmektedir (McCluskey vd. 2013). Bu nedenle, toplu değerlemenin CBS ayağının çok güçlü olması, CBS aracılığıyla sık ve düzenli bilgi akışının mümkün hale gelmesi için iyi bir sistem kurulması önerilmektedir (Özkök-Çubukçu 2014).

Özetle, toplu değerleme süreci aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır (McCluskey vd. 2013):

-Değerlemesi yapılacak taşınmazları belirlemek,
-Taşınmaz sahiplerinin ve alıcılarının davranış şekilleriyle oluşturduğu piyasa bölgelerini tespit etmek,
-Belirlenen piyasa bölgesindeki değerin, arz ve talep özelliklerini oluşturmak,
-Piyasa bölgesinde taşınmaz değerlerini etkileyen faktörler arasındaki ilişkiyi açıklayan bir model geliştirmek,
-Değeri etkileyen bireysel taşınmaz özelliklerini belirleyerek modelin yapısını düzeltmek,
-Değerlemesi yapılan taşınmazların özelliklerinin modelde yansıyan sonuçlarını uygulamak,
-Toplu değerleme sürecini, modeli, ölçüleri veya diğer performans ölçülerini (devam eden süreçte ve aralıklı süreçte) geçerli hale getirmek,
-Toplu değerleme sonuçlarını gözden geçirmek ve sorunları çözmek.

Toplu değerleme süreci sonucunda, tekil olarak ele alındığında heterojen bir mal olan taşınmazların homojen gruplar halinde eş zamanlı olarak değerlemesi, istatistiki testlerin yapılması ve sonuçların analiz edilmesi mümkün olmaktadır. Toplu değerleme yoluyla düşük maliyetle doğru değerler sağlanabilmekte, kısa sürede oldukça fazla sayıda taşınmazın değerlemesi yapılabilmekte, zamanla doğruluğu ve tutarlılığı sağlayabilecek bir değerleme sistemi tasarlanabilmektedir (McCluskey vd. 2013).BDTD sisteminin en önemli avantajlarından bir diğeri, yasal değişiklik yapmadan uygulanabilmesinden kaynaklanmaktadır. Böylece, hazırlanacak yeni kanunun yürürlüğe girmemesi gibi bir siyasi risk ortadan kalkmaktadır. Emlak vergisi konusunda yapılan reformları içeren kanunların büyük çoğunluğunun, iyi değerleme sistemi ve vergi yükünde adil dağılımlar öngörmesine rağmen yasalaşamadığı görülmektedir (Eckert 2008).

BDTD, emlak vergisinin yönetimini destekleyen en güçlü araçlardan birisi olarak büyük bir ilgi görmektedir. BDTD, batılı ülkelerde emlak vergisi yönetiminde çok önemli bir değişikliği gerçekleştirmekte ve emlak vergisi matrahının taşınmazların piyasa değerlerine göre belirlenmesine yönelik hedefe ulaşılmasını sağlamaktadır. Özellikle, geçiş ekonomisine sahip ülkelerdeki normatif olarak bulunan vergi değerini esas alan EVS'leri, piyasa değerlerini esas alan bir sisteme dönüştürmek için BDTD önemli hale gelmektedir. BDTD sayesinde taşınmazlara ilişkin verilerin güncellenmesi süratle yapılabildiği için, taşınmaz piyasası çok güçlü olmasa da, BDTD az sayıda veriden, işlemden ve alım-satımdan hareketle rasyonel bakışın gelişimine önemli ölçüde zemin hazırlamakta ve geçiş ekonomisine sahip ülkelerde taşınmaz piyasasının gelişimine katkı sunmaktadır (Eckert 2008).

Bununla birlikte, geleneksel değerleme yöntemlerine göre daha az kesin sonuçlar verdiği, satış ve işlem verilerine aşırı bağımlı olduğu ve taşınmazlara ilişkin yüksek kaliteli veri tabanı gerektirdiği için, toplu değerleme yagın bir şekilde eleştirilmektedir (McCluskey vd. 2013). BDTD Avustralya, Yeni Zelanda ve Güney Afrika'da, ayrıca Avrupa ülkelerinin birçoğunda arazilerin vergi değerlerinin tespitinde kullanılmaktadır (Özkök-Çubukçu 2014).

Toplu değerleme günümüzde emlak vergisi sistemlerinin en önemli unsurlarından birisini oluşturmaktadır. Mevcut gelişmeler neticesinde bilgisayar teknolojisinin geldiği aşama, birçok karışık işlemin kolayca yapılabilmesini mümkün hale getirdiği için, değerleme işlemlerinin karmaşıklığı ortadan kalkmakta, çok kısa sürede birçok taşınmazın değerini belirlemek mümkün olmaktadır. Ancak, toplu değerlemenin geniş, zengin, kaliteli ve doğru bir veri bankası aracılığıyla ve taşınmaz piyasasını iyi takip eden değerleme uzmanlarından oluşan bir ekip tarafından yapılması gerekmektedir. Toplu değerleme için kurulan modellerin; değişkenler arasındaki ilişkiyi sağlıklı bir şekilde açıklayabilen ve teorik olarak yorumlanabilir, neden sonuç ilişkisi kurmaya imkan veren nitelikte olması gerekmektedir.

3.5 Emlak Vergisinde Oran Yapısı

Gelir, harcama ya da servet üzerine konulmasına bağlı olmaksızın, bir verginin en önemli ve en kritik aşamalarından birisioranının tespit edilmesidir. Bu nedenle, EVS'nin birinci derecedeki en önemli unsuru vergi matrahının tespiti iken, ikinci derecedeki önemli unsuru vergi oranının belirlenmesidir. Emlak vergisinde, verginin konusu olarak tanımlanan taşınmazın değerine uygulanan oranın, gelirlerin ve hanehalklarının mobilitesine, verginin adaletine, yönetim maliyetine ve iktisadi özelliklerine büyük etkileri olmaktadır (Zorn 2013, Kitchen 2013).Vergi oranının yüksek veya düşük tespit edilmesi, ödenecek vergi miktarını doğrudan etkilediği için, hem yerel yönetimleri, hem de vergi mükelleflerini yakından ilgilendirmektedir.

Toplumlar ve ekonomi geliştikçe, sadece arazilerin vergilemesinden tüm taşınmazların vergilemesine geçilmiş ve emlak vergisi spesifik bir vergiden *ad valorem* bir vergiye dönüşmüştür (Bowman 2009). Emlak vergisi konusundaki modern literatür, ödeme gücü ilkesine bağlı olarak, taşınmazın değeri ile ödenen vergi arasında doğrusal bir ilişkinin kurulmasını sağlayan *ad valorem* vergi üzerine odaklanmış bulunmaktadır (Anas 2003).

Emlak vergisi oranı, genel olarak, ya resmi olarak ya da bakiye (*residual*) yöntemiyle belirlenmektedir. Her ne kadar bir vergide oran belirlemenin politik aşaması oldukça

karmaşık olsa da, emlak vergisi oranının resmi olarak belirlenmesinde kültürel, sosyal ve psikolojik faktörler oldukça etkili olmakta ve bu yöntemin yaygınlığı basit olmasından gelmektedir (Zorn 2013).

Emlak vergisi oranının bakiye yöntemine göre, yerel yönetimler tarafından belirlendiği ülkelerde, ilk adım olarak harcama gereklilikleri tespit edilmektedir. İkinci aşamada, harcama gerekliliklerinden, emlak vergisi gelirleri dışındaki gelirler (yardımlar, kullanıcı harçları ve ücretleri, ruhsat gelirleri vb.) çıkarılmakta ve emlak vergisinden elde edilmesi gereken gelir miktarı hesaplanmaktadır. Üçüncü aşamada, toplanması gereken emlak vergisi miktarı, vergi tabanına bölünerek vergi oranı belirlenmektedir (Kitchen 2013:15). Bu bağlamda, bakiye yönetiminde kullanılan formülü aşağıdaki şekilde göstermek mümkün olmaktadır (Zorn 2013):

rj= Lj/NTBj,
Lj=Ej-NPRj,
rj= j yerel yönetiminde uygulanacak emlak vergisi oranı,
NTBj= j yerel yönetimindeki net emlak vergisi tabanı,
Lj=j yerel yönetiminin toplanması gereken emlak vergisi miktarı,
Ej= j yerel yönetiminin harcamaları,
NPRj= j yerel yönetimindeki emlak vergisi dışı gelirler.

Bakiye yönteminin arkasındaki varsayım gelir mobilizasyonuna dayanmaktadır. Bu yöntem, bütçe harcamalarının, diğer kaynaklardan elde edilecek gelirlerin ve net emlak vergisi tabanının büyüklüğünün bilinmesini gerektirdiği ve karmaşık bir sürece dayandığı için, basitlik ve şeffaflık ilkelerini kısmen de olsa ihlal etmektedir. Emlak vergisi oranının resmi olarak belirlenmesi yönteminde ise bu bilgilerin hiç birisine ihtiyaç duyulmadığı için, basitlik ve şeffaflık ilkelerine daha uygun bir yöntem olarak değerlendirilmektedir (Zorn 2013).

İster resmi olarak belirlensin, ister bakiye yöntemine göre hesaplansın, emlak vergisinde yaygın olarak düz oran kullanılmakta ve yerel yönetim sınırları içerisindeki tüm net emlak vergisi tabanına uygulanmaktadır. Düz oranlı emlak vergisi, tekdüzeliği, basitliği,

şeffaflığı ve gelirlerin tahmin edilmesini, mükellef açısından verginin daha anlaşılır, daha kavranabilir olmasını ve vergi görevlileri açısından karmaşık bir hale gelmemesini sağlamaktadır. Ayrıca, vergiye konu edilecek taşınmazın değerinin bilinmesi durumunda, emlak vergisinin yaratacağı gelir, düz oran sayesinde kolayca bulunabilmektedir (Zorn 2013).

Tüm taşınmazlara tek oran uygulamasının yanısıra, birden fazla düz orana sahip emlak vergisi sistemleri de bulunmaktadır. Birden fazla düz oranlı (*multiple flat rates*) emlak vergisi uygulamasının en önemli örneği, farklı türdeki taşınmazlara (konut, ticari, sınai ve tarımsal) farklı emlak vergisi oranı uygulanmasıdır (Zorn 2013). Taşınmaz türlerine göre oran farklılaştırması, vergi yükünün taşınmaz türlerine göre dağıtılımını değiştirmekte, bir kısım taşınmaz üzerindeki ortalama vergi yükünü artırırken, bir kısım taşınmaz üzerindeki ortalama vergi yükünü hafifletmektedir. Ayrıca, farklı oran uygulaması arazi kullanım kararlarını etkilemek amacıyla da kullanılmaktadır. Örneğin, binalar üzerine konulan yüksek oranlı emlak vergisi kentsel gelişimi yavaşlatabilmekte veya düşük oranlı emlak vergisi kentsel gelişimi hızlandırabilmektedir. Benzer şekilde, bazı bölgeleri daha çok ya da daha az geliştirmek için farklı vergi oranları uygulanabilmektedir (Slack 2013). Bu bağlamda, taşınmaz türüne göre oran farklılaştırması sayesinde taşınmaz arzı da etkilenmiş olmaktadır. Örneğin, arazilerin arsaya, arazilerin ve arsaların binalara göre yüksek oranlarla vergilenmesi, arazilerin arsaya, arsaların da binaya dönüşümünü hızlandırabilmektedir.

Taşınmazların türlere ayrılması, taşınmazda sunulan hizmete, taşınmazın kullanımına, lokasyonuna veya sahipliğine göre de yapılabilmektedir. Eğer kullanım, lokasyon veya sahiplik taşınmazın değerini etkileyen bir faktör olarak kullanılırsa ve taşınmazların vergi değerleri türlerine göre farklı şekilde belirlenirse, birden fazla düz oranlı yapı, artan oranlı hale gelebilmektedir. Ancak, bu durumda, taşınmaz türlerine göre farklı uygulamalar söz konusu olacağı için, tekdüzelik zedelenmiş olmakta, mükellefler ve vergiyi uygulayanlar hangi taşınmazın hangi türe girdiğini ve hangi oranının uygulandığını bilmek durumunda kalacağı için de, basitlik ve şeffaflık olumsuz etkilenebilmektedir (Zorn 2013).

Bir EVS'de eğer değişken vergi oranı uygulaması tercih edilmişse, vergi oranları bir bölgede ve şehirde değişebilen yerel kamu hizmetlerinin maliyetlerine göre de farklılaşabilmektedir. Örneğin, bazı taşınmazlara veya taşınmaz türlerine sunulan hizmetlerin maliyeti daha yüksekse, farklı emlak vergisi oranları uygulamak gerekli olabilmektedir. Hizmet sunumu daha maliyetli olan taşınmazlar daha yüksek oranla vergilenmekte (Kitchen 2013), yerel kamu hizmetlerinin maliyeti ile emlak vergisi arasında bağlantı kurulmaktadır. Bu bağlamda, bazı ülkelerde yerel yönetimler, bir kentin her bölgesinde veya bazı bölgelerinde bulunan taşınmazları bir vergi oranı ile vergilemekte ama bu vergi oranının yanı sıra şehrin bazı bölgelerinde sunulan hizmetler için (çöp toplama, cadde ışıklandırması, ulaşım vb) özel bir oran veya ilave bir vergi (*additional surcharge*) uygulamaktadır. Özel bölge oranları (*special area rates*) adı verilen uygulama, bu bölgedeki hizmetler için tahsis edilmiş fayda vergisine (*benefit charges*) benzemektedir (Slack 2013).

EVS'de çeşitli şekillerde uygulanan değişken vergi oranlarının, eşitlik ve etkinlik temelinde ele alınması, sonuçlarının bu bağlamda tartışılması gerektiği belirtilmektedir. Bu görüşler açısından, yerel kamu hizmetlerinden elde edilen faydalar taşınmaz türüne ve bölgeye göre değişebildiği için, elde edilen fayda fazlalaştıkça ödenen emlak vergisinin de artması sağlanmalıdır. Örneğin, konutlar, konut-dışı taşınmazlara göre daha fazla yerel kamu hizmeti tükettiği için, konut-dışı taşınmazlara nazaran daha fazla vergi yüküyle karşılaşmalı, değeri yüksek olan taşınmazlardan da daha fazla vergi alınmalıdır. Diğer taraftan, emlak vergisi tabanının arz elastikiyeti düşük olan kısmının daha fazla vergilendirilmesi, etkinlik açısından olumlu bir uygulama olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, ticari sermaye, konut sermayesinden daha mobil olduğundan, ticari taşınmazların konutlara nazaran daha az vergilendirilmesi etkinlik bakımından doğru bir tercih olarak kabul edilmektedir (Slack 2013).

Emlak vergisine etkinlik temelinde yaklaşımın en önemli örneği literatürde arazi vergisi olarak bilinmektedir. Safi bir arazi değeri vergisi (*land value taxation*) yapıları vergilemeden sadece arzı inelastik olarak kabul edilen araziyi vergilemektedir. Derecelendirilmiş iki oranlı ve ayrılmış oranlı (*a graded, dual-rate or split-rate*) emlak vergisi yapılara daha düşük bir oran uygulamaktadır. Arazi değeri vergilemesi terimi, bu

verginin hem saf (*pure*) halini hem de kısmi (*partial*) halini ifade etmektedir (Dye ve England 2009). Diğer bir ifadeyle, arazi değeri vergisinin sadece araziyi vergileyen saf, araziyi ve üzerindeki yapıları farklı oranlarla vergileyen kısmi uygulamaları bulunmaktadır.

Arazi değeri vergisine ilişkin talepler 19. Yüzyılda Henry George'a ve hatta daha öncesine klasik iktisatçılara kadar uzanmaktadır. Henry George arazi üzerine konulan vergilerin adil olduğunu, zira arazi değerlerinin bireysel gayretlerden öte, toplumsal olarak belirlendiğini ifade etmektedir. Ayrıca, arazi üzerine konulmuş bir verginin, yatırım kararlarını çarpıtmayacağı için iktisadi olarak etkin olduğu, yapılar üzerine konulan bir verginin iktisadi gelişmeyi olumsuz yönde etkilediği kabul edilmektedir (Dye ve England 2009). Bu bağlamda, arazi değeri vergisinin yapısı ve özellikleri hakkında yapılan araştırmalar, vergi yükünün tamamen arazinin sahibi üzerine düştüğü ve ekonomik kararları çarpıtmadığı sonucuna varmaktadır. Arazi değeri vergisiyle ilgili bu iki bulgu, en ayırt edici özelliği olarak arazi vergisinin cazibesini yükseltmektedir (Oates ve Schwab 2009).

Günümüzde bazı ülkeler arsaya ve üzerindeki binaya farklı oran uygulayarak arazi değeri vergisini kısmen uygulamaktadır. Bu ülkelerin bazılarında, arazi vergisinin geçmişi 19. yüzyıla kadar uzanırken, bazılarında yakın zamanda uygulanmaya başlamıştır. Estonya ve Jamaika gibi ülkelerde arazi değeri vergisi merkezi yönetimler tarafından yönetilirken, Kenya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde yerel yönetimler tarafından yönetilmekte, yerel yönetimlerin finansmanında kullanılmaktadır (Franzen 2009).

Emlak vergisi sistemlerinde, tüm taşınmazlara ya da taşınmaz türlerine göre değişen düz orandan farklı olarak, net vergi matrahı arttıkça, yani taşınmaz değeri yükseldikçe vergi oranı da artacak şekilde müterakki bir vergi de uygulanabilmektedir. Müterakki oran yapısının en önemli avantajı, düz oranlı emlak vergisine göre daha fazla gelir yaratmasından kaynaklanmaktadır. İlaveten, müterakki yapı, taşınmaz değeri yükseldikçe ödenen vergi artacağından, emlak vergisinin adaletini artırmaktadır. Ancak, müterakki bir emlak vergisinin uygulamasının zor ve taşınmaz sahipleri için daha az

şeffaf olduğu iddia edilmektedir (Zorn 2013). Taşınmaz değeri arttıkça vergi oranının da artması, değerli taşınmazlara yönelik talebin de azalmasına, belirli bir aralıkta değere sahip olan taşınmazlara olan talebin artmasına neden olabilecek ve taşınmaz piyasasında yatırım, tasarruf gibi birçok karar çarpıtılabilecektir. Bu nedenle, müterakki bir emlak vergisinin çok iyi tasarlanması gerekmektedir.

Bununla birlikte, hesap verebilirlik açısından bakıldığında farklı oran uygulaması, taşınmazların türlerine göre farklı vergi değeri belirleme yöntemine nazaran daha görünür ve daha kolay olarak değerlendirilmektedir (Slack 2013). Diğer bir ifadeyle, taşınmazların türlerine göre farklı oran uygulamasının, taşınmazların türleri dikkate alınarak vergi değerlerinin farklı yöntemlerle belirlenmesine göre, şeffaflık, hesap verebilirlik ve basitlik ilkelerine daha uygun olduğu kabul edilmektedir. Vergi değerlerini belirleme işlemleri ve sürecinin, vergi oranını belirleme işlemleri ve sürecine göre daha karmaşık ve daha yüksek maliyetli, taşınmaz piyasası açısından da daha sorunlu olduğunu iddia etmek mümkün bulunmaktadır.

Bu görüşler çerçevesinde, değişken vergi oranlarının bir dizi avantajı Kitchen (2013) tarafından şu şekilde ifade edilmektedir: Birincisi, vergi oranları farklı taşınmazların yararlandığı hizmetlerin maliyetlerini kavradığı sürece, hizmetlerden elde edilen faydaların değerlendirilmesi açısından adil olabilmektedir. İkincisi, tüketilen hizmetin maliyetini yansıttığında vergi etkin olmakta ve hanehalklarının veya işletmelerin davranışlarını veya lokasyonlarını değiştirmeleri için herhangi bir müşevvik oluşturmamamaktadır. Üçüncüsü, yüksek oranlı vergiler daha çok arzı inelastik taşınmazlara uygulandığında vergilemede etkinlik gerçekleşmektedir. Ticari ve sınai taşınmazlar diğer bölgelere daha rahat kaçabildiği ve konutun vergi tabanı ticari ve sınai taşınmazlarla karşılaştırıldığında inelastik olduğu için, konutlar üzerine, ticari ve sınai taşınmazlara göre daha yüksek oranlı bir vergi koymak etkinlik açısından daha rasyonel bir yaklaşım olmaktadır. Bu nedenle, emlak vergisinde vergi oranı taşınmaz türüne göre farklılaşmaktadır.

Genel olarak emlak vergisi oranlarını belirleme yetkisi, vatandaşların ne istediklerini ve neye ihtiyaçları olduğunu en iyi bilen kişilerden oluştuğu varsayılan ve yerelde seçilen

yerel yönetimlerde bulunmaktadır. Seçilmiş yöneticilerin seçim bölgelerinde bulunan seçmenlerin tercihlerine cevap vermediklerinde, tekrar seçilememe ihtimali olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, literatür bize, emlak vergisi farklılıklarının yerleşim kararlarında etkili olduğunu, bu yüzden belediyelerin rekabet ettiklerini söylemektedir. Belediyeler, çevre belediyelerin vergi oranlarından haberdar olmakta, ticari işletmeleri ve yerleşikleri kaybetmemek için düşük vergi oranına sahip olmayı istemektedirler. Böyle bir vergi rekabetinin varlığı, belediyeleri vergi oranlarını kontrol altında tutmaya ve harcama kararlarını üst yönetimlerin etkisi altında olmadan vermeye zorlamaktadır (Kitchen 2013).

Bazı ülkelerde, emlak vergisi oranını belirleme yetkisi tamamen merkezi yönetim tarafından resmi oran belirleme yöntemi şeklinde kullanılmaktadır. Bu yaklaşım, geçiş ekonomisine sahip ve gelişmekte olan ülkelerde oldukça yaygın bir şekilde uygulanmaktadır. Yerel yönetimlerin emlak vergisini efektif ve etkin yönetecek altyapısı bulunmadığından, bu ülkelerdeki kültürel değerler, emlak vergisi oranının merkezi olarak belirlenmesini daha rasyonel hale getirmektedir. Ayrıca, geçiş ekonomisine sahip ve gelişmekte olan ülkelerde emlak vergisi sistemlerinde daha çok, anlaşılması ve yönetilmesi kolay olan, alan esaslı vergi değeri belirleme yöntemi tercih edilmektedir (Zorn 2013).

Emlak vergisi sistemlerinde vergi oranının yerel yönetimler tarafından belirlenmesi durumunda dahi merkezi yönetimler, yerel yönetimlerin emlak vergisi oranını belirleme yetkisi üzerine üç kontrol mekanizması kurabilmektedir. Bunlardan birincisinde, merkezi yönetim emlak vergisi oranı üzerine yasal sınırlamalar (*statutory limits*) koyabilmekte, üst oran ya da bir aralık belirleyebilmektedir. İkincisinde, merkezi yönetim toplanacak emlak vergisi miktarını tespit edebilmekte ve dolaylı olarak, vergi oranını etkilemiş olmaktadır. Üçüncüsünde, merkezi yönetim harcamalar üzerine sınırlama getirebilmekte ve yerel yönetimin belirleyeceği emlak vergisi oranına müdahale edebilmektedir (Zorn 2013).

Literatürde, yerel yönetimlerin şeffaf, etkin ve hesap verebilir olmaları ve mali yerelleşmenin sağlanabilmesi için vergi oranının yerel yönetimler tarafından

belirlenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Emlak vergisinde vergi oranının yerel yönetimler tarafından belirlenmesi, yerelleşmenin ve özellikle mali yerelleşmenin en önemli unsuru olarak görülmektedir. Japonya, Letonya, Ukrayna, Şili, Nikaragua, Çin, Tayland, Gine ve Tunus'da vergi oranı üst yönetimler tarafından belirlenmekte, Macaristan, Polonya, Rusya, Kolombiya ve Filipinlerde vergi oranı yerel yönetimlerce, vergi kısıtlamaları üst yönetimlerce tespit edilmektedir (Kitchen 2013).

EVS'de vergi oranı, vergi matrahı gibi ödenecek vergi miktarını doğrudan etkilediğinden, önemli bir işleve sahip olmaktadır. Vergi oranının resmi ya da bakiye yöntemine göre ve merkezi ya da yerel yönetimler tarafından belirlenmesi emlak vergisinin fonksiyonlarını tamamen değiştirmektedir. Vergi oranının merkezi yönetim tarafından resmi şekilde, yerel yönetimlerin harcama ve gelirleriyle ilişki kurulmadan belirlenmesi halinde, emlak vergisinin yerelleşmeye dair sağlayacağı avantajların elde edilmesi hemen hemen imkansız hale gelmektedir. Vergi oranının merkezi yönetim tarafından bakiye yöntemine göre belirlenmesi halinde ise kısmi bir mali yerelleşmeden söz etmek mümkün olmakla birlikte, elde edilebilecek avantajların seviyesinin siyasi, idari yerelleşme ve diğer koşullara bağlı olarak değişeceğini söylemek mümkün görünmektedir.

Vergi oranın bakiye yöntemine göre, mevcut emlak vergisi tabanı, yani vergilenebilen taşınmaz sayısı ve türü dikkate alınarak belirlenirse, emlak vergisinin fonksiyonelliği artacak, yerel yönetimin elinde çok önemli bir enstrüman olarak kullanılabilecektir. Vergi oranının bakiye yöntemine göre, taşınmaz türüne ya da başka özelliklerine bağlı olarak değişen oranlar olarak belirlenmesi durumunda ise yerel kamu harcamaları, yani yerel kamu hizmetleri ile emlak vergisi arasında güçlü bir bağ kurulacak, yerelleşme açısından önemli kazanımlar elde edilecek, emlak vergisinin taşınmaz piyasasındaki etkileri artırılmış olacaktır.

Bununla birlikte, emlak vergisi oranının belirlenmesinde genelde bakiye yöntemi kullanılmasına rağmen, bazı ülkelerin hem resmi oran belirleme hem de bakiye yöntemlerinin ikisinden faydalandığı görülmektedir (Zorn 2013). Ancak, piyasa ekonomisinin kurumsallaştığı ülkelerde oran belirleme yetkisinin büyük çoğunlukla

yerel yönetimlerde olması bize bu konuda önemli bir ipucu vermektedir. Bu bağlamda, eğer bir ülkede yerelleşme kaygıları taşınıyorsa, emlak vergisinde vergi yükümlülüğünü doğrudan etkileyen oran belirleme yetkisinin yerel yönetimler tarafından, merkezi yönetimin müdahalesi olmaksızın kullanılması gerekmektedir.

3.6 Ayrıcalıklı Emlak Vergisi Uygulamaları

Birçok ülkede, bazı mükelleflerin veya taşınmazların vergi yükünü azaltmak ya da artırmak amacıyla, ayrıcalıklı emlak vergisi uygulanmalarına gidildiği görülmektedir. Ödenecek vergiyi artıran, ortadan kaldıran ya da indirim sağlayan bu uygulamaları oluşturan kriterler bir dizi faktöre bağlı olarak değişmektedir. Bu faktörler, taşınmazların türlerine (konut ya da konut-dışı), faydalananın özelliklerine (sahibi, kiracısı, yaşa, gelire göre) ve kalıcı veya geçici olma durumuna göre farklılaşmaktadır. Ayrıcalıklı emlak vergisi programları yardımları (*grants*), muafiyetleri (*exemptions*), vergi kredilerini (*tax credits*), ertelemeleri (*deferral*) ve fakir vergi mükellefleri için özel indirim programlarını (*special relief schemes for poor taxpayers*), indirimleri (*reductions*), iptalleri (*concellations*) ve iadeleri (*refunds of taxes*), değerleme farklılıklarını kapsamaktadır (Slack 2013).

Ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamalarını formüle etmek de mümkün olmaktadır. Her yıl, emlak vergisini yöneten otorite tarafından toplanacak emlak vergisi geliri hakkında çalışmalar yapıldığı düşünüldüğünde;

$t_k = L_k / A_k$ eşitliği yazılabilecektir. (3.1)

t_k = vergi oranı,

L_k = toplanacak vergi geliri,
A_k= toplam vergi matrahıdır.

Bu durumda bir taşınmaz için ödenecek emlak vergisi miktarı;

$T_{ik} = t_k . A_{ik}$ olacaktır. (3.2)

Eğer bir taşınmazın tam piyasa değeri V_{ik}, bu taşınmazın vergi değerinin piyasa değerine olan oranı da a_k ise (2) nolu formül;

$T_{ik} = t_k . a_k . V_{ik}$ şeklinde yazılabilecektir. (3.3)

(3.3) nolu eşitlik, taşınmazlara ayrıcalıklı uygulama yapılması konusunda üç politika aracı olduğunu göstermektedir. Bu politika araçları vergi değeri, vergi oranı ve vergi mükellefi üzerinden şekillenmektedir. Vergi mükellefleri veya taşınmazlar, tekil ya da toplu olarak vergisel faydaları ayrıcalıklı oranlar (*preferential rates*), ayrıcalıklı değerleme yöntemi (*preferential assessment*) ve kısmi ya da tam muafiyet yoluyla, yani ayrıcalıklı uygulamalar sayesinde edinebilmektedir (Bowman vd. 2009).

Bu bağlamda, ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamalarının daha çok vergi yükümlülüğünü ve ödenecek vergi miktarını azaltmaya yönelik olduğu görülmektedir. Nakit gelirle bağlantısının olmaması, çok fazla görünür olması, yıllık ödemelerdeki artışın tahmin edilememesi, realize edilmemiş sermaye kazançlarını vergilemesi gibi nedenler, vergi yükümlülüğünde sınırlamalara gitmeyi gerektirmektedir. Emlak vergisinin gücünü kavrayan politikacılar, emlak vergisinden kaynaklanan problemlerden kaçınmak veya bu problemleri azaltmak istemektedir. Bu nedenle, emlak vergisinin mükelleflerde yarattığı rahatsızlığı minimize etmek için vergi matrahında, oranında ya da yükümlülüğünde çeşitli değişiklikler yapılabilmektedir. Bu değişiklikler, vergi oranlarında veya vergi geliri artışlarında yapılan kısıtlamalar, konut amacıyla kullanılan taşınmazlar için çeşitli şekillerde uygulanan, yerleşiklerin gelirlerini ve/veya yaşlarını esas alan istisna ve muafiyetler, yerel ekonomik gelişmeyi desteklemek amacıyla ticari ve sınai taşınmazlara sağlanan vergi indirimleri gibi uygulamalardır (Oates 2001).

Ayrıcalıklı uygulamalardan emlak vergisi indirimi programlarının diğer temel dayanağı, emlak vergisinin azalan oranlı bir vergi olduğuna dair oluşmuş geniş inanca dayanmaktadır. Literatürde emlak vergisinin azalan ya da artan oranlı olduğuna dair

kesin bir fikir birliği olmamasına rağmen, yerel yönetimler ya da emlak vergisi uygulayan yönetimler siyasi kaygılarla, emlak vergisi azalan oranlıymış gibi davranmakta (Kitchen 2013), konut dokunulmazlığı ve konut hakkı gibi kavramlar emlak vergisinde ayrıcalıklı uygulamaların zeminini hazırlamaktadır.

Genel olarak ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamaları, iktisadi ve sosyal gelişmenin bir aracı olarak kullanılmakta, politikacılar ve iktisatçılar tarafından ilgiyle takip edilmektedir. Emlak vergisi teşvikleri daha çok, ekonomik ve sosyal açıdan ele alınmaktadır. Bu bağlamda, emlak vergisi hakkında karar almaya yetkili kurumlar, taşınmazları sahibine ve/veya kullanım şekline göre kısmen veya tamamen vergiden muaf tutabilmektedir.Batılı ülkelerde emlak vergisi, diğer vergilerden farklı olarak, sık sık oran değişikliğine gidilebilen bir vergi olduğundan, yerel yönetimler bütçe denkliğini sağlayabilmek için, vergi oranını her yıl yeniden gözden geçirmek durumunda kalabilmektedir. Bu nedenle, vergi matrahına ve vergi oranına doğrudan müdahale anlamına gelen ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamalarının bir bölgede yarattığı mali ve sosyal etkiler önemli boyutlara ulaşmaktadır (Bowman vd. 2009).

Ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamaları yerel yönetimlerin gelirlerinin azalmasına, gelirlerin azalması da yerel kamu hizmetlerinin, en azından kalitesinin ve seviyesinin düşmesine neden olduğu için, yerel yönetimlerin etkililiğini (*effectiveness*) azalttığı ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, ayrıcalıklı uygulamalar sonucunda dolaylı olarak da olsa birçok iktisadi, mali, siyasi ve sosyal sonuç ortaya çıkmakta, örneğin bazı kesimler bedavacı olmakta, siyasi tercihler etkilenmektedir. Emlak vergisi kısıtlamaları, etkin bütçeleme kararlarındaki emlak vergisinin rolünü zayıflatmaktadır. Diğer taraftan, kısıtlamalar sonucunda yerel emlak vergisi gelirlerinde gerileme gerçekleşmekte ve yönetimler arasındaki gelir transferleri artmaktadır. İktisatçılar etkin ve adil olmadığını düşünse de, ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamaları siyasi açıdan oldukça popüler ve faydalı olarak görülmektedir (Slack 2013).

Ayrıca emlak vergisi kısıtlamaları, yerel yönetimlerin esnekliğini ve kendi gelirlerini yaratma kapasitelerini düşürdüğü için karar alma güçlerini sınırlandırmaktadır. Bu durum, özellikle yerel yönetimlerin, bir bölgede yaşayanlar tarafından arzu edilen

hizmetlerin sunumu için yeterli gelir elde edememesi halinde oldukça rahatsız edici olmaktadır. Bununla birlikte, emlak vergisi kısıtlamaları, emlak vergisinin ihracını *(property tax exporting*) sağlamaya yönelik olduğunda birçok kesim tarafından savunulmaktadır. Emlak vergisinin ihracı, yerel yönetimlerin, vergi yükünün yerleşiklerin üzerinde kalmayacağı düşüncesiyle, ticari ve sınai taşınmazlara daha yüksek vergi oranı uygulamasıyla ortaya çıkmaktadır (Kitchen 2013). Bununla birlikte, yatırımları bir bölgeye çekebilmek, ticari ve sınai faaliyetleri artırabilmek amacıyla da vergi indirimleri yapılabilmektedir.

Ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamaları, vergi gelirlerini düşürmekte, ayrıcalıklı taşınmaz veya ayrıcalıklı mükellef yarattığı için, yatay eşitliği bozmakta ve eğer emlak vergisi yerel kamu hizmetlerinin karşılığında alınan bir vergi ise belirli bir kesimi bedavacı haline getirmektedir. Emlak vergisi gelirlerindeki düşüş, merkezi yönetimden aktarılan gelirlerin artışıyla telafi edilmezse, yerel kamu hizmetlerinin kalitesini ve miktarını etkilemektedir. Emlak vergisi gelirlerindeki azalmanın, merkezi yönetim tarafından aktarılan fonlarla telafi edilmesi, ayrıcalıklı uygulamalara kısa dönemde siyasi ve sosyal sorunlara çözüm üretmiş gibi görünse de, mali yerelleşmenin seviyesini azaltmakta ve uzun dönemde daha derin sorunlara neden olabilmektedir. Ayrıca, ayrıcalıklı uygulamalara ilişkin kararların merkezi ya da yerel yönetim tarafından alınması, hemen hemen aynı mali ve iktisadi sonuçlar yaratsa da, ayrıcalıklı uygulamalar sonucunda fayda sağlayanların, faydayı sağlayan yönetimle olan ilişkisi etkileneceği için, farklı siyasi sonuçlar yaratmaktadır. İktisadi ve mali kaygıların gözardı edilerek sosyal ve siyasi kaygılarla hareket edilmesi, etkinlik, etkililik, verimlilik, şeffaflık ve sürdürülebilirlik açısından çeşitli sorunları, bu sorunların farklı yöntemlerle çözülmeye çalışılması da daha başka problemleri ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle, ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamalarında iktisadi ve mali argümanların daha etkili olması gerektiğini söylemek mümkün bulunmaktadır.

3.6.1 İstisna ve muafiyetler

Vergi istisnası (*tax exemption*) vergi matrahının, vergi oranı ile çarpılmadan önce belirlenen miktar kadar azaltılması iken, vergi indirimi (*tax credit*) vergi matrahının

vergi oranı ile çarpılmasından sonra, yani verginin tarhiyatından sonra bulunan tutardan belirlenen miktarın düşülmesidir. Her iki mekanizma ödenecek vergi miktarını (*tax bill*) azaltmaktadır (*tax relief*). İstisna ve muafiyetler verginin objesine (arazi veya binalara), vergi mükellefine, vergi değerinin belirlendiği vergi matrahına veya ödenen para miktarına konulabilmektedir. İstisna ve muafiyetler yerel yönetimlerin elde ettiği geliri azalttığı için, batılı ülkelerde, mükelleflere sağlanan vergi kolaylıkları sonucu oluşan gelir kaybının, merkezi yönetim tarafından yerel yönetimlere ödeme yapılarak, telafisi mümkün olmaktadır (Bowman 2009, Plimmer 2013).

Bir kuruluşa, kişiye, gruba veya taşınmaza vergi muafiyeti tanımanın en basit yolu, onu vergi tabanına dahil etmemek, verginin kapsamı dışında bırakmaktır. Bowman vd. (2009) böyle bir tanım ya da bakış açısının Bitther ve Rahdet (1976) tarafından geliştirildiğini, kar amacı gütmeyen kuruluşların federal gelir vergisinden muaf tutulması ve muafiyetin vergi harcaması[6]olarak kabul edilmemesi gerektiğini ifade etmiş, Peter Swords'un (1981, 2002) bu görüşü emlak vergisine uyarladığını belirtmiştir (Bowman vd. 2009).

İstisna ve muafiyetler, genelde ekonomik, sosyal ve çevresel aktiviteleri teşvik etmek amacıyla uygulanmaktadır. Ayrıca, istisna ve muafiyetler toplumdaki adalet duygusuna sosyal ve kültürel bakışı yansıtmaktadır. İstisna ve muafiyetlere ilişkin düzenlemelerin daha kolay yönetilebilmesi için, mükellef grupları veya taşınmaz türleri bağlamında yapılması, bireyler için yapılmaması gerektiği savunulmaktadır. Bu tür imtiyazların, bireyler için uygulanması durumunda siyasal kollamacılığa yol açarak, olumsuz sosyal sonuçlara neden olduğu iddia edilmektedir (Plimmer 2013).

Her ülkede birçok taşınmaz emlak vergisinden muaf olmakla birlikte, bu muafiyetlerin bazılarının merkezi yönetimle, bazılarının ise yerel yönetimlerle ilgili olduğu görülmektedir. Muafiyetler (*exemptions*) sahipliğe göre (kamuya ait taşınmazlar),

[6] Vergilemede istisna ve muafiyetlerle ilgili bir başka kavram, vergi harcamasıdır. Vergi harcaması, vergi sisteminin vergi mükellefinin bazı davranışlarını ödüllendirmek için veya vergi mükellefinin içinde bulunduğu özel durumlar nedeniyle yapılan vergi indirimleri sonucunda oluşan vergi kayıplarıdır (Schwab 2009).

kullanıma göre (hayır amaçlı kullanılan taşınmazlar), malikin veya kullanıcının özelliklerine göre (yaşa ve özürlülüğe göre) olabilmektedir (Slack 2013). Genel olarak değerlendirildiğinde, hemen hemen tüm vergi sistemlerinde kamu kurum ve kuruluşları ile kar amacı gütmeyen kuruluşlara (*nonprofit organization*) ait taşınmazların emlak vergisinden muaf tutulduğu anlaşılmaktadır. Kar amacı gütmeyen kuruluşlara tanınan vergi muafiyetinin bir nedeni, bu kuruluşların ticari kuruluşlardan daha çok, iktisadi ve siyasi açıdan kamu kuruluşları gibi hareket etmeleri olarak gösterilmektedir. Ayrıca, genelde ibadethaneler ve mezarlıklar da emlak vergisinden muaf tutulmaktadır. Örneğin, ABD'de her eyalette kiliselere, eğitim binalarına ve sosyal yardımfaaliyetlerinde kullanılan taşınmazlara emlak vergisi uygulanmamaktadır. Ancak, "hayır işi" tanımı eyaletten eyalete değişebilmektedir (Bowman vd. 2009).

Emlak vergisi sistemlerinde ayrıcalıklı uygulamalara sahip olan en yaygın taşınmaz türü konutlardır. Emlak vergisinde konut indirimi uygulaması, ABD'de 1930'larda başlamış ve 1973 yılına gelindiğinde her eyalette geçerli hale gelmiştir. Emlak vergisinde vergi indiriminin geçmişi, taşınmazların ilk defa tasnif edildiği 1910'lara kadar uzanmasına rağmen, 1950 ve 1960'lı yıllarda özellikle yaşlı konut sahipleri ve çiftçiler için vergi indirimi talep edilmeye başlanmıştır. Konutlar için emlak vergisi indirimi hareketinin ikinci dalgasında, hak sahipliğini belirlemede yaş ve gelir önemli hale gelmiş, emlak vergisi bireyselleşmeye başlamış ve vergi indirimlerinin kapsamı genişlemiştir. 1965 yılında, yaşlılar için çoğunluğu muafiyet şeklinde olan vergi indirimleri 7 eyalette uygulanır olmuştur. Bu sayı, 1966'nın sonunda 11'e yükselmiş, 1973'e gelindiğinde 50 eyaletin hepsinde yaşlılar, konut indirimi kapsamına alınmıştır. Özellikle, 1950 ve 1960'lı yıllarda konutlar için emlak vergisi indirimi uygulamalarında, yaşlı mükelleflerin belirli bir gelir seviyesinin altında olması şartı aranmıştır. Konut için vergi indiriminde kapsamı daraltmak amacıyla, yaşlıların emekli olması şartı da diğer bir kriter olarak kabul edilmiştir (Bowman 2009). Emlak vergisinde konut indirimi uygulaması günümüzde genelde yaşlılara yapılmakta ve en çok faydayı onlar elde etmektedir. Grawelle ve Wallace (2009), Sjoquist ve Wallace'ın (2007), yaşlılara sağlanan konut indirimi nedeniyle meydana gelen vergi harcamasının, 2007 yılında 207 milyon dolara ulaştığını belirttiğini aktarmaktadır.

İstisna ve muafiyetler yoluyla vergi indirimleri belirli bir yüzde ya da belirli bir miktar şeklinde uygulanabilmektedir. Yerel yönetimler açısından, belirli bir yüzde vergi indirimi veya istisnasının ayrıntılı hesaplamalar gerektirdiği için, belirli bir miktar vergi indiriminden veya istisnasından daha maliyetli olduğu iddia edilmektedir. Ayrıca, belirli bir yüzde vergi indirimi, düşük değerli taşınmazlar için önemli bir avantaj sağlamamaktadır. Belirli bir yüzde ve belirli bir miktar vergi indiriminin her ikisi deefektif vergi oranını düşürmekle birlikte, belirli bir yüzde indirim, aynı tür ve değerdeki konutlar için efektif vergi oranında farklılıklar oluşturmamakta, belirli bir miktar vergi indirimi konut değerine göre değişen efektif vergi oranının oluşmasına neden olmaktadır (Bowman 2009).

İstisna ve muafiyetlerin varlığı emlak vergisinin siyasi ve sosyal yönünün oldukça güçlü olduğunu göstermektedir. İstisna ve muafiyetlerin özellikle konutları ve tarımsal amaçla kullanılan taşınmazları kapsaması, emlak vergisinin siyasi ağırlığını ortaya koymaktadır. Bununla birlikte, vergi mükellefinin niteliğine bakmadan taşınmazın türüne göre istisna ve muafiyet belirlemek vergi adaletini olumsuz etkileyebilmektedir. Örneğin, bir konutu olana da, birden fazla olana da aynı istisna veya muafiyet miktarı uygulanabilmekte, istisna ve muafiyet sisteminin büyüklüğü konut edinimini teşvik ediyor olabilmektedir. İstisna ve muafiyetler yoluyla taşınmazlara, kişi ve kuruluşlara sağlanan ayrıcalıklı uygulamalar, emlak vergisi sisteminin yönetim ve uyum maliyetini yükeltmekte, tekdüzeliği, yatay ve dikey eşitliği bozmakta, vergi gelirlerini düşürmekte, en önemlisi ise bazı vergi mükelleflerinin bedavacı olmasını sağlamaktadır. İstisna ve muafiyetlerin çokluğu vergi tabanını erozyona uğratmakta, emlak vergisi ile yerel kamu hizmetleri arasındaki bağı büyük ölçüde zedelemektedir.

3.6.2 Vergi şalteri (Tax Circuit Breaker)

Vergi şalteri, ödenecek belirli bir miktar emlak vergisi miktarı için, gelir ile vergi indirimi arasında ters orantılı bir ilişki kurularak oluşturulmuş bir sisteme dayanmaktadır. Bu sistemde, ödenmesi gereken belirli bir miktar emlak vergisinden sonra, gelir arttıkça vergi indirimi azalmaktadır. Ancak, pratikte karşılaşılan vergi şalteri uygulamalarının hepsi bu tanımı karşılamamakta, farklı şekillerde olabilmektedir

(Bowman 2009). Vergi şalteri uygulamasının temel amacı, ödenmesi gereken emlak vergisi miktarının elde edilen gelirin belirli bir kısmını aşmamasını sağlamak ve kişisel gelirin belirli bir yüzdesi olarak sınırlandırmaktır (Youngman 2007). Vergi şalteri, taşınmaz değerlerindeki artış, ortalama gelirdeki artıştan daha yüksek olabildiği için, gelir ile ödenecek emlak vergisi miktarı arasında bir bağlantı kurmakta, ödenecek verginin, gelirin belirli bir oranını aşmasını engellemektedir. Emlak vergisi realize edilmemiş bir kazancı vergilemek olarak değerlendirdiği için, gelir ile taşınmaz değeri arasında bir ilişki kurulmakta ve böylece mükellef baskısının oluşmaması sağlanmaktadır.

Vergi şalteri uygulamasına esas olarak iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan birincisi eşik değer (*threshold*), ikincisi ise değişken ölçek (*sliding scale*) yaklaşımıdır. İki yaklaşımın karışımından meydana gelen, melez veya özel uygulamalar da bulunmaktadır (Bowman 2009).

Eşik değer yaklaşımı klasik vergi şalteri uygulaması olarak kabul edilmektedir. Hak sahibinin ödemesi gereken emlak vergisi tutarı, gelirinin belirli bir oranını aşarsa vergi indirimi uygulanmaktadır. Eşik tutarını belirleyen oran, gelir dikkate alınarak, emlak vergisi miktarının makul bir kısmına karşılık gelmektedir. Örneğin eşik % 4 olarak belirlenirse, geliri 20.000 TL olan bir mükellefin ödeyeceği emlak vergisi tutarı 800 TL'sını aşarsa bu mükellef vergi şalteri uygulamasından faydalanmaktadır. Muafiyet, ödenecek emlak vergisi miktarının tamamına ya da eşik tutarı aşan kısmına ilişkin olabilmektedir. Diğer taraftan, elde edilen faydalar üzerine kısıtlamalar koymak da mümkün bulunmaktadır. Gelir ve elde edilen fayda üzerine bir kısıtlama konulmamışsa, gelire bağlı olarak efektif vergi oranı eşik oran kadar düşürülmektedir (Bowman 2009).

Eşik değer uygulamasının çoklu oran versiyonu da bulunmaktadır. Örneğin, gelirin ilk 8.000 TL'lık kısmı için eşik oran % 0, gelirin sonraki 4.000 TL'lık kısmı için eşik oran % 4, gelirin sonraki 4.000 TL'lık kısmı için eşik oran % 6,5, gelirin sonraki kısmı için eşik oran % 9 (16.000 TL'sını aşan kısmı için) ise 17.000 TL geliri olan birinin eşiği (8.000)+(0,04x4.000)+(0,065x4.000)+(0,09x1.000)=0+160+260+90=510 TL olmaktadır. Çoklu eşik uygulamasında hak sahibinin geliri arttıkça, tek eşik oran uygulamasına göre

efektif vergi oranı da artmaktadır. Bununla birlikte, elde edilen faydalara kısıtlama getirilmesinin uygulamaya dahil edilmesi, eşik değer uygulamasının etkisini azaltmakta veya tamamen ortadan kaldırmaktadır (Bowman 2009).

Vergi şalteri uygulamasında, gelir ile ödenecek vergi miktarı arasında bir ilişki kurularak kriterler belirlendiğinden, sistemin sağlıklı bir şekilde işletilebilmesi için gelir tanımının kapsamlı yapılması, sosyal ihtiyaçlara cevap vermesi gerekmektedir. Örneğin, ABD'de bazı eyaletlerde sosyal güvenlik yardımları gelir tanımına dahil edilmemekte, gelir tanımının dar tutulmasının eşitsizliklere neden olabildiği iddia edilmektedir. Her yaştaki mükelleflerin vergi indirimi kapsamına alınması ise eşitliği sağlamaya yönelik önemli bir adım şeklinde değerlendirilmektedir (Bowman 2009).

Siyasi tercihlerden çok etkilenen bir uygulama olan vergi şalteri uygulamasının, yerel kamu hizmetlerinin marjinal fiyatını ne şekilde etkilediği oldukça önemli bir konu olarak kabul edilmektedir. Vergi şalteri uygulaması, yerel kamu hizmetlerinden elde edilen fayda ile ödenecek emlak vergisi miktarı arasındaki ilişkiyi bozmakta, taşınmaz sahipleri üzerinde gelir ve ikame etkisi yaratmakta, seçmen davranışlarını özellikle yerel seçimlerde belirlemektedir (Anderson 2009).

Ülkemizde uygulaması bulunmayan vergi şalteri uygulaması, emlak vergisinin her ne kadar taşınmaz değerinden hareketle hesaplanan bir vergi olmasına rağmen, cari gelirle ödenen bir vergi olduğu gerçeğinden hareket edilerek oluşturulmuş bir mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi şalteri uygulaması, emlak vergisinin servet vergisi özelliğinden daha çok, realize edilmemiş bir kazancı vergilemesi özelliğini ortaya koymaktadır. Vergi şalteri sistemi, ödenecek emlak vergisi miktarını, taşınmaz değerinden ve yerel kamu hizmetinden elde edilen faydadan büyük ölçüde koparak gelire bağlı kılmakta, vergi mükelleflerinin ve yerel yönetimlerin kararlarını çarpıtabilmektedir. Bu nedenle, vergi şalteri mekanizması, emlak vergisinin mali ve iktisadi yönünden daha çok siyasi yönünün ön plana çıktığının önemli bir göstergesi olmaktadır.

3.6.3 Vergi ertelemesi (Tax Deferral)

Vergi ertelemesi, vergi borcunun taşınmaza haciz veya ipotek tesis edilerek ertelenmesi ve ertelenen vergi miktarına faiz yürütülmesi şeklinde yapılan bir uygulamadır. Ödenmemiş borç için taşınmaza ipotek (*a lien*) konulmakta ve taşınmaz satıldığında ya da elden çıkarıldığında vergi borcu ödenmektedir. Bazı durumlarda ertelenen vergiye, piyasa faiz oranının altında da olsa, bir faiz uygulanmaktadır. Vergi ertelemesine uygulanan faiz oranı piyasa faiz oranına eşit ise vergi ertelemesinden yararlanan hak sahibine herhangi bir avantaj yaratmamaktadır. Bu nedenle, ayrıcalıklı vergi uygulamaları içerisinde, cazibesi en az olan vergi kolaylığı şeklinde değerlendirilmektedir. Ancak, vergi ertelemesinden elde edilen faydayı değerlendirmek için, yıllara göre gelir artış oranı ile ödenecek emlak vergisi artış oranını karşılaştırmak ve vergi mükellefi açısından bir fayda sağlayıp sağlamadığına da bakmak gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, ödenecek vergi miktarlarındaki artış, gelirdeki artışlardan fazla ise aradaki fark kadar vergi mükellefine fayda sağlanmış olmaktadır. Bu uygulamada, verginin tamamı ya da bir kısmı ertelendiği için yerel yönetimlerin nakit akışları etkilenmekte, vergi ertelemesinin kapsamının genişletilmesi tavsiye edilmemektedir (Bowman 2009, Slack 2013).

Vergi ertelemesi uygulaması da emlak vergisi ile cari gelir arasındaki güçlü bağ nedeniyle ortaya çıkmış bir vergi kolaylığı şeklinde görülmektedir. Burada önemli olan husus, verginin hangi şartlarla ertelendiğidir. Diğer bir ifadeyle, ertelenen vergi, taşınmaz satıldığında veya miras yoluyla intikal ettiğinde ödenirse, mükellefler açından değişik durumlarla karşılaşılması mümkün olabilmektedir. ABD'de vergi ertelemesi uygulaması, vergi şalteri uygulaması gibi 1950 ve 1960'lı yıllarda başlamış, ilk olarak, politikacılar yaşlıların sahip olduğu konutlardan emlak vergisi alınmasından pek hoşlanmadığı için, konut sahibi yaşlı mükelleflere ve çiftçilere uygulanmıştır (Gren ve Weiss 2009, Bowman 2009).

Vergi ertelemesi uygulamasında, ödenecek vergilerin taşınmaz satılana veya elden çıkarılana kadar ertelenmesi, vergi mükelleflerinin gelirlerinin genelde düşük veya düzensiz olması nedeniyle geliştirilmiş bir uygulama olarak görünmektedir. Taşınmazın

tapu kaydına haciz veya ipotek konularak vergi borcunun ertelenmesi, öncelikle taşınmazın piyasa değerini ve mübadele edilebilirliğini olumsuz etkileyebilmekte, vergi mükelleflerini rasyonel olmayan kararlar almaya zorlayabilmektedir. Eğer, emlak vergisi yerel kamu hizmtlerinin karşılığı olarak alınıyorsa, bu uygulamalardan faydalananlar bedavacı durmuna getirilmiş olmakta, yerel yönetimlerin vergi gelirleri olumsuz azalmaktadır.

3.6.4 Taşınmazların türlere ayrılması (Classification)

Emlak vergisi sistemlerinde, taşınmazlar türlerine veya kullanımlarına göre sınıflandırılmakta, farklı türlerdeki taşınmazlar farklı şekilde vergilenmektedir. Taşınmazların türüne ya da kullanımına göre vergi değerinin ve vergi oranının tespiti veya ayrıcalıklı uygulamalar olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, taşınmazlar türlere ayrılarak, ödenecek vergi miktarını belirleyen vergi matrahı, vergi oranı, istina ve muafiyetler farklılaştırılabilmektedir. Bu durumda ise taşınmazın türüne göre değişen efektif vergi oranı ortaya çıkmaktadır (Bowman 2009). Bu nedenle, taşınmazları bina, arsa, arazi, konut, ticari veya tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlar şeklinde türlere ayırarak, farklı efektif oranlarla vergilemek, yönetimlere taşınmaz piyasası aracılığıyla kullanabilecekleri politik araçlar üretebilme imkanı vermekte, bunun da ülkeden ülkeye, hatta kentten kente değişen iktisadi, siyasi, sosyal veya hukuki sebepleri ve sonuçları olabilmektedir.

Taşınmazların konut ve konut-dışı taşınmazlar olarak ayrılarak emlak vergisine tabi tutulmasının temel gerekçesi, konutlar ve tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlar üzerindeki vergi yükünü azaltmak, ticari taşınmazlar üzerindeki vergi yükünü ise artırmak olarak belirtilmektedir. Ticari ve sınai taşınmazlara, daha yüksek vergi uygulamanın dışında, taşınmazların değeri ya da aldıkları hizmetlerden bağımsız olarak bir dizi harç da (*charge*) uygulanabilmektedir (Kitchen 2013). Bowman (2009), Glenn Fischer'e göre, konutlar ve tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlara nazaran ticari taşınmazların ve ticari taşınmazlar içinde de şirketlere ait taşınmazların (*utility property*) siyasi nedenlerle daha yüksek oranla vergilendirildiğini ifade etmektedir. Bu görüşlere göre, ticari ve sınai taşınmazlar daha yoğun vergilenerek, emlak vergisi ihraç edilmekte,

üretilen mal ve hizmetlerin fiyatına yansımakta, ama yerelde emlak vergisi ödeyen seçmenlerin daha az vergi ödemeleri sağlanmakta, istedikleri yerel kamu hizmetlerinin faydalanmalarının bedeli azalmakta ve böylece politikacıların oyları artmaktadır. Ancak, ticari ve sınai taşınmazlar üzerindeki efektif vergi oranını artırma çabalarına tepki olarak işletme sahipleri yüksek emlak vergisi uygulayan bölgelerden ayrılabilmektedir (Gren ve Weiss 2009). Daha da önemlisi, taşınmazların türlere ayrılarak efektif vergi oranlarının farklılaştırılması taşınmaz kullanım kararlarını çarpıtabilmekte, taşınmaz yatırımları ve projeleri rasyonel olmayan bir duruma gelebilmektedir. Örneğin, ticari taşınmazlar üzerindeki emlak vergisi yükünü artırma gayreti işletmeleri yer değiştirmeye zorlayabilmekte veya imar planında ticari alan olarak ayrılan arsalar üzerine bina yapmaya ilişkin projeler ertelenebilmektedir.

Bununla birlikte, konut-dışı taşınmaz kavramı, ticari (ofisleri, bankaları, perakende satış yerlerini, restoranları, otelleri vb.), sınai (madenleri, fabrikaları, tersaneleri vb.) ve özel amaçla kullanılan (boru hatlarını, tren yollarını, yolları vb.) taşınmazları kapsadığı için (Slack 2013) konut-dışı taşınmazların daha yüksek oranla vergilenmesi bir dizi etkinlik ve eşitlik (*efficiency and equity*) sorununa neden olmaktadır. Örneğin, sınai ve ticari taşınmazlardan elde edilen vergi gelirlerinin konutlar için harcanması halinde belediye hizmetlerinin seviyesinde etkinlik sağlanamayacağı iddia edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, her bir yerel yönetimde hizmetlerin seviyesi, bir bölgede yaşayanların talebine (oyuna) göre belirlendiği görüşü esas alınarak, sınai ve ticari taşınmazların daha çok vergilenmesinin o bölgede yaşayanların üzerlerindeki vergi oranının daha düşük gerçekleşmesine, dolayısıyla daha az vergi ödemelerine ve yerel kamu hizmetlerinin gerekenin üzerinde arz edilmesine (*over supply*) neden olacağı, bu hizmetlerden elde edilen faydanın karşılığı olan hizmet maliyetlerini ödemeden, yerel kamu hizmetlerinde arz-talep eşitliğinin sağlanamayacağı belirtilmektedir (Kitchen 2013). Diğer bir ifadeyle, ticari ve sınai taşınmazların daha çok vergilenerek konutlar üzerindeki vergi yükünü azaltmaya çalışmak, hem konut sahiplerinin yerel kamu hizmetlerinden elde ettiği faydayı daha düşük fiyatla vergilemek, hem de konutların değerlerinde meydana gelen artışı yeterince vergilememek anlamına geleceği için, yerel kamu hizmetleri arz ve talebinin etkin seviyeden farklı bir noktada gerçekleşmesine neden olabilmektedir. Konut-dışı taşınmazlar üzerindeki vergi yükünü artırarak, diğer taşınmazlar üzerindeki

vergi yükünü azaltmaya çalışmanın yerel kamu hizmetlerinin sunumundaki etkinliği bozacağı yönündeki bu düşünceler, emlak vergisi ile yerel kamu hizmetleri arasındaki ilişkiye vurgu yapmaktadır.

Bu bağlamda, konutlar ile sınai ve ticari taşınmazlardan, yerel kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda karşılığında ne kadar emlak vergisi alındığı sorusu akla gelmektedir. Slack (2013), konut-dışı taşınmaz kullanıcılarının genelde çöp toplama, güvenlik ve yangından korunma gibi hizmetleri kendileri ürettiğinden hareketle Kitchen ve Slack'in (1993), Kanada Ontario'da 8 belediyede 1990 yılı verilerini kullanarak yaptıkları araştırmada, konut-dışı taşınmazların emlak vergisi gelirlerinin % 28 ila % 51'i arasında bir kısmını karşıladığı, ancak belediye harcamalarının % 31'i ila % 40'ı arasındaki kısmından faydalandığı sonucuna vardığını belirtmektedir.Ayrıca, Oakland ve Testa tarafından (1995) ABD'de yapılan bir çalışmada, ticari işletmelerle ilgili eyalet ve yerel yönetim harcamalarının, ticari işletmelerle ilgili eyalet ve yerel vergi gelirlerinden daha düşük olduğunun ortaya çıktığını vurgulamaktadır. Ancak, harcama/gelir oranı eyaletten eyalete değişebilmektedir (Slack 2013).

Diğer taraftan, ticari ve sınai taşınmazlara uygulanan emlak vergisinin, belediye hizmetlerinin değeriyle veya elde edilen faydayla bir bağlantısının olmadığını ifade eden görüşler de bulunmaktadır. Bir emlak vergisi sistemi, ticari ve sınai taşınmazlardan, tüketilen yerel kamu hizmetlerinin marjinal maliyetinden yüksek vergi geliri elde edilmesini sağlıyorsa ve vergilenmek istenilen bir iktisadi rant yoksa, bu uygulama kaynakların etkin olmayan bir şekilde dağılmasına, ekonomik aktivitenin azalmasına, ekonomik çıktının düşmesine, işsizliğe ve daha az rekabetçi bir ticari çevreye neden olabilmektedir. Genel olarak, şirketler ve işletmeler karlarını maksimize edecekleri yerleri seçtikleri için, düşük emlak vergisi uygulayan bölgeleri, diğer koşullara da bağlı olarak tercih edebilmektedir. Kitchen (2013), Kitchen ve Slack tarafından (1993) ABD'de yapılan araştırmaların, ticari ve sınai yerleşim kararlarındaemlak vergisi farklılıklarının, yerel yönetimler veya bölgelerarasında (*inter-municipal or inter-regional*) etkisinin önemsiz ama yerel yönetim veya bölge içindeki (*intra-municipal or intra-regiona*l) etkisinin önemli olduğunu ifade ettiğini belirtmektedir. ABD'de yapılan çalışmalara göre, komşu yerel yönetimler arasında,

işletmeleri cezbedebilmek için emlak vergisi rekabeti yaygın bir şekilde yaşanmaktadır (Kitchen 2013).

Ticari ve sınai taşınmazların daha yüksek oranla vergilenmesinin yarattığı çarpıklıklar, Kanada'da reform yapılmasına neden olmuştur. Özellikle ticari ve sınai taşınmazlardan elde edilen emlak vergisi gelirlerinin yerine yeni bir ticari değer vergisinden (*business value tax*) elde edilecek gelirin yerel yönetimlere tahsis edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu ticari değer vergisi KDV olarak ticari gelir üzerine konulmakta ve tüketim üzerinden değil üretim üzerinden alınmaktadır. Ticari değer vergisinin, bir KDV olarak, ticari ve sınai taşınmazların daha çok vergilemesinden kaynaklı çarpıklıkları ortadan kaldıracağı iddia edilmektedir. Böyle bir ticari değer vergisi Almanya ve Japonya'da uygulanmaktadır (Kitchen 2013).

Taşınmazların türlere ayrılarak farklı şekilde vergilenmelerinin bir diğer örneği tarım arazileri için yapılan uygulamalardır. Yerel yönetimler daha çok, tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlara değerleme ayrıcalığı uygulamakta ve piyasa değerlerini değil, kullanım değerlerini vergi değeri olarak kabul etmektedir. Bu uygulama, kullanım değeri üzerinden değerleme (*use value assessment*) olarak tanımlanmakta ve tarım arazilerinin, boş alanların (*open space*) korunmasını, kentel yayılmayı (*urban sprawl*) önlemeyi ve çiftçilere destek olmayı amaçlamaktadır. ABD'de Michigan eyaleti dışında 49 eyalette tarım arazileri için ayrıcalıklı değerleme yapılmaktadır (Bowman vd. 2009). Bununla birlikte, bazı ülkelerde ise mevcut kullanım, tüm taşınmazların veya tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlar gibi bazı taşınmazların vergi değerinin tespitinde uygulanmaktadır (Franzsen ve McCluskey 2013).

Tarım arazileri için mevcut kullanım değeri uygulaması, piyasa değerine bir alternatif olarak görülmektedir. Mevcut kullanımın avantajı, çok objektif olması ve değerleme tarihinde taşınmazın geçerli kullanımına dayanmasından kaynaklanmaktadır. Mevcut kullanım değerinin çevre dostu, sürdürülebilir olduğu ve korunabilir arazi kullanımının önemini anladığı iddia edilmektedir. Ayrıca, mevcut kullanım değerinin, değerleme uzmanının gördükleriyle ilgili olması da oldukça objektif bir durum olarak değerlendirilmektedir. Birçok taşınmaz sahibinin ve yatırımcısının varlık değerlerini

maksimize etmek istediğini varsayarsak, çoğu taşınmazın en yüksek ve en iyi kullanımda bulunduğunu ve bu durumda mevcut kullanım değerinin piyasa değerine eşit olduğunu söylemek mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte, planlama ve imar olasılıklarından kaynaklı olarak, mevcut kullanım değeri ile piyasa değerinin farklılaştığı örnekler olabilmektedir (Franzsen ve McCluskey 2013). Diğer bir ifadeyle, mevcut kullanım değeri ile piyasa değeri arasındaki farklılıklar taşınmazla ilgili beklentilerin oluşmaya başlamasıyla ortaya çıkmaktadır. Tarımsal amaçla kullanılan taşınmazın kentleşmeye dayalı olarak altyapı, çevre, ulaşım ve sosyal hizmetlerden yararlanmaya açık hale gelmesi, imar planları kapsamına alınma ihtimalinin ortaya çıkması, kullanım değeri ile piyasa değeri arasındaki eşitliği bozmaya başlamaktadır.

Mevcut kullanım değeri uygulaması, özellikle kent saçaklarında yer alan ve kentleşme baskısını üzerinde hisseden taşınmazlar için oldukça doğru bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir. Tarım arazileri için ayrıcalıklı değerleme, tarım arazisinden elde edilen gelire veya yerel yönetim tarafından geliştirilen bir yönteme göre yapılmaktadır. Tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlar için, emlak vergisi değerini tespit etmek amacıyla uygulanan ayrıcalıklı değerleme yöntemlerinin ülkeden ülkeye, hatta aynı ülke içinde şehirden şehre farklılaştığı da görülmektedir. Bowman vd. (2009), John Anderson'un (1998) ABD'de arazinin, emlak vergisinden önce ve sonra değerinin nasıl belirlendiğine ilişkin yolları tanımladığını ve kullanım değerinin farklılıklarını anlattığını, her eyalette geliştirilen farklı yöntemlere bakarak tarımsal kullanım değerinin, dar anlamda; tarımsal gelir akımlarının kapitalize edilerek, arazinin kapitalize edilmiş değerinin tespit edildiğini, geniş anlamda ise; kapitalize edilmiş değere, gelecekte arazinin gelişme potansiyelinin ilave edilerek belirlendiğini ifade ettiğini ortaya koymaktadır. Bowman vd. (2009) göre, Anderson, bazı eyaletlerin dar anlamda kullanım değerini, bazı eyaletlerin geniş anlamda kullanım değerini kullandığını vurgulamaktadır. Bazı eyaletlerde ise böyle bir tanımlama dahi bulunmamakta, hatta Massachusetts'de, değerleme uzmanının kişisel bilgi, deneyim ve görüşüne göre kullanım değerinin tespitine izin verilmektedir.

Kullanım değeri üzerinden emlak vergisi matrahı tespit edilmesinin en temel hedefi, tarım arazilerinin korunması ve imara açılmamasının teşvik edilmek istenilmesi

şeklinde ifade edilmektedir. Bowman vd. (2009) aktardığına göre; Jane Malme (1993), bu tür vergi muafiyeti vasıtasıyla tarım arazilerinin ve çiftliklerin korunmasının sağlanamadığını vurgulamakta, Malme'den yaklaşık 10 yıl sonra Russell Kashian (2004) ayrıcalıklı değerleme uygulamasının beklenilen amaca ulaşamadığına, ayrıcalıklı değerleme uygulamasının, araziyi satın alan, vergi indirimi süresince elinde tutan ve en karlı olduğu dönemde satan arazi spekülatörleri için önemli bir fayda sağladığına dikkat çekmekte, John Youngman (2005) ayrıcalıklı değerleme uygulaması gibi özel politikaların uzun dönemde, tarımsal arazileri koruduğuna ilişkin çok fazla belirsizliğin olduğunu,vergi muafiyet ve istisnalarının, arazileri alış veriş merkezi yapmak ya da ifraz edip satmak için ellerinde tutan taşınmaz geliştiricileri (*developers*) ya da müteahhitler için uygulandığını savunmaktadır. Ayrıcalıklı değerleme uygulamasının, aile çiftliklerinin (*family farms*), şirket çiftliklerinin (*corporate farms*), hobi çiftliklerinin (*hobby farms*) ve parselasyon (*subdivision*) ve gelişim (*development*) için bekleyen taşınmazların ayrımını yapmadığı (Bowman vd. 2009) için önemli belirsizlikler içerdiği belirtilmektedir.

Günümüzde taşınmazların arz ve talep koşulları türlerine göre farklılaştırılabildiği, yani arsa, tarım arazisi veya bina arzını imar planları aracılığıyla artırmak veya azaltmak mümkün olduğu için, taşınmazları türlere ayırarak, farklı değer, farklı oran, farklı istisna ve muafiyele oluşturarak, farklı efektif oranlarla vergilemek, yerel yönetimlere taşınmaz piyasasında kullanılabilecek önemli araçlar sunmaktadır. Taşınmaz arzını belirleyebilme gücü yerel yönetimlere taşınmaz değerlerini etkileyebilme imkanı vermekte, yerel kamu hizmetleri ile emlak vergisi arasında kurulacak bağlantının daha da güçlendirebilmelerini sağlamaktadır. Bu nedenle, konutlar için ayrıcalıklı uygulamalar yapmak, ticari ve sınai taşınmazları yüksek miktarda vergilemek, merkezi veya yerel yönetimler için siyasi açıdan oldukça cazip görünmektedir. Bununla birlikte, kullanım değeri üzerinden emlak vergisi uygulamasının tarımsal arazileri koruduğunu ve tarımsal kullanımı teşvik ettiğini söylemek çok mümkün görünmemektedir. Özellikle, kentleşmenin yoğun olduğu bölgelerde arsa talebinin artması tarımsal amaçla kullanılan alanların arsaya dönüşmesi yönündeki baskıyı yoğunlaştırmakta ve emlak vergisi enstrümanı bu baskıyı hafifletememektedir. Bu nedenle, emlak vergisi aracılığıyla tarımsal alanları korumaya çalışmak çok başarılı bir tercih olarak görünmemektedir.

3.6.5 Edinim değeri uygulaması (Acquisition Value)

Edinim değeri uygulaması, taşınmazın satın alındığı değeri vergi değeri olarak kabul etmektedir. Edinim değeri uygulamasında, edinim yılından sonraki yıllarda vergi değeri, yıllık olarak sadece, enflasyon oranı gibi, belirli oranlarda artırılmakta, taşınmaz satıldığında, vergi değeri satış değeri olarak yeniden belirlenmiş olmaktadır (McCluskey ve Franzsen 2013). Diğer bir ifadeyle, edinim değeri uygulamasında taşınmazın vergi değeri satınalma değeri olarak belirlenmekte ve elden çıkarılana kadar yeniden değerleme yapılmamakta, vergi değeri katsayılar ya da endeksler aracılığıyla tespit edilmektedir. Edinim değeri, taşınmazın piyasa değerindeki artışların vergi değerine yansımasını ve böylece realize edilmemiş bir kazancın vergilenmesini engellemektedir.

Edinim değeri, özellikle aynı türdeki taşınmazlar için farklı miktarlarda vergi ödenmesineve yatay eşitliğin zedelenmesine neden olmaktadır. Edinim değeri uygulamasında, taşınmazların piyasa değeri ile değerleme kısıtlamaları sonucu bulunan vergi değerleri arasındaki fark açıldıkça, elde edilen fayda çoğalmakta ve bu fayda taşınmaz satılana kadar devam etmektedir. Taşınmazın ancak satılması halinde, satış fiyatı aracılığıyla vergi değeri güncellenmekte, taşınmazları uzun süre mülkiyetinde tutan taşınmaz sahipleri, kısa süre mülkiyetinde tutanlara göre daha kazançlı olmaktadır. Bir bölgeye gelerek taşınmaz edinenler, eskiden o bölgeye gelerek taşınmaz edinenlerden daha fazla emlak vergisi ödemek zorunda kalmaktadır. Örneğin, edinim değeri sistemi uygulanan California'da, 2003 yılında bir vergi mükellefi, 1970'li yıllarda satın aldığı ve piyasa değeri yaklaşık 4 milyon dolar olan bir konut için 2.264 dolar emlak vergisi öderken, 1990'lı yılların ortalarında aldığı ve piyasa değeri diğer konutun yaklaşık yarısı kadar olan konut için 12.002 dolar emlak vergisi ödemektedir. İkinci konut üzerindeki efektif vergi oranı (% 0,6), diğer konut üzerindeki efektif vergi oranının (% 0,056) yaklaşık 10 katı olarak gerçekleşmektedir (Sexton 2009).

Edinim değeri üzerinden vergileme, bir bölgede yaşayanların emlak vergisi yükünü, o bölgede yeni konut alanlara kaydırmalarına neden olmaktadır. Edinim değeri uygulamasında yeni edinilen taşınmazlar üzerindeki vergi yükü, daha önceki tarihlerde

edinilen taşınmazlara göre daha fazla olmakta, o bölgede önceden yaşamaya başlayanlar daha az vergi ödemektedir. Bu nedenle, edinim değeri uygulamasının insanların mobilizasyonunu etkilediğini iddia etmek mümkün bulunmaktadır. Edinim değeri uygulaması, konutlar için olduğu kadar, ticari ve sınai taşınmazlar için de kullanılmakta, ancak mobiliteyi ne şekilde etkilediği konusunda yapılan ampirik çalışmalar daha çok konutlar üzerinde yoğunlaşmaktadır (Deskins ve Fox 2010).

Edinim değeri sistemi, mobiliteyi olumsuz etkileyerek kararları çarpıtmakta, kaynakların etkin dağılımını engellemektedir. Örneğin, edinim değeri uygulaması, aileler büyüdükçe daha büyük konutlara, aileler küçüldükçe daha küçük konutlara sahip olmasının önüne geçmektedir. Ayrıca, edinim değeri uygulaması, az mobil olanların konut sahibi olma isteğini artırabilmekte, çok mobil olanların konut sahibi olma isteğini azaltabilmektedir (Sexton 2009).

Bununla birlikte, edinim değeri sisteminde düşük gelirli hane halklarının, diğer hane halklarına göre daha kazançlı olduğu iddia edilmektedir. Bu iddianın arkasındaki temel varsayım, düşük gelirli hanehalklarının daha az sıklıkla konut değiştirdiği, yani daha az mobilize olduğu görüşüne dayanmaktadır. Düşük gelirli hanehalklarının az sıklıkla konut değiştirdiği, yani taşınmazların piyasa değerinin vergi değerine olan oranını ifade eden uyumluluk oranını (*disparity ratio*) yüksek, ama efektif vergi oranını düşük tuttukları kabul edilmektedir. Bu bağlamda, taşınmaz değerlerinin hızla artması uyumluluk oranını artırırken, yani taşınmazların piyasa değerlerinin vergi değerlerine olan oranını yükseltirken, taşınmazların alım satımının artması bu oranı düşürmektedir (Sexton 2009). Bununla birlikte, uyumluluk oranının yükselmesiyle taşınmazların güncel vergi değeri ile piyasa değeri arasındaki bağ kopmakta (Youngman 2008), zaman geçtikçe de piyasa değeri ile vergi değeri arasındaki makas açılmaktadır.

Edinim değeri sisteminin mobiliteyi cezalandıran etkisi, ticari taşınmazlar hakkında alınan kararlarda da görülmektedir. Hanehalkları gibi müteşebbisler de, ticari hayatta ve taşınmaz piyasasında meydana gelen değişikliklere daha az tepkili davranmakta, mevcut taşınmazlarını tadil etmeyi, başka taşınmazlara taşınmaya tercih etmekte, yeni pazara daha yakın olmaktan ziyade, yüksek ulaşım maliyetlerine katlanmak zorunda

kalmaktadırlar. Diğer bir çarpıtıcı durum ise mevcut işletmelerin yeni işletmelere nazaran bir vergi avantajına sahip olması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Eğer bir işletme rakibininkine benzer bir taşınmaz satın alır ve ticari hayatına başlarsa, edinim değeri üzerinden emlak vergisi ödediği için rakibine göre daha çok vergi ödemek durumunda kalmaktadır (Sexton 2009). Bu nedenle, aynı bölgede, aynı konuda faaliyet gösteren işletmeler arasında bile emlak vergisi yükünde farklılıklar oluşabilmektedir.

Edinim değeri uygulaması realize edilmemiş bir kazancın vergilenmesini önlemekle birlikte, yerel kamu hizmetleri ile vergi mükellefleri ve taşınmaz değerleri arasında emlak vergisi aracılığıyla kurulan bağı zamanla tamamen ortadan kaldırmakta, bir bölgedeki emlak vergisi yükünü çoğunlukla yeni taşınmaz satınalanlara kaydırmaktadır. Bununla birlikte, daha az mobil oldukları kabul edilen düşük gelirliler üzerindeki vergi yükünü zaman içerisinde azaltmaktadır. Edinim değeri uygulaması, yeni konut edinimi, konutu elden çıkarma gibi kararları çarpıtabilmekte, emlak vergisinin etkinlik maliyetini yükseltmektedir. Edinim değeri, taşınmaz talebinin yoğun olmadığı ve fiyatların, yeniden değerleme için belirlenen kat sayılar kadar veya daha az artığı yerlerdeki vergi mükelleflerine ise bir avantaj sağlamamaktadır.

3.6.6 Değerleme kısıtlamaları (Assessment Limits)

Değerleme kısıtlamaları (*assessment limits*), taşınmazların vergi değerlerindeki artışların belirli bir seviyede kalmasını sağlayarak, ödenecek vergi miktarındaki yüksek artışların oluşmasını engellemektedir. Değerleme kısıtlamaları vasıtasıyla taşınmazların vergi değerleri, piyasa değerlerine bakılmaksızın, önceki yılın değerinde belirli bir oranda artış gerçekleştirmek suretiyle bulunmakta ve yeniden değerleme yapmak amacıyla da kullanılmaktadır. Değerleme kısıtı, belirli bir yüzdelik artış, tüketici fiyat endeksi gibi bir endeks olabilmekte ve genel olarak taşınmazların değerlerinin yıldan yıla artışlarını frenlemek için kullanılmaktadır. Değerleme kısıtlamalarında hak sahipliği, taşınmaz (konut, tarımsal amaçla kullanılan taşınmaz gibi) bazında olabileceği gibi, kişiler (yaşlı ve düşük gelirliler gibi) bazında da yapılabilmektedir. Diğer ayrıcalıklı vergi uygulamalarında olduğu gibi, en temel etkisi, vergi tabanını daraltması ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olmasıdır. Değerleme kısıtlamaları tüm

taşınmazları kapsamadığında ve bazı taşınmazlara veya bazı kişilere ve gruplara uygulandığında, taşınmaz sahiplerini ayrıştırarak ve eşitlik etkisi meydana getirerek, kazananlar ve kaybedenler yaratmakta, taşınmaz sahiplerinin davranışlarının değişmesini sağlayarak etkinlik kayıpları oluşturmaktadır (Sexton 2009).

Taşınmaz piyasasında meydana gelen dalgalanmalar nedeniyle zaman zaman, özellikle konut değerlerinde hızlı artışlar ya da azalışlar gerçekleşebilmekte ve ortaya çıkan eşitsizliklerin değerleme kısıtlarıyla giderildiği iddia edilmektedir. Bununla birlikte, örneğin konutlara değerleme kısıtlamaları getirildiğinde, fakat emlak vergisi oranı ve harcamalar üzerine bir tavan konulmadığında, yönetimler gelirlerinin düşmemesi için vergi oranlarını artırmak durumunda kalabilmekte ve bunun sonucunda bazı taşınmaz sahipleri daha fazla vergi ödeyebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bakiye yöntemine göre vergi oranının tespit edildiği durumlarda, değerleme kısıtlamaları uygulaması sonucunda, örneğin konutların vergi değeri yükselmeyebilmekte, ama diğer taşınmazların vergi değeri ya da vergi oranı artabilmektedir. Bu durumda, vergi oranı ya da vergi değeri yükseldiği için, konut-dışı taşınmazlar ve değerleme kısıtı uygulanmayan konutlar üzerindeki vergi yükü artmaktadır (Sexton 2009). Bazı taşınmazlar üzerindeki vergi yükünün artması da vergi adaletinin bozulmasına neden olmaktadır.

Değerleme kısıtlamaları nedeniyle vergi değerlerinin, taşınmazların piyasa değerlerinin altında kalması halinde taşınmazların vergi değerleri ile piyasa fiyatları arasındaki fark artmakta ve vergi tabanındaki erozyon çoğalmaktadır. Diğer taraftan, taşınmazların piyasa fiyatları değişmezse, değerleme kısıtlamalarının vergi tabanına etkisi olmayabilmektedir. Ayrıca genelde, yeni yapılar ve inşaatlar vergi kısıtlamalarından faydalanamadığı için, yeni gelişen bölgelerde vergi tabanında küçük azalmalar meydana gelebilmektedir (Sexton 2009).

Bununla birlikte, değerleme kısıtlamaları sonucunda taşınmazlarının piyasa değeri, değerleme kısıtlamalarının izin verdiği değer artışının üzerinde artan taşınmaz sahipleri kazançlı çıkarken, taşınmazlarının piyasa değeri, değerleme kısıtlamalarının izin verdiği değer artışının altında kalan taşınmaz sahipleri zararlı çıkmaktadır. Bu nedenle,

değerleme kısıtlamaları sonucu vergi yükünün, yüksek gelirli hane halkları üzerinden düşük gelirli hane halklarının üzerine kaydığı iddia edilmektedir. Ancak, yüksek gelirlilerin, yüksek değerli konutlara sahip olduğu gerçek olmakla birlikte, bu konutların değerinin çok hızlı ve yüksek miktarda arttığını her zaman iddia etmek mümkün olmadığı için, yüksek gelirli hane halklarının vergi yükünü, değerleme kısıtlamaları yoluyla düşük gelirli hane halkları üzerine kaydırdığını söylemenin tam olarak gerçeği yansıtmadığı ifade edilmektedir (Sexton 2009).

Ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamaları içerisinde belki de en olumsuz sonuçlar yaratması muhtemel uygulama değerleme kısıtlamalarıdır. Genelde değerleme kısıtlamaları, vergi değerinin piyasa değerinden gitgide uzaklaşmasına neden olmakta, taşınmaz piyasasında vergi değeri üzerinden yapılan işlemlerin ve hesaplamaların piyasa gerçeklerinden kopması sonucunu yaratmaktadır. Taşınmaz piyasasında gerçekleştirilen bir kısım işlemin ve hesaplamanın piyasa değerlerini yansıtmayan değerler üzerinden yapılması kararları çarpıtmakta etkinlik maliyeti oluşturmaktadır. Örneğin, ülkemizde genellikle tapuda alım satım işlemleri emlak vergisi değeri üzerinden yapılmakta, taşınmazların piyasa değerleri ile vergi değerleri arasındaki fark nedeniyle hem vergi kaybı yaşanmakta, hem de piyasa aktörlerinin kararları çarpıtılmaktadır.

3.6.7 Ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamalarinin değerlendirilmesi

Emlak vergisinde birçok ayrıcalıklı uygulamanın olması, öncelikle emlak vergisinin siyasi ve sosyal açıdan güçlü işlevlere sahip bir vergi olduğunu göstermektedir. Emlak vergisi sistemlerinde genel olarak konutlar ve tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlar ile emekliler gibi bazı sosyal gruplar ayrıcalıklı uygulamalar vasıtasıyla korunmaya çalışılmaktadır. Zaman içerisinde sosyal ve siyasal yapı ilerledikçe, ayrıcalıklı uygulamaların sayısının arttığını söylemek mümkün görünmekle birlikte, yerelleşme eğilimlerinin çoğaldığı bir dönemde ayrıcalıklı uygulamaların kapsamını genişletmeye çalışmak veya sayısını artırmak doğru bir tercih gibi görünmemektedir. Emlak vergisi sistemlerinde istisna ve muafiyetlerin, oran ve değerleme kısıtlamalarının, daha genel bir ifadeyle ayrıcalıklı uygulamaların varlığı, öncelikli olarak vergi tabanını daraltarak

vergi gelirlerinin azalmasına neden olmakta, servetin yeterince vergilenmemesine yol açmakta, yerel kamu hizmetlerini karşılıksız tüketen bedavacı bir kesim yaratmaktadır. Bu nedenle, ayrıcalıklı uygulamaların mali, siyasi ve sosyal sonuçları ortaya çıkmakta, ayrıcalıklı uygulamalardan kaynaklanan sonuçların hem vergi mükellefleri ve siyasetçiler hem de taşınmaz piyasası aracılığıyla geniş bir perspektiften ele alınması gerekmektedir.

Ayrıcalıklı uygulamaların en temel etkisi, emlak vergisi gelirlerinin azalması sonucunda yönetimler arasında gelir transferinin artması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Bowman 2009). Yönetimler arası gelir transferlerinin artması mali yerelleşmeyi ve dolayısıyla da yerelleşmeyi olumsuz etkilemektedir. Bu bağlamda, yerelleşme sürecinde kurumsallaşmış olan yapı sarsılmakta, kaynak dağılımından seçmen tercihlerine kadar birçok konunun gözden geçirilmesi önemli hale gelmektedir.

Bununla birlikte, ayrıcalıklı uygulamalar aracılığıyla gerçekleştirilen kısıtlamaların amacı yerel yönetimlerin harcamalarını azaltmaya çalışmak olabilmektedir. Bu kısıtlamaların başarısı hakkındaki araştırmalar üç temel sorunu gündeme getirmektedir. Birincisi, emlak vergisi kısıtlamaları emlak vergisi gelirlerini düşürmektedir. İkinci sorun, emlak vergisi gelirlerindeki bu düşüşün, diğer yerel gelirler tarafından dengelenip dengelenmediğidir. Bu konudaki kanıtlar ikna edici olmasa da, emlak vergisi gelirlerindeki düşüş diğer gelir kaynakları tarafından ikame edilmektedir. Bu nedenle, günümüzde yerel yönetimler yerel kullanıcı ücretlerine, ruhsat gelirlerine, lisans ücretlerine daha çok bağımlı hale gelmektedir. Üçüncü sorun, emlak vergisi kısıtlamalarının girdi tercihlerini ve yerel yönetimler tarafından üretilen çıktı miktarlarını etkileyip etkilemediğidir. Bazı çalışmalar, yerel yönetimlerin vergi kısıtlamalarına yönetim maliyetlerini kısarak, bazı çalışmalar da yerel yönetimlerin vergi kısıtlamalarına hizmet maliyetlerini azaltarak cevap verdiğini ortaya koymaktadır. Bir grup araştırma, yerel yönetimlerin daha az gelirle aynı miktarda hizmeti sunabildiği, bir grup araştırma ise yerel kamu hizmetlerinin özel sektör tarafından sunulmaya başlandığı sonucuna varmaktadır (Kitchen 2013).

Ayrıcalıklı uygulamalar sonucunda emlak vergisi gelirlerinde meydana gelen azalmanın ne şekilde telafi edildiği oldukça önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Yerel yönetimlerin gelirlerindeki azalma, merkezi yönetimden aktarılan payların artışıyla giderilmeye çalışılıyorsa, mali yerelleşme konusunda büyük bir gerileme gerçekleşmektedir. Bununla birlikte, emlak vergisi gelirlerindeki azalmanın diğer gelir kaynakları ile giderilmeye çalışılması durumunda ise gelir kaynağının niteliğine bakarak değerlendirme yapmak gerekmektedir. Ancak, her durumda ayrıcalıklı uygulamaların yerel yönetimler için yarattığı sorunların, oluşturduğu sosyal faydadan daha etkili olduğu ortaya çıkmaktadır.

Ayrıcalıklı uygulamaların ikinci derecede temel etkisi, bazı vergi mükelleflerine taşınmazları aracılığıyla farklı davranılmasını sağlaması sonucunda şekillenmektedir (Yuan vd. 2009). Ayrıcalıklı uygulamalar, her ne kadar daha çok sosyal nedenlerle ortaya çıkmış olsa da, sonuçta taşınmaz aracılığıyla bireylere fayda sağlamakta ve diğer vergilerde (gelir vergisi gibi) oluşturulan ayrıcalıklı uygulamalardan bu yönüyle ayrılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, EVS'de bulunan ayrıcalıklı uygulamalar bireylere ya da gruplara mülkiyetindeki taşınmazları aracılığıyla fayda sunmakta, bu özelliğiyle de diğer vergiler için uygulanan ayrıcalıklı uygulamalardan daha farklı psikolojik, sosyal, siyasi ve iktisadi sonuçlar yaratmaktadır. Örneğin, mükellefler harcamalar üzerinden alınan vergilere göre emlak vergisine karşı daha sert bir tepki ortaya koymaktadır.

Bu bağlamda, hemen hemen bütün ayrıcalıklı uygulamalar istenmeyen sorunlara neden olabilmektedir. Örneğin, bu kısıtlamalar taşınmazların vergi değerlerinin piyasa değerlerinden uzaklaşmasını, taşınmaz piyasasının aktörlerinin şevkinin kırılmasını ve mübadelenin engellenmesini sağlayabilmektedir. Ayrıca, yerel harcamalar konusunda merkezi otoritenin ya da yerel yönetimlerin yapacağı varsayımlar, mali otoriteyi azaltabildiği gibi, eğer emlak vergisi yerel kamu hizmetlerinin bir karşılığı olarak alınıyorsa, yerel kamu hizmetleri-vergi fiyatı paketini seçme kabiliyetini zayıflatabilmektedir (Youngman 2007). Diğer bir ifadeyle, eğer emlak vergisi yerel kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alınan bir vergi ise bazı mükelleflere ayrıcalıklı uygulamalar yapmak bedavacılık sorunu yaratmak anlamına da gelmektedir. Ayrıca, vergi kısıtlamaları nedeniyle oluşacak sonuçlar taşınmaz piyasası aktörlerinin,

yönetimlerin ve mükelleflerin kararlarını etkileyebilmektedir. Kısıtlamalar sonucunda, vergi değerleri ile piyasa değerleri farklı hale gelebilmekte, yönetimlerin gelir ve harcamalar konusunda planlamaları ve öngörüleri değişebilmekte, mükelleflerin elde ettikleri ve faydalandıkları hizmet ile ödedikleri vergi arasında ilişki kurmaları zorlaşabilmektedir.

Emlak vergisi aracılığıyla yapılan teşvikler, taşınmaz piyasasında etkili olduğu için, konut indirimi, istisna ve muafiyetler, mortgage ödemelerinin vergi matrahından düşülmesi yoluyla uygulanan gelir vergisi teşvikleri, konut yatırımlarını ve talebini etkilemek amacıyla yapılmaktadır. Emlak vergisi aracılığıyla yapılan teşvikler taşınmaz piyasasında etkili olabilmekte, ancak emlak vergisinde geniş kapsamlı bir konut indirimi ya da muafiyeti, sadece belirli bir kesimi kapsayan indirim ve muafiyetlere nazaran daha fazla çarpıklık yaratabilmektedir. Örneğin, konutlar için vergi indirimi hakkı sadece kendi evinde oturan konut sahiplerine verilirse, konutları kiraya verme ve oturma tercihleri etkilenmektedir. Diğer bir ifadeyle, emlak vergisinde uygulama birliğinin, yani tekdüzelik prensibinin terk edilmesi, popülist uygulamalara izin verilmesi, örneğin taşınmazların türlere göre ayrılmasında çeşit sayısının artırılması, etkinsizlik nedeni olabilmektedir (Bowman 2009). Ayrıca, değerleme kısıtlamalarının kendisi, ödenecek vergi miktarının düşmesini veya vergi yükünün adil dağılımını garanti etmemekte, bunun yerine vergi adaletinin altını oyabilmekte ve etkin olmayan mobilite etkisi yaratabilmektedir (Sonstelie 2009). Taşınmaz değerlerinde meydana gelebilecek dalgalanmalar ya da değerleme kısıtlamalarında kullanılan kriterlerde (endekslerde, katsayılarda vb.) oluşan sıradışı değişimler neticesinde, ödenecek vergi miktarında mükellef açısından istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilmekte, vergi adaleti olumsuz etkilenebilmekte ve vergi nedeniyle yer değiştirmeler yaşanabilmektedir. Vergi adaletinin bozulmasını önlemek için ayrıcalıklı uygulamaların özenle oluşturulması ve oldukça az olması gerekmektedir. Aksi takdirde, ortaya çıkan sorunların çözümü oldukça zor olmaktadır.

Emlak vergisinde eşitliği, piyasa fiyatlarına dayalı olarak inceleyenler, ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamalarını, efektif vergi oranını değiştirdiği ve eşitsizlik yarattığı gerekçesiyle eleştirmektedir. Emlak vergisinin mantığı taşınmazların varlık değerlerini

vergilemek olduğundan, vergi yükümlülüğündeki değişikliklerin, taşınmazın değerlerindeki değişikliklere göre yapılması tavsiye edilmektedir. Eğer böyle bir ilke terk edilirse ve bu durum siyasi olarak desteklenirse, emlak vergisi taşınmaz değerlerinden ziyade, gerçekte olmayan bir değer üzerindeki vergi haline gelmektedir (Bowman 2009). Diğer bir ifadeyle, vergi değeri ile piyasa değeri arasındaki ilişkinin tamamen ortadan kalkması ve vergi değerinin sadece kanunlarda yazılı bir kavram haline dönüşmesi halinde, emlak vergisinin taşınmaz piyasası üzerindeki etkileri yok olmakta, piyasa aktörlerinin kararlarını çarpıtmakta ve emlak vergisinin en temel prensibi olan "serveti vergileme ilkesi" yara almaktadır. Emlak vergisi sistemlerinde yer alan edinim ve kullanım değeri uygulamaları, istisna, muafiyet ve vergi kısıtlamaları şeklindeki vergi indirimleri taşınmazların piyasa değerleri ile vergi değerleri arasındaki ilişkiyi büyük ölçüde yok etmekte ve emlak vergisinin temel anlayışına aykırı durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durumda, ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamaları efektif ve eşit olmayan, verimsiz uygulamalar olarak varlığını sürdürmektedir (Sexton 2009). Ayrıca, değerleme prosedürünün değiştirilmesi, taşınmazların türlerine göre tasnif edilmesi, değer artışlarının sınırlandırılması, istisna ve muafiyetlerin kapsamının genişlemesi emlak vergisinin şeffaflığını zedelemektedir (Gravelle ve Wallace 2009). Emlak vergisi hukuki açıdan nört bir vergi olarak tasarlansa dahi, taşınmaz piyasasının özelliklerine göre yansıması değişeceği için, verginin veya ayrıcalıklı uygulamaların meydana getireceği etkileri öngörmek oldukça zor olmaktadır. Bu nedenle, taşınmazların piyasa değerlerini vergi değeri olarak kabul etmek, piyasa ekonomisi açısından en doğru tercih gibi görünmekedir.

Ayrıcalıklı emlak vergisi uygulamalarının ve vergi kısıtlamalarının mükellefler ve vergi idaresi üzerine bir maliyet yüklememesi, uyum ve yönetim maliyetlerini yükseltmemesi istenilmektedir. Emlak vergisi açısından vergi mükellefi pasif olarak kabul edildiği için, ayrıcalıklı uygulamalarla ilgili hemen hemen her şey vergi idaresi tarafından yapılmakta yönetim maliyetini yükseltmektedir. Örneğin, konut indiriminin kapsamı sadece konut sahiplerinin oturduğu konutlarla sınırlandırıldığında, gerekli araştırmanın yapılması için formların hazırlanması ve doldurulması, bu bilgilerin belirli periyotlarla güncellenmesi gibi işlemlerin gerçekleştirilmesi için kaynak ayrılması gerekmektedir (Bowman 2009).

Emlak vergi üzerindeki kısıtlamalardan kaynaklı baskıyla ilgili olarak literatürde 4 önemli tavsiyede bulunulmaktadır. İlki, emlak vergisi üzerindeki kısıtlama baskısı devam ettiğine göre, bu kısıtlamaların şekline ve seçmenler açısından akla yatkınlığına önem vermek gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, emlak vergisinde ayrıcalıklı uygulamaların iyi tasarlanması ve seçmenler tarafından kanıksanması oldukça önemlidir. İkincisi, hedeflenen vergi indirimlerini, emlak vergisi kısıtlamalarına bir alternatif olarak görmek yerinde bir tavır olarak değerlendirilmektedir. Üçüncüsü, emlak vergisinin azalan oranlı olduğu konusunda kamuoyunun eğitilmesi ve ikna edilmesinin zorunluluğudur. Dördüncüsü, demografik zorluklara rağmen mali sürdürülebilirliğin sağlanacağı konusunda kamuoyu bilgilendirilmelidir. Ayrıca, mevcut bütçe tercihlerinin uzun dönem etkisini gösterecek şeffaf mali planlama mekanizmalarının tanımlanması ve uygulanması gerekmektedir. Burada önemli olan bir diğer husus, şeffaf mali planlama mekanizmalarının oluşturulması ve sisteme adapte edilmesiyle birlikte, aynı zamanda mevcut bütçe tercihlerinin uzun dönem etkilerinin vergi mükelleflerine sunulabilmesi olarak ifade edilmektedir (Dye ve England 2010).

Ayrıcalıklı uygulamalar sayesinde vergi mükellefine doğrudan (vergi indirimi gibi) ya da dolaylı (edinim değeri gibi) olarak bir fayda sağlanmakta, ancak bu fayda bir taşınmaz, yani mülkiyet hakkı üzerinden tesis edilmektedir. İnsanların taşınmazla kurduğu rasyonel ve duygusal ilişkinin niteliği ile, örneğin geliri veya şirketi arasında kurduğu ilişkinin niteliği arasındaki farklılık emlak vergisine olan bakışın nedenini yansıtmaktadır. Bu nedenle, emlak vergisinde ayrıcalıklı uygulamalar vasıtasıyla vergi mükellefi için yaratılan fayda, diğer vergilerde ayrıcalıklı uygulamalar aracılığıyla yaratılan faydadan ayrılmaktadır. Emlak vergisi sisteminde yer alan ayrıcalıklı uygulamalar bireylerin mülkiyet hakkı aracılığıyla elde ettikleri bir varlıkla aralarında kurdukları psikolojik, sosyal, iktisadi ilişkinin tamamını etkilemektedir. Bu bağlamda, emlak vergisi sistemlerinde oluşturulan ayrıcalıklı uygulamaların sağlam bir zemin üzerine inşa edilmesi gerekmektedir.

3.7 Emlak Vergisinin Yönetimi

Emlak vergisi yönetim açısından, diğer vergilerde olmayan kendine özgü aşamalar içermektedir. Emlak vergisinin yönetimi, taşınmazların tespit edilmesinden verginin ödenmesine kadar geçen süreçleri kapsamaktadır. Hukuken vergilendirme süreci genel olarak 4 T kuralına göre (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat) işlerken, emlak vergisinde vergi yönetimi, şu faaliyetleri kapsamaktadır: 1-Vergi tabanının oluşturulması ve muhafazası 2-Taşınmazların değerleme yöntemlerinin ve vergi değerlerinin tespit edilmesi 3-Verginin tarhı (*billing*) ve tebliği 4-Verginin toplanması ya da tahsilatı ve itirazların değerlendirilmesi 5-Vergiye uyum sağlamayanların zorlanması veya tahsilata yönelik cebri uygulamalar 6- Uyuşmazlıkların çözümü ve diğer mükellef hizmetleri.Bu nedenle, genel olarak vergi politikası yukarıda sayılan aşamalara göre şekillendirilmekte ve yönetim reformları bu fonksiyonların iyileştirilmesine yönelik olarak yapılmaktadır (Kelly 2013).

Yönetim faaliyetlerinden ilk ikisi, taşınmazların tespit edilmesi ve vergi değerlerini oluşturmakla ilgilidir. Vergi mükelleflerine ve taşınmazın özelliklerine dair bilgilerin toplanması ve yönetilmesi, değerleme yönteminin ve vergi değerinin belirlenmesi EVS açısından oldukça önemli adımlardır. Vergi mükellefi ve vergilenecek taşınmaza ait bilgilerin birleşimi vergi değerinin tespit edilebilmesinin önkoşulunu teşkil etmekte, vergi koyma, tarh, tahsilat ve yaptırım işlemlerinin temelini oluşturmaktadır (Kelly 2013). Emlak vergisinde taşınmazın özelliklerinin ayrıntılı bir şekilde bilinmesi daha çok vergi matrahıyla ilgili bir gereklilik iken, vergi mükellefinin özelliklerinin bilinmesi verginin toplanmasıyla ilgili bir gerekliliktir. Bununla birlikte, hem taşınmazların hem de taşınmaz sahiplerinin özelliklerinin vergi yönetimi tarafından kayıt altına alınması, vergi politikasının belirlenmesinde ve etkilerinin analiz edilmesinde faydalı olmaktadır. Bir bölgede, taşınmaz sahiplerinin veya kiracıların veya ticari taşınmazların çoğunlukta olması, taşınmazların türlerine göre emlak vergisinin etkileri değiştiği için, emlak vergisi politikalarının farklılaşmasını sağlayabilmektedir.

Taşınmazlar ve sahipleri hakkında başlangıçta gerekli tespitler yapılmadıkça, iyi bir EVS kurmak ve yönetmek mümkün olmadığı için, bu konuda atılacak ilk ve önemli

adım, vergi kayıtlarında yer alan tüm arazi ve yapıların, yani taşınmazların belirlenmesidir. Ancak, gelişmekte olan ülkelerde, bazı taşınmazlar vergi kayıtlarında olmadığı, mülkiyet durumlarında karışıklıklar olabildiği için, zaten karmaşık bir süreç olan tespit işlemi amacına uygun bir şekilde gerçekleştirilememektedir. Tespit işlemlerinde gelişen teknolojik imkanlardan faydanılmak istenilmekte, ancak CBS kullanılarak oluşturulan vergi haritalarını ve hava fotoğraflarını kapsayan kadastro çalışmaları gerekli olduğu için oldukça yüksek bir maliyetle karşılaşılmaktadır (Bahl ve Wallace 2010). Bununla birlikte, iyi bir EVS'nin altyapısı taşınmazlara ve mükelleflere ait sağlıklı, kaliteli ve güncel bilgi altyapısının oluşturulmasından geçmektedir. Taşınmazların ve hatta mükelleflerin özelliklerinin bilinmesi, EVS'nin iyi işlemesini ve karşılaşılan sorunların daha rahat çözülmesini sağlamaktadır.

Bir EVS'de sonraki adım, oluşturulan kayıt ve yönetim sisteminin güncellenmesidir. İyi bir taşınmaz takip sistemi, emlak vergisinin yönetimi açısından zorunlu koşullardan birisi olarak kabul edilmektedir. Kayıt sisteminin, bilgi akışı yoluyla yeni binaları, arazilerdeki ifraz ve tevhid gibi işlemleri ve taşınmazlarda gerçekleşen her türlü değişikliği yansıtması gerekmektedir. Ancak, böyle bir kayıt sistemi, teknolojik yeterlilik, nitelikli bir kadronun oluşturulması, departmanlar arasında koordinasyon ve uyum, yüksek miktarda yatırımın yapılması halinde ortaya çıkmaktadır (Bahl ve Wallace 2010).

EVS'de bir diğer önemli aşama, uygun bir değerleme sisteminin oluşturulmasıdır. Bu değerleme sistemi, yeterli sayıda eğitimli ve tecrübeli değerleme uzmanını, taşınmazların satış fiyatlarını ve karakteristik özelliklerini içeren veri tabanını barındırmalıdır. Tüm taşınmazlara uygulanabilen, tekdüze bir değerleme sistemi tespit edilmeli ve taşınmazların vergi değerleri belirlenmelidir (Bahl ve Wallace 2010). Seçilecek değerleme sistemi taşınmaz ve mükellef yapısıyla uyumlu olmalı, tüm taşınmazlara aynı şekilde, yani tekdüze bir şekilde uygulanmalı, uyum ve yönetim maliyetini yükseltmemelidir.

Taşınmazların karakteristik özelliklerine ve değerleme yöntemine göre, taşınmaz değerleme listesindeki bilgileri kullanarak vergi otoritesi, her bir mükellefin vergi

yükümlülüğünü doğru bir şekilde belirlemelidir. Verginin tarhı süreci, yasal yükümlülüğü belirlemeyi, vergi oranını uygulamayı, istisna ve muafiyetleri hesaplamayı, sonrasında vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarını tespit etmeyi içermektedir (Kelly 2013).

Bu aşamalardan sonra vergi idaresi, vergi listesinde yer alan bilgilere göre vergi makbuzunu hazırlamakta ve taşınmaz sahibine veya işgalcisine bildirmektedir. Vergi makbuzunun tebliğinin yanı sıra, vergi idaresi mükellefe taşınmaz değerindeki farklılıkları, özel cezaların nasıl belirlendiğini ve uyum sağlanmadığında, yani vergininin ödenmemesi durumunda, uygulanacak yaptırımları tebliğ etmelidir (Kelly 2013).

İyi işleyen bir EVS'ninen kritik unsurlarından birisi de itiraz etme ve dava açma süreçlerine ilişkin düzenlemelerdir. Vergi mükelleflerinin vergi değerinin yanlış olduğunu düşünmesi halinde, yanlışlığın giderilmesini isteme hakkını kullanabileceği itiraz mekanizmalarının olması gerekmektedir. Birçok ülkede itiraz süreci, değerlemeyi yapanın veya vergi idaresinin değeri yeniden gözden geçirmesi ve fiili hataları düzeltmesi, taşınmaz değeri hakkındaki küçük farklılıkları açıklaması şeklinde başlamaktadır. Eğer farklılıklar giderilmezse, vergi mükellefinin daha üst bir merciye başvurma hakkı bulunmaktadır. Bazı ülkelerde bir sonraki adım, vergi mahkemesinde dava açmak şeklinde gerçekleştirilmektedir (Kitchen 2013). EVS'de itiraz ve dava açmaya ilişkin süreç yasada yer almalı ve süreç, itiraz ve dava etme hakkı, itirazın yapılacağı nedenler, itirazı kimin yapacağı, itirazın yapılacağı süre, itirazın kime yapılacağı gibi yönetimle ilgili diğer detayları kapsamalıdır (Plimmer 2013).Son olarak iyi bir EVS'de, taşınmazların tanımlanarak vergi kaydına alınmasından, verginin ödenmesine kadar olan tüm aşamalar birbirleriyle bağlantılı olmalı, taşınmazlarla ilgili tüm vergileri dikkate almalıdır (Bahl ve Wallace 2010).Diğer bir ifadeyle, EVS'ni oluşturan parçalar, her aşama adım adım düşünülerek, siyasi, iktisadi, mali ve sosyal sonuçları dikkate alınarak tasarlanmalı ve süreçler arasında mükemmel bir uyum olmalıdır.

Özet olarak, başarılı emlak vergisi sistemleri, uygun politika ve yönetimin birleşimine bağlıdır. Yönetimler vergi matrahı tanımına, istisna ve muafiyetlere, değerleme standartlarına, oran yapısına, vergi toplamaya, yaptırımlara ve ihtilafların çözümüne ilişkin en uygun politikaları belirlemelidir. Eş zamanlı olarak yönetimler, mali kadastro kayıtlarını ele almalı, doğru taşınmaz değerlerini tespit etmeli, vergi yükümlülüklerini hesaplamalı, vergi gelirlerini toplamalı, uyum sağlamayanları zorlamalı, itirazları ve başvuruları değerlendirmeli, vergi mükellefine hizmet sunmalı ve tüm bunları vergi yönetimi sistemi aracılığıyla gerçekleştirmelidir (Kelly 2013).

Bir EVS'de yönetimin her aşamasını içeren süreçler, birbiriyle etkileşim içerisinde olduğu için, politik ve yönetimsel tercihler ve amaçlar ekseninde oluşmakta, vergi gelirlerinin miktarını doğrudan etkilemektedir. Emlak vergisi sistemlerinde vergi gelirlerinin, vergi politikasının ve yönetimsel etkinliğin her ikisiyle ilişkisi bulunduğundan, toplam vergi geliri, vergi politikası ve yönetim tercihlerine bağlı değişkenlerin bir fonksiyonu haline gelmektedir. Vergi politikası vergi matrahı ve vergi oranı ile ilgili iken, yönetimsel tercihler kapsama oranı (*coverage ratio=CVR*), değerleme oranı (*valuation ratio=VR*) ve toplama oranıyla (*collection ratio=CLR*) bağlantılıdır. Bu durumda (Kelly 2013);

Vergi geliri= (vergi matrahı/tabanıxvergi oranı) x(CVRxVRxCLR) olarak yazılabilir.

Yukarıdaki eşitlikteki ilk parantez içindeki değişkenler, politika bağlantılı değişkenler (*policy-related variables*), ikinci parantez içindeki değişkenler ise yönetimle ilgili değişkenler *(administration-related variables)* olarak tanımlanmaktadır.

Vergi tabanı değişkeni, hangi taşınmazın vergilenip, hangi taşınmazın vergilenmeyeceği yoluyla belirlenen bir yönetim politikasıdır. Vergi oranı değişkeni, politik saiklerle belirlenmiş vergi oranıdır, kapsama oranı (CVR), mali kadastro sonucu yakalanıp vergilenen taşınmaz miktarının, bölgedeki tüm taşınmaz miktarına bölünmesiyle bulunan orandır ve emlak vergisi kayıtlarının doğruluğunu ve bütünlüğünü ifade etmektedir. Değerleme oranı (VR), taşınmazların vergi değerlerinin, piyasa değerlerine

bölünmesiyle bulunan orandır ve tüm taşınmazların değerleme seviyesinin doğruluğunu göstermektedir (Kelly 2013).

Toplama oranı (CLR), toplam vergi gelirinin toplam vergi yükümlülüğüne bölünmesiyle bulunan oran olarak mevcut yükümlülük ve ödenmemiş vergi borçları (*tax arrears*) açısından toplama etkinliğini (*collection efficiency*) ölçmekte, bütçelenen veya hedeflenen geliri ise ölçmemektedir. İlaveten, gelir toplama oranı üç alt orana ayrılmalıdır. Bu alt oranlar, vergi yükümlülüğünü belirleme kalitesini, mevcut vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini ve yerine getirilmemiş vergi yükümlülüklerinde toplama etkinliğini ölçmelidir (Kelly 2013). Diğer bir ifadeyle, vergi gelirinin toplanmasına veya toplanamamasına sebep olan koşulları doğru analiz edebilmek için, vergi yükümlüsünün doğru bir şekilde belirlenip belirlenmediği, vergi yükümlülüklerinin ne kadarının yerine getirildiği, yerine getirilmeyen yükümlülüklerin ne kadarının ödemeye zorlanabildiği, tahsil edilemeyen vergilerin neden tahsil edilemediği alt oranlar oluşturarak ele alınmalıdır. Bu tür alt oranların oluşturulabilmesi için, taşınmazlara ve mükelleflere ilişkin bilgilerin ayrıntılı ve kapsamlı olması gerekmektedir.

Vergi tabanı ve oranı ile ilgili vergi politikası kararları etkinlik ve eşitlik üzerinde etkili olmasına rağmen, politika amaçlarının ve gelirlerin realize olmasının, yönetimin kalitesine bağlı olduğu belirtilmektedir. Yönetim kalitesi ise mali kadastro sürecinde vergi tabanının ne kadarının yakalandığına, yani kapsama oranına, taşınmaz değerlerinin tam doğruluğuna, yani değerleme oranına, vergilerin ne kadarının toplandığına, yani toplama oranına göre değişmektedir. Kapsama, değerleme ve toplama oranları idari değişkenler olduğundan, efektif vergi oranını ve vergi yükünü belirlemekte, böylece toplam vergi gelirini, iktisadi etkinliği ve eşitliği etkilemiş olmaktadır. Kapsama ve değerleme oranları kadar, gelir toplama oranı da oldukça önemlidir. Toplanan gelir vergi mükellefinin davranışlarını ve EVS'nin etkinliğini ve adaletini belirlemektedir. Kısaca vergi toplama işleminin başarısı, mevcut vergi politikasının başarısını ortaya koymaktadır (Kelly 2013).

Emlak vergisini toplama ve ödemeye zorlama, yönetimler açısından en sorunlu konulardan birisi olarak değerlendirilmektedir. OECD ülkelerinde toplama oranı % 100'e yakın iken, gelişmekte olan ülkelerde bu oran % 30 ila % 60 arasında değişmektedir. Emlak vergisi toplama sürecini güçlendirmek için üç temel aktivite gerçekleştirilmesi tavsiye edilmektedir. Birincisi, vergi yükümlülüğü her bir taşınmaz için belirlenmelidir. İkincisi, vergi ödemeleri alınmalı ve düzenli olarak muhasebeleştirilmelidir. Üçüncüsü, vergi mükellefleri uyuma zorlanmalıdır. Tüm bu süreçlerin sonunda mükellefler, mükellef hizmeti aracılığıyla zamanında ve tam bilgiye ulaşabilmelidir. Bu üç aşama gerçekleştirildiğinde, EVS'ne uyumun teşvik edileceği, sistemin yönetim etkinliğinin ve adaletinin artacağı belirtilmektedir. Ayrıca, emlak vergisi toplamayı iyileştirmek için, düşük toplama oranlarının ve mükellef uyumsuzluğunun nedenlerini anlamak, sistemin ve insan kaynağının kapasitesini geliştirmek, toplamayı ve ödemeye zorlamayı kolaylaştırmak için siyasi desteği almak önemli koşullar olarak sıralanmaktadır (Kelly 2013).

Genel olarak değerlendirildiğinde, emlak vergisi yönetimini aslında, bir devletin kamu yönetimi anlayışının yerelleşmeye, yerel yönetimlere siyasi ve idari bakış açısının bir sonucu olarak yorumlamak mümkün bulunmaktadır. Taşınmazların tespitlerinin yapılmasından verginin toplanmasına ve mükellefleri ödemeye zorlamaya kadar geçen aşamaların ele alınması ve uygulanması, merkezi yönetimin ve yerel yönetimlerin, yani devletin emlak vergisi hakkındaki siyasi, iktisadi, mali ve sosyal tercihlerinin bir tezahürü olarak şekillenmektedir. Bu bağlamda, emlak vergisinin yönetimi, eğer tamamen yerel yönetimlere bırakılmışsa yerelleşme isteğinin yüksekliğinden, merkezi yönetimin müdahalesi söz konusu ise yerelleşme arzusunun kısmiliğinden bahsetmek yanlış olmamaktadır.

3.8 Emlak Vergisinde Reform

Emlak vergisi, hemen hemen her ülkede uygulanan, vergi mükellefleri açısından kaçınması zor ama vergi idaresi açısından yönetimi kolay ve iktisadi bakımdan etkin olarak kabul edilen bir vergi olmakla birlikte, olumsuz yanları nedeniyle çokça eleştirilmekte ve gelişen koşullara göre değişikliklere tabi tutulmaktadır. Aşağıda

sayılan özellikleri nedeniyle emlak vergisinde reform gerekliliklerinin ortaya çıktığı ifade edilmektedir (Rosengard 2013):

-Kentlerin büyümesi ve yasal vergi mükellefi sayısının artması geniş bir vergi tabanını ifade etmesine rağmen pratikte bu durum, siyasi ve idari açıdan sorun haline gelebilmektedir. Nüfus artışı ve kentleşmeyle birlikte, özellikle konut sayısı artmakta ve emlak vergisinin tabanı genişlemekte, ancak bu genişleme yönetimsel sorunları da beraberinde getirmektedir.

-Verginin görünürlüğü, yönetimin şeffaflığı ve hesap verebilirliği bağlamında olumlu olmakla birlikte, mükelleflerin vergi farkındalığını artırdığı için vergiye olan direnci yükseltmektedir. Emlak vergisinin görünür bir vergi olmasının yarattığı olumsuz durum verginin yönetimini zorlaştırmaktadır.

-BDTDve diğer teknolojik kolaylıklar, yönetimsel etkinliği ve efektifliği artırmakta, ama değerleme hala tartışmalı ve sübjektif yanı olan bir bilim olarak varlığını devam ettirmektedir. Teknolojik gelişmeler, vergi yönetiminin işini kolaylaştırsa da taşınmaz değerlemesinin sübjektif bir yanının olması, vergi idaresinin ikna ediciliğini zayıflatmaktadır.

-Emlak vergisi genelde adil bir vergi olarak görülmekle birlikte, vergi yükümlülüğü ile ödeme gücü arasında doğrudan bir ilişki her zaman kurulamamaktadır. Bazı vergi mükelleflerinin varlıkları çok ama nakit gelirleri düşük olabilmekte ve bu nedenle emlak vergisine karşıtlıkları güçlenebilmektedir.

-Emlak vergisi yerel yönetimlerin otonomisini desteklemekle birlikte, bölgesel servet farklılıklarını daha da kötüleştirebilmekte ve zenginin daha zengin, fakirin daha fakir olmasına katkı sağlayabilmektedir. Emlak vergisi, taşınmaz arz ve talebini, bireylerin nakit akışlarını doğrudan etkileyebildiği için, geliri yeniden dağıtan politikalarda bir araç olarak kullanılabilmektedir.

-Vatandaşlar emlak vergisini prensipte kabul etseler de, vergiyi ödemeye zorlama prosedürüne karşı büyük bir öfke duymakta ve bu zorlamayı konut kutsallığına karşı yapılan bir tehdit olarak algılamaktadır. Emlak vergisi ile ilgili en temel ikilem, dünyadaki birçok ülkenin EVS'ne sahip olması, ancak bu vergiden çok az kişinin hoşlanması şeklinde ifade edilmektedir.

Emlak vergisi, yerel yönetimler için teoride ve pratikte güçlü bir vergi olsa da, toplumsal ve siyasi açıdan problemler ortaya çıkarabilmektedir. Yapılan eleştiriler, iktisadi, siyasi, mali, sosyal ve hatta teknolojik gelişmeler emlak vergisinde değişim ve reform tartışmalarını canlı tutmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, emlak vergisinin zayıf yönetimi, literatürde her zaman dile getirilmekte, emlak vergisi gelirlerinin neden düşük olduğu ve mükellefler tarafından neden adaletsiz olarak algılandığı sorularına cevap aranmaktadır (Bahl ve Wallace 2010). Emlak vergisinin nihai amacının, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan kamu gelirlerini mümkün olduğunca etkin ve adil bir şekilde toplamak olduğu dikkate alınarak, emlak vergisi politikası ve yönetimi başarılı bir şekilde tasarlanırsa ve uygulanırsa, vergilemede adalet sağlanırsa, yönetim, uyum ve etkinlik maliyeti minimize edilebilirse (Kelly 2013) sorunların önemli ölçüde çözüleceği belirtilmektedir.

İyi bir EVS tasarlamak, aynı anda birçok değişkenin dikkate alınmasını gerektirdiği ve bunu başarmak da çok kolay olmadığı için, emlak vergisinden kaynaklı sorunların boyutu ve derinliği zaman geçtikçe daha da artmakta ve reform tartışmaları yoğunlaşmaktadır. Emlak vergisinin neden olduğu sorunları ortadan kaldırmak için önerilen reformların 4 temel amacından bahsedilmektedir. Bunlar, mali performansı, sosyal eşitliği, iktisadi etkinliği artırmak ve yönetim maliyetini azaltmak olarak ifade edilmektedir (Rosengard 2013). Ancak, emlak vergisi reformlarının 4 temel amacının aynı anda gerçekleşmesi güç görünmektedir. Örneğin, emlak vergisi gelirlerini ve verginin iktisadi etkinliğini artırmanın yöntemleri genelde vergi mükellefleri tarafından tepkiyle karşılandığı için, sosyal eşitliği sağlamak, en azından mükelleflerin algısına göre mümkün olmamaktadır. Bu nedenle, emlak vergisi reformları oldukça karmaşık süreçlerin teker teker ele alınmasını ve birçok değişken arasında bağlantı kurulmasını zorunlu hale getirmektedir.

Reformlar aracılığıyla emlak vergisinin mali, iktisadi ve sosyal yönü geliştirilmeye çalışılmakta, mevcut ilerlemelere ayak uydurabilen bir vergi sistemi oluşturulması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, emlak vergisi gelirlerinin, vergi matrahının tanımında değişiklik yapılıp genişletilerek, vergi toplamada yenilikler yapılarak, teşvikler uygulanarak, yaptırımlarla ve cezalarla artırılabileceği belirtilmektedir. Etkinliğin, istisna ve muafiyetler minimize edilip vergi tabanı genişletilerek, vergi matrahı olarak sadece arazi seçilerek veya arazileri binalardan ve yapılardan daha yüksek oranla vergileyen iki oranlı bir sistem oluşturularak veya boş, gelişmemiş arazinin daha yüksek oranla vergilenerek sağlanabileceği ifade edilmektedir. Adaletin, vergi yükümlülüklerinin tanımlarında yapılacak değişikliklerle, vergi oranına, vergi matrahına yapılan müdahalelerle ve/veya yatay ve dikey eşitliği sağlamak için yapılan vergi indirimi programlarıyla (fayda ve ödeme gücü ilkesi esas alınarak) geliştirilebileceği vurgulanmaktadır (Kelly 2013).

Vergi reformlarının amaçlarından başarılması en zor olanı, adaletsizliklerin giderilmesi, yani sosyal eşitliğin oluşturulması olarak ifade edilmektedir. Eşitlik ve etkinlik bağlamında gerçekleştirilen reformların uzun dönemli sonuçları ne kadar arzu edilir olsa da, geçiş dönemi siyasi açıdan hiç arzu edilir olmayabilmektedir. Ayrıca, eşitliği amaçlasa da, bir vergi reformunun daima kazananları ve kaybedenleri olacağından, reformdan önce az vergilenenler reformdan sonra çok, reformdan önce çok vergilenenler vergi reformundan sonra az vergilenebilmektedir. Bu problem, sadece emlak vergisi reformlarıyla ilgili bir problem olmamakla beraber, emlak vergisinin görünürlüğü nedeniyle oldukça önemli hale gelmektedir. Emlak vergisi gibi görünür bir vergi aracılığıyla bazı vergi mükelleflerinin vergi yükünün artması, özellikle siyasi açıdan oldukça zor bir durum yaratmaktadır. Dahası, vergi reformu sonucunda vergi yükü artanların veya hak kaybı olanların gruplaşması ve reforma karşı mücadele etmek için zaman ve kaynak ayırması durumunda sorunlar gittikçe ağırlaşmaktadır (Slack 2013).Bu nedenle, yatay ve dikey eşitsizlikleri dikkate alarak geliri yeniden dağıtmak, emlak vergisi reformlarının en temel amacı olabilmektedir. Buradaki esas kriter, eşitlere eşit (yatay eşitlik), eşit olmayanlara eşit olmayan bir şekilde (dikey eşitlik) muamele etmektir. Bu durumda, aynı değerde olan taşınmazlardan aynı miktarda vergi, yüksek değerde olan taşınmazlardan yüksek miktarda vergi alınması gerektiği belirtilmektedir

(Rosengard 2013). Diğer bir ifadeyle, emlak vergisinin bir servet vergisi olduğundan hareket edilmesi ve değeri yüksek olan taşınmaz sahiplerinden daha yüksek vergi alınmasını temin edecek bir vergi sistemi oluşturulması gerektiği, konunun önemli bir boyutunu oluşturmaktadır.

Genel olarak emlak vergisinde reform yapıcının temel amacı, en uygun reform stratejisini tanımlamak ve en genel yönetimsel koşulları belirlemek, bu faaliyetleri, sürdürülebilir reform hareketi için stratejik olarak uygun sıralamayla yerine getirmektir (Kelly 2013).Bununla birlikte, reformla ilgili tartışmaların yeni bir emlak vergisi oluşturmaktan farklı olarak, mevcut emlak vergisi sisteminde ne şekilde değişiklikler yapılabileceği üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.Temelden yepyeni bir EVS yaratma şansı nadiren olmakta, genelde tarihi, sosyal ve politik farklılıklardan kaynaklı değişiklikler olsa da, arazi ve binaların vergilendiği sistemde çeşitli reformlar yapılmaktadır. Emlak vergisi reformlarıyla ilgili zor olanın, mevcut sistemin daha az sorunlu bir sistem haline dönüştürülmesi olarak kabul edilmektedir (Rosengard 2013).

Literatürde, emlak vergisi reformlarında uygulanan stratejinin, değerleme ve toplama destekli stratejiler şeklinde ikiye ayırılarak incelendiği görülmektedir. Başka bir anlatımla, emlak vergisi reformlarının bir kısmının taşınmazların değerlemesine, bir kısmının da vergi toplamaya odaklandığı anlaşılmaktadır. Değerleme destekli stratejiler, yeni değerleme sistemleri ve taşınmaz değerleri, değer haritaları, iyileştirilmiş taşınmaz bilgileri ve ayrıca BDTD ve CBS ile de bağlantılıdır. Değerleme destekli reformlar, sonuçta elde edilen çıktılar orta derecedeki çıktılar olduğu için, sonuç çıktısı olan gelir toplama oranından daha çok, kapsama ve değerleme oranlarıyla ilgilidir. Değerleme destekli stratejiler, kısa ve uzun dönemde gelir artışının, değerlemenin ve taşınmaz bilgi sisteminin kalitesinin yükseltilerek sağlanacağını öngörmektedir. Bu bağlamda, gelir toplama ve ödemeye zorlama tedbirleri ihmal edilmekte veya ikincil derecede önemli olarak kabul edilmektedir (Kelly 2013). Örneğin, ABD'de ve diğer OECD ülkelerinde kadastral bilgi sistemi ve vergi toplama sistemleri iyi işlediğinden, yönetimsel reform gerekliliği değerleme konusunda ortaya çıkmaktadır. Bu ülkelerde, emlak vergisini ilerletmenin ve geliştirmenin yolu, düşük maliyetle doğru değerlemenin yapılması olarak kabul edilmekte ve reform stratejisi, öncelikle değerleme, yani vergi değerini

tespit etme yöntemini ele almak, sonrasında ise taşınmaz bilgilerinin ve gelir toplama sistemini güncellemek şeklinde uygulanmaktadır. OECD ülkesi olmayan birçok ülkede ise taşınmaz değerlemesi en temel yönetimsel sorun olarak görülmemekte, bu ülkelerde daha çok, mali kadastro yapılıp taşınmazların tespit edilmesi, tarh, tahsilat ve vergiyi ödemeye zorlama konularında problemlerle karşılaşılmakta ve reformlar bu doğrultuda gerçekleştirilmektedir (Kelly 2013). Gelişmekte olan ve geçiş ekonomisine sahip ülkelerde ise emlak vergisi reformları değerleme ve mali kadastro üzerinde yoğunlaşmakta ve veri odaklı (*data-led*) bir yaklaşımla şekillenmektedir. Ancak, veri odaklı reform yaklaşımı, elde edilecek faydalar sürekli ertelendiği için, genelde başarısızlıkla sonuçlanmaktadır (Rosengard 2013).

Değerleme destekli emlak vergisi reformlarının tersine toplama destekli emlak vergisi reformlarında öncelik, vergiyi toplama ve ödemeye zorlama konularında olmakta, ama aynı zamanda taşınmaz bilgi ve değerleme sistemlerinde de, yani kapsama ve değerleme oranlarında da, iyileştirmeler gerçekleştirilmektedir.Toplama destekli strateji, toplamada iyileştirme yapılmadan, değerleme ve taşınmaz bilgi sistemlerinde yapılacak iyileştirmelerin, kısa ve uzun dönemde geliri maksimize etmeyeceğini, etkinliğe ve eşitliğe katkı sunmayacağını savunmaktadır. Bu görüşlere göre, gelir toplama ve ödemeye zorlama güçlendirilmeden değerlemenin iyileştirilmesi, vergiden kaçınmayı devam ettirebilmekte, böylece gelir artışlarının ve eşitlik kazanımlarının efektif olmamasını sağlamaktadır.Toplama destekli reform doğru ve hızlı tarhı, bankaları, postaneleri kapsayan çoklu ödeme noktalarını, taksitle ödeme imkanlarını, zamanında ödemeyi teşvik mekanizmalarını, vadesinde ödenmeyen vergiler için, vergi öznesinden (vergi mükellefi) ziyade vergi objesini (taşınmaz) takip eden mekanizmaları, yani el koyma, tasfiye etme gibi katı tedbirleri harekete geçirmekte, sisteme gönüllü uyumu teşvik etmeyi sağlamakta, değerleme ve bilgi sistemlerinde iyileştirme yapmak için baskı oluşturmakta ve böylece gelir, eşitlik ve etkinlikte iyileşmelere neden olmaktadır (Kelly 2013, Rosengard 2013).

Günümüzde emlak vergisinde reform gerekliliğinin ortaya çıkmasının birçok nedeninin olduğu iddia etmek mümkün görünmektedir. Yerelleşme süreci sonucunda yerel yönetimlerin gelir ve harcama ihtiyaçlarının artması, emlak vergisinde reform

gerekliliğinin kamu yönetimi boyutunu ilgilendirirken, kentleşme sürecinde yaşanan gelişmeler ve metropollerin ortaya çıkması ise sosyal boyutunu ilgilendirmektedir. Bu bağlamda, emlak vergisinin özellikle siyasi ve mali fonksiyonları önem kazanmaktadır. Ancak, emlak vergisinin olumlu ve olumsuz tarafları reform veya değişiklik arzularını ya da taleplerini frenlemektedir. Emlak vergisi çok boyutlu bir vergi olduğu için, reform gerekliliği de çok boyutlu olmaktadır.

Bununla birlikte, emlak vergisinde reform ya da değişiklik çalışmalarının ülkelerin ekonomik, siyasal ve sosyal geçmişlerine ve ihtiyaçlarına göre farklılaştığı bazılarının, tarh, tahakkuk ve tebliğ, yani değerleme üzerine, bazılarının da tahsilat üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bunun temel sebebi, iktisadi, siyasi, kültürel, sosyal ve tarihi yapının ülkeden ülkeye değişmesinden kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, tarihsel süreç içerisinde emlak vergisinin iktisadi ve mali yanının zayıflayarak, siyasi yanının öne çıktığını söylemek mümkün olduğundan, emlak vergisi ile bireylerin ve toplumların kurduğu çok yönlü ilişki kapsamlı reformların yapılmasını engellemektedir. Doğal olarak da ülkeler emlak vergisinde küçük düzeltmeler, iyileştirmeler yaparak ideal bir EVS kurmaktan kaçınmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde emlak vergisi reformlarının genelde başarısızlığa uğramasının nedenlerinden birisi, emlak vergisi yönetiminde yapılacak iyileştirmelerin maliyetinin, emlak vergisinden elde edilecek gelire nazaran oldukça yüksek olmasıdır. Birçok ülke bu gerekçeyle yönetimsel harcamaları azaltıp sadece değerleme metodlarına yönelmekte,ama bu strateji kısır döngü yaratmaktadır. Buradaki temel amacın, EVS'ni rasyonalize etmek ve elde edilecek vergi gelirini, verginin yönetimine ilişkin harcamaları karşılayacak seviyeye getirmek olması gerektiği iddia edilmektedir (Bahl ve Wallce 2010).

Diğer taraftan, mevcut teknolojik gelişmeler sonucunda bilgisayar sistemlerinde ve CBS'de sağlanan ilerlemeler emlak vergisi yönetimini ve reform yapılmasını teknolojik olarak kolaylaştırmakta ama siyasi açıdan zorlaştırmaktadır. Teknolojik imkanların artması ve gelişmesi taşınmazlarla ilgili bilgi toplama, depolama ve analiz etme süreçlerini hızlandırmakla birlikte, mükelleflerin de vergi konusundaki farkındalığının

artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, emlak vergisinin yönetimi ve reformunun teknik boyutu iyileştikçe, idari ve siyasi boyutu önem kazanmaktadır.

3.9 Bazı Ülkelerde Emlak Vergisi Uygulamaları

Genel olarak, dünyadaki ülkelerin emlak vergisi uygulamaları açısından üçe ayrıldığı görülmektedir. Birinci grupta, taşınmazdan vergi almayan, yani emlak vergisini uygulamayan ülkeler, ikinci grupta, çeşitli zorluklarla karşılaşmalarına rağmen etkin ve etkili bir EVS oluşturmak için mücadele eden ülkeler ve üçüncü grupta çok kötü bir sistemi etkili bir sisteme dönüştürmeye çalışan ülkeler yer almaktadır. Günümüzde, taşınmazı esas alan vergilemenin siyasi avantajını ve gelir potansiyelini kavrayan ülkelerin sayısı giderek artmakta, ilk gruptaki ülkelerin sayısı azalırken, diğer iki gruptaki ülkelerin sayısı fazlalaşmaktadır (McCluskey vd. 2013). Bu durumda, dünyadaki ülkeleri, taşınmazdan emlak vergisi alan ve almayan olarak ikiye ayırmak, emlak vergisini günün gereklerine göre uygulamaya çalışan ülkelerin sayısının da giderek arttığını söylemek mümkün görünmektedir.

Dünyada 130'u aşkın ülkede taşınmaz üzerinden, bazı farklılıklarla da olsa vergi alınmakta ve bu verginin önemi ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir (McCluskey vd. 2010). Emlak vergisi genel karakteristik özelliği gereği yerel bir vergi olması nedeniyle, birçok ülkede yerel yönetimlerin yetkisine bırakılmaktadır. Son yıllarda kamu yönetiminde yerelleşmek isteyen geçiş ekonomisine sahip ve gelişmekte olan ülkelerde daha fazla gündeme gelmeye başlamaktadır. Yerelleşmenin etkin olabilmesi için, yerel yöneticilerin yerel seçmen ve yerleşiklere yüksek derecede hesap verebilir olmaları gerektiği kabul edilmekte, yerel yönetimler açısından hesap verebilirliği sağlamanın araçlarından birisinin de, bir bölgede yaşayanlardan alınan vergilerle yerel yönetimlerin gelirlerini yaratmak olduğu belirtilmektedir (Martinez-Vazquez vd. 2010).

Gelişmiş, geçiş ekonomisine sahip ve gelişmekte olan ülkelerde emlak vergisi sistemleri özellikle yerelleşme açısından büyük önem arz etmektedir. Emlak vergisinin, vatandaşların taşınmazla kurduğu çok yönlü ilişki üzerinde önemli etkileri olduğu için, piyasa ekonomisinin kurumsallaşması, sağlıklı işleyeceği mekanizmaların oluşması ve

rasyonalize edilmesi açısından etkileri ortaya çıkmaktadır. Bu bölümde ABD, İngiltere ve Almanya gibi gelişmiş, Rusya, Ukrayna ve Baltık ülkeleri gibi geçiş ekonomisine sahip ve gelişmekte olan ülkelerdeki emlak vergisi uygulamaları ile TEVS ele alınmakta, sonuçlar çıkarılmaya çalışılmaktadır.

3.9.1 ABD'de emlak vergisi

ABD'de emlak vergisi oldukça önemli bir yerel vergi olarak kabul edilmekte ve geçmişi devletin kurulduğu ilk dönemlere kadar uzanmaktadır. ABD'de emlak vergisiyle ilgili tercihleri yerel yönetimler belirlediği ve emlak vergisini uygulayan binlerce yerel yönetim bulunduğu için, emlak vergisine her türlü yaklaşımı görmek mümkün olmaktadır. Bu nedenle, emlak vergisi sistemleri, yerel yönetimler arasında büyük farklılıklar göstermektedir.Günümüzde, ABD'de emlak vergisi hakkında yapılan tartışmalar yoğun bir şekilde devam etmekte ve yerel yönetimler son yıllarda emlak vergisi sistemlerinde önemli değişiklikler yapmakta, örneğin bazıları vergi değerini piyasa değerine yaklaştırırken, bazıları gerek siyasi, gerek sosyal nedenlerle böyle bir uygulamaya geçmeyi reddetmektedir. Gravelle ve Wallace (2009), Soholow'un (1998) yaptığı bir araştırmaya göre, 1970-1995 arasında 42 eyalet, 68 farklı emlak vergisi kısıtlama tedbirini hayata geçirdiğini, 2009 yılında 27 eyalet emlak vergisi reformunu gündeme getirdiğini, Georgia ve Florida eyaletleri emlak vergisini tamamen kaldırmayı tartıştığını aktarmaktadır. Eyalet seviyesinin altındaki yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin % 70'ini ve toplam gelirlerinin % 26'sını emlak vergisinden elde edilen gelirlerin oluşturduğu ve yapılan kamuoyu anketlerinde en az hoşlanılan vergilerden birisi olarak çıktığı için, ABD'de emlak vergisi hakkında yaşanan tartışmalar bitmeyecek gibi görünmektedir (Youngman 2008, Gravelle ve Wallace 2009, Witte 2009).

ABD'de emlak vergisi hakkında yaşanan tartışmaların geçmişi 1970'lere kadar gitmektedir. 1970 ve 1980'lerdeki vergi ayaklanmaları California'da Proposition 13 ve Massachusetts'de Proposition 2 ½ ile sonuçlanmasına rağmen, emlak vergisinden kaynaklı ekonomik ve siyasi memnuniyetsizlikler ve bölünmeler devam etmektedir (Gravelle ve Wallace 2009). Californiya'da 1978 yılında kabul edilen Proposition 13 ile

ödenecek emlak vergisi miktarı, taşınmazların piyasa değerinin % 1'i olacak şekilde belirlenmiş ve taşınmazların piyasa değeri olarak 1975 yılındaki piyasa değerlerinin esas alınması öngörülmüş, vergi değerlerindeki yıllık artış enflasyona bağlanmış ve bu artışın % 2'den fazla olmaması kabul edilmiştir. Ayrıca, Proposition 13 ile taşınmazların vergi değerini yeniden belirlemek, yeni inşaat yapılmadığı veya sahiplik değişmediği sürece yasaklanmış (Rosengard 2013), yerel yönetimlerin ve eyaletlerin taşınmaz üzerine satış ve transfer vergileri (*sales taxes and transaction taxes*) koyması engellenmiştir (Bourassa 2009). ABD'de 1970'li yıllarda, taşınmaz değerlerinin yüksek, ancak ortalama gelirin daha düşük bir seviyede artması, emlak vergisine yönelik tepkinin sert olmasına neden olmuş ve bu durum da aslında, emlak vergisinin taşınmaz değerleri ve ortalama gelirle olan bağlantısının ne kadar güçlü olduğunu göstermiştir.

Proposition 13'ün getirdiği, ama günümüzde istikrarsızlık olarak kabul edilen yeniliklerden birisi, taşınmazların satışa konu edilene kadar yeniden değerlemeye tabi tutulmaması, yani edinim değeri uygulamasıdır. Bu uygulama, varlıkların değerlerindeki artışın realize edilmeden vergilenmesine olan tepki nedeniyle getirilmiştir. 1970'lerde California'da taşınmaz, özellikle konut değerlerinde öngörülemeyen artışlar meydana gelmiş ve artışlar emlak vergisi matrahına yansıtılınca ve bu yansıma nedeniyle, vergi idaresi ile mükellefler arasında bir dizi büyük yolsuzluk gerçekleştiği anlaşılınca, EVS'de reforma gidilmiş, edinim değeri uygulamasına geçilmiştir. Yıllık değerlemeden kaynaklanan sorunları ortadan kaldırmak için bulunan edinim değeri esaslı vergileme, mükelleflerin konut satın alırken yüksek vergi miktarlarıyla karşılaşması gibi, yeni bir sorunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. California'da, anne babanın çocuğuna, büyükanne-büyükbabanın torunlarına konut satışının ya da 55 yaşın üzerindekilerin konut ediniminin yeniden değerleme kapsamı dışına çıkarılmasıyla soruna çözüm bulunmaya çalışılmıştır (Youngman 2008).

1980 yılında ise Massechusetts seçmenleri Proposition 2 ½'i onaylamış ve Proposition 13'den sonra en önemli vergi kısıtlamalarının uygulamasını sağlamıştır. Proposition 2 ½ 1980 yılında kabul edilmiş, ama 1982 yılında yürürlüğe girmiştir. Proposition 2 ½'e göre, toplam emlak vergisi gelirleri, bir belediye sınırı içerisinde bulunan vergilenebilir

taşınmazların değerinin % 2,5'ini geçememekte ve yıllık emlak vergisi gelirlerindeki artış da % 2,5'i aşamamaktadır (Rosengard 2013).

Sonraki yıllarda çeşitli eyaletlerde emlak vergisine ilişkin birçok düzenleme yapılmıştır. Michigan'da 1994 yılında taşınmaz değerlerinde yıllık enflasyon düzeltmesinin en fazla % 5 olacağı kabul edilmiştir. Oregon Eyaletinde seçmenler 1997 yılında, 1995-1996 yılında yapılan taşınmaz değerleri listesinde bulunan değerlerin % 90'ını esas alan ve maksimum yıllık % 3 enflasyon düzeltmesini öngören ve taşınmaz satılana kadar yeniden değerleme yapılmasını engelleyen bir vergi sistemine olumlu oy kullanmıştır. 1992 yılında Florida'da, konutların enflasyon düzeltmesinin yıllık % 3'den daha az ya da tüketici fiyat endeksine göre olması ve satış yapılana kadar yeniden değerleme yapılmaması kabul edilmiştir. Özet olarak, bütün bu eyaletlerde yapılan düzenlemelerle, emlak vergisinin matrahının tespitinde taşınmazların piyasa değerinin esas alınmaması sağlanmıştır. Diğer eyaletlerde de, taşınmazların piyasa değerinin vergi değeri olarak kullanılmaması için çeşitli değerleme kısıtlamaları hayata geçirilmiştir (Youngman 2008). Bu bağlamda, ABD'de bile taşınmazların vergi değerleri ile piyasa değerleri arasındaki bağın 1990'lı yıllardan sonra tamamen koptuğu anlaşılmaktadır.

Piyasa ekonomisinin ve taşınmaz piyasasının çok fazla geliştiği, kurumsallaştığı, metropolleşme eğilimlerinin yüksek olduğu ABD'de, yerel yönetimlerin kendi ihtiyaçlarına göre emlak vergisinde değişikliklere gitmesi oldukça normal görünmektedir. Kendi içinde homojen olan birçok topluluktan meydana geldiği için oldukça heterojen hale gelen metropollerde, emlak vergisinin oldukça işlevsel olduğu ve bu nedenle yerel yönetimlerin kendi bölgelerinin farklılıklarına göre reformlar yaptığı veya değişikliklere gittiği anlaşılmaktadır. Ancak, yapılan değişikliklerle taşınmazların vergi değerleri ile piyasa değerleri arasındaki doğrusal ilişkinin bozulması ve vergi değerlerinin piyasa değerlerinin belirli bir oranı haline gelmesi emlak vergisinin siyasi yönünün, mali ve iktisadi yönünün önüne geçtiğini göstermektedir.

3.9.2 AB Ülkelerinde emlak vergisi

AB'nin tek pazar olarak kabul edilmesinden sonra, ülkeler arasında ticari bariyerler ve gümrük vergileri kaldırılmış, ülkelerin iç piyasaları yabancılara açılmış, yerli müteşebbisler ticari engellerin ve gümrük duvarlarının korumasında olmamaya başlamış ve devlet yardımlarından yararlanamamıştır. Yaratılan rekabetçi ortam sonucunda, firmaların ne kadar etkin olduğu ve devletlerin ne kadar vergi aldığı önemli bir sorun haline gelmiştir. Tüm bu gelişmeler nedeniyle Fransa, Danimarka, Almanya, Hollanda, Belçika, İngiltere, İrlanda vergi sistemlerinde değişiklik yapmıştır. Diğer AB ülkeleri de, bu ülkelerde yapılan reformlara uyum sağlamak için, vergi sistemlerinde küçük de olsa değişiklikler yapmak durumunda kalmıştır. Avrupa'da emlak vergisi değişik şekillerde ve ülkeden ülkeye farklılıklar göstererek, ulusal ya da yerel olarak uygulanmakta, ancak Malta ve Norveç'te emlak vergisi uygulaması bulunmamaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

Çizelge 3.7 Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde emlak vergisi uygulamaları (Brown ve Hepworth 2002)

Ülke	Vergi	Verginin Konusu			Vergi Mükellefi			Değerleme Esası			
		Arazi	Bina	Makine	Sahibi	İşgalcisi	Her ikisi	Kira	Sermaye	Alan	Diğer
Avusturya	Emlak Vergisi	X	X		X				X		
Belçika	Kadastral Vergi	X	X	X		X		X			
Danimarka	Bölge Emlak Vergisi	X			X				X		
Estonya	Arazi Vergisi	X			X	X			X		
Finlandiya	Emlak Vergisi	X	X		X				X		
Fransa	Emlak Vergisi	X	X	X		X		X			
	Emlak Vergisi	X	X		X			X			
	İşletme Vergisi		X	X		X		X			
Almanya	Emlak Vergisi	X	X		X				X		
Yunanistan	Büyük Taşınmazlar Vergisi	X	X		X				X		
Macaristan	Bina Vergisi	X	X		X				X	X	
Izlanda	Emlak Vergisi	X	X		X				X		

Çizelge 3.7 Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde emlak vergisi uygulamaları (devam)

İtalya	Emlak Vergisi	X	X		X			X			
Letonya	Emlak Vergisi	X	X		X				X		
Hollanda	Emlak Vergisi	X	X				X		X		
Rusya	İşletme Taşınmazları Vergisi	X	X		X	X					
	Bireysel Taşınmaz Vergisi	X	X		X				X		
	Arazi Vergisi	X			X	X			X		
İspanya	Yerel Emlak Vergisi	X	X		X				X		
İsveç	Emlak Vergisi		X			X			X		
İngiltere ve Galler	Emlak Vergisi	X	X	X		X		X			
	Belediye Vergisi		X			X			X		
İskoçya	Yerel Olarak Uygulanmaktadır	X	X	X		X		X			
	Belediye Vergisi		X			X			X		
Kuzey İrlanda	Emlak Vergisi	X	X	X		X		X			

Çizelge 3.7'de bazı AB ülkelerinde taşınmazların vergilemesinde uygulanan verginin adı, verginin konusu ve mükellefi ile değerleme yöntemi gösterilmektedir. Çizelgede yer alan ülkelerin çoğunda arazi ve binaların birlikte vergilendiği, vergi mükellefi olarak genelde malikin kabul edildiği ve taşınmazların vergi matrahının tespitinde sermaye değerinin kullanıldığı anlaşılmaktadır.AB ülkelerinde emlak vergisi uygulamalarında çoğunlukla verginin konusu taşınmazlar olmakta, ancak farklı uygulamalar yapan ülkeler bulunmaktadır. Örneğin, Makedonya arabaları, tekneleri ve uçakları emlak vergisi kapsamında vergilemekte, Danimarka'da araziler ve üzerindeki binalar için ayrı emlak vergisi uygulanmaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

Emlak vergisinde genellikle taşınmazın sahibi, ancak bazı durumlarda kullanıcısı vergi mükellefi olabilmektedir. Gelişen demokrasilerde, özellikle eski Sovyet bloğu ülkelerinde, taşınmaz sahipleri emlak vergisi mükellefi olarak kabul edilmekte, mülkiyetin devlette kalması koşuluyla, taşınmazın özel kullanıma verilmesi halinde vergi mükellefi kullanıcı olabilmektedir. Ayrıca, bu ülkelerde, genelde kamu taşınmazları emlak vergisinden muaf tutulmaktadır. Çek Cumhuriyeti, Makedonya, Polonya ve Moldovya gibi ülkelerde matrah tespitinde beyan esası (*self assessment system*) uygulanmakta, fakat kamu otoritesinin beyan edilen taşınmaz değerini değiştirme yetkisi bulunmaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

AB ülkelerinde taşınmazların vergi değerleri, değer esaslı yaklaşımlara göre tespit edilmektedir. Alan esaslı vergi matrahını belirleme yöntemini kullanan ülkeler geçmişte bulunmakla birlikte, bu ülkelerin zamanla değer esaslı sisteme geçtiği görülmektedir. Örneğin, Polonya 2003, Hollanda 1997 yılında alan esaslı sistemi bırakarak, değer esaslı sistemi kullanmaya başlamıştır. Taşınmazların vergi değerlerinin belirlenmesinde İngiltere, Galler, İskoçya, İrlanda Cumhuriyeti'nde yıllık kira değeri yöntemi kullanılmaktadır. Ancak, taşınmazların önceki değerleme tarihindeki değeri (*antecedent valuation date*) dikkate alınmaktadır. Örneğin, İsveç'te taşınmazların vergi değeri olarak, taşınmazın iki yıl önceki kira değeri kabul edilmekte ve iki yıl aralıklarla yeniden değerleme yapılmaktadır. İngiltere, Galler, İskoçya'da yeniden değerleme süresi, bilgisayar teknolojisinin hızlanması ve yaygınlaşması nedeniyle 18 aya düşürülmüştür. Ayrıca, kira değeri uygulamasında, taşınmazların kullanımındaki

değişikliklere veya tadilatlara kısıtlama koyulduğu görülmektedir. İngiltere ve Galler'de taşınmazların daha yüksek bir değere ulaşacak şekilde kullanımının değiştirilmesine, hatta daha yüksek değere ulaşılmasına neden olacak küçük onarımlar yapılmasına dahi izin verilmemektedir. Emlak vergisi, taşınmazın potansiyel değeri üzerinden değil, mevcut kullanım değeri üzerinden hesaplanmaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

Taşınmazların emlak vergisi değerlerinin tespitine ilişkin olarak önemli bir başka örnek, İngiltere, Galler ve İskoçya'da belediye vergisi (*council tax*) adı altında konutlar için uygulanan ve sermaye değerini esas alan bant sistemidir (*capital value banding approach*). Bu sistem, her taşınmazı ayrı ayrı değerlemekten ziyade, taşınmazın değerini,önceden belirlenmiş olan değer bantlarından birisi içerisinde kabul ederek vergileme ilkesine dayanmaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

AB'de genel olarak birçok ülke, emlak vergisi matrahının düzenli olarak belirlenmesi için ya gerekli düzenlemeye sahip bulunmamakta ya da yeniden değerleme işlemini birçok nedene bağlı olarak ertelemektedir. Bu nedenle, yeniden değerleme yapmamaktan kaynaklı sorunları gidermek için endeksleme yönteminin çeşitli versiyonları kullanılmaktadır. Örneğin, Fransa'da, emlak vergisi değerlerinin vergiye, taşınmaza ve bölgeye göre 1980'lere doğru tespit edildiği görülmektedir. Kıbrıs'ta yönetimler taşınmazlarla ilgili bazı vergilerde, yeniden değerleme ve endeksleme yapmamaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

Avrupa'da ülkeler arasında önemli farklılıklar olsa da, istisna ve muafiyetler konusunda iki temel bakış açısı göze çarpmaktadır. Buna göre, mükellefin veya taşınmazların niteliklerine göre istisna ve muafiyet tanınmaktadır. İstisna ve muafiyetlerle ilgili olarak taşınmazları niteliklerine göre şu şekilde gruplara ayırmak mümkün olmaktadır (Brown ve Hepworth 2002):

-Sosyal hizmetlere ayrılmış kamu taşınmazları; okullar, hastaneler, mezarlıklar (Örneğin İsveç, Hollanda, Moldova, Çek Cumhuriyeti, Estonya),

- Dini amaçla kullanılan taşınmazlar (Örneğin, Danimarka, Çek Cumhuriyeti),
- Tarihi taşınmazlar (Örneğin, Birleşik Krallık, Portekiz, Polonya),
- Tarım arazileri (Örneğin, İrlanda, Birleşik Krallık, Makedonya, Bulgaristan).

Mükellefin niteliğine göre istisna ve muafiyet uygulanan taşınmazlar;

- Emeklilik yaşına gelmiş olanlara ait taşınmazlar (Örneğin, Fransa, Moldova, Estonya),
-Özürlülere ait taşınmazlar (Örneğin, Birleşik Krallık, Çek Cumhuriyeti, Moldova, Slovakya, Estonya, Polonya, Fransa),
-Konutlar (ya belirli bir yüzde, örneğin Bulgaristan ya da belirli bir miktar, örneğin Fransa) (Brown ve Hepworth 2002).

Bütün Avrupa'da verginin hesaplanması işlemi, vergi mükellefi açısından oldukça karmaşık ve anlaşılması güç bir süreç olarak algılanmaktadır. İngiltere'de konutlar dışındaki taşınmazlar için emlak vergisi matrahı, taşınmazın değerinin her yıl belirlenen sabit bir sayı ile çarpılması sonucu bulunmaktadır. Diğer ülkelerde, vergi matrahını bulmak için, taşınmazın değeri bir endeksle veya katsayı ile çarpılmakta ve vergi otoritesi tarafından belirlenen vergi oranı uygulanmaktadır (Brown- Hepworth 2002). ABD'de olduğu gibi, AB ülkelerinde de vergi değerleri ile piyasa değerleri arasındaki ilişkinin bozulduğu, emlak vergisinin iktisadi ve mali yanının dejenere olduğu, ama siyasi öneminin oldukça arttığı ortaya çıkmaktadır.

AB ülkelerinin çoğunda vergi matrahının tespitine ilişkin itiraz hakkı bulunmaktadır. İskoçya, İrlanda, Fransa gibi bazı ülkelerde vergi otoritesine itiraz edilerek, daha fazla işleme gerek kalmadan sorun çözülebilmektedir. Diğer taraftan, eğer itiraz genel olarak vergileme süreciyle ilgili ise başvuru vergi mahkemelerine, itiraz vergi sistemi dışındaki bir hususa ilişkin ise yetkili mahkemeye yapılmaktadır. Ancak, vergiye yapılan itiraz, verginin ödenmesinin ertelenmesine neden olmamaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

AB'de İtiraz hakkının ücrete tabi olduğu tek ülke İrlanda'dır. İlk itirazda 200 İrlanda Poundu alınmakta, sonraki aşamalar daha sonra belirlenmektedir. İngiltere'de ise ilk

itirazda ücret alınmamaktadır. İngiltere'de değerleme mahkemelerinin (*valuation tribunal*) kararına yapılacak itirazlarda mahkeme ücreti ve yasal ücretler ödenmektedir. Mahkeme ücreti ve yasal ücretler ayrı ayrı 10.000 Poundu (GBP) aşabilmektedir (Brown ve Hepworth 2002).

Piyasa ekonomisinin, taşınmaz piyasasının, özel mülkiyetin, demokrasinin ve yerel yönetimlerin kurumsallaşmasının oldukça derin olduğu AB ülkelerinde emlak vergisi uygulamalarının farklı olması hem oldukça doğal, hem de oldukça ilginçtir. Her ülkenin kendi sosyal, siyasal ve tarihsel farklılıklarına bakarak emlak vergisinde değişik uygulamalara gitmesi doğal görünmektedir. Bununla birlikte, emlak vergisi konusunda çok farklı uygulamalara rastlanmasını, aynı birliğin içinde yer alan bu ülkelerde uyumlaştırmaya gidilmemesini ve vergi değerlerinin piyasa değerlerinden gittikçe uzaklaşmaya başlamasını ilginç bir durum olarak değerlendirmek ve bu durumu emlak vergisinin siyasi yönüne bağlamak mümkün bulunmaktadır.

3.9.2.1 İngiltere'de emlak vergisi

Birleşik Krallık İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'dan oluşmakta ve bu ülkelerde yerel yönetimlerin yapısı oldukça farklılık göstermektedir. İngiltere'de 4 kamu yönetimi türü bulunmaktadır. Genel olarak belediye vergisi olarak bilinen emlak vergisi, yerel yönetimler tarafından uygulanmakta ama ticari taşınmazlar için uygulanan vergi oranı ulusal olarak belirlenmektedir. Belediye vergileri, ticari taşınmazlar üzerindeki vergi yükü nedeniyle yerel yönetimlerin önemli bir gelir kaynağı haline gelmektedir. 2000-2001 verilerine göre, yerel gelirlerin % 33'ünü belediye vergisi geliri oluşturmakta, belediye vergisi gelirlerinin % 17'si ticari taşınmazlardan elde edilmektedir. Ticari taşınmazlardan alınan vergi merkezi yönetim tarafından toplanmakta ve yerel yönetimlere dağıtılmaktadır (Slack2003).

İngiltere'de taşınmaz değerleri, doğrudan İngiliz tarihinin altın dönemi olarak kabul edilen Elizabeth dönemine (*Elizabethan Era 1558-1603*) ve Yoksullara Yardım Kanununa (*Poor Relief Act of 1601*), dolaylı olarak da Tudor değerlerine (*Tudor Rates*) ve arazi vergilerine kadar gitmektedir. Bu tarihi derinlik ve Büyük Britanya'nın

ekonomik, yasal ve siyasi sisteminde önemli bir değişiklik olmaması nedeniyle, emlak vergisi konusunda arzulanan değişimin gerçekleşmediği belirtilmektedir (Youngman 2008).

Bununla birlikte, İngiltere'de son dönemlerde emlak vergisi hakkında yaşanan kargaşa ya da sorunlar, bir yerel yönetimin piyasa değerlerini esas alan bir uygulamayı yürürlüğe koymasıyla ortaya çıkmıştır. İngiltere'de yeniden değerleme yıllarca ertelenmiş, emlak vergisi yükü ticari amaçla kullanılan taşınmazlar üzerine kaydırılarak yerleşik olmayanlara bindirilmek istenilmişti. Yaşlı vergi mükellefleri, daha küçük evlerde yaşayan ve daha çok kamu hizmeti talep eden genç vergi mükelleflerini finanse ettiklerine inanıyorlardı. Bu durumda olan emlak vergisinin yeniden düzenlenmesi Thatcher tarafından yapılmış ve genel olarak taşınmazların değerlemesi ve vergi matrahlarının tespiti 1983 yılında gerçekleştirilmiştir. Thatcher yeniden değerlemenin yarattığı siyasi problemlere dair soruları "Sorun yok. Yeniden değerleme yapmıyoruz." diyerek cevaplamıştır (*There's no problem. We're not doing it*) (Youngman 2008).

Büyük Britanya'da, emlak vergisi olarak, 1990 yılında bir baş vergisi (*poll tax*), diğer adıyla toplum harcı (*community charge*), uygulanmaya başlanmış ve bu vergi sadece konut sahipleri tarafından ödenmiştir.Ayrıca, merkezi hükümet konut-dışı taşınmazlara tek oranlı (*single tax rate*) bir vergi uygulamış ve elde edilen geliri yerel yönetimlere nüfusları nispetinde pay etmiştir. Ancak, baş vergisinin ömrü çok uzun olmamış yerini 1993 yılında, gerçek taşınmaz değerlerini esas almayan belediye vergisi almıştır (Youngman 2008).Belediye vergisi (*council tax*)uygulamasına geçilmesiyle yıllara göre ödenecek vergi miktarındaki farklılıkların azaldığı, yerel olarak oran değişikliklerinin yapılabildiği, taşınmazların bulunduğu bölgeye göre bant oluşturulabildiği ve ödenen vergi ile elde edilen hizmetler arasında güçlü bir bağ kurulabildiği iddia edilmektedir (Sheffrin 2010). Belediye vergisi ile baş vergisi arasındaki fark, baş vergisinin gelir değerine, belediye vergisinin sermaye değerine göre belirlenmesidir. Belediye vergisinin bant sistemi sayesinde basitliği ve istikrarı getirdiği, ancak bunu kesinlik pahasına gerçekleştirdiği belirtilmektedir (Slack2003).

Belediye vergisi sisteminde, konutlar değerlerine göre bant adı verilen sınıflara ayrılmakta ve sekiz ayrı bant bulunmaktadır. A en düşük, H en yüksek değerli konutların yer aldığı bantı içermektedir. D bandında yer alan konutların ortalama değeri yansıtması amaçlanmaktadır. Belediye vergisinin, baş vergisinden kaynaklanan rahatsızlığı en azından yatıştırdığı ifade edilmektedir. İngiliz Emlak Vergisi yöneticilerinin profesyonel bir kuruluşu olan Gelir Derecelendirme ve Değerleme Enstitüsünün son başkanı Patrick Doherty, etkinlik, hesap verebilirlik ve yatay eşitlik gibi standart kriterlerin yanı sıra bir verginin, vergi mükelleflerine adil olduğunu hissettirmesi gerektiğine vurgu yaparak, belediye vergisinin ödeme gücü ilkesiyle alakalı olmadığını, oluşturulan bantların sosyo-ekonomik durumla bağlantısı bulunmadığını belirtmekte ve verginin azalan oranlı olmasına rağmen, artan oranlı olduğu görüntüsü verdiğini, bu nedenle vergi mükellefleri tarafından adil olarak algılandığını ifade etmektedir (Youngman 2008). Diğer bir ifadeyle, bant sistemi, ortalama konut değerlerinden hareket edilerek oluşturulduğu ve tekil olarak taşınmazlar, değerlerine bakılarak bir banda yerleştirildiği için, verginin müterakki bir vergi gibi görünmesini sağladığı ve mükellef tepkisini yumuşattığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, bant sisteminin iyi analiz edilmesi ve tartışılması gerekmektedir.

Bant sisteminin arkasındaki temel fikir, belirli bir tarihte ve belirli bir bölgedeki göreli taşınmaz değerlerini belirlemektir. Bant sistemi bir konutun değerini diğer konutların değerlerine bakarak oluşturma imkanı vermektedir. Bantlama sisteminde, taşınmazlar sermaye ya da kira değerlerine göre kategorilere ayrılmakta ve vergi bu değerlere göre tarh edilmektedir. Bant sisteminde yer alan değerler ise merkezi yönetimin değerleme ofisi tarafından belirlenmektedir Taşınmazları farklı şekilde değerleyip, bir banda yerleştirmekten çok, taşınmaz değerleri bir değer ya da bant aralığında hesaplanmaktadır. Bununla birlikte, taşınmazların vergi değerlerini değişik yöntemlerle belirleyip, daha sonra bir değer bandına yerleştirmek de mümkün olmaktadır. Bant sisteminin 3 temel unsuru, değer bantlarının sayısı, bant genişlikleri, her bant için belirlenen vergi çarpanı veya vergi oranı olarak belirtilmektedir. Vergi yükümlülüğü, her bir mükellef için bu unsurlar kullanılarak bulunmakta ve artan oranlılığı sağlamak için değişik uygulamalar yapılabilmektedir. Konut fiyatlarında gerçekleşen bir değişiklik nedeniyle bantlama sistemi etkilenmemektedir. Tekil olarak taşınmazların

bantlarının değiştirilmesi, yani bir battan başka banta geçmesi, ancak bazı koşulların gerçekleşmesi halinde söz konusu olmaktadır. Örneğin, eğer bir bölgede olumsuz gelişmeler olursa, o bölgedeki tüm konutlar alt banda kaydırılmakta, bir konut yapıldığında yer alacağı bant ancak satıldığında belirlenmekte, bir konutun değeri tahribattan dolayı azalırsa, yeniden bantlama işlemi hemen gerçekleştirilmektedir. Bantlama sistemi sadece Büyük Britanya'da uygulanmış, diğer ülkelerde çok az uygulama alanı bulmuştur. Ancak, son zamanlarda, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, bant sistemine ilgi ve alaka artmaktadır (Slack2003, McCluskey ve Franzsen 2013).

Bantlama sisteminin gücü, her taşınmaza tek tek değerleme yapma gereğini ortadan kaldırmasından, değerlemenin kolayca yapılmasından ve taşınmaz değerlerini geniş bir değer bandına yerleştirmesinden, basit ve maliyetinin düşük olmasından gelmektedir. Bant sisteminin bir diğer avantajı, taşınmazlarda yapılan tadilatlar sonucu veya başka nedenlerle meydana gelen küçük değer artışlarının vergi matrahına yansımamasından ve yeniden değerlemelerin oldukça geniş aralıklarla yapılmamasından kaynaklanmaktadır (McCluskey ve Franzsen 2013). Ayrıca, bantlama sisteminin ödeme gücü ilkesiyle yarar ilkesini makul bir şekilde uzlaştırdığı, taşınmaz değerlerindeki istikrarsızlığı ve vergi mükellefi açısından oluşan belirsizliği ortadan kaldırdığı iddia edilmektedir (Sheffrin 2010). Eğer, bant sisteminde yer alan ortalama taşınmaz değerleri taşınmazların bireysel özelliklerinden daha çok çevresel özellikleri dikkate alınarak oluşturulursa, mükellefler ve yerel yönetimler için daha avantajlı olmaktadır.

Bununla birlikte, bantlama sisteminin sorunlu olan yanlarının da bulunduğu belirtilmektedir. Örneğin, bantlama sistemini oluşturan değerlerin, sistemin kurulduğu 1993 yılından bu yana güncellenememesi önemli bir sorun olarak ortaya konulmaktadır. Ayrıca, bant sisteminin potansiyel zayıflığının, yapılan yeniden değerlemeler sonucunda bazı taşınmazların üst bantlara tırmanması ihtimalinin olmasından kaynaklandığı ifade edilmektedir. Bu nedenle, bant sisteminde, alt ve üst sınırdaki değere sahip olan taşınmazların vergi değerlerinin çekişmeli olabildiği düşünülerek değerleme kısıtlamaları uygulanabilmektedir. İlaveten, düz bir vergi oranının uygulanmamasının, azalan oranlı sonuçlar yaratarak, vergi adaletinin aşınmasına, itirazların artmasına ve

yönetim maliyetinin yükselmesine neden olabildiği ileri sürülmektedir (Sheffrin 2010, McCluskey ve Franzsen 2013).

Büyük Britanya'da, yerel yönetimler vergi oranlarını yapacakları harcamalara, merkezi yönetimden alacakları yardımlara, borçlanma imkanlarına bakarak ihtiyaç duydukları gelire göre belirlemektedir. Ticari taşınmazlarda parlamento tarafından her yıl ulusal seviyede tespit edilen ve vergi çarpanı olarak bilinen bir oran uygulanmaktadır. İngiltere, İskoçya ve Galler için farklı oranlar bulunmakta, boş taşınmazlar için % 50 indirim yapılmakta, depolar ve sınai amaçla kullanılan taşınmazlar için oran belirlenmemektedir. Bununla birlikte, bazı koşullarda merkezi yönetim diğer taşınmazlar için uygulanan vergi oranı için bir üst sınır koyabilmektedir. Yerel yönetimler tebligattan, toplamadan ve ödemeye zorlamaktan, yani verginin her aşamasından sorumlu tutulmaktadır (Slack2003).

Vergi mükellefleri vergi değerlerine bulundukları bölgedeki yetkiliye, belirli bir zaman aralığında, ama sadece bazı konularda itiraz edebilmekte ve itirazların kapsamı, örneğin mükellefin yanlış olduğu, vergi tutarının yanlış hesaplandığı, taşınmazın vergiden muaf olduğu gibi bazı hususlarla sınırlı kalmaktadır. Ayrıca, vergi mükellefi taşınmazın yer aldığı banda, taşınmazın değerinde artış veya azalış olduğuna, ticari amaçla kullanmaya başladığına veya sonlandırdığına dair itirazlarda bulunabilmektedir. İtiraz haklı bulunursa, değerleme listesi değişebilmekte, itirazı haklı bulunmazsa, mükellef değerleme mahkemesine başvurabilmektedir. Değerleme mahkemesinin kararı son karar olmakla birlikte, Yüksek Mahkemeye itiraz edilebilmektedir (Slack2003).

Genel olarak bakıldığında demokrasinin beşiği olarak kabul edilen İngiltere'de emlak vergisinin günün ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak olduğunu belirtmek gerekmektedir. ABD'de ve AB ülkelerinde olduğu gibi taşınmazların vergi değerlerinin piyasa değerlerinden farklı olması bunun en önemli göstergesidir. Bununla birlikte, İngiltere'de uygulanan bant sisteminin emlak vergisi açısından oldukça uygun bir sistem olduğunu iddia etmek mümkün görünmektedir. Bir bölgede uzun dönemde taşınmaz değerleri birbirine yaklaştığı kabul edilirse, bant sisteminin ortalama taşınmaz değerlerine göre hazırlanması gerekmektedir. Bu nedenle, ortalama taşınmaz

değerlerinden oluşan bir bant sistemi taşınmazların tekil özelliklerinden daha çok genel özelliklerini yansıtacaktır. Bu durumda, ortalama taşınmaz değerleri üzerinden uygulanan bir emlak vergisi kurgulamak mümkün olacaktır.

3.9.2.2 Almanya'da emlak vergisi

Almanya 16 otonom eyaletten oluşan federal bir ülkedir. Berlin, Hamburg ve Bremen olmak üzere üç eyalet ise şehir eyalet olarak kabul edilmekte, bu şehirlerde yaklaşık olarak 14.000 belediye yönetimi bulunmaktadır. Almanya'da emlak vergisi, 7 Ağustos 1973 tarihli Emlak Vergisi Kanunu'na (EVK) göre uygulanmakta ve taşınmaz sahiplerinden yıllık olarak alınmaktadır. Verginin konusunu araziler, binalar, tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlar ve ormanlar oluşturmaktadır. Kamuya ait taşınmazlar, kiliseler, hastaneler, bilimsel ve eğitim amaçlı kullanılan taşınmazlar, orduya ve belediyeye ait taşınmazlar vergiden muaf tutulmaktadır. Emlak vergisi, bir belediye vergisi olmasına rağmen, hukuki açıdan ulusal seviyede uygulanan bir vergi olarak kabul edilmektedir. Belediyeler vergi ile ilgili tüm işlemleri sürdürmekle sorumlu tutulmakta, verginin yönetimi eyalet yönetimi ile belediye arasında paylaşılmaktadır. Vergi değerini ve vergi oranını eyalet yönetimi belirlerken, vergiyi toplama işlemleri belediye tarafından yapılmaktadır (Spahn 2003).

Alman Emlak Vergisi, eyalet yönetimi tarafından belirlenen, bütün belediyelerde aynı kurallara göre uygulanan standart bir vergidir. Bu standart vergi, vergi değerinin temel bir vergi oranı ile çarpılması sonucu, kadastroda tescilli tüm taşınmazlar için hesaplanmaktadır. Eyalet vergi yönetimi, hem taşınmazın sahibini veya kullanıcısını, hem de ilgili belediyeyi bilgilendirmektedir. Standart hale gelmiş vergi değerinde değişiklik yapılması oldukça ender rastlanan bir durum olarak görülmekte ve taşınmazın satılması ya da kullanım şeklinin değişmesi halinde olmaktadır. Vergi değeri, 6 yılda bir eyalet yönetimi ve yerel yönetim tarafından katı kurallara göre tespit edilen vergi değeri olmakla birlikte, 1964 yılından buyana yeniden değerleme yapılamamaktadır. Eski Doğu Almanya döneminden kalma 5 eyalette vergi değerinde küçük farklılıklar olabilmekte, vergi temsili değerler (*surrogaterateablevalue*) üzerinden alınmaktadır.

Alman vergi sisteminde belediyelerin ödenecek vergi miktarını kaldıraç oranı (*leverage ratio*) kadar artırma yetkileri bulunmaktadır (Brown ve Hepworth 2002, Spahn2003).

Taşınmazların vergi değerleri geleneksel 3 değerleme yöntemi kullanılarak belirlenmektedir. Gelir yöntemi olarak brüt kira değeri esas alınmakta, brüt kira, taşınmazların gelecekteki gelir akışlarının iskonto edilmesiyle hesaplanmaktadır. Tarımsal amaçla kullanılan taşınmazlar için kılavuz yöntemi (*beacon method*) adı verilen bir yöntem uygulanmakta, örnek taşınmazların değerleri tespit edilmekte, diğer taşınmazların değerleri ise örnek taşınmazlara göre belirlenmektedir. Gelir yönteminin kullanılması için veri sınırlı olduğunda sermaye değeri yöntemi kullanılmakta, daha çok otel, fabrika gibi taşınmazların vergi değerlerinin tespitinde tercih edilmektedir. Boş arazilerin vergi değerlerinin tespitinde ise genelde karşılaştırma yöntemi kullanılmaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

Vergi oranları bütün belediyelerde aynı olmakla birlikte taşınmazın türüne göre değişmektedir. Örneğin, tarım arazileri ve ormanlar için % 0,6, değeri 38.346,89 euroya kadar olan tek ailelik konutlar için % 0,26, bu değerin üzerindeki konutlar için % 0,31, üzerinde bina olsun ya da olmasın diğer taşınmazlar için % 0,35 vergi oranı uygulanmaktadır. Eski Doğu Almanya sınırları içerisinde kalan taşınmazlar 1935 yılına ait değerleri üzerinden, 1 Temmuz 1937 tarihli Emlak Vergisine göre % 0,5-1 arasında vergilenmektedir. Bulunan vergi miktarı yerel seviyede belediye tarafından belirlenen kaldıraç oranı ile çarpılmaktadır. Emlak vergisi gelirleri tamamen belediyelere ait olduğu için, özellikle kaldıraç faktörü uygulayan belediyelerin oldukça hesap verebilir (*accountable*) olduğu belirtilmektedir (Spahn 2003). Almanya'da uygulanan kaldıraç faktörü belediyelere taşınmazların vergi değerlerini çeşitli faktörlere göre (örneğin, yerel kamu hizmetlerinden faydalanma düzeyine veya gelir ihtiyaçlarına göre) artırma imkanı vermektedir. Belediyelerin elinde böyle bir imkanın bulunması, emlak vergisini birçok açıdan işlevsel hale getirmektedir.

Almanya'da emlak vergisinde reform yapılması gerektiği zaman zaman gündeme gelse de, politikikacılar bu konuda çok istekli davranmamaktadır. Politikacıların emlak vergisi reformu yapmak konusundaki isteksizliklerinin temel nedeni, karmaşık olan

değerleme kuralları ile mücadele etmenin zor olması ve emlak vergisi konut kiralarını etkilediği için, artışların rahatsızlık yaratması olarak gösterilmektedir. Almanlar genelde kiralık konutlarda yaşadığından, kiralarda meydana gelebilecek artışların politikacılar için risk oluşturduğu belirtilmektedir (Spahn 2003).

Dünyanın önde gelen ekonomilerinden birine sahip olan Almanya'da, taşınmaz vergi değerlerinin 1964 yılından bu yana güncellenmemesi oldukça dikkat çekmektedir. Bununla birlikte, Almanya'nın kaldıraç uygulaması, yerel yönetimlere vergi değerlerini çeşitli kriterlere (örneğin, yerel kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyine) göre artırabilme imkanı verdiği için, önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, Almanya'da uygulanan kaldıraç faktörünün emlak vergisi uygulaması açısından ele alınarak değerlendirilmesinde fayda bulunmaktadır.

3.9.2.3 Macaristan'da emlak vergisi

1990 yılında Macaristan'da Yerel Yönetimlerin Kendi Kendilerini Yönetmesi Kanunu (The Act On Local Self Governmet) ile yerel otonominin prensiplerinde ve yerel haklarda önemli değişiklikler yapılmış, yerel yönetimlerin sorumlulukları ve görevleri artırılmıştır (Tassonyi 2003). Macaristan üniter bir devlet olmakla birlikte, yerel yönetimler, yerel nüfus ve yerel topluluklarla beraber bölgelerini yönetecek otonomiye ve demokratik yönetim hakkına sahip bulunmaktadır. Yerel yönetimlerin finansmanı, merkezi yönetimden aktarılan yardımlarla ve paylaşılan vergi gelirleriyle sağlanmaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

Macaristan'da 1992'de sonra belediye vergilerinde önemli değişiklikler yapılmış, ticari ciro vergisi (*business turnover tax*) yaygınlaştırılarak yerleşik olmayanların vergilendirilmesi amaçlanmış, yerel politikacıların popülerliğini artırmak amacıyla konutlardan alınan vergilerden vazgeçilmiştir. Yerel gelirlerin çoğaltılması için bina vergisi, arsa vergisi ve toplumsal vergi (*communal tax*) yeniden oluşturulmuştur. 1990'lı yılların sonuna doğru yerel yönetimlerin gelirlerini artırmak amacıyla, emlak vergisi tekrar gündeme getirilmiştir (Tassonyi 2003).

Macaristan'da emlak vergisi olarak bina vergisi (*building tax*) uygulanmaktadır. Ödenecek vergi miktarı binaların net alanına göre veya binaların düzeltilmiş piyasa değerine göre hesaplanmaktadır. Ödenecek vergi miktarı, m^2 başına 900 (HUF) Macar Fronti veya düzeltilmiş piyasa değerinin % 3'ü olmakta ve bina sahipleri tarafından ödenmektedir. Vergiyi uygulayan her belediye genelde alan esaslı vergi matrahını kullanmaktadır (Brown ve Hepworth 2002, Tassonyi 2003).

Macaristan'da uygulanan, geliştirilmiş arazi sahiplerinden alınan bir diğer emlak vergisi de arazi vergisidir (*land parcel tax or plot tax*). Bu vergi, belediye sınırları içerisindeki ortalama arazi büyüklüğünden fazla yüzölçüme sahip olan arazilere uygulanmaktadır. Yerel yönetim vergi matrahı olarak arazinin alanını veya düzeltilmiş piyasa değerini dikkate alabilmektedir. Vergi değeri (maksimum olarak) 200 HUF/m^2 veya düzeltilmiş piyasa değerinin % 3'ü, düzeltilmiş piyasa değeri ise taşınmazın piyasa değerinin % 50'si olarak kabul edilmektedir (Tassonyi 2003).

Macaristan'da uygulanan diğer bir emlak vergisi de belediyelerin yetkisinde olan ve özel şahıslar tarafından ödenen umumi vergidir (*communal tax*). Vergi taşınmaz başına belirli bir oranda uygulanmakta, vergi mükellefi bina inşaatının sahibi, arsa sahibi ve özel şahıslara ait olmayan daireleri kiralayanlar olabilmektedir. Ödenecek vergi miktarı belediyeler tarafından belirlenmekle birlikte, taşınmaz başına maksimum 12.000 HUF olarak uygulanmaktadır. Bu vergiden elde edilen gelir, belediyelerin yetkisi dahilinde yerel kamu hizmetlerinin sunumunda kullanılmaktadır (Brown ve Hepworth 2002).

3.9.3 Rusya'da emlak vergisi

Rusya Federasyonunda üç farklı emlak vergisi bulunmaktadır. Bunlar (Mikesell ve Zorn 2008);

-Ticari emlak vergisi; işletmelerin bilançolarında yer alan taşınmazların (araziler hariç) bilanço değeri üzerinden alınan bölgesel bir vergidir.
-Bireysel emlak vergisi; konutlardan alınan bölgesel bir vergidir.
-Arazi vergisi; bütün arazilerden, kadastral değer üzerinden alınan bölgesel bir vergidir.

Bütün bu vergiler taşınmazların piyasa değeri üzerinden alınmamakta, sadece arazi vergisinde piyasa verilerinden faydalanılmaktadır. Rus sisteminde kadastral değerler ile piyasa değerleri arasında çok belirgin bir ayrım bulunmaktadır. Piyasa fiyatlarını esas alan değerleme, mortgage, sigorta vb. için uygulanmakta ve karşılaştırma yöntemi gibi geleneksel değerleme yöntemleri kullanılmaktadır. Kadastral değerleme ise sadece vergisel amaçla, devletle anlaşması bulunan değerleme şirketleri tarafından yapılabilmektedir. Değerleme şirketleri taşınmazlara ait bilgileri, Federal Tapu Hizmetlerinin (*Federal Registration Service*) yerel birimlerine yardımcı olan emlak komisyoncularından almaktadırlar. Alım satım fiyatları kişiye özel bilgi olarak kabul edildiği için, resmi olarak kaydedilmemekte ve yayınlanmamakta, fakat taşınmazların devirlerine ilişkin bilgiler, gayri resmi olarak, emlak komisyoncuları tarafından toplanmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

Rusya'da yerel yönetimlerin finansmanı için uygulanan vergilerin, bireysel emlak vergisi ve arazi vergisi olduğu anlaşılmaktadır. Vergi değeri olarak, bireysel emlak vergisi için Teknik Envanter Bürosu (*Bureau of Technical Inventory*) tarafından oluşturulan ve tarihi yerine koyma maliyetinden amortismanın düşülmesiyle bulunan envanter değeri kullanılmaktadır. Ticari emlak vergisi, bilançolardaki ortalama varlık değerlerine uygulanan bir vergidir ve tarımsal üretimde kullanılan varlıklar vergiden muaf tutulmaktadır. Vergi oranı yerel olarak belirlenmekte ve varlıkların üretimde kullanıldıkları amaca göre değişmekle birlikte, maksimum vergi oranı % 2 olarak uygulanmaktadır (Timofeev 2003). Arazi vergisinde ise vergi matrahı, kadastral değer üzerinden hesaplanmaktadır. İlk olarak 2002 yılında yapılan kadastral değerleme sistemi araziyi 7 gruba ayırmakta ve her bir grup için farklı değerleme şekli öngörmektedir. Bu arazi gruplarını şu şekilde saymak mümkündür (Mikesell ve Zorn 2008).

1-Tarım arazileri (*agricultural land*): Değerleme, arazinin verimliliğine, pazara yakınlığına ve erişilebilirliğine bakılarak yapılmaktadır.
2- Endüstriyel arazi (*industrial land*): Hesaplanan piyasa değerine göre 6 grup arazi bulunmaktadır.

3- Kentsel yerleşim arazisi (*urban settlement land*): Değerleme uzmanının görüşüne göre, her bir yerleşim yerindeki 14 farklı arazi kullanımı için taşınmazların her m²'sinin değeri tespit edilmektedir.
4-Orman (*forest*): Kendine özgü ayrı bir değerleme yöntemi vardır.
5-Özel koruma alanındaki arazi (*land in specially protected areas*): Piyasa değeri aracılığıyla hesaplanan değerdir.
6-Su kaynakları altındaki arazi (*land under water resources*): Oluşturulmuş bir değer yoktur.
7-Arazi rezervleri (*land reserves*): Devlete ait arazilerdir ve değerlemesi yapılmamaktadır.

Taşınmazların kadastrosundan sorumlu olan federal ajansın (*Federal Agency for Cadastre of Immovable Property*) oluşturduğu standartlara göre, yerel arazi komiteleri kadastral değerin tespitinden sorumlu olmakta ve sorumluluğunu özel yüklenici firmalar vasıtasıyla yerine getirmektedirler. Özel yüklenici firmalara yetki sertifikaları federal ajans vermektedir. Taşınmazların vergi değerlerine vergi mükellefleri tarafından itiraz edilmesine ilişkin herhangi bir koşul ve hüküm bulunmamaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

Sosyalist bir sistemden piyasa ekonomisine geçmeye çalışan Rusya'da emlak vergisi, özel mülkiyetin gelişmeye başlamasıyla birlikte uygulanmaktadır. Emlak vergisinde vergi değerlerinin, piyasa değerlerinden oldukça uzak olan kadastral değer olarak kabul edilmesini, taşınmaz piyasasının çok fazla kurumsallaşmamasına bağlamak mümkün görünmektedir. Bununla birlikte, taşınmaz piyasası aracılığıyla emlak vergisinin, piyasa ekonomisinin kurumsallaşmasında oynadığı rolü de göz ardı etmemek gerekmektedir.

3.9.4 Ukrayna'da emlak vergisi

Ukrayna'da emlak vergisi merkezi hükümet tarafından konulmuş ulusal bir vergi olmakla birlikte hiçbir zaman uygulanmamıştır. Ukrayna'da yerel yönetimlerin mali özerkliği olmadığı için, gelirlerinin hepsi ulusal vergilerden karşılanmaktadır (Bird 2003, Mikesell ve Zorn 2008).Ukrayna'da genel bir emlak vergisi olmamasına

rağmen,taşınmazların değerlerinin tespiti taşınmaz satışı (*privatization*), sigorta, mortgage gibi işlemlerin gerçekleştirilebilmesi için yapılmaktadır. Değerleme işlemlerini, taşınmaz geliştirmeyle ilgili olan Teknik Envanter Büroları (*Bureaus of Technical Inventroy*), belediyelerin arazi ve imar birimleri (*municipal departments of land resources*), Devlet Taşınmazları Sandığı (*State Property Fund*), emlak komisyoncuları (*private realtors*) ve emlak büroları (*property assessment bureaus*) yapmaktadır. Teknik envanter büroları, bütün taşınmazların tapu kayıtlarını tutmaktan ve envanterini oluşturmaktan sorumlu tutulmaktadır. Ukrayna'da 200 tane teknik envanter bürosu bulunmakta, kullanıcı harcı ve ücretleriyle kendilerini finanse etmekte ve değerlemenin çok büyük bir kısmını gerçekleştirmektedir. Binaların değerlemesi, taşınmazların sahiplerinin talepleri üzerine ve genelde alım-satım işlemlerinde, maliyet yönteminin bir çeşidi olan yerine koyma yöntemi(*replacement cost method*) aracılığıyla yapılmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008) .

Ukrayna'da araziler, özel mülkiyetin yaygınlaşmaya başladığı 1992'den sonra vergilenebilir hale gelmektedir. Rusya'da olduğu gibi, devletten kiralanan ve özel mülkiyete konu araziler vergilenebilmektedir. Vergi gelirinin arazi geliştirilmesinden (*land improvement*) ve denetiminden (*land monitoring*) elde edilmesi hedeflenmektedir. Arazi değerleri, arazilerin kalitesine, konumuna ve imarına göre m² bazında belirlenmektedir. Vergi oranı tarımsal araziler için % 0,1, bağ-bahçe (*orchards*) için % 0,03'dür. Değerleme yapılmayan diğer araziler için (*for massessed parcels*) bölge esaslı düz oranlı bir vergi (*flat area-based tax*) uygulanmaktadır. Şehrin büyüklüğüne göre % 0,015 ila % 0,21 arasında değişen vergi oranının 1992-2006 arasında 24 kat artırıldığı görülmektedir. Arazi vergisi, arazinin kullanımına göre de farklılaşmakta, istisna ve muafiyetler değişiklik göstermektedir. Arazi üzerinden alınan vergilerin oranları ise arazilerin tarımsal amaçla kullanılıp kullanılmamasına göre değişmektedir. Arazi vergisi, merkezi yönetim tarafından uygulanmakta ve Devlet Vergi İdaresi (*State Tax Administration*) tarafından toplanmaktadır (Bird 2003, Mikesell ve Zorn 2008).

Taşınmazların piyasa değerlerinin tespiti, genelde emlak komisyoncuları tarafından yapılmaktadır. Komisyoncular, konutların ve diğer taşınmazların alım satımlarını takip etmekte ve haftalık veya aylık fiyat cetvelleri oluşturmaktadır. Bu cetveller ve

fiyatlar,yatırımcılar ve inşaat şirketleri tarafından takip edilmekte ama arazi vergisinde kullanılmamaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

3.9.5 Baltık ülkelerinde emlak vergisi

Baltık Denizi'ne kıyısı olan ülkeler Baltık Ülkeleri (Estonya, Litvanya ve Letonya) olarak nitelendirilmektedir. Bu ülkeler, Sovyetler Birliği'nin dağılmasından sonra bağımsızlığını kazanmış, piyasa ekonomisine hızlı bir şekilde gerçerek 2004 yılında AB'ye girmeyi başarmıştır. Bu nedenle, Baltık Ülkeleri'nin geçiş ekonomisi olma sürecinde yaşadığı emlak vergisi tecrübesinin, bizim gibi ülkeler tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Baltık Ülkelerinde, 1991 yılından sonra emlak vergisi konusunda yaşanan gelişmeler oldukça önemli olarak kabul edilmektedir. Letonya, 1993 yılında taşınmaz değerleri üzerine bir vergi inşa etmiş ve bu verginin hemen öncesinde, ülkedeki taşınmaz piyasasındaki veri yeterliliği, taşınmaz fiyatları hakkında bilgi edinilebilecek seviyeye ulaşmıştır. Estonya'da Taşınmaz Komisyonu, yerel ve bölgesel toplantılar düzenleyerek, bölgelerin tercih edilme durumlarını ve talep yoğunluğunu esas alarak arazi haritaları oluşturmuş, böylece taşınmazların vergi değerlerini belirlemek için temel bir endeksleme sistemi elde edilmesini sağlamıştır. Bu çabaların başarısı ulusal ölçekten, mevki değerlerinin belirlenmesine kadar inebilen bir uygulamanın geliştirilmesine neden olmuştur (Youngman 2008). Bu bağlamda, Baltık Ülkeleri'nin emlak vergisi uygulamaları aşağıda ele alınmıştır.

3.9.5.1 Estonya'da emlak vergisi

Estonya'da emlak vergisi konusunda, eski Sovyet bloğu ülkelerinden farklı bir yol izlenmiş, arazilere ve üzerindeki yapılara birlikte vergi uygulanmamış, 1993'te sadece arazilere sermaye değeri üzerinden uygulanan bir emlak vergisi yürürlüğe konulmuş, kamu taşınmazları da vergi kapsamına alınmıştır. Emlak vergisi, yerel yönetimlere gelir yaratmanın yanı sıra, toprak reformunun ve taşınmazlardaki kamu mülkiyetinin özel mülkiyete dönüştürülmesinin tamamlayıcı bir parçası olarak tasarlanmıştır. Bu

bağlamda, Estonya'da emlak vergisi, taşınmaz piyasasında önemli bir politik araç olarak kullanılmış, taşınmazların komünizm öncesi sahiplerine ya da mirasçılarına intikalini sağlamada etkili olmuştur. Çoğu gaip olan veya o bölgede yaşamayanlara ait taşınmazların verimli kullanımını ya da satışını özendirmiştir. Yönetimlerin, taşınmazların geliştirilmesini takip etmeleri ve ellerindeki taşınmazları özel mülkiyete dönüştürmede istekli davranmaları sağlanmıştır. Ayrıca, emlak vergisi yoluyla, özel mülkiyete konu edilen taşınmazların verimli kullanımı teşvik edilmek istenilmiştir. Estonya EVS'nin öğretici bir diğer özelliği, muafiyetlerin kapsamının oldukça dar tutulması olarak göze çarpmaktadır. Kamu binaları, genel olarak emlak vergisi tabanına dahil edilmiş, tarımsal amaçlı kullanılan taşınmazlarda muafiyetler söz konusu olmuştur (Mikesell ve Zorn 2008, Youngman 2008).

Estonya'daki arazi vergisi ulusal bir vergi olarak uygulanmaktadır. İlk başlarda vergi gelirleri yerel ve merkezi yönetim arasında paylaşılırken, günümüzde sadece yerel yönetimler tarafından kullanılmaktadır. Yerel yönetimler vergi oranını, merkezi yönetimin tespit ettiği % 0,1 ila % 2,5 arasında bir oran olarak belirlemektedir. Araziler, konut arazisi, üretimde kullanılan arazi (*production land*), ticari arazi, maden alanları, sosyal amaçlı araziler, sulak alanlar, ulaştırma amaçlı araziler, atıklar için araziler, ulusal savunma için araziler, çevre açısından korunması gereken araziler, tarımsal araziler ve kullanılmayan araziler olmak üzere 12 türe ayrılmaktadır. Yerel yönetimler,sadece tarıma elverişli arazilere ayrıcalıklı uygulama yapmakta ve düşük vergi oranı ile vergilendirmektedir. Ülkede, çok az sayıda vergi muafiyeti bulunmakta, ama emeklilere vergi indirimi yapılmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

Estonya'da arazi vergisinin ilk dönemlerinde, özel mülkiyet sınırlı olmasına ve taşınmaz piyasasında az sayıda işlem gerçekleşmesine rağmen, değerleme, piyasa fiyatlarına göre, ancak tahmine dayalı olarak yapılmış, değerleme süreci açık ve şeffaf bir şekilde yürütülmüştür.İl Kadastro Müdürlükleri (*County Cadastral Officers*), Çevre Bakanlığına (*Ministry of Environment*) bağlı Ulusal Arazi Kurulunun (*National Land Board*) denetimi altında değerleme işlemlerini yürütmekte, belediyeler değerleri onaylamaktadır. Ulusal Arazi Kurulu kırsal alanda ve kentlerde taşınmaz değerlerine göre bölgeler oluşturmakta, değer bölgesi (*value zone*), taşınmazların değeri ve kullanım

şekli esas alınarak belirlenmektedir. Kentlerde değer bölgeleri bölgeye, taşınmaz kalitesine ve kullanımına, kırsal alanlarda değer bölgeleri lokasyona, toprak kapasitesine ve verimliliğine bakılarak oluşturulmaktadır. Belirlenen değerler, belediyelerdeki haritalarda gösterilmekte, değerlere vergi mükellefleri itiraz edebilmektedir. Verginin tarhından, toplanmasından ve takibinden Maliye Bakanlığı sorumlu tutulmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

Estonya'da 1997 yılından sonra Ulusal Arazi Kurulu taşınmaz alım-satım işlemlerini kayıt altına altına başlamıştır. Ulusal Arazi Kurulu verilerine göre, 2002 yılına gelindiğinde arazilerin % 44'ü özel mülkiyete konu edilmiştir. Kayıt altına alınan bu veriler, İl Kadastro Müdürlüklerine (*County Cadastral Offices*) değerleme konusunda yardımcı olmaktadır. Değerleme sonuçları Ulusal Arazi Kurulu'nun internet sitesinde yayınlanmaktadır. İtirazlar yerel olarak yapılmakta, itiraz süreci oldukça şeffaf bir şekilde işletilmekten ve vergi mükellefleri denetim sırasında değerleme uzmanıyla görüşebilmektedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Maliye Bakanlığı tarafından toplanan arazi vergisi gelirleri yerel yönetimlere transfer edilmektedir. Yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin yaklaşık % 7'sini arazi vergisi gelirleri oluşturmaktadır. Ancak, arazi vergisi gelirleri, ulusal vergi gelirlerinin küçük bir bölümüne tekabül etmekte, GSYİH'ya oranı diğer Baltık Ülkelerine nazaran daha düşük bir seviyede gerçekleşmektedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Estonya'da arazi vergisi, piyasa koşulları esas alınarak, geliştirilmemiş sermaye değeri üzerinden değerleme yapılarak, süreç şeffaf ve hesap verir bir şekilde yürütülerek uygulanmaya çalışılmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008). Diğer taraftan, Estonya'da emlak vergisi 10 yılı aşkın bir süredir uygulandığından çeşitli değişiklikler yapılması için baskılar artmaktadır. Örneğin, binaları vergi tabanına dahil etme çabası başarısız olmakta, yeniden değerleme için herhangi bir plan ve program oluşturulamamaktadır (Youngman 2008).

3.9.5.2 Letonya'da emlak vergisi

Letonya'da EVK (Law On Immovable Property Tax) 13 Kasım 1997'de kabul edilmiştir. Emlak vergisi, ilk dönemlerde arazilerin kadastral, binaların ise maliyet değeri üzerine % 1,5 oranıyla uygulanmış, ancak sahibi tarafından ikamet amaçlı olarak kullanılan konutlar dahil olmak üzere birçok taşınmaz vergiden muaf tutulmuştur. 1 Ocak 2007'den itibaren, binaların da vergi matrahı kadastral değer üzerinden belirlenmeye başlanmıştır. Bir kısım eski Sovyet bloğu ülkesinin aksine, Letonya arazi ve bina üzerine tek vergi uygulayan bir ülkedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Letonya'da emlak vergisi gelirlerini, taşınmazın bulunduğu yerdeki yerel yönetim tahsil edip kullanmakta, fakat vergi oranını ve vergi matrahını merkezi hükümet belirlemektedir. Buna rağmen, emlak vergisi gelirleri toplam ve yerel vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmaktadır. 2000 yılında yerel vergi gelirlerinin % 18,8'i ve tüm yerel gelirlerin % 10'u, 2005 yılında ise yerel vergi gelirlerinin % 14'ü ve bütün yerel gelirlerin %7,7'si ve tüm devlet gelirlerinin % 2,4'ü emlak vergisi gelirinden oluşmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

Letonya Cumhuriyeti Devlet Arazi Hizmetleri Kurumu (*The State Land Service of The Republic of Latvia*) ülkede kadastronun yapılmasından ve taşınmazların düzenli olarak toplu değerlemesinin yapılmasından sorumlu olan kuruluştur. Bu kuruluş, taşınmazların değerlerini güncelleyebilmek için gerekli olan verileri kayıt altına almakta, arazilerin kullanımına ve binaların çeşitlerine göre temel değerleri belirlemekte, değer bölgelerini (*value zones*) tespit etmekte, düzenli aralıklarla taşınmaz bilgilerinin yer aldığı ve belediyeler tarafından verginin tarhında kullanılan listeleri hazırlamakta, böylece kadastral değerleme sürecinin temeli olan parametreler için katsayılar oluşturmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

Letonya'da emlak vergisinin uygulandığı ilk yıllarda, taşınmazların kadastral değerlerinin tespiti için normatif yöntemler kullanılmış, piyasa fiyatlarına dayalı toplu değerleme 1998 yılında EVK yürürlüğe girdikten sonra başlamıştır. 1998 ve 1999 yılarında veriler, belediyeler için, bantlama sistemini andıran arazi değer bölgeleri

geliştirmek amacıyla oluşturulmuştur. 2000 yılında, özellikle kentsel alanlarda üzerinde yapı bulunan arazilerin değerlemesinde toplu değerleme uygulanmış, 2002 yılında, kırsal alanlardaki üzerinde yapı bulunan araziler için de toplu değerleme kullanılmaya başlanmıştır. Tarım arazilerinin değerlemesinde arazilerin verimliliği dikkate alınmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

Devlet Arazi Hizmetleri Kurumu taşınmaz piyasasında gerçekleşen işlemleri, taşınmaz sahiplerinden, noterlerden, yerel yönetimlerden ve tapu sicili müdürlüklerinden edinmektedir. Letonya'da kadastro sistemi, taşınmazların vergi değerine ulaşmak ve kadastral değerleri tespit etmek için de kullanılmaktadır. 2004 yılından bu yana, taşınmaz piyasasından elde edilen verilerle oluşturulan Taşınmaz Piyasası Bilgi Sisteminden (*Real Property Market Information System*) veri toplamak ve analiz yapmak amacıyla faydalanılmaktadır. Sistem, değer bölgeleri yaratarak, kadastral ve piyasa değerleri arasındaki uyumluluğu sağlamaya hizmet etmektedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Yeniden değerleme 5 yılda bir gerçekleştirilmekte, ancak değer bölgelerinde taşınmaz değerlerinde % 10'dan daha fazla bir değer sapması tespit edilirse, güncelleme yapılabilmektedir. Taşınmaz değerlerinde değişiklik olduğunda veya taşınmaz sahipleri, masraflarını kendileri ödemek koşuluyla, yeniden değerleme talep ettiklerinde belediyeler yeniden değerleme yapmak yetkisine sahip olmakla birlikte, tespit edilen değerler Maliye Bakanlığı tarafından onaylanmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi ile ilgili itirazlarını Devlet Arazi Hizmetleri Kurumuna da yapma hakları bulunmaktadır. Taşınmazların değerlemesine ve değerlerine ilişkin tüm veriler internet ortamında yayınlanmaktadır. Emlak vergisinin, taşınmazların kamu mülkiyetinden özel mülkiyete geçirilmesinde önemli katkısı olmuştur. 2003 yılı verilerine göre, Letonya'da tarım arazilerinin % 45'i, konutların % 85'i kamu mülkiyetinden özel mülkiyete dönüştürülmüştür (Mikesell ve Zorn 2008).

Özet olarak, Letonya'da taşınmazların vergi değerlerinin tespitinde normatif değerleme sisteminden piyasa esaslı değerleme sistemine geçilmiştir. Arazi değerleri bölgelerinin

oluşturulması ve kullanılması, altyapı ve yönetim yapısı, taşınmaz piyasası henüz yeni gelişmekte iken, advolarem sistemi uygulamayı sağlamıştır (Mikesell- Zorn 2008).

3.9.5.3 Litvanya'da emlak vergisi

Litvanya'da iki farklı emlak vergisi bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergi değeri kentsel ve kırsal taşınmazlar için yüzölçüme, yani alana göre hesaplanan, standart olarak % 1,5, ancak tarımsal araziler için % 0,5 oranıyla uygulanan bir vergidir. İkinci vergi ise % 1 oranıyla işletmelerin sahip olduğu taşınmazlar için uygulanan bir vergidir. 2007 yılından itibaren, belediye meclislerinin kararlarına göre vergi oranının % 0,03 ile % 1 arasında değişebilen bir oran belirlenebilmesi mümkün hale gelmiştir (Mikesell ve Zorn 2008).

Litvanya'da Devlet Tapulama Merkezi (*The State Centre of Registers*) taşınmazların kayıtlarını tutmak, değerlemelerini yapmak gibi görevlerle donatılmıştır. Bu merkez, 1998'den sonra taşınmazlara ait satış bilgilerini ve taşınmaz envanterini oluşturmuştur. Örneğin, yeni bir taşınmaz oluştuğunda, taşınmazın kaydı, kadastrosu, mülkiyet hakları ve diğer bilgiler kaydedilmekte, bir taşınmaz satıldığında, satış sözleşmesi veri tabanına ilave edilmektedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Litvanya'da 2006 yılına kadar, toplu değerleme yapacak bilgisayar altyapısı olmasına rağmen, taşınmazlar piyasa değerleriyle değerlenmemiş, arazilerin, piyasa fiyatlarını esas alarak değerlemesine 2002 yılında başlanmıştır. Bu değerler, gerçek piyasa değerlerinden ayrılmakta, ancak piyasadan elde edilen bilgilerden hareketle oluşturulmakta, taşınmazların vergi değerleri belirlenen taban değerlerinin düzeltme katsayıları ile çarpılması sonucunda bulunmaktadır. Taban değerler, araziler için verimliliğe, lokasyona (yerleşim yerlerine olan yakınlığına), altyapı hizmetlerinden yararlanma ölçüsüne, çevresel koşullara ve diğer faktörlere bağlı olarak belirlenmektedir. Binalar için taban değerler, lokasyon katsayısı ile düzeltilmiş yerine koyma maliyeti aracılığıyla hesaplanmaktadır (Mikesell ve Zorn 2008).

Litvanya'da Ocak 2006'da Emlak Vergisi Kanunu (*Real Property Tax Law*) ile uygulanan değerleme yöntemi değiştirilmiştir. Binalar için vergi değeri, karşılaştırma ve gelir yöntemleriyle elde edilen ortalama piyasa fiyatları olmuş, BDTD 5 yılda bir yapılmaya başlanmıştır. Üretim tesisleri ve hizmet binaları gibi binalar, lokasyon katsayısı ve düzeltilmiş yerine koyma maliyeti yöntemi yardımıyla değerlenmiştir. Arazi değerleri, Ulusal Arazi Bürosunun (*National Land Office*) hazırladığı değer haritaları kullanılarak normatif yöntemlerle belirlenmiştir (Mikesell ve Zorn 2008).

Toplu değerleme sonucu tespit edilen vergi değerleri internetten yayınlanmakta, vergi mükellefleri kendi taşınmazlarının değerlerini sorgulayabilmekte ve ücretsiz olarak e-mail yoluyla bilgi alabilmektedir. Taşınmaz piyasasından elde edilen bilgiler ve veriler tapulama merkezi tarafından muhafaza edilmekte, ancak çok az bir kısmı kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Emlak komisyoncuları (*real estate broker*), bankalar ve bağımsız değerleme uzmanları tapulama merkezi ile bir sözleşme yaparak ve bir miktar harç ödeyerek bu bilgileri edinebilmektedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Tespit edilen vergi değerlerine vergi mükellefleri tarafından Tapulama Merkezi (*Centre of Registers*) nezdinde üç ay içerisinde itiraz edilebilmektedir. İtiraza iki ay içinde cevap verilmek zorundadır. İtiraz sahibinin, verilen cevapla tatmin olmazsa, mahkemeye başvurma hakkı bulunmaktadır. Verginin alınması, itirazın incelenmesi sonuçlanana veya mahkeme kararı verilene kadar ertelenmektedir (Mikesell ve Zorn 2008).

Baltık Ülkelerine genel olarak değerlendirildiğinde, piyasa ekonomisine geçiş sürecinde taşınmaz piyasasının kurumsallaşması ve sağlıklı işlemesi için gerekli kuruluşların oluşturulduğu dikkat çekmektedir. Estonya'da Ulusal Arazi Kurulu, Letonya'da Arazi Hizmetleri Kurulu, Taşınmaz Piyasası Bilgi Sistemi, Litvanya'da Ulusal Arazi Bürosu gibi kuruluşların varlığı taşınmaz piyasasının kurumsallaşmasını ve emlak vergisinin önemli bir araç olarak kullanılabilmesini sağlamaktadır. Bu nedenle, Baltık Ülkeleri'nin emlak vergisi konusunda edindiği birikimi daha ayrıntılı incelemek ve gerekli dersleri çıkarmak gerekmektedir.

3.10 Türk Emlak Vergisi Sistemi

Kökeni Osmanlı İmparatorluğu'na dayanan Türk Emlak Vergisi Sistemi (TEVS), 1972 yılına kadar tahrir (yazım) usulüne göre uygulanmış, 1970 yılında yapılan değişiklikle beyan sistemine geçilmiştir. Bu değişiklikle, alınan vergi ve matrahının idarece tarh edilmesi anlamına gelen tahrir usulünden vazgeçilerek, bina ve arazilerin vergi değerini mükelleflerin kendilerinin bildirdikleri beyan sistemi benimsenmiştir. 2002 yılında 4751 sayılı kanunla yapılan değişiklikle dört yılda bir yapılan beyan uygulamasından "bildirim esasına" geçilmiştir. Böylece, emlak vergisi matrahları dört yılda bir idare tarafından belirlenmeye başlamış, ara yıllarda vergi usul kanununda (VUK) belirlenen yeniden değerleme oranının yarısı oranında artırılmıştır (Özkök-Çubukçu vd. 2009).

Emlak vergisine ilişkin temel kanun, 1319 sayılı EVK'dır. Bu kanunda, emlak vergisinin herhangi bir kavramsal tanımlaması yapılmamıştır. Ancak, kanunun 1. maddesinde binaların bina vergisine, 12. maddesinde arazi ve arsaların arazi vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Bina vergisi ile arazi vergisine ilişkin hükümlerin, zorunlu teknik farklılıklar hariç genelde aynı olduğu anlaşılmaktadır (Öncel-Kumrulu-Çağan 2010). Bu kapsamdan yola çıkılarak emlak vergisi, bina, arsa ve arazilere sahip olmaktan kaynaklanan bir vergi olarak tanımlanabilmektedir. Emlak vergisi konusunda yetkili idarenin belediye olduğu EVK'nın çeşitli maddelerinde yer almış ve 37. maddesindekanunda geçen vergi dairesi tabirinin belediyeleri ifade ettiği belirtilmiştir (Can vd. 2013).

Ülkemizde EVS taşınmazları önce bina ve arazi olarak ikiye ayırmakta, binayı konut ve işyeri, araziyi de arsa ve arazi olmak üzere tekrar tasnif etmektedir. Böyle bir tasnif, emlak vergisinin dünyadaki uygulamalarıyla genel olarak örtüşmektedir. Emlak vergisinde yetkili idarenin belediye olması da, verginin yerel niteliğinin ülkemizde kabul edildiğini göstermektedir.

3.10.1 Verginin konusu ve matrahi

Emlak vergisinin konusu, 1319 sayılı EVK'da belirlenmiştir. Bu kanuna göre binalar, araziler ve arsalar emlak vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Emlak vergisinde vergi mükellefi, bina, arsa ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Emlak vergisinin matrahı, vergisel amaçlı yapılan taşınmaz değerlemesi sonucu bulunan değer olarak kabul edilmektedir. Vergi değerinin nasıl tespit edileceği emlak vergisine ilişkin yasal mevzuatla belirlenmiştir. EVK'da, 4751 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, binalar ve araziler için uygulanmakta olan "rayiç bedel esası" kaldırılmıştır. Vergi değerinin gerçekçi ve doğru bir şekilde tespitine, takdir komisyonlarının oluşumuna, verginin tahsil ve denetimine ilişkin sorunlar nedeniyle EVK'da yapılan değişikliklerin çoğunlukla emlak vergisine matrah olacak taşınmaz değerinin belirlenmesine ilişkin olduğu görülmektedir (Hacıköylü ve Heper 2010). Diğer bir ifadeyle, emlak vergisinde yaşanan sorunların çözümüne ilişkin yapılan düzenlemeler daha çok vergi değeri ve bu değerin tespitiyle ilgili olmaktadır. Bu nedenle, EVS'de yapılan değişiklikler, genel olarak değer esaslı nitelik taşımaktadır.

EVK'nın 29. maddesinde, binalar için esas alınacak vergi değeri belirtilmektedir. Bu hükme göre binalar için vergi değeri, Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından (yeni adıyla Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) ortaklaşa tespit ve ilan edilen bina metrekare normal inşaat maliyetleri aracılığıyla hesaplanan değer ile binaya ait veya isabet eden arsa değerinin toplanmasıyla bulunan değer olarak kabul edilmektedir. Binaların vergi değerinin nasıl belirleneceği EVK'nın 31. maddesine göre çıkarılan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'te gösterilmektedir. Tüzükte, binalar taşıyıcı sistemleri esas alınarak inşaat türüne göre sekiz, binaların yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarda kullanılan malzemenin cinsi ve kalitesi esas alınarak oluşturulan inşaat sınıflarına göre beş, kullanım amaçlarına göre belirlenmiş yirmi iki gruba ayrılmaktadır (Hacıköylü 2009). Binalar bu gruplardan herhangi birine girdiği için, vergi değerinin hesaplaması göreceli olarak kolay olmaktadır. Bununla birlikte, grup sayısının çok olması yönetim maliyetini artırmaktadır.

Binaların maliyet yöntemine göre değeri bulunurken, kaloriferli ve klimalı binalarda normal inşaat maliyet bedeline % 8, asansörlü binalarda % 6 asansör bedeli ilave edilmektedir. Binaların tür ve sınıflarına göre bulunacak değerden, binanın yaşına ve inşaat türüne bağlı olarak belirlenmiş oranda "aşınma payı" düşülmektedir.Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle belirlenmektedir.

Bununla birlikte, Tüzüğün 16. maddesine göre, binaların vergi değerinin öncelikle karşılaştırma, mümkün olmaması halinde maliyet, bunun da mümkün olmaması halinde ortalama gelir yöntemine göre belirlenmesi öngörülmektedir. Tüzüğün 16. maddesinde" Binaların normal alım satım bedeli, emsal binanın normal alım satım bedeline göre, mümkün olmaması halinde maliyet bedeli ve bunun da mümkün olmaması halinde ortalama gelir bedeli yoluyla bulunur." denilmektedir.

Tüzüğün 11. maddesinde bina vergisi değerinin, apartman ya da işhanlarında bağımsız bölümler varsa, bu bağımsız bölümlere ayrı ayrı değer tespiti yapılarak bulunması gerektiği belirtilmektedir. Binanın ortak alanları için vergi değerinin hesaplanacağı ve verginin kat malikleri tarafından ortaklaşa ödeneceği 15. maddede yer almakta, bina vergisi apartmanda bulunan her bir bağımsız bölüm için ayrı ayrı hesaplanmaktadır.

Tüzüğün 17. maddesinde, bina vergisi değerinin emsal bina vergi değerine göre nasıl belirleneceği açıklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, karşılaştırma yönteminin ne şekilde uygulanacağı anlatılmakta ve Tüzüğün 18. maddesine göre düzenlenmesi gereken normal alım satım cetvellerinden faydalanılması gerektiği belirtilmektedir. 18. maddede ayrıca, her belediye ve köy için binaların konumuna ve yukarıda belirtilen yapım özelliklerine göre alım satım cetvellerinin düzenlenmesi de öngörülmektedir. Tüzüğe göre, bina vergisinin matrahının tespitinde karşılaştırma yönteminin esas yöntem olduğunu, bu yöntemin kullanılmasının mümkün olmaması halinde maliyet yöntemine başvurulması gerektiğini söylemek mümkün görünmektedir.

Tüzüğün 19. ila 24. maddelerinde, bina vergi değerinin maliyet yöntemine göre nasıl hesaplanacağı açıklanmaktadır. Bu maddelerde, binanın dıştan dışa ölçümü sonucu bulunacak yüzölçüm ile tespit edilen maliyet birim fiyatının çarpılması, elde edilecek bedele % 20 oranında satış karının ilave edilmesi, amortismanın düşülmesi ve arsa payının değerinin eklenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Birden çok katlı binalarda, hesaplanan maliyet bedelinden, bodrum katlar için derinlik derecesine göre % 10 - 15, zemin katlar için % 3, dördüncü katlar için % 2, beşinci katlar için % 3, altıncı ve daha yukarı katlar için % 4 oranında indirim, diğer taraftan maliyet bedeline, ön cephede bulunan binalar için % 5 – 10, ticari, sınai veya mesleki bir faaliyetin icrası için yapılan veya bu amaçla kullanılan binalardaki işyerlerine, zemin katlar için % 15 - 25, birinci katlar için % 10 - 15 ve ikinci katlar için % 5 – 10 ilave yapılması gerekmektedir. Ayrıca, hesaplanan metrekare normal inşaat maliyet bedeline, ilan olunan bedelde nazara alınmamış ise kalorifer veya klima tesisatı için % 8, asansör tesisatı için ayrıca % 6 oranında ilave yapılmakta, zemin ve asansörden yararlanmayan bodrum katlar için asansör nedeniyle ilave yapılmamaktadır.

Bununla birlikte, 28.12.1982 tarih ve 17912 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 13 Seri Nolu EVK Genel Tebliğinin 4-d maddesine göre % 20 oranındaki satış karı ve (asansör, kalorifer, klima dışındaki) ilaveler ve indirimler, emlak vergisi matrahı hesaplanırken dikkate alınmamaktadır. Daha net bir anlatımla, bina vergisi matrahı hesaplanırken:

-Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılacaktır.
-Çarpım sonucu ortaya çıkacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı ilave edilecektir.
-Bu suretle bulunan toplam değerden tüzüğün 23. maddesinde belirtilen yıpranma payı düşülecektir.
-Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilecektir.

Böylece hesaplanan miktar, binanın asgari ölçülere göre belirlenen değeri (maliyet bedeli) olacağından, tüzükte yazılı diğer ilave ve indirimler bu değere eklenmeyecek veya bu değerden düşülmeyecektir.

Tüzüğün 25. maddesinde ise bina vergisi değerinin maliyet yöntemi ile bulunmasının mümkün olmaması halinde ortalama gelir yöntemiyle nasıl bulunacağı açıklanmaktadır. Yıllık ortalama gelir, o binanın bulunduğu mahalde cari normal kiralara göre kiraya verilmesi halinde, bir yılda getirebileceği gayrisafi kira miktarı olarak belirlenmekte ve yıllık ortalama gelirin 10 katı, o binanın normal alım satım bedeli olarak kabul edilmekte, ülkenin her yanı için kapitalizasyon oranı 0,10 olarak belirlenmiş olmaktadır. Kapitalizasyon oranına böyle genel bir yaklaşım, değerleme işlemleri açısından çok doğru görünmemektedir.

Özet olarak, yürürlükte bulunan tüzük hükümlerine göre bina vergisinin matrahı öncelikle karşılaştırma yöntemine göre bulunmalı, mümkün olmaması halinde maliyet veya gelir yöntemine başvurulmalıdır. Ancak, tebliğler yoluyla yapılan düzenlemelerle, bina vergisinin matrahı tespit edilirken, binanın arsa değeri hariç değerinin maliyet yöntemine göre hesaplanması sağlanmaktadır. Ayrıca, binada bulunan bağımsız bölümlerin vergi değerini farklılaştıracak olan hükümlerin de uygulanmamasıyla, vergi değeri açısından, binadaki bütün bağımsız bölümlere, cephe, kat v.b özelliklere bakılmaksızın eşit yaklaşıldığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, TEVS'de bir binada bulunan tüm bağımsız bölümler karakteristik özellikleri bakımından aynı kabul edilmekte, taşınmazların özelliklerinin ve çevresel faktörlerin değere olan katkısı ihmal edilmektedir.

Tüzüğün 3. bölümünde, arsa vergi değerinin takdirinin nasıl yapılacağına ilişkin hükümler yer almaktadır. Tüzüğün 26. maddesinde; " Arsaların vergi değeri, metrekare itibariyle takdir olunur. Vergi değerinin takdirinde aşağıdaki hususlar da göz önünde bulundurulur:

1 - İşyerlerine ve meskün yerlere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu,
2 - Bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibariyle mevkii,

3 -Su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin gelmiş olup olmadığı,
4 - Hangi nevi bina inşaatına müsait olduğu,
5 - İmar ve istikamet planındaki durumu,
6 - Bina ve inşaat sahası büyüklüğü,
7 -Topografik durumu. " denilmektedir. Tüzükte, arsaların vergi değeri hesaplanırken arsanın karakteristik özelliklerinin ve belediye hizmetlerinden faydalanıp faydalanmadığı gibi dışsal faktörlerin dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.

Diğer taraftan, Tüzüğün 29. ve 30. maddesine göre arsa vergi değerinin karşılaştırma yöntemine göre belirlenmesi gerekmektedir. Tüzüğün 31. maddesine göre, normal alım satım cetvellerinin arsalar için de düzenlenmesi, 32. maddesinde ise arsa vergi değerinin tespitinin mümkün olmaması halinde, normal alım satım bedeli aynı veya benzer vasıftaki başka bir arsa üzerinde bulunan binanın takdir olunan vergi değeri içindeki arsa bedeli esas alınmak suretiyle bulunması öngörülmektedir. Bu durumda, boş emsal arsa bulunamaması durumunda, arsalar için vergi değeri, üzerinde bina bulunan bir taşınmazın toplam değerinden, bina değerinin düşülmesi, yani çıkartma yönteminin uygulanması sonucu bulunmaktadır.

Yürürlükteki mevzuat gereği, arsa vergisinin matrahını oluşturacak vergi değerinin tespitinde karşılaştırma yöntemi kullanılmalıdır. Diğer bir ifadeyle, arsa vergi değeri tespit edilirken, benzer özelliklerdeki arsaların alım satım fiyatlarından yararlanılmalı, mümkün olmaması halinde ise üzerinde bina bulunan benzer nitelikteki taşınmazın toplam değerinden bina değeri düşüldükten sonra kalan arsa değeri olarak dikkate alınmalıdır.

3.10.2 Oran yapısı

Vergide kanunilik ilkesi gereğince, vergi miktarını hesaplamak için matraha uygulanacak olan vergi oranları da kanunda yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle, taşınmazların belirlenen vergi değerine, yani matrahına, yine kanunda belirlenen oranlar uygulanarak vergi miktarı hesaplanmaktadır (Can vd. 2013).

Çizelge 3.8 Türkiye'de emlak vergisi oranlari (% $_0$)

	Büyükşehir Belediyesi	Diğer Belediye
Binalar		
-Konut	2	1
-İşyeri	4	2
Arsalar	6	3
Araziler	2	1

Vergi oranları konutlar için % 0,1, işyerleri için % 0,2 olarak belirlenmiştir. Büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde bulunan konut ve işyerleriiçin oranlar iki katına çıkmaktadır. Arsalara uygulanan vergi oranlarının belediyelerde % 0,3, büyükşehir belediyelerinde % 0,6, araziler için tespit edilmiş emlak vergisi oranları belediyelerde % 0,1, büyükşehir belediyelerinde % 0,2 olduğu görülmektedir. Büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde bulunan taşınmazlar için vergi oranının yüksek tutulması; vergileme ilkesi, kentleşme, taşınmaz değerleri açısından oldukça doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, işyerlerinin konutlara, arsaların da araziler göre daha yüksek oranlarla vergilenmesi emlak vergisinde ugulanan genel ilkelere uygun görünmektedir. Mükellefler, yukarıda belirtilen oranlar kullanılarak hesaplanacak emlak vergisinin yanı sıra, % 10'u oranında "Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı"nı da emlak vergisi ile birlikte ödemektedir. Bu durumda, mükelleflerin üzerindeki efektif emlak vergisi oranı artmış olmaktadır.

3.10.3 Ayrıcalıklı uygulamalar

Tüm EVS'lerde olduğu gibi TEVS'nde de birçok ayrıcalıklı uygulamaya yer verildiği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, emlak vergisi bakımından bir kişinin vergiden muaf olabilmesi için kendi şahsı bakımından, bir taşınmazın ise sahip olduğu özellikleri bakımından EVK ve emlak vergisinden muafiyet öngören diğer kanunlar gereğince belirlenmiş şartları taşıması gerekmektedir. EVK'nın 4. ve 5. maddesinde binalarla ilgili muafiyet hükümlerine, 14. ve 15. maddelerinde arazi ve arsalarla ilgili muafiyet hükümlerine yer verilmektedir. Bu bağlamda, emlak vergisinde uygulanan muafiyetleri 1) EVK'da yer alan muafiyetler, 2) EVK ile atıfta bulunulan özel kanun hükümleri

gereğince uygulanacak olan muafiyetler ve 3) Diğer özel kanunlarda yer alan muafiyetler olarak ayırmak mümkündür (Can vd. 2013).

EVK'da, hem bina vergisi hem de arazi vergisi için ayrı ayrı daimi ve geçici muafiyet yer almaktadır.Binalarda kiraya verilmemek şartına bağlanan daimi muafiyet durumları vergi kapsamı dışında tutulan binalara ilişkindir. Hemen hemen tüm EVS'lerde olduğu gibi, devlete, yerel yönetimlere ait binalar, kamu hizmeti sunulan binalar, tarımla ilişkili binalar, askeri binalar, ulaştırma ve enerji faaliyetlerine ilişkin binalar, dini, sosyal amaçlı kullanılan diğer bazı binalarla uluslararası anlaşmalar gereği karşılıklı olmak koşuluyla yabancı devletlerin temsilciliklerine ait binalar daimi muafiyet kapsamında bulunmaktadır (Özkök-Çubukçu vd. 2009).

Arazi vergisi için de benzer nitelikte daimi muafiyet düzenlemelerine rastlanılmaktadır. Devlete, yerel yönetimlere ait araziler, su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait arazi, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi, yabancı devletlere ait elçilik ve konsolosluk binalarına ve askeriyeye ait arza ve araziler, mezarlıklar, petrolün boru hatları ve transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki veya irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş taşınmazlar, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziler ve Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç, ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait arazi ve arsalar emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmaktadır (Özkök-Çubukçu vd. 2009).

EVK'da geçici yani süre yönünden sınırlı olan sosyal ve ekonomik muafiyetler de bulunmaktadır. Buna göre;

-Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin, 2.500 TL'den az olmamak üzere vergi değerinin 1/4 ü, inşaatların sona erdiği bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılmaktadır. Bu binaların, bina apartmansa dairelerin,

mesken olarak kullanılması şartıyla satın alma veya sair suretle iktisap olunması halinde de muafiyet kalan süre için uygulanmaktadır. Binanın, bina apartman ise dairenin, kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde, bu binaya veya daireye tanınmış bulunan muafiyet bu halin meydana geldiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren düşmektedir.

-Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümlerine göre, turizm müessesesi belgesi almış olan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı izleyen bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılmaktadır.
-Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin olduğu veya afete maruz bulunduğunun yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin gerçekleştiğiyerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olunup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı izleyen bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlandırılmaktadır. Ancak, kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu muafiyet uygulanmamaktadır.
-Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar bu maksada tahsis edildikleri süre için vergiden muaftır.
-Devlet Planlama Teşkilatı tarafından tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılmaktadır.
-Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanayi sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlandırılmaktadır.

Muafiyetlerden yararlanabilmek için, şartların meydana geldiğinin bütçe yılı içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi şarttır. Ancak, bu olaylar bütçe yılının son üç ayı içinde

gerçekleştiği takdirde bildirim, olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde yapılmaktadır. Süresinde bildirimde bulunulmazsa muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılından geçerli olmaktadır. Bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşmektedir.

Arazi Vergisinde geçici muafiyet aşağıdaki durumlarda söz konusu olmaktadır;

-Özel kanunlarına göre devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl,
-Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl,
-Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl,
-Bilim Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar muafiyet uygulamasına tabidir.

Geçici olarak muaflıktan istifade için arazinin bu maddede yazılı amaçlara tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi şarttır. Muafiyetler, arazinin tayin olunan amaçlara tahsis edildiği yılı izleyen bütçe yılından başlamaktadır. Bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa muafiyet, bildirimin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılından geçerli olmaktadır. Bu takdirde bildirimin yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşmektedir.

EVS'de vergi oranı konusunda da ayrıcalıklı uygulamalar yer almakta, EVK sadece bina vergisine özgü olarak, Bakanlar Kuruluna vergi oranını sıfıra kadar indirme yetkisi vermektedir. Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere, hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan

ibaret bulunanların, gazilerin, özürlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m^2'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlere ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu, kanunun vermiş olduğu yetkiyi 2006 yılında kullanarak, belirli kişilere ait olan ve belirli özellikleri taşıyan meskenlerde vergi oranını 2007 ve izleyen yıllar için sıfıra indirmiştir. Bu şartlar şu şekilde belirlenmiştir (Özkök-Çubukçu vd. 2009);

-Kendisine bakmakla kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere, hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler,
-Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar,
-Gaziler, özürlüler, şehitlerin dul ve yetimleri.

Sıfır oranın uygulanması için mükellefiyete ilişkin şartların binaya ait şartlarla birleştirilmesi gerekmektedir;

-Tek mesken olmalıdır.
-Türkiye sınırları içinde bulunmalıdır.
-Büyüklüğü brüt 200 m^2'yi geçmemelidir.

EVS'de uygulanan ayrıcalıklı uygulamalardan bir diğeri kısıtlılık olarak yer almaktadır. Kısıtlılık, emlak vergisi mükelleflerin vergilendirilebilir taşınmazları üzerinde uygulanacak olan emlak vergisinden, bazı sebeplerden dolayı, belli tutarlarda eksiltmeler yapılması anlamına gelmektedir. Mükellefin taşınmazı için emlak vergisi mükellefiyeti ve emlak vergisi değeri oluşmakta, ancak ödeme aşamasında bu verginin belli bir miktarının ödenmesi belli koşulların gerçekleşmesine bağlanmaktadır. Kısıtlılıkta emlak vergisinden daimi ya da geçici muafiyet veya emlak vergisi mükellefiyetinin ortadan kalkması değil, emlak vergisi ödeme yükümlülüğünün belli miktarlarda kaldırılmasıya da ertelenmesi söz konusu olmaktadır (Can vd. 2013).Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil edilmektedir.

Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini izleyen bütçe yılından itibaren emlak vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenmektedir. Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'unun bina, arsa veya arazinin satılması, kamulaştırılması veya bağış yoluyla başkasına devir ve temliki halinde, tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelmektedir.

3.10.4 Verginin yönetimi

TEVS'de vergi oranı merkezi yönetim, vergi matrahı kısmen merkezi kısmen yerel yönetimler tarafından belirlenmekle birlikte, verginin tahsilatı ve gelirin kullanımı yerel yönetimlerce gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, emlak vergisinin kısmen yerel bir vergi olduğunu ifade etmek yerinde bir yaklaşım olarak görünmektedir. Binalara ait vergi değerlerinin, her ne kadar taşınmaz piyasasından elde edilen verilerden hareketle oluşturulan maliyet fiyatları kullanılsa da, merkezi yönetim tarafından belirlenmesi, arsalar ve araziler için vergi değerlerini tespit eden komisyonlarda merkezi yönetimi temsilcilerinin bulunması, yerelleşme ve mali yerelleşme kavramlarının yeterince kanıksanmadığını ve kurumsallaşmadığını göstermektedir.

Bununla birlikte, emlak vergisi mükelleflerinden 2005 yılından itibaren, hesaplanan emlak vergisinin % 10'u tutarında, kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla "Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı" alınması uygulamasına başlanılmasını ve tahsil edilen bu payın il özel idareleri tarafından açılan bir hesapta toplanılarak, belediyelerce kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan projeler kapsamında kamulaştırma, projelendirme, planlama ve uygulama konularında kullanılmasını, yerel yönetimlere kültür varlıklarını korumaları için kaynak yaratmak olarak değerlendirmek mümkün olmakla birlikte, bu payların il özel idareleri tarafından toplanılması ve belediyelerin hesabına aktarılması belediyelerin mali özerkliğini ciddi şekilde zedelemektedir.

Emlak vergisi değerlerinin yerel özelliklerden ve ihtiyaçlardan bağımsız bir şekilde merkezi yönetimin ağırlıklı olduğu bir sistem aracılığıyla belirlenmesi yerel siyasetin gelişimini etkilediği gibi, vergi mükelleflerinin uyumunu ve uyum maliyetini

artırmaktadır. Bununla birlikte, emlak vergisine ilişkin, mükelleflerle belediye arasında meydana gelen ihtilafların çözümü için, VUK'da düzenlenen idari usullerin uygulanmasının hem mükellefin hem belediyenin menfaatine olan bir uygulama olarak değerlendirilmektedir. Bu usullerin uygulanmasıyla her türlü uyuşmazlığın giderilmesi mümkün değilse de, uygulanabileceği durumlar bakımından uzun yargılama sürelerinin beklenilmesi ve oluşacak yargılama giderlerine katlanılması önlenebilmektedir. Ayrıca, bazı durumlarda idari usulde başvuruda bulunulması dava yoluna gidebilmek için ön şart olarak kabul edilmektedir. Emlak vergisi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları (Can vd. 2013):

1) Vergi hatalarının düzeltilmesi,
2) Uzlaşma,
3) Vergi cezalarında indirim uygulaması olarak sayılabilir.

Emlak vergisinin vadesi, birinci taksit için mayıs ayının ve ikinci taksit için kasım ayının son günüdür. Gerek bu vade tarihleri itibariyle, gerekse de diğer özel ödeme sürelerinde ödemenin yapılmamış olması halinde, verginin amme alacaklısı olan belediye tarafından zorla tahsil edilmesi gerekmektedir. Zorla tahsil yoluyla vergi alacağının tahsili, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca yürütülmektedir. Ödenmeyen vergi nedeniyle taşınmazların haczi ve satışı, 6183 sayılı kanunun 88. ve devamı maddelerinde yer almaktadır. Haczedilen taşınmaz malların satışına ilişkin kurallar, 6183 sayılı Kanun'un 90 ila 99. maddelerinde düzenlenmiştir. Haczedilen taşınmaz malların satışı, satış komisyonunca açık artırma yoluyla yapılmaktadır. Bununla birlikte, emlak vergilerine ilişkin davalar da vergi davaları içerisinde ve vergi mahkemelerinin görev alanında kalmaktadır (Can vd. 2013).

Çizelge 3.9 Belediyelerin gelirleri (TL) (www.muhasebat.gov.tr)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Bütçe Gelirleri	20.372.864	23.648.122	25.736.012	28.844.961	34.233.863	40.740.227	45.131.525	53.931.284	62.544.796	72.159.838	80.994.408	67.884.891
Vergi Gelirleri	3.347.587	3.678.464	4.077.274	3.631.028	5.854.566	6.878.140	7.232.437	8.196.251	9.283.644	10.839.017	12.225.548	9.506.893
Bina Vergisi	955.739	989.494	1.231.111	1.318.089	1.858.481	2.431.444	2.509.744	2.755.883	3.562.971	4.231.917	4.892.484	3.451.276
Arsa Vergisi	415.533	449.953	458.957	478.616	771.258	978.054	971.871	1.040.834	1.367.047	1.584.148	1.758.890	1.122.602
Arazi Vergisi	25.081	24.802	27.316	27.392	37.791	53.514	46.413	50.171	62.205	65.054	76.867	54.827
Toplam Emlak Vergisi Geliri	1.396.353	1.464.249	1.717.384	1.824.097	2.667.530	3.463.012	3.528.028	3.846.888	4.992.223	5.881.119	6.728.241	4.628.705
Emlak Vergisi/ Bütçe Gelirleri	0,068	0,061	0,066	0,063	0,077	0,085	0,078	0,071	0,079	0,081	0,083	0,068
Emlak Vergisi/Vergi Gelirleri	0,41	0,39	0,42	0,50	0,45	0,50	0,48	0,46	0,53	0,54	0,55	0,48

Çizelge 3.9'da belediyelerin bütçe, toplam vergi, bina, arsa ve arazi vergileri gelirleri ile emlak vergisi toplam gelirlerinin sırasıyla bütçe ve vergi gelirlerine oranları gösterilmiştir. Toplam emlak vergisi gelirleri içerisinde bina vergisinden elde edilen gelirin büyüklüğü, arazi vergisinin de küçüklüğü dikkat çekmektedir. Bu büyüklükler, emlak vergisinin daha çok kentsel alandan elde edilen bir vergi olduğunu, kırsal alandan vergi alınmadığını göstermektedir. Emlak vergisi gelirlerinin bütçe gelirleri içerisindeki payı % 6-8,5 arasında değişmekte iken, emlak vergisi gelirleri toplam vergi gelirlerinin yaklaşık yarısını oluşturmaktadır. Çizelge 3.9'da yer alan verilerden hareketle emlak vergisinin iyi yönetilen bir vergi olmadığını söylemek mümkün görünmektedir.

4. EMLAK VERGİSİNİN VE YEREL KAMU HİZMETLERİNİN TAŞINMAZ DEĞERLERİNE ETKİSİ

Yerel kamu hizmetlerinin ve vergilerin taşınmaz değerlerinde kapitalizasyonu[7] ilk kez, Oates'in (1969) Kuzey New Jersey'daki taşınmaz değerlerini inceleyen ve Tiebout Hipotezini destekleyen çalışmasında ele alınmıştır. Oates, konut değerlerini hedonik regresyon analiziyle araştırdığı çalışmasında, konut değerleriyle eğitim harcamaları arasında pozitif, emlak vergisi oranıyla ise negatif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Oates'in (1969) New Jersey'in kuzeydoğusunda 53 belediyeyi kapsayan, Yerel Kamu Harcamalarının Ve Emlak Vergilerinin Taşınmaz Değerlerine Etkisi: Verginin Kapitalizasyonu Ve Tiebout Hipotezi Hakkında Amprik Bir Çalışma (*The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Emprical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis*) başlıklı çalışması literatürde önemli bir yere sahiptir. Oates'in çalışmasında konutların değerlerinin, fiziksel karakterlerine, şehir merkezine olan yakınlığına ve ulaşım imkanlarına, efektif emlak vergisi oranına ve

---

[7] Verginin kapitalizasyonu, geriye yansımanın bir türü olarak ortaya çıkmaktadır. Kapitalizasyon, dayanıklı olan ve böylece faydalı ömrü boyunca yıllık olarak bir seri vergiye tabi tutulan mallarda gerçekleşmektedir. Dayanıklı bir malın üzerindeki gelecekteki bütün vergiler, satın alma anında geriye doğru yansıtılmakta ve satın alma anında önerilen fiyattan götürü bir miktar indirilmektedir. Böylece gelecekteki vergilerin yükü,bir tür sermaye zararı şeklinde, varlığın ilk sahibi tarafından varlığı sattığında yüklenilmektedir. Anglo-Sakson yazarların verginin kapitalizsyonu olarak tanımladığı bu durumu, İngiliz ve Fransız yazarlar verginin amortismanı olarak ifade etmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya 2010).

Verginin kapitalizasyonunu formüller aracılığıyla göstermek için, bir arazinin yıllık kira gelirinin R_0 TL olduğunu, bu arazinin ertesi yıl R_1, daha sonraki yılda R_2 kira geliri getirdiğini kabul edelim. Bu durumda, eğer arazi piyasası rekabetçi ise arazinin fiyatı rantların yıllık akışının bugünkü değerine eşit olacaktır. Faiz oranı r ve arazinin fiyatı P_R ise (Rosen 1999);

$$P_R = R_0 + \frac{R_1}{(1+r)} + \frac{R_2}{(1+r)^2} + \ldots\ldots\ldots\ldots + \frac{R_T}{(1+r)^T}$$ olacaktır.

Burada T arazinin sağlayacağı hizmetlerin sonuncu yılını (muhtemelen sonsuzu) göstermektedir. Bu arazinin üzerine u_o kadar bir vergi konulduğu ve verginin de gelecek yıl u_1, daha sonraki yılda u_2 olmak üzere devam eden şekilde uygulanacağı varsayıldığında, arazinin arzının inelastik olması nedeniyle arazi sahibinin ilk yıllık kira geliri vergi miktarı kadar azalmaktadır. Araziyi satın alacaklar arazinin gelecekteki getirisi kadar, vergi borçlarını da satın alacaklarının farkında olacaklardır. Araziyi verginin konulmasından sonra almak isteyenin ödeyeceği bedel P'_R;

$$P'_R = (R_0 - u_0) + \frac{R_1 - u_1}{(1+r)} + \frac{R_2 - u_2}{(1+r)^2} + \ldots\ldots\ldots\ldots + \frac{(R_T - u_T)}{(1+r)^T}$$

dolayısıyla arazinin fiyatı vergi nedeniyle;

$$u_0 + \frac{u_1}{(1+r)} + \frac{u_2}{(1+r)^2} + \ldots\ldots\ldots\ldots + \frac{u_T}{(1+r)^T}$$

kadar düşecektir. Yani vergi konulduğunda arazinin değeri, gelecekte yapılacak tüm vergi ödemelerinin bu günkü değeri kadar azalmaktadır. Bir vergi akımının bir varlığın fiyatına dahil olması sürecine verginin kapitalizasyonu denilmektedir (Rosen 1999).

kamu hizmetlerinin seviyesine bağlı olduğu kabul edilmektedir. Çalışma, taşınmaz değerleri üzerinde, yerel emlak vergileri ve yerel harcama programlarının etkilerini yansıtmaktadır.

Bu çalışmada, iki aşamalı en küçük kareler yöntemi kullanılarak yapılan regresyon hesaplamalarında, taşınmaz değerlerinin, efektif vergi oranıyla negatif, kamu okullarındaki öğrenci başına yapılan harcama ile pozitif bir ilişki tespit edilmesinin oldukça anlamlı sonuçları ortaya çıkmıştır. Katsayıların büyüklüğü, emlak vergilerindeki artışın yerel kamu hizmetlerinde bir artışa neden olmadığını, büyük bir kısmının, düşen taşınmaz değerleri olarak kapitalize edildiğini göstermiştir. Diğer taraftan, bir yerel yönetimin, emlak vergisi oranlarını artırması sonucu elde ettiği vergi gelirlerini, bölgede bulunan okulların gelişimi için harcadığında, yapılan harcamaların taşınmaz değerlerinde vergi artışından kaynaklanan düşüşü dengelediği anlaşılmıştır (Oates 1969). Hoyt (2006) tarafından da ifade edildiği gibi, okul için yapılan değer artırıcı harcamaların etkisi, emlak vergisinin değer azaltıcı etkisiyle dengelenmekte ve taşınmaz değerleri maksimize olmaktadır. Daha açık bir anlatımla, okul için yapılan harcamalar taşınmaz değerlerini yükseltirken, emlak vergisi taşınmaz değerlerini azaltmakta, yani hem harcamalar hem emlak vergisi taşınmaz değerlerinde kapitalize olmakta, taşınmaz talebine ve diğer faktörlere de bağlı olarak, taşınmaz değerleri ya artmakta, ya azalmakta ya da değişmemektedir. Yerel kamu harcamalarının ve emlak vergisinin taşınmaz piyasası ile böylesine bir etkileşim içinde olması bize çok önemli bir teorik çerçeve çizmekte ve yapılacak çıkarımlara zemin oluşturmaktadır. Ancak, yerel kamu harcamalarının ve emlak vergisinin taşınmaz piyasası ile ilişkisini daha iyi anlayabilmek için vergisinin yansıması konusunu ele almak gerekmektedir.

4.1 Emlak Vergisinin Yansıması

Yeni bir vergi salınması söz konusu olduğunda, kanun koyucu vergi mükellefini ve verginin yasal sorumlusunu belirlemektedir. Verginin yasal sorumlusu, vergi idaresine karşı vergiyi ödemekle yükümlü olan kişi olarak kabul edilmektedir. Ancak, piyasa koşullarına bağlı olarak fiyatlarda meydana gelecek nispi değişme sonucunda, yasal sorumlular vergiyi ceplerinden ödemeyerek başkalarına yansıtabilmekte ve verginin

idareye ödenmesinde sadece bir aracı haline gelebilmektedir (Kay ve King 1990).Yasal olarak tüzel kişilerin de vergi mükellefi yapılabilmesi, verginin yansımasındaki temel prensibi değiştirmemektedir. İktisatçılara göre, şirketlerin hissedarları, çalışanlar, toprak sahipleri, tüketiciler, yani insanlar vergileri yükleneceği ve bir şirket vergiyi yüklenemeyeceği için, böyle bir ayrım sadece hukuk bağlamında sonuç ifade etmektedir (Rosen 1999).

Bu teorik çerçeveye göre, herhangi bir verginin yansımasını bazı temel kurallar belirlemektedir. Bu kurallardan birincisi, verginin yasal yansımasının genelde efektif yansımasıyla bağlantılı olmadığı şeklinde ifade edilmektedir. İkincisi, vergilendirilen malın veya fiilin ikamesi ne kadar zorsa verginin yansıma oranı o kadar artmaktadır (Kay ve King 1990). Ayrıca, yansımanın tayininde piyasanın özelliği de etkili olmaktadır. Bu bağlamda, yansımanın 3 kritik belirleyicisi (Stiglitz 1986);

1-Talep Elastikiyeti,
2-Arz Elastikiyeti,
3-Piyasanın rekabetçi olup olmadığı şeklinde özetlenmektedir.

Bir malın arz ve talep elastikiyetleri ile üretildiği piyasanın rekabetçi olup olmadığı o mal üzerine konulan bir verginin yansımasına dair kriterleri oluşturmaktadır. Bu kriterlerden hareket ederek, bir verginin piyasaya olan etkilerini değerlendirmek, kısmi ve genel denge analizi yaparak iktisadi etkilerini ele almak mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, bir vergi sisteminin gelir dağılımına olan etkisi de vergilerin yansımasında rol oynamaktadır. Bu bağlamda, vergi sisteminin gelir dağılımını değiştirdiği hususu da dikkate alındığında, vergi sisteminin geliri işverenler, çalışanlar ve toprak sahipleri arasında dağıtması gelirin fonksiyonel dağılımı olarak tanımlanırken, toplam geliri insanlar arasında dağıtmasına da gelirin büyüklük dağılımı denilmektedir. İnsanların sermayeden, topraktan ve emekten elde ettiği gelirin bilinmesi halinde, gelirin fonksiyonel dağılımı gelirin büyüklük dağılımına dönüştürülebilmektedir. Vergiler gelir dağılımını, gelirin kaynaklarını da etkileyerek değiştirebildiği için, vergilerin analizinde gelirin kaynaklarının ve kullanımının her ikisi birlikte dikkate

alınmaktadır. Örneğin, bir mal üzerine vergi konulması sonucu o mala olan talebin düşmesi, o malın üretiminde faktör geliri elde edenlerin gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu durumda, vergileme sonucu toplam yansıma, gelirin kaynaklarının ve kullanımlarının nasıl etkilendiğine bağlı bir şekilde gerçekleşmektedir (Rosen 1999). Başka bir ifadeyle, bir verginin toplam yansıması, gelirin sermayeden veya emekten elde edilmesine ve ne şekilde kullanıldığına göre değişmekte, bu değişiklik kısmi ve genel denge analizi yapılarak yorumlanabilmektedir.

Bir verginin yansımasının hesaplanmasının bir başka yolu, bireylerin refahlarındaki kayba eşit olan vergi yüklerinin belirlenmesi olarak kabul edilmekte ve bu yükün ödenen vergilerle, vergilerin neden olduğu refah kaybının toplamına eşit olduğu belirtilmektedir (Auerbach 1993). Fullerton ve Metcalf (2002), Atkinson ve Stiglitz'in (1980), vergilerin etkilerini ve ortaya çıkardığı refah kayıplarını, vergi mükelleflerini çeşitli guruplara ayırarak, beş farklı yolla araştırdığına dikkat çekmektedir. Bu bağlamda;

1-Kısmi denge analiziyle vergilerin tüketiciler ve üreticiler üzerine etkileri, yani üretici ve tüketici kayıpları,
2-Harberger'in (1962) gösterdiği gibi, vergilerin üretim faktörü talepleri ve bu faktörlerin gelirleri üzerine etkileri,
3-Bireyler refahlarına göre ayrılarak, vergi sisteminin müterakkiyetinin gelir ve tüketim üzerine etkileri,
4-Bir ülke farklı bölgelere ayrılarak, bu bölgelerde uygulanan vergilerin yansımaları,
5-İnsanlar farklı nesillere ayrılarak, uygulanan vergi sistemin kuşaklararası etkileri gösterilebilmektedir.

Vergiler, öncelikle malların fiyatlarında nispi değişiklik meydana getirmekte, fiyatları ve kararları etkilediği için bir yük yaratmakta, gelir dağılımı gibi bazı iktisadi faktörleri etkilemektedir. Diğer bir ifadeyle, vergiler nedeniyle malların ya da hizmetlerin; arz, talep ve piyasa koşullarına bağlı olarak öncelikle fiyatları değişmekte, fiyat değişiklikleri o malın ya da hizmetin üretildiği piyasada ve hatta kısmen de diğer piyasalarda faaliyet gösteren iktisadi aktörlerin gelirlerini, harcamalarını ve kararlarını

farklılaştırabilmektedir. Bu nedenle, yansıma, vergilerin iktisadi sonuçlarının analiz edilmesinde önemli bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Emlak vergisinin iktisadi etkileri hakkında çok geniş bir literatür, Mieszkowski ve Zodrow (1989), Ladd (1998) ve diğer akademisyenler tarafından oluşturulmuştur. Bütün bu çalışmalara ve ilgiye rağmen, emlak vergisinin yansıması konusu hala tartışılmaktadır. En kısa tanımla verginin yansıması, vergi sonucunda üretim faktörlerinin, üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarında meydana gelen değişme (Sennogavd. 2008) olarak kabul edildiği için, emlak vergisi uygulaması sonucunda, taşınmaz değerlerinde, piyasasında ve diğer piyasalarda değişiklikler meydana gelmekte, emlak vergisi bir kısım iktisadi aktör tarafından yüklenilmektedir. Literatürde, emlak vergisinin yansımasıyla ilgili olarak 3 alternatif görüş bulunmaktadır. Bunlar, emlak vergisinin, yüksek konut fiyatları olarak tamamen tüketiciye yansıdığını iddia eden geleneksel görüş, yerel kamu hizmetlerinin karşılığında yapılan bir ödeme olduğunu savunan faydacı görüş ve yerel olarak sermayenin kullanım kararlarını çarpıttığını iddia eden yeni görüş şeklinde ifade edilmektedir (Zodrow 2007).

Emlak vergisinin yansımasını analiz eden bu üç görüşü ele almak, vergi nedeniyle taşınmaz piyasasında ve taşınmaz değerlerinde meydana gelen değişiklikleri anlamak ve emlak vergisi ile yerel kamu hizmetleri arasında nasıl bir bağlantı kurulabileceğini ortaya koyabilmek açısından önemli görünmektedir. Bu nedenle, bu bölümde emlak vergisinin yansımasıyla ilgili üç görüşe yer verilmekte, taşınmaz piyasasına olan etkileri tartışılmaktadır.

4.1.1 Geleneksel görüş

Zodrow (2007), geleneksel görüşün geçmişinin Simon (1943) ve Netzer'e (1966) kadar uzandığını belirtmektedir. Simon ve Netzer, emlak vergisindeki artışların yerel konut piyasasındaki etkilerini kısmi denge analizini kullanarak araştırmıştır. Bu analizlerde, getirisinin sabit olduğu açık bir ekonomide ulusal sermayenin, yerel emlak vergisini yüklenmeyeceği, uzun dönemde, getirisi ulusal getiriye eşit olana kadar, vergi oranının yüksek olduğu bölgeden kaçacağı sonucuna varılmıştır. Diğer bir ifadeyle, açık bir

ekonomide ulusal sermaye, emlak vergisindeki artış sonucu oluşacak vergi yükünü kısmen ileriye yansıtabilmekte, vergi artışının gerçekleştiği bölgedeki sermaye getirisi ulusal sermaye getirisine eşit olana kadar o bölgeden kaçmaktadır. O halde, emlak vergisi, sermaye tarafından kısmen de olsa yansıtılabildiği için, yerel faktörler ve yüksek konut fiyatları olarak tüketiciler tarafından yüklenilmektedir. Bu bağlamda, geleneksel görüşe göre, emlak vergisindeki artışlar sermayenin bir bölgeden kaçmasına neden olarak, etkin olmayan bir şekilde, o bölgedeki konut stoğunu düşürmekte ve konut tüketimiyle orantılı olarak da tüketiciler tarafından üstlenilmektedir (Zodrow 2007).

Geleneksel görüş açısından emlak vergisi, arzı tam elastik sermaye ve arzı tam inelastik arazi üzerine konulan bir vergidir. Sermaye üzerine konulan emlak vergisini, sermaye sahipleri üstlenmemekte, vergiyi kiracılar, tüketiciler ve işgücü yüklenmektedir. Arazi üzerine konulan emlak vergisi ise arazi sahipleri tarafından ödenmektedir. Bu nedenle, geleneksel görüşü esas alan, emlak vergisinin dağılım etkisini inceleyen çalışmalar, emlak vergisini azalan oranlı olarak kabul etmektedir (Sennoga vd. 2008). Başka bir anlatımla, klasik veya eski görüş olarak da adlandırılan geleneksel görüş, emlak vergisinin yansımasını kısmi denge analiziyle incelemektedir. Sermayenin yerel arzı oldukça yüksek derecede elastik olduğu için, yapılar üzerine konulacak bir vergi, bölge dışına sermaye akışına neden olmakta ve vergi yükü yerel konut tüketicileri üzerinde kalmaktadır. Bu durumda, konut tüketimi düşük gelirlilerin bütçesinde önemli yer tuttuğundan, emlak vergisi azalan oranlı bir vergi olmaktadır (Musgrave 2001).

Geleneksel görüş, konut üzerine konulan emlak vergisinin, konutun kiralık olması halinde, büyük ölçüde kiracıya yansıtılabileceğini savunmaktadır. Ancak bu yansıma, teorik olarak, emlak vergisinin bina üzerine düşen kısmı kadar olmakta, arsa arzı sabit olduğundan, verginin arsa üzerine düşen kısmı kiracıya yansıtılamamakta ve konut sahibi üzerinde kalmaktadır. Böyle bir geriye yansıma konut yatırımlarının düşmesi, konut arzına göre talebin artması halinde ise uzun dönemde, kiralık konut fiyatlarının yükselmesine yol açmaktadır (Paul 1975).

Diğer taraftan, teorik olarak, ticari ve sınai alanda kalan taşınmazlar üzerine konulmuş bir emlak vergisinin, o taşınmazlarda üretilen mal veya hizmetlerin fiyatları aracılığıyla, tüketicilere yansıtılabileceğini söylemek geleneksel görüş açısından mümkün görünmektedir. Maliyetlerin, dolayısıyla fiyatların artması, talepte bir düşmeye ve yatırımlarda bir azalmaya neden olabilmektedir. Bununla birlikte, emlak vergisinin, sınai ve ticari alanlarda üretilen mal ve hizmetin arz ve talep elastikiyetine bağlı olarak geriye yansıması da söz konusu olabilmektedir (Paul 1975).

Geleneksel görüş açısından emlak vergisinin binalar üzerine düşen kısmı ile binaların üzerinde bulunduğu arazi üzerine düşen kısmı ayrılmaktadır. Emlak vergisinin binalar üzerine düşen kısmı arzı elastik sermaye, araziler üzerine düşen kısmı ise arzı inelastik arazi üzerine düşen vergi olarak kabul edilmekte ve yansıması da bu kabule göre değerlendirilmektedir. Bu nedenle, emlak vergisinin binalar üzerine düşen kısmının yansıtılabileceği, arazi üzerine düşen kısmının ise yansıtılamayacağı ve arazi sahibi üzerinde kalacağı iddia edilmektedir. Bununla birlikte, bina üzerine düşen kısmı, sermaye üzerin konulmuş bir vergi olmakta ve piyasa koşullarına göre tüketiciler ya da işgücü sahipleri tarafından üstlenileceği varsayılmaktadır. Ancak, bir taşınmazı arazi ve bina olarak ikiye ayırıp, arazi ve binayı iki ayrı mal olarak ele almanın doğruluğunun günümüzde tartışmalı olduğunu iddia etmek mümkün görünmektedir. Ayrıca, arazi veya arsa üzerine bina yapılana kadar iktisadi açıdan bir mal olarak kabul edibilse dahi, üzerine bina yapıldıktan sonra arazi veya arsa ve binayı ayrı birer mal olarak kabul etmek, ortaya yeni bir mal çıktığı için, mevcut teknolojik gelişmeler ve taşınmaz piyasasının yapısı göz önüne alındığında, çok anlamlı görünmemektedir. Ayrıca, arazi ve arsa arz ve talep fonksiyonunu oluşturan parametreler ile bina arz ve talep fonksiyonun parametreleri tamamen örtüşmemektedir. Diğer taraftan, insanlar konut, işyeri gibi herhangi bir taşınmazı satın alırken ödedikleri fiyatın ne kadarının arsaya ve ne kadarının binaya ait olması gerektiğini düşünmemekte, satın aldıkları nihai ürünün, yani konut ya da işyerinin niteliklerine bakarak ödeme yapmaktadır. Bu bağlamda, bina yapıldıktan sonra oluşan konut, işyeri veya fabrika binasını arazi ile birlikte oluşmuş yeni bir mal olarak ele almak ve bu malın arzının da inelastik olmadığını, mevcut teknolojik ilerlemeler ve imar planlarının yapımında ortaya çıkan kolaylıklar sayesinde konut veya herhangi bir yapının arzının fiyat elastikiyetinin gün geçtikçe yükseldiğini

belirtmek gerekmektedir. Bu durumda, bir konuta uygulanan emlak vergisinin yansımasını, arazi ve bina şeklinde ikiye ayırarak, arazinin veya arsanın arzını inelastik, sermayenin/binanın arzını ise sonsuz elastik olarak varsayıp, analiz yapmak çok sağlıklı sonuçlar vermemektedir. Bu nedenle, emlak vergisinin yansımasını, taşınmazı arazi ve bina olarak ayırıp analiz etmek yerine, taşınmaz piyasasını konut, işyeri, fabrika, okul, hastane gibi alt piyasalara, hatta bu alt piyasaları da satılık ve kiralıklar olarak daha alt piyasalara ayırarak, arz ve talep koşullarını ve emlak vergisinin yansımasını analiz etmek daha doğru görünmektedir.

4.1.2 Faydacı görüş

Zodrow (2007) faydacı görüşün, Hamilton (1975, 1976), Fischel (1975) ve White (1975) tarafından ortaya konulduğunu ve Tiebout (1956) tarafından oluşturulan bir yerel yönetim modeli esas alınarak daha da geliştiriliğini belirtmektedir. Tiebout modeli, tüketicilerin mobilitesi ve belirli koşulların varsayımı altında, yerel düzeyde sosyal malların, yani kamu hizmetlerinin sunumundaki rekabetin, kaynakların etkin dağılımını sağlayacağını öngörmektedir. Tiebout, modelinde yerel emlak vergisini ihmal etmiş ve bunun yerine faydacı görüşe dayanan baş vergisini (*head tax*) kabul etmiştir. Hamilton ise Tiebout'un öngörüsü doğrultusunda, emlak vergisinin baş vergisine dönüştürülebileceği koşulları geliştirmiştir (Zodrow 2007).

Belirli koşullar altında emlak vergisi, yerel yönetimler aracılığıyla sağlanan yerel hizmetlerin fiyatı olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda, emlak vergisi yerel kamu hizmetlerine olan talebi yansıtmakta ve her bir vergi mükellefinin tükettiği yerel hizmetin maliyetini karşılamaktadır. Bu durumda, vergi mükelleflerinin, başka bir ifadeyle tüketicilerin yerleşim yerlerini emlak vergisini ve yerel yönetimler tarafından sunulan hizmetleri esas alarak seçmesi gerekmekte ve sonuçta konut sahipleri, yerel kamu hizmetlerine olan taleplerine göre, homojen bir şekilde bölgelere ayrılarak katmanlaşmaktadır (Fisher 2009).

Faydacı görüş, emlak vergisinin yerel kamu hizmetlerinin fiyatı olarak tüketiciler tarafından ödendiği görüşünü savunmaktadır. Aslında konut, işyeri gibi taşınmazların

özellikle büyük kentlerde ve metropollerde ortalama maliyetinin çok üzerinde fiyatlara satıldığı düşünüldüğünde, emlak vergisinin tüketiciye yansıdığını varsaymak gerekmektedir. Ayrıca, emlak vergisinin yıllık olarak ve bina ömrü boyunca ödenen bir vergi olduğu da dikkate alındığında, faydacı görüşün emlak vergisi için tanımladığı rol oldukça anlamlı görünmektedir.

Emlak vergisi, yerel kamu hizmetleri karşılığında ödenen bir kullanıcı harcı olarak kabul edildiği ve piyasa aktörlerinin kararları ve gelir dağılımı üzerinde herhangi bir etkisi bulunmadığı için, faydacı görüşün (*benefit view*) sonuçları oldukça çarpıcı analizler yapmaya imkan vermektedir. (Zodrow 2007). Emlak vergisinin faydacı bir vergi olması ve yaral kamu hizmetleri karşılığında alınması halinde kentleşmeden, yerel kamu hizmetlerinin etkin sunumuna kadar birçok konuda analiz yapmaya imkan verecek teorik bir çerçeve oluşturmak mümkün olmaktadır.

4.1.3 Sermaye vergisi görüşü (Yeni Görüş)

Emlak vergisinin modern iktisadi analizi, emlak vergisini sermaye ve ondan elde edilen gelir üzerine konulmuş bir vergi olarak kabul etmektedir (Fisher 2009). Yeni görüşün altını çizen ve altyapısını oluşturan temel anlayış ve sezgi Mieszkowski (1972) tarafından ortaya konulmaktadır.Mieszkowski'nin çalışması yayınlandığında, emlak vergisinin geleneksel analizi, kısmi denge analiziyle yapılmakta ve tek bir bölgede uygulanan emlak vergisinin etkileri ele alınmaktaydı. Daha önce de belirtildiği gibi, geleneksel görüş, sermayenin vergiyi yüklenmeyeceğini, yerleşik olanlardan konut tüketiminde bulunanların veya vergilenen ve yerleşik olmayan sermayenin ürettiği malları alanların vergiyi yükleneceklerini ifade etmekteydi (Zodrow 2001).

Zodrow (2001), Mieszkowski (1972) tarafından oluşturulan ve Zodrow ve Mieszkowski (1983, 1986) tarafından geliştirilen yeni görüşün, genel denge analizini kullandığını ve konuya ulusal perspektiften baktığını ve emlak vergisinin, sermayenin yerel kullanımında çarpıtıcı etkisi olan bir vergi olduğunu ifade etmektedir. Bu görüşe göre, emlak vergisinin ulusal ortalamayı aşan oranı, bölgedeki sermaye miktarını düşürmekte ve sermayenin ulusal ortalamanın altında ya da ulusal ortalamaya eşit emlak vergisi

oranı uygulanan bölgelere kaçmasına neden olmaktadır. Bu durumda, emlak vergisi oranındaki farklılıklar, yatırımcıların kararlarını çarpıtmakta ve ulusal sermaye stoğunun etkin olmayan bir şekilde dağılmasını sağlamaktadır. İlaveten Zodrow (2001), Zodrow ve Mieszkowski'nin(1986), Wilson'un (1986) ve birçok yazarın, emlak vergisinin bölge dışına sermaye çıkışına neden olması halinde, yerel yönetimlerin etkinlikten uzaklaşarak daha düşük seviyede kamu hizmeti sunabileceğini belirttiğini aktarmaktadır (Zodrow 2001).

Zodrow'a göre (2007), Mieszkowski (1972) aslında, emlak vergisini kısmi denge analiziyle analiz eden ve yanlış sonuçlara ulaştığını düşündüğü geleneksel görüşü eleştirmekte, Harberger'in (1962) kullandığı genel denge analizini emlak vergisinin yansıması konusuna adapte etmektedir. Mieszkowski modelinde, ulusal sermaye stoğunu sabit kabul etmekte, yerel yönetimleri yüksek ve düşük emlak vergisi oranı uygulayanlar olarak ikiye ayırmaktadır. Bu durumda, Mieszkowski, sermayenin, emlak vergisi oranı ortalama ulusal emlak vergisi oranından yüksek olan bölgelerden, emlak vergisi oranı ortalama ulusal emlak vergisi oranından düşük olan bölgelere aktığını, yani emlak vergisi oranı farklılıklarının, sermayenin bölgeler arasında dağılımını etkilediğini ve etkinsizlik kaynağı olduğunu göstermektedir.Mieszkowski'ye göre, ülke genelinde, emlak vergisinin ortalama yükünün sermaye sahipleri tarafından üstlenildiği görülmekte ve buna "emlak vergisinin kar vergisi etkisi" denilmektedir. Geleneksel ve faydacı görüşün aksine bu görüş, emlak vergisinin kar vergisi etkisinin (yıllık gelir ve sermaye sahipliğinin gelir seviyesi arttıkça arttığı dikkate alındığında) sermayenin üzerine düştüğünü varsaymakta ve emlak vergisini artan oranlı bir vergi haline getirdiğini vurgulamaktadır. Mieszkowski ayrıca, emlak vergisi oranı, ortalama ulusal orandan yüksek olan bölgelerde, mal fiyatlarının ve konut maliyetlerinin yükseleceğini, ücretlerin ve arazi fiyatlarının düşeceğini belirtmekte ve buna emlak vergisinin tüketim vergisi etkisi demektedir. Diğer taraftan, Mieszkowski'ye göre, emlak vergisi oranı, ortalama ulusal orandan düşük olan bölgelerde mal fiyatları ve konut maliyetleri azalmakta, ücretler ve arazi fiyatları yükselmektedir. Bu bağlamda, ulusal bir perspektiften bakıldığında, emlak vergisinin simetrik bir şekilde tezahür eden tüketim vergisi özelliklerinin dağılım etkisi ikincil, emlak vergisinin kar vergisi özelliğinin dağılım etkisi birincil olarak görünmektedir. Başka bir ifadeyle, emlak vergisinin gelir

dağılımına etkisi ilk olarak kar vergisi özelliğiyle ortaya çıkmakta, yani konut maliyetleri ve mal fiyatları değişmekte, tüketim vergisi özelliğiyle de bu etki devam etmekte, yani ücretler ve arazi fiyatları etkilenmektedir.

Zodrow (2007), Wildasin'in (1986), sermaye vergisi görüşü ekseninde, bir bölgede emlak vergisi artışı olduğunda, tüketim vergisi etkisi gereği, konut fiyatlarının sadece özel koşulların varlığı halinde artacağını iddia ettiğini ifade etmektedir. Özel koşullar ise arazi arzının sabit olması ve tüketicilerin konut tüketimi ile diğer malların tüketimini ikame edebilme ölçüsünün, üreticilerin konut üretiminde kullanılan sermaye ve araziyi ikame edebilme ölçüsüne eşit olması olarak ifade edilmektedir. Böyle bir eşitlik halinde, Wildasin'e göre, Mieszkowski'nin tespit ettiği gibi, bir bölgede emlak vergisi artışıyla oluşan vergi yükünü, tüketici vergisi etkisi nedeniyle, konut tüketicileri, işgücü sahipleri, arazi sahipleri üstlenmektedir. Diğer taraftan, bilhassa bireyler başka bölgelere ve beldelere kolaylıkla taşınabiliyorlarsa, yani mobilse, verginin arazi sahipleri üzerine geriye doğru yansıması kuvvetli bir olasılık haline gelmektedir (Zodrow 2007).

Bununla birlikte, ülke genelinde emlak vergisi tek bir oranla uygulansa dahi, bölgeler arasındaki efektif vergi yükünün farklılaşması halinde, sermaye vergisi görüşüne göre yatırımcılar, vergi yükünün düşük olduğu bölgelerde yatırımlarını artırabilmekte, yatırımcıların tercihleri, taşınmazların değerini ve getirilerini, hatta üretilen mal ve hizmetlerin fiyat ve miktarlarını etkileyebilmektedir. Efektif vergi oranının yüksek olduğu bölgelerde ise yatırımlar azalabilmekte, kullanıcı fiyatları yükselebilmektedir. Bu durumda, emlak vergisi yükü karlar, ücretler veya arazi kiraları ya da konut tüketimi üzerine kayabilmektedir. Sonuç olarak, sermayenin akışkanlığı yüksek olduğundan, yatırımcılar yatırımlarını en yüksek getiriyi elde etmek amacıyla sermayeyi bölgeler arasında yeniden dağıtabilmektedir (Fisher 2009).

Sermaye vergisi görüşünün önemli etkisi, bir bölgedeki vergi değişiklikleri sonucunda verginin yansımasını genel denge analiziyle incelemeye odaklanmasından kaynaklanmaktadır. Küçük açık bir ekonomide, sermaye arzı sonsuz elastik olduğu ve vergi artışı sermayenin vergi sonrası getirisini değiştirmediği için, ilk bakışta bir vergi

artışının sermaye vergisi görüşüyle ilgisi olmadığı sonucuna varılabilmektedir. Ancak, Zodrow (2007), Brown (1924) ve Brodford'un (1978), vergi artışı yapılan bölgeden sermaye kaçışının, küçük de olsa gerçekleşeceğini, sermayenin getirisinin az da olsa azalacağını, bu bölgedeki yerel yönetimin böyle küçük bir etkiyi ihmal etmesi halinde bile, vergi artışının sermaye stoğunu etkileyeceğini belirttiğini ifade etmektedir. Zodrow ve Mieszkowski, ulusal sermaye gelirindeki azalmanın, yerel yönetimin elde edeceği vergi gelirine eşit olduğunu ve tüm vergi yükünü sermayenin yüklendiğini, küçük bir bölgedeki emlak vergisi artışının, sermaye vergisi görüşünün kar vergisi etkisine tekabül ettiğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, emlak vergisi artışının olduğu bir bölgede ikamet eden taşınmaz sahipleri (özellikle konut sahipleri), o bölgede üretilen tüketim mallarının (özellikle konutların) fiyatlarının artmasından etkilenmekte ve böylece, bir bölgedeki yerel kamu harcamaları, o bölgede yaşayan faktör sahipleri ve tüketiciler tarafından karşılanmış olmaktadır. Sermaye vergisi görüşünün bu çıkarımı, faydacı görüşün yaklaşımıyla örtüşmektedir (Zodrow 2007). Diğer bir ifadeyle, emlak vergisindeki artış ileriye doğru yansımakta, yükselen konut fiyatları o bölgedeki konut tüketicilerini ve işgücü sahiplerini etkilemektedir. Bu durumda, emlak vergisindeki artıştan kaynaklı vergi yükünü doğrudan konut sahipleri, dolaylı olarak da bölgedeki konut tüketicileri ve işgücü sahipleri yüklenmektedir. Emlak vergisini konut sahiplerinin üstlenmesi, bir fayda vergisi haline gelmesini sağlamaktadır.

Bununla birlikte, Zodrow (2007), Zodrow ve Mieszkowski'nin emlak vergisinin tek bir bölgede uygulanması neticesinde ise yerel üretim faktörleri ve tüketiciler üzerindeki vergi yükünün, vergi olmayan veya uygulanmayan bölgelerdeki üretim faktörleri ve tüketicilerin üzerindeki karşıt etkiler tarafından dengeleneceğini gösterdiğini vurgulamaktadır. (Zodrow 2007), Zodrow ve Mieszkowski'ye göre, bütün etkiler toplulaştırıldığında, emlak vergisinin tüketim vergisi etkisi yok olma eğiliminde olduğunu belirtmektedir. Ulusal açıdan bakıldığında sermayenin net getirisi düşmekte, yerel olarak bakıldığında ise daha farklı sonuçlarla karşılaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bir bölgede emlak vergisi uygulamasının vergi yükü açısından iki sonucu ortaya çıkmaktadır (Zodrow 2007);

1-Ulusal yük: vergi sermaye üzerinde kalacağından ekonomideki sermayenin getirisi azalmaktadır.
2-Yerel yük: vergi yerel işgücü, taşınmaz sahipleri ve yerel olarak tüketim mallarını tüketenler tarafından yüklenilmekte, ancak bu yük, diğer bölgelerdeki üretim faktörleri ve tüketiciler üzerindeki etkilerle dengelenmektedir.

Bu iki sonucun varlığı, sermaye vergisi görüşünün emlak vergisine faydacı bir vergi olarak da bakmasını sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, emlak vergisi yerel ölçekte, sermaye vergisi görüşü açısından da bir fayda vergisine dönüşmektedir. Sermaye vergisi görüşünün de yerel ölçekte emlak vergisini bir fayda vergisi olarak görmesi, yerel kamu hizmetleriyle emlak vergisi arasında kurulan bağlantıyı teorik olarak güçlendirmektedir.

Zodrow (2001), emlak vergisinin yansıması konusunda literatüre önemli bir katkının Carroll ve Yinger (1994) tarafından yapıldığını, Carroll ve Yinger'in ilk olarak kendilerinden önce yapılan çalışmaları ele aldığını, bazı çalışmalarda yansımanın hiç olmamasına veya kısmen olmasına ve bazı çalışmalarda oluşan tam yansımaya dayanarak, yansımanın ölçüsü konsunda elde edilen sonuçların kesin olmadığını iddia ettiğini aktarmaktadır. Carroll ve Yinger'in kendi çalışmalarında, Boston metropolitan bölgesinde 147 ilçe ve şehirde kiralık konutları esas alarak yaptıkları araştırmada emlak vergisinin etkileri incelediğini, bu çalışmanın ampirik sonuçlarının, sermaye vergisi görüşünün, emlak vergisi artışlarının önemli bir kısmını taşınmaz sahiplerinin üstleneceğine dair görüşüyle örtüştüğünü ifade etmektedir. Zodrow (2001), Carroll ve Yinger'in başlangıç dengesinde emlak vergisinin ortalama yükünü simüle ettiğini ve mevcut vergi farklılıklarının % 45'ini taşınmaz sahiplerinin üstlendiğini bulduğunu, kiralık konutlar üzerindeki emlak vergisinin, faydacı bir vergi olmadığı, bir sermaye vergisi olduğu sonucuna ulaştıklarını belirtmektedir.

Bu çalışmalar, sınırlı da olsa, yeni görüşü desteklemekte, ancak emlak vergisinin yansıması konusunda iki görüş arasında seçim yapmak için yetersiz kalmaktadır. Zodrow (2001), Ross ve Yinger'in (1999) faydacı görüşün karşısındaki kanıtların daha baskın olduğunu iddia ettiğini, Oates'ın (1994) ise tersine, bu iki görüşten birini desteklemek için diğerini reddetmenin mümkün olmadığını belirttiğini ortaya

koymaktadır. Bazı araştırmacılar yeni görüşü desteklemekte ve emlak vergisini sermaye üzerinde bir vergi olarak kabul etmekte, bazı araştırmacılar ise faydacı görüşü desteklemekte ve sermaye üzerindeki vergi yükünü hesaplarken emlak vergisini kısmen ya da tamamen ihmal etmek gerektiğini belirtmektedir (Zodrow 2001).

Bununla birlikte, yeni görüşü dolaylı olarak da olsa destekleyen oldukça fazla çalışma olduğu, özellikle vergi rekabeti literatürünün, mobil sermaye üzerine konulan verginin sermayeyi kaçırdığını düşünen yerel yönetimlerin, emlak vergisine olan bağımlılıklarını azaltarak kamu hizmetlerini eksik sunacaklarını tartıştığı görülmektedir. Bu nedenle; vergi rekabeti literatürünün dolaylı bir şekilde de olsa yeni görüşe yeterli ölçüde destek verdiğini söylemek mümkün hale gelse de, eğer araştırmacılar faydacı görüşü onaylarsa, vergi rekabeti literatürünün, mobil sermaye üzerinde bir vergi olan emlak vergisi ile kamu hizmetlerinin finansmanının, eksik sunuma neden olacağı görüşü geçersiz olmaktadır (Zodrow 2001).

Sermaye vergisi görüşü emlak vergisine konu taşınmazı bina ve arsa olarak ayırmamakta, taşınmazı yani bina ile arsayı bir bütün olarak tek bir mal gibi kabul ederek emlak vergisinin yansımasını genel denge modeli aracılığıyla ele almaktadır. Bununla birlikte, emlak vergisini ulusal ortalama oran ve ulusal ortalamayı aşan oran olarak ikiye ayırmakta, ulusal ortalama oranın yarattığı vergi yükünün karlar üzerine düştüğünü yani bir sermaye vergisi olduğunu, ulusal ortalama oranı aşan oranın ise bir tüketim vergisi olarak tüketicilere yansıyacağını varsaymaktadır. Oysa, taşınmaz (bina veya yapı) yatırımlarında arz koşullarından daha çok talep koşullarına bakılmakta, talebin yüksek olduğu bölgelerde fiyat ortalama maliyetin çok üstünde olduğu için, sermaye açısından emlak vergisi oranının ulusal ortalama orandan düşük veya yüksek olmasının bir önemi kalmamaktadır. Bununla birlikte, taşınmaz (bina veya yapı) talebinin düşük olduğu bölgelerde veya piyasası olmayan taşınmazlarda (okul, hastane vb.) fiyat ortalama maliyete yakın bir seviyede oluştuğu için, sermaye açısından emlak vergisi oranının ulusal ortalama orandan düşük veya yüksek olması önemli hale gelmektedir. Ayrıca, emlak vergisinin bir sermaye vergisi olduğunu belirten yeni görüş, sermaye arzını sabit olarak kabul ederek analizi ilerletmektedir. Ancak, günümüzde küreselleşme sürecinin, ekonomik ve teknolojik gelişmelerin sonucunda sermaye arzını

sabit kabul etmek çok gerçekçi görünmemekte, sermayenin emlak vergisini yüklenmesine neden olduğu belirtilen en önemli koşul tartışılır olmaktadır. Bu bağlamda, emlak vergisini sermayenin yüklenmeyeceğini ve tüketicilere yani konut sahiplerine yansıtacağını varsaymak mümkün görünmektedir.

4.2 Emlak Vergisinin Etkinlik Maliyeti

Verginin yansıması sonucu nispi fiyatlarda değişiklik meydana gelmekte, gerek verginin kendisi, gerekse verginin etkisi sonucunda piyasada gerçekleşen süreç nedeniyle üretici veya tüketici refahı etkilenmektedir. Bu nedenle, iktisatçılar ve vergi uzmanları, emlak vergisini ve alternatiflerini daha çok iktisadi etkinlik açısından değerlendirmektedir. Fisher (2009), Zodrow'a göre (2008), emlak vergisi açısından iktisadi etkinliğin, verimli konut tüketimi, hane halklarının ve işletmelerin mekansal tercihleri, sermaye arzı ve üretimdeki sermaye yoğunluğu, yerel kamu hizmetlerinin etkin miktarda sunumu gibi konuları kapsadığını belirtmektedir (Fisher 2009).

Bu bağlamda, emlak vergisi taşınmaz piyasasında yarattığı değişikliklerle, mevcut konutu onarmadan yeni konut satın almaya, konutların nereye yapılacağına veya sermayenin nereye akacağına, nerede ikamet edileceğine veya konutun yüzölçümünün ne olacağından kentsel genişlemeye kadar birçok kararı etkileyerek refah kaybına neden olmaktadır. Verginin tabanının genişliği, yönetim teknikleri, taşınmazların değeri ile ilgili kısıtlamalar, taşınmazların türüne göre farklılaşan değerleme yöntemleri etkinlik maliyeti açısından oldukça önemli görünmektedir (Deskins ve Fox 2010). Emlak vergisinin etkinlik maliyetinin çok boyutluluğu bizzat taşınmaz kavramının çok boyutluluğundan kaynaklanmaktadır. Taşınmaz kavramının çok boyutluluğu, insanların taşınmazla olan ilişkisini ve kararlarını birçok açıdan etkilemekte, bu nedenle emlak vergisinin etkinlik maliyeti farklı bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Literatürde, emlak vergisinin iktisadi etkilerini inceleyen birçok çalışma olmasına rağmen, özellikle etkinlik maliyetinin hesaplanmasına yönelik oldukça az araştırma yer almaktadır. Muthitacharoen ve Zodrow (2010), konu ile ilgili en son çalışmaların,Arnott ve Petrova (2006), Nechyba (1998), Wildasin (1989), Ballard, Shoven ve Whalley

(1985, 1985), Jorgenson ve Yun (1996) ve Sennoga, Sjoquist ve Wallace (2007) tarafından yapıldığını ifade etmekte ve bu çalışmaları aşağıdaki şekilde aktarmaktadır (Muthitacharoen ve Zodrow 2010):

Arnott ve Petrova (2006), emlak vergisinin yarattığı refah kaybını (*deadweight loss*) kısmi denge analiziyle belirlemeye çalışmış, bir taşınmaza uygulanan emlak vergisinin diferansiyel yansımasını ele almış, ancak kiralara olan etkisini ihmal etmiştir. Bu çalışmada, üretim teknolojisinin ikame elastikiyeti sabit varsayılmış, sermaye ve arazi olarak iki girdi kullanılmış, arazi ve üzerindeki yapıya farklı oran uygulayan bir EVS'nin, müteahhitin konut üretiminde kullandığı sermayenin yoğunluğunu düşüreceği sonucuna varılmıştır. Arnott ve Petrova'ya göre, arazi ve sermaye arasındaki ikame elastikiyeti arttıkça, yani bu iki üretim faktörü birbiri yerine daha kolay ikame edilebildikçe, emlak vergisi daha çok çarpıtıcı olmakta, sermaye yoğunluğu konusunda alınacak kararları daha fazla etkilemektedir. Arnott ve Petrova bu çalışmada, refah kaybını oldukça yüksek (bazen % 100'ü aşacak şekilde) hesaplamıştır.

Nechyba (1998) gelirleri sabit tutarak, sermaye üzerindeki bir vergi yerine konulacak arazi vergisinin yaratacağı etkinlik sonuçlarını araştırmıştır. Nechyba, sabit ikame elastikiyetine dayalı, sermaye ve arazi girdilerinden oluşan, tek sektörlü üretim fonksiyonuna sahip bir üretim modeli oluşturmuş, vergilenen bölgede arazi arzını inelastik, ekonomideki sermaye arzını tam elastik olarak kabul etmiştir. Nechyba, arazinin homojen olduğu bir modelde, emlak vergisinin etkileri üzerinde durmuş, başlangıç dengesinde, arazi kirası ve sermaye geliri üzerindeki vergi oranlarını sırasıyla % 17 ve % 27,4 olarak hesaplamıştır. Nechyba ayrıca, sermaye üzerindeki vergiyi yok etmek için, arazi kirası üzerindeki verginin hangi oranda olması gerektiğini bulmaya çalışmıştır. Bu hesaplamada, arazi ve sermaye arasındaki ikame elastikiyeti önemli bir rol oynadığı için, elastikiyet ne kadar yüksekse, arazi vergisindeki ilave artışların, sermaye üzerindeki vergiyi düşüreceği, sermaye stoğundaki artışların çıktı miktarını ve vergi gelirlerini artıracağı varsayılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, sermaye-arazi ikame elastikiyeti 0,25 ise arazi kirası gelirleri üzerine konulacak % 60,45 oranında bir vergi, sermaye geliri üzerindeki vergiyi ortadan kaldırmak için yeterli olacak ve arazi kirası vergisinin ikamesi sermaye/arazi oranının % 43, çıktının da % 32 oranında

yükselmesini sağlayacak,böylece toplam sermaye kullanımı ve çıktı artacaktır. Bununla birlikte, elastikiyet 0,5 ise arazi kirası üzerindeki vergi oranı % 50,9 olacak ve sermaye geliri üzerindeki vergiye gerek kalmayacak, sermaye/arazi oranı iki kattan fazla artacak ve çıktı da % 89 oranında yükselecektir.

Wildasin (1989) yaptığı çalışmada, emlak vergisi nedeniyle oluşan diğer etkinlik kaybının kaynağını araştırmış, yerel yönetimlerin, sermayeyi bölgeden uzaklaştıracağı gerekçesiyle emlak vergisini kullanma konusunda çok istekli olmayacağını, yerel kamu hizmetlerini eksik sunacağını ve etkinlik kaybına neden olacağını kabul ederek, bu etkinsizliğin mali dışsallık (*fiscal externality*) olarak yorumlanabileceğini göstermiştir. Wildasin'e göre, bir bölgedeki emlak vergisi oranının artışı, sermayenin diğer bölgelere akışına ve bu bölgelerde vergi gelirlerinin yükselişine neden olmakta, bu durum, emlak vergisi oranını artıran yerel yönetimin ihmal ettiği, ama diğer yerel yönetimlere sağladığı bir sosyal fayda (*social benefit*) olarak yorumlanabilmektedir. Emlak vergisi oranı yükseltilen bölgede yerel kamu hizmetlerinin maliyeti, vergi oranındaki artış nedeniyle, bu bölgede yaşayanlar tarafından yüksek algılanabilmekte, sermaye kaçışı gerçekleşebilmekte ve yerel yönetim yerel kamu hizmetleri için daha az harcama yapmak durumunda kalabilmektedir. Wildasin'in elde ettiği sonuçlara göre, yerel yönetimler emlak vergisine çok bağımlıysalar yerel kamu harcamalarının çarpıtılmasından kaynaklı refah kaybı, toplam harcamaların % 8,2'sine ulaşmaktadır.

Ballard vd. (1985) çoklu sektör dinamik hesaplanabilir genel denge analizi (*multisector dynamic computable general equilibrium*) kullanarak, ulusal emlak vergisi de dahil olmak üzere, bazı vergilerin işgücü arzı ve tasarruf kararları üzerindeki ortalama ve marjinal etkinlik maliyetlerini hesaplamaya çalışmıştır. Araştırmacılar, kurumlar vergisini, şirket imtiyazı vergisini (*corporate franchise taxes*) ve emlak vergisini endüstride kullanılan sermaye üzerine konulmuş bir KDV olarak kabul edip modellerinde kullanmış, tasarruf ve işgücü arzı elastikiyeti hakkında çeşitli varsayımlara dayalı olarak, vergilemenin etkinlik maliyetini ölçmüştür. Elde edilen sonuçlara göre, analiz edilen, sermaye üzerinden alınan tüm vergilerin ortalama etkinlik maliyeti vergi gelirlerinin % 15'i ila % 35,5'i, marjinal etkinlik maliyeti ise vergi gelirlerinin % 18,1 ila % 46,3'ü arasında değişmektedir.

Jorgenson ve Yun (1996) dinamik hesaplanabilir genel denge modeli (*dynamic computable general equilibrium*) kullanarak, emlak vergisini de kapsayan çeşitli vergilerin ortalama ve marjinal aşırı yükünü hesaplamıştır. Bu modelde, emlak vergisi kurumsal, kurumsal olmayan işletmelerin ve hane halklarının varlıklarına konulan bir vergi olarak kabul edilmiştir. Çalışma sonuçlarına göre, emlak vergisinin ulusal kullanıma bağlı olarak ortalama etkinlik maliyeti, vergi gelirlerinin % 16,7'si ve marjinal etkinlik maliyeti, vergi gelirlerinin % 18,6'sı olarak bulunmuştur.

Sennoga vd. (2007), gelişmekte olan ülkelerde emlak vergisinin iktisadi etkilerini incelemiş, hesaplanabilir genel denge analizi oluşturarak, gelişen bir ekonomiyiesas almış, sermayeyi yerli ve yabancı sermaye olarak ayırmış ve sermayenin tam mobil olduğunu kabul etmiştir. Yapılan analiz sonucunda, arazi ve sermaye üzerine konulan emlak vergisinin yükünün, arazi sahipleri ve en çok yerli sermaye üzerinde kaldığı, yabancı sermayenin önemli ölçüde etkilenmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Yukarıda Muthitacharoen ve Zodrow (2010) tarafından aktarılan çalışmaların dışında, literatürde, emlak vergisinin iktisadi etkilerini inceleyen başka çalışmalar da bulunmaktadır. Bahl vd. (2010), John Deskins ve William Fox'un, emlak vergisinin iktisadi kararlar üzerindeki davranışsal etkilerini araştırdığını ifade etmektedir. Onlara göre, bu etkilerin bazıları emlak vergisinin araziler ve yapılar üzerine konulmuş basit bir vergi olmasından, bazıları ise çeşitli taşınmazlara ayrıcalıklı uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Deskins ve Fox, vergiden kaynaklı refah kayıplarını hesaplamamış, daha çok emlak vergisinin efektif oranına bağlı olarak bir elastikiyet bulmaya ve emlak vergisinin çarpıklıklarının şiddetini ölçmeye çalışmıştır. Bu çalışmaya göre (Bahl vd. 2010);

-Bir bölgedeki yüksek emlak vergisi oranı göç oranını artırmaktadır.
-Emlak vergisi kısıtlamaları konut edinimi kararlarını etkilemektedir.
-Metropol alanlar hariç olmak üzere, emlak vergisi oranları işletme yeri seçimine az da olsa tesir etmektedir.
-Emlak vergisi yeni konut edinimi kararları üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.

-Tarım arazileri üzerindeki ayrıcalıklı emlak vergisi uygulaması, kentsel gelişimi büyük ölçüde azaltmaktadır.

Muthitacharoen ve Zodrow kendi yaptıkları çalışmada çalışmalarında, sayısal bir simulasyon modeli geliştirerek, emlak vergisinin yol açtığı üç temel çarpıklıkla ilgili etkinlik maliyeti hesaplamıştır. Birincisi, emlak vergisinin konulması sermaye maliyetini yükseltmekte, sermayeyi verginin uygulandığı bölgenin dışına sürüklemekte ve bunu o bölgede, üretimde kullanılan diğer üretim faktörlerinin verimliliğini düşürerek gerçekleştirmektedir. İkincisi, emlak vergisi sermaye yoğun malların üretimine ve tüketimine karşı önyargılar yaratmaktadır. Üçüncüsü, yerel kamu hizmetlerinin eksik sunulmasına dair bir eğilim oluşturmaktadır (Muthitacharoen ve Zodrow 2010).

Bu analizin sonucunda, emlak vergisinin etkinlik maliyetini belirlemede anahtar parametrelerin ikame elastikiyeti olduğu anlaşılmıştır. İkame elastikiyeti arttıkça emlak vergisinin yarattığı çarpıklık çoğalmaktadır**.** Özellikle, üretimdeki ve tüketimdeki ikame edilebilirlik kolaylaştıkça, verginin uygulandığı bölgeden vergiden kaynaklı sermaye kaçışı artarak, yerel kamu hizmetleri seviyesinde düşüş olmaktadır. Optimal emlak vergisi olarak alınan % 18 oranıyla yapılan simulasyon sonucunda, ortalama etkinlik maliyeti % 5,8 ila % 15,9, marjinal etkinlik maliyeti % 8,2 ila % 43,7 arasında gerçekleşmektedir. Ayrıca, emlak vergisi oranı arttıkça, ortalama ve marjinal etkinlik maliyeti yükselmekte, emlak vergisi oranı azaldıkça, ortalama ve marjinal etkinlik maliyeti düşmektedir (Muthitacharoen ve Zodrow 2010).

Muthitacharoen ve Zodrow'un çalışmasında tespit ettiklerinin dışında, emlak vergisi ile ilgili başka çalışmalarda tespit edilen çarpıklıkları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Alm 2010):

-Dinamik çarpıklıklar,
-Yerel üretim sektörlerindeki çarpıklıklar,
-Çalışma saatlerinin yanlış dağılımından kaynaklı emek arzı çarpıklıkları,
-Emlak vergisinin araziyi vergilemesinden kaynaklı çarpıklıklar,

-Tek bir bölgede birçok verginin eş zamanlı olarak uygulanmasıyla oluşan durumun genel denge analiziyle incelenmesiyle bulunan diğer vergilerin yarattığı çarpıklıklar,
-Birçok bölgeye birden çok verginin eşzamanlı olarak uygulanmasıyla oluşan durumun genel denge analiziyle incelenmesi sonucu ulaşılan, diğer bölgelerin varlığından kaynaklı çarpıklıklar.

Emlak vergisinin etkinlik maliyeti konusunda, önemli olan hususlardan bir başkası, emlak vergisinin diğer yerel vergilerle etkinlik açısından karşılaştırılmasıdır. Muthitacharoen ve Zodrow böyle bir karşılaştırmanın, kullanılan modellerin farklılığı nedeniyle çok anlamlı olmadığını iddia etmektedir. Bahl vd. (2010), Terri SEXTON'un ise transfer vergileri (*transfer taxes*) ile emlak vergisinin etkilerini karşılaştırarak, transfer vergilerinin emlak vergisine göre, bazı yönleriyle dengeleyici (*offsetting*) ve bazı yönleriyle de güçlendirici etkilerinin olduğunu belirlediğini ifade etmektedir. Ayrıca Sexton'un, intikal vergilerinin artan oranlı, taşınmaz satışlarında aşırı yüke neden olan kilit etkisine sahip vergiler olduğunu iddia ettiğini, Sexton'a göre, vergi geliri açısından karşılaştırıldığında ise emlak vergisinden elde edilen vergi gelirinin, transfer vergilerinden elde edilebilmesi için, transfer vergisi oranının çok daha yüksek olması gerektiğini ve etkinlik maliyetinin arttığını belirtmektedir. Ayrıca, Bahl vd. (2010) bu çalışmada, transfer vergileri gelirlerinin, emlak vergisi gelirleriyle kıyaslandığında oldukça istikrarsız olduğunun vurgulandığını, ancak transfer vergilerinde bildirilen satış bedelleri vergi matrahı olarak alındığından, yönetiminin daha az karmaşık ve yönetim maliyetinin daha düşük olduğunun, transfer vergisi oranlarının yüksekliğinin, satış fiyatlarının olduğundan düşük gösterilmesi için önemli bir teşvik oluşturduğu hususunun ifade edildiğini aktarmaktadır.

Emlak vergisinin etkinlik maliyetini gösteren bir uygulama da ülkemizde bulunmaktadır. Türkiye'de emlak vergisi değerleri, büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde yeni konut satışları için uygulanan KDV oranlarının belirlenmesinde de kullanılmaktadır. 01.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenlemeyle büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde, 01.01.2013 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alınan lüks veya birinci sınıf konutlar için KDV oranları, konutların yapıldığı arsaların, emlak vergisi matrahının

tespitine esas asgari metrekare birim değerlerine göre yeniden belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle, daha önce net alanı 150 m^2 'ye kadar olan konutlar için % 1, net alanı 150 m^2'yi aşan konutlar için % 18 olarak uygulanan KDV oranları, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yapılan konutlar için yeniden belirlenmiş ve temel kriter olarak da, konutların üzerlerine yapıldığı arsaların emlak vergisi matrahının tespitine esas asgari metrekare birim değerleri dikkate alınmıştır.

Bu durumda, büyükşehir belediyesi sınırları içinde, 01.01.2013 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alınan lüks veya birinci sınıf konutlar için KDV oranı, konutların yüzölçümüne bakılmaksızın, yapıldıkları arsaların emlak vergisine esas metrekare birim değerlerine bakılarak tespit edilmektedir. Önceki uygulamada net alanı 150 m^2'ye kadar olan konutlar için KDV oranı % 1 olduğundan, asgari metrekare birim değeri 499 TL'ye kadar olan ve yüzölçümü net 150 m^2'yi aşmayan konutlar için teorik olarak bir sorun oluşmamaktadır. Bununla birlikte, asgari metrekare birim değeri 500 TL ila 999 TL arasında değişen arsalar üzerine yapılan konutlar için KDV oranı % 8 ve 1000 TL'yi aşan arsaların üzerine yapılan konutlar için KDV oranı % 18 şeklinde uygulanmakta ve bu arsalar üzerinde yapılan konutların arz ve talebinde değişiklikler olmaktadır.

Vergilerin yansıması, malın arz ve talep elastikiyetleri ile malın bulunduğu piyasanın rekabetçi olup olmadığına bağlı olarak değiştiği için, yeni düzenlemeyle getirilen KDV'nin yansıması, hem arsa hem de konut arz ve talebi ile taşınmaz piyasasının koşullarına bağlı olarak değişmektedir. İlk olarak emlak vergisi matrahının tespitine esas asgari metrekare birim değeri 499 TL'ye kadar olan arsaların talebinin ve dolayısıyla arzının arttığını söylemek mümkün görünmektedir. Konut inşa edecek firmalar öncelikle KDV oranı % 1 olacak konutları yapabilecekleri arsaları tercih etmekte, sınırları içerisine daha fazla konut yapılmasını isteyen belediyeler de arsaların asgari metrekare birim değerlerini 500 TL'nin altında tutmak için gayret göstermektedir.

Üretilen konutların üzerindeki KDV'nin yansıması ise konut arz ve talebi ile piyasa koşullarına bağlı olarak değişecektir. Asgari metrekare birim değeri 499 TL'ye kadar olan arsalar üzerine yapılan konutlar üzerindeki verginin tüketiciye yansıtılması, asgari

metrekare birim değeri 500 TL ila 999 TL arasında olan ve 1.000 TL'yi aşan arsalar üzerine yapılan konutlar üzerindeki verginin yansıtılmasına göre çok daha kolay olacaktır. Bununla birlikte, konut talebinin düşük veya konut arzının talebe göre yüksek olduğu büyükşehir belediyeleri sınırları içerisinde, inşaat firmaları vergiyi tüketiciye yansıtmakta zorlanacaktır.

Görüldüğü üzere, emlak vergisi de, diğer vergiler gibi, bireylerin kararlarını çarpıtarak kaynakların etkin dağılımını engellemekte ve refah kaybına neden olmaktadır. Emlak vergisinin etkinlik maliyetini araştıran literatür daha çok, hanehalkı mobilitesine, kentsel genişlemeye, işletme yeri seçimine ve kırsal gelişime olan etkilerini sorgulamaktadır. Bu nedenle, emlek vergisinin etkinlik maliyetini daha iyi anlamak için bu başlıkların ele alınması gerekmektedir.

4.2.1 Emlak vergisinin hane halkının mobilitesine etkisi

Emlak vergisinin, hane halklarının mobilitesine, yani yer değiştirme kararları üzerine olan etkisini araştıran çalışmaları iki kategoriye ayırmak mümkün olmaktadır. Birincisi, vergi oranı, vergi gelirleri, yerel yönetim harcamaları gibi mali değişkenlerin, ikincisi ise vergi ve harcama kısıtlamalarının mobiliteye olan etkisini araştıran çalışmalardır. Bütün çalışmalar aynı yere varmasa da, elde edilen sonuçlara göre oluşan genel kanı, emlak vergisinin yer değiştirme kararları üzerinde etkili olduğu şeklindedir (Deskins ve Fox 2010).

Deskins ve Fox (2010), Fox vd. (1989) 'nin 1975-1980 yılları arasında, metropollerde yer değiştirmelere ait mikro verileri kullanarak, mali değişkenlerin metropolün içine, dışına ve kendi içinde yaşanan hareketliliğe olan etkilerini araştırdığı çalışmayı aktarmaktadır. Ortaya çıkan bulgulara göre, mali farklılıkların metropol içinde yer değiştirmeye olan etkisi, metropole dışarıdan gelmeyeya da metropol dışına çıkmaya olan etkisinden daha az olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, mali farklılıklari metropoller içerisinde yer değiştirilmesine çok etki etmezken, metropollere giriş ve çıkışları daha çok etkilemektedir. Dahası, mali farlılıkların, bir metropolden ayrılma isteğini, bir metropole gelme isteğine göre daha fazla artırdığı anlaşılmaktadır. Bunun nedeni

olarak, bireylerin yaşadıkları yerlerin mali farklılıklarına dair bilgilerinin, gitmek istedikleri yerlere ilişkin bilgilerinden daha fazla olması gösterilmektedir. Deskins ve Fox'un (2010) belirttiğine gore, Fox vd. yer değiştirenleri yüksek ve düşük gelirliler olarak ikiye ayırmış, yüksek gelirlilerin yüksek emlak vergisi uygulayan bölgeleri tercih ettikleri sonucunu elde etmiş ve bunu da yüksek değerli konutları daha düşük değerler üzerinden vergilendirme eğilimine ve yüksek gelirlilerin emlak vergisini diğer vergilere tercih etmelerine bağlamış, ödenen emlak vergisinin, gelir vergisi matrahından indirilmesinin yüksek gelirliler için önemli bir avantaj olduğunu vurgulamıştır.

Yine Deskins ve Fox (2010), Knapp vd.'nin (2001), Fox, Herzog ve Schlottman'ın hane halkı mobilitesi için geliştirdikleri modeli daha da ilerlettiğini ve iç içe geçmiş logit model (*nested logit model*) kullandığını belirterek çalışmayı şu şekilde özetlemektedir: Bu modele göre, göç edenlerin hem bulundukları metropolde, hem de göç edebilecekleri metropolde az da olsa alternatif yerler seçme hakkı bulunmaktadır. Ancak, potansiyel olarak göç edeceklerin özellikleri, tercihlerine göre değişmezken, alternatif yerlerin özellikleri değişebilmektedir. Knapp, White ve Clark düşük emlak vergisi oranlarının insanları bir yerde tutma konusunda, bir yere çekmek için cazip bir araç olarak kullanılmasına göre daha etkili olduğunu bulmuştur. Diğer bir ifadeyle, emlak vergisi insanları bir yerde yaşamaya, başka bir yere gitmeye göre daha çok motive etmektedir. Bununla birlikte, bu araştırmada, yüksek emlak vergisi ile kaliteli hizmet arasında bir bağlantı olduğu şeklindeki algı nedeniyle, insanların yüksek emlak vergisi uygulayan metropole gitme arzusunda olduğu tespit edilmiştir (Deskins ve Fox 2010).

Yapılan çalışmalarda emlak vergisinin, insanları gerek bir yerde tutmak, gerek bir yerden ayrılmaya teşvik etmek yönünde etkili olduğunun bulunması, kırsaldan kente göçü, kırsal kalknma gibi tartışma başlıklarını akla getirmektedir. Dünyada kırsal alanlarda yaşayan milyarlarca insanın çoğunun maddi durumu iyi olmadığı için, büyüme ve kalkınma açısından, bu insanların yerel kamu hizmetlerini ne ölçüde ve hangi kalitede elde ettikleri oldukça belirleyici olmaktadır. Bu bağlamda, emlak vergisinin özellikle gelişmekte olan ülkelerde ve kırsal alanlarda nasıl bir işleve sahip olduğu, yerel yönetimlerin finansmanında, yerel kamu hizmetlerinin sunumunda

şeffaflık ve etkinlik açısından yeterli olup olmadığı gündeme gelmektedir (Bird ve Slack 2008).

Koşullar ülkeden ülkeye, hatta bir ülke içinde bölgeden bölgeye değişse de, yolların yapımı, eğitim ve sağlık hizmetleri gibi temel hizmetler tüm kırsal alanlarda yapılması gereken hizmetler olarak değerlendirilmektedir. Ancak, bu hizmetlerin finansmanının ne şekilde olduğu, çok az kısmının dahi olsa, o toplum tarafından sağlanıyor olması önemli bir ayrıntı şeklinde kabul edilmekte ve herhangi bir yerel hizmetin maliyetinin % 5'ini bile olsa karşılayan bir toplumun, bu hizmetleri bedava alan toplumlardan, etkinlik olarak, daha ilerde olduğu varsayılmaktadır. Kırsal yerelleşme ve kalkınma politikasının "temsil yoksa vergi de yok" (*no taxation without representation*) ilkesinden ziyade, "vergisiz gerçek temsil olmaz" (*no (real) represantation without taxation*) şeklinde olması gerektiği belirtilmektedir. Böylece, vergi vermek ile oy vermek arasındaki sosyal, kültürel ve psikolojik bağ kırsal alanda da kurulabilmekte, bedavacılık sorunundan başlayarak birçok sorunun kaynağına inilmiş olmaktadır. Bu nedenle, yerel kamu hizmetlerini kırsal alanlarda sunabilmek, kurumsal sosyal sermayeyi oluşturabilmek ve kırsal alanları daha yaşanabilir mekanlar haline dönüştürebilmek için taşınmazların vergilendirilmesi gerekmektedir (Bird ve Slack 2008).

Emlak vergisinin mobiliteye olan etkisinin, modern kentlerin tasarımında, kentsel dönüşümlerde, kırsaldan kente göçün önlenmesinde bir araç haline dönüşebilceği görülmektedir. Örneğin, kırsal alanlardaki kamu hizmetlerinin finansmanı, kırdan kente göçün azaltılması, metropollerden kırsala göçün başlatılması, metropollerde ve büyük kentlerde kamu kurumlarının, ticari ve sinai alanların yeniden yerleşimi gibi konularda emlak vergisini daha çok kullanmak gerekmektedir. Bu bağlamda, emlak vergisinin özellikle metropollere giriş çıkışlara olan etkisi iyi analiz edilmeli, hane halkının mobilitesi ile ilişkisi tartışılmalıdır.

4.2.2 Emlak vergisinin kentsel genişlemeye etkisi

Birçok iktisatçı, kentsel genişlemenin (*urban spatial growth*), birkaç temel gücün doğal sonucu olduğunu belirtmektedir. Bu temel güçler, nüfus artışı ve hanehalkı gelirinin yükselmesi nedeniyle daha büyük evler yapmak için arazi talebinin artması ve ulaşım altyapısına yoğun yatırımlar yapılması olarak sayılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kentlerde nüfusun ve hanehalkı gelirinin artması sonucunda arazi talebi artmış ve ulaşım hizmetlerine çok fazla yatırım yapılmaya başlanmıştır. Ulaşım yatırımları işe, kente gidiş gelişleri kolaylaştırmış ve banliyö yaşamını teşvik etmiştir. İktisatçılar, kentsel genişlemeyi etkin olmayan bir şey olarak nitelemenin**,** bu temel güçlerin piyasa aksaklıkları tarafından çarpıtılmadığı sürece mümkün olmadığını ifade etmektedir. Literatür, çarpıklıklara neden olan bazı piyasa aksaklıklarını tanımlayarak, aşırı kentsel genişlemeyi ortaya koymaya çalışmaktadır. Bu piyasa aksaklıkları (Brueckner 2001);

-Kentin çevresinde yer alan açık alanların sosyal değerinin hesaplanmasında ortaya çıkan başarısızlık ve bu alanların yarattığı faydaların piyasa işlemlerinde dikkate alınmaması.

-Ücretsiz yollardaki tıkanıklığın, işe gidiş gelişin sosyal maliyetini özel maliyetinden daha yüksek kılması ve yapay olarak ucuz hale getirmesi, ancak işe gidip gelme seyahatlerinin aşırı uzun olması ve şehirlerin sosyal optimuma göre aşırı yayılması,

-Konut geliştiricilerin projelerinin gerektirdiği sosyal altyapının maliyetinin tamamını ödemelerinin gerekmemesinin ve mevcut finansal düzenlemeler altında kentsel gelişimin yapay olarak düşük maliyetli olmasının, kentlerin aşırı gelişmesine ve genişlemesine neden olması şeklinde ifade edilmektedir.

Gerek yukarıda sayılan piyasa aksaklıkları, gerekse taşınmaz piyasasından ve diğer piyasalardan kaynaklı aksaklıklar nedeniyle kentsel genişleme etkinsizlik yaratmakta, negatif dışsallıklar oluşturmaktadır. Piyasa aksaklıklarının ortaya çıkmasıyla kentsel genişlemeye etki eden güçler, özellikle arazi ve arsa talebinin artışını etkilemekte, bunun sonucunda da kentsel genişlemeyle emlak vergisi arasında çok güçlü bir bağ

ortaya çıkmaktadır. Emlak vergisi hem araziye, hem de arazinin üzerindeki yapıya aynı oranla uygulanan bir vergi olarak kabul edilip statik bir analizle değerlendirildiğinde, arazi veya arsa üzerine düşen kısmının kaynak dağılımı üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı, sermaye üzerine düşen kısımının (arsa üzerindeki yapı), geliştirici (*developer*) tarafından belirlenen yapıların yani binaların miktarını düşürmek eğiliminde olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, yapılar üzerindeki vergi oranının sıfır olduğu saf bir arazi vergisine (*a pure land tax*) göre normal bir emlak vergisi uygulamasında arazi daha az yoğunlukta geliştirilmektedir. Bu sonuç literatürde birçok çalışmada ele alınmış ve tartışılmıştır (Brueckner 2001).

Konut yapımında, emlak vergisi nedeniyle metrekare arazi veya arsa başına düşen yapı miktarının daha düşük olması, müteahhitlerin metrekare arazi veya arsa başına daha az katı (*floor*) olan kısa binalar yapmaları anlamına gelmektedir. Eğer binalardaki bağımsız bölümlerin büyüklüğü sabit kabul edilirse, emlak vergisi binaların yüksekliğinin daha az, nüfus yoğunluğunun da düşük olmasına neden olmaktadır. Ama, eğer şehir sabit bir nüfusu barındırıyorsa, düşük nüfus yoğunluğu şehrin daha geniş bir alana yayılması sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, arazi gelişiminin yoğunluğunu azaltan emlak vergisinin, kentsel genişlemeyi teşvik ettiğini söylemek mümkün görünmektedir (Brueckner 2001).

Deskins ve Fox (2010), Brueckner ve Kim'in (2003) yaptıkları çalışma sonucunda, emlak vergisinin kentsel genişleme üzerine iki etkisinin olduğunu tespit ettiğini vurgulamaktadır. Bunlardan ilki, emlak vergisinin kentsel genişlemeyi teşvik ettiğine dair sonuç olarak, emlak vergisinin, birim arazi başına düşen konut üretimi sermayesini düşüreceğini, bir şehirdeki nüfus yoğunluğunu azalacağını, ama kentsel genişlemenin artacağını ortaya koymaktadır. İkincisi ise emlak vergisinin, konut büyüklüğü (*dwellind size*) etkisi olarak isimlendirilebilecek olan, kentsel genişlemeyi azaltıcı yanının, kısmen tüketiciler üzerine yansıtılabilirse, emlak vergisinin, konutların büyüklüğünün düşmesine neden olacağını, bunun da şehirdeki nüfus yoğunluğunun artmasını sağlayacağını açıklamaktadır (Deskins ve Fox 2010).

Yine Deskins ve Fox (2010),Song ve Zenou (2006) yaptıkları bir amprik çalışmayı, emlak vergisinin kentsel genişlemeye olan katkısını araştırdığını ifade etmekte, Song ve Zenou çalışmalarında, Brueckner ve Kim'in (2003) kentsel genişleme ve emlak vergisi konusundaki çalışmalarını esas aldığını belirteke bu çalışmayı şu şekilde aktarmaktadır: Song ve Zenou araştırmalarını ABD'de en az 50.000 nüfuslu 448 şehir bölgesini kullanarak yapmış, her bir bölge için efektif vergi oranını hesaplamak amacıyla verileri toplamış, sonra da tüm şehir ve bölgeler için hesapladıkları ağırlıklı ortalama efektif vergi oranlarından hareketle efektif bir vergi oranı bulmuştur. Song ve Zenou modelde iki aşamalı en küçük kareler yöntemi kullanmış, kentsel genişlemenin içselliğini ve efektif vergi oranını kontrol etmek istemiştir. Modele göre, politika yapıcılar, kentsel genişlemenin çok olduğu ama nüfus yoğunluğunun az olduğu bölgelerde, altyapı yatırımlarının yapılabilmesi için emlak vergisi oranını yükseltebilmektedir. Song ve Zenou'nun analiz sonuçlarına göre, yüksek efektif emlak vergisi oranları kentin mekansal genişliğini azaltmaktadır. Song ve Zenou 0,4 civarında hesapladıkları elastikiyet, efektif vergi oranında % 1'lik bir artışın kentin mekansal genişliğinde % 0,4'lük bir azalışı ifade etmektedir (Deskins ve Fox 2010).

Kanada ve ABD'de yapılan birçok araştırma sonucu oluşan geniş bir literatür, mekansal faktörlerin, kentsel gelişim maliyetini etkilediğini ortaya koymaktadır. Özellikle, gelişimin yoğunluğu ve mevcut hizmetlere göre yerleşim, hizmet sunum maliyetini etkilemektedir. Örneğin kaldırım, yol ve su, lağım, kanalizasyon gibi fiziki hizmetlerin (*hard services*) maliyeti daha yoğun komşulukların (*denser neighbourhoods*) olduğu yerlerde daha az olmaktadır. Daha az yoğun gelişimlerde, yani komşulukların yoğun olmadığı bölgelerde, etkin bir emlak vergisi, hizmet sunumundaki yüksek maliyeti yansıtmaktadır. Sunulan hizmetlerin maliyetini yansıtan bir EVS'de, banliyölerde bulunan belediyelerde emlak vergisi, şehrin merkezinde bulunan belediyelerdeki emlak vergisinden daha yüksek olmaktadır. Bununla birlikte, eğer emlak vergisi şehir merkezinde daha yüksekse ve hizmet sunumu daha az maliyetliyse, vergi daha az yoğunluklu gelişim alanlarına (*less dense developments*) gitmek için müşevvik yaratarak, kentsel genişlemeyi teşvik edebilmektedir (Kitchen 2013).

Bununla birlikte, inşaat sektörü açısından kentlerin yatay ya da dikey büyümesinin en temel belirleyicisi kar maksimizasyonu olduğu için, müteahhitler sadece inşaat sürecinde ödeyeceği emlak vergisinden daha çok elde edeceği kara göre hareket etmekte, (özellikle konutlar için) arz ve talep koşullarına da bağlı olarak, minimum arazi veya arsa üzerine maksimum yapıyı yapmaya çalışmaktadır. Bu nedenle, emlak vergisinin kentsel yoğunluk etkisinin, özellikle konut talebinin ve arsa maliyetlerinin yüksek olduğu metropollerde ve büyük kentlerde çok fazla olduğunu söylemek mümkün görünmemektedir.

Diğer taraftan, emlak vergisinin kentsel genişlemeye etkisi konusunda faydacı görüş farklı bir yaklaşım sunmaktadır. Taşınmazlara yapılan yatırımlar, taşınmazların değerini yükselttiği için daha çok vergi ödenmesi anlamına gelmektedir. Eğer yüksek vergiler daha kaliteli hizmeti ifade ediyorsa, yani ödenen emlak vergisi ile yerel kamu hizmetleri arasında bir bağlantı varsa, verginin lokasyon veya arazi kullanımı üzerinde bir etkisinin olmadığı iddia edilmektedir. Başka bir anlatımla, ödenen emlak vergisi bir fayda vergisi ise lokasyon ve arazi kullanım kararlarını çarpıtmayacağı ve kentsel genişlemeye bir ekisi olmayacağı belirtilmektedir. Bununla birlikte, hizmet maliyetleri taşınmaz değerlerine bağlı olduğu, ama tüketilen hizmetlere bağlı olmadığı sürece, bazı vergi mükellefleri hizmetlerden elde ettikleri faydadan daha fazlaya da daha az ödeme yapmak durumunda kalabilmektedir (Kitchen 2013). Bu nedenle, yerel kamu hizmetlerinin maliyetlerinin, hem taşınmaz değerleri ile hem de tüketicilerinin elde ettiği fayda ile bağlantısının olması gerekmektedir.

Kentsel genişleme konusunda emlak vergisinin etkisinden daha çok nüfus artışı, kırdan kente göç, arazi ve arsa değerleri gibi faktörler etkili olmaktadır. Özellikle, taşınmazların vergi değerlerinin piyasa değerlerinden uzak olması, vergi oranının düşük tutulması, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı metropollerde ve büyük şehirlerde kentsel genişleme konusunda emlak vergisinin işlevini zayıflatmaktadır. Bu nedenle, emlak vergisinde vergi değerlerinin, oran yapısının, istisna ve muafiyet yapısının gözden geçirilerek, metropollerde ve büyük şehirlerdeki rolünün yeniden belirlenmesinde fayda bulunmaktadır.

4.2.3 Emlak vergisinin işletme yeri seçimine etkisi

Son yıllarda, vergiler ve işletme kuruluş yeri seçimine dair yapılan amprik çalışmalar, emlak vergisinin diğer etkilerini araştıran çalışmalara göre daha fazla ilgi çekmeye başlamıştır. İşletme kuruluş yeri seçimi literatürü, emlak vergisinin, diğer vergilerin ve ekonomik faaliyet için yapılan harcamaların yatırım maliyetlerine etkilerini ve sonuçlarını hesaplamaya odaklanmaktadır.Bu hesaplamalar için oluşturulan eşitliklerde bağımlı değişken olarak istihdam, ticari yatırımlar, yeni açılan işyeri sayısı ve üretimle ilgili diğer değişkenler kullanılabilmektedir. İşyeri seçimine etki eden faktörlerin değerlendirilmesinde girdi maliyetleri, iç talep, çalışma ortamı ve mali önlemler gibi değişkenler dikkate alınmakta, ayrıca mali değişkenler, vergilerin yanı sıra kamu harcamalarını veya hizmetlerini de kapsamaktadır (Deskins ve Fox 2010).

Deskins ve Fox (2010), Wasylenko'nun (1997) literatürde yaptığı tarama sonucunda, işletme yeri seçiminde, bölgeler arası işletme vergisi elastikiyetinin hesaplandığı 34 çalışma belirlediğini belirtmektedir. Waslenko'nun bu çalışmalarda, işletme vergisi olarak ya emlak vergisinin, ya kurumlar vergisininya da ikisinin birden kullanıldığını,vergilerin nominal vergi oranıyla, kişi başına düşen vergi veya kişisel gelirin bir yüzdesi olarak hesaplandığını,bazı çalışmaların, marjinal vergi oranı sonrası getiriye veya marjinal vergi oranına bağlı olarak yapıldığını ve 34 çalışmanın 24'ünde işletme vergisinin, istatistiksel olarak işletme yeri seçimi kararlarını büyük ölçüde etkilediği sonucuna varıldığını tespit ettiğini aktarmaktadır (Deskins ve Fox 2010).

Deskins ve Fox (2010), Wasylenko'nun (1997), işletme vergilerinin bölgeler arası etkilerini araştıran ve daha çok emlak vergisine odaklanan 11 çalışma sonuçlarına göre, etkilerin önemli olduğunu belirttiğini vurgulamaktadır. Genel kanının, vergilerin metropollerde yer seçimi üzerindeki etkisinin oldukça fazla olduğu şeklinde oluştuğunu, elde edilen bulguların, işgücü, ulaşım ve altyapı gibi yer seçimini etkileyen faktörlerin nötralize edildiğini, ancak vergisel farklılıklar önemli bir etken olarak kaldığını ortaya koyduğunu aktarmaktadır. Wasylenko'nun, metropollerdeki vergi elastikiyetlerinin, bölgeler arası etkilerden en az dört kat daha fazla olduğunu belirttiğini,bu sonucun, işletme yeri seçimi kararlarının emlak vergisine, kurumlar vergisine olduğundan daha

duyarlı olduğunun işareti olarak kabul edildiğini fade etmektedir. Böyle bir duyarlılık da, emlak vergisinin ticari maliyetin önemli bir kısmı olarak ortaya çıkma olasılığının sonucu şeklinde değerlendirilmektedir (Deskins ve Fox 2010). Diğer bir ifadeyle, yapılan araştırma sonuçlarına göre, özellikle metropollerde işletme yeri seçiminde emlak vergisinin etkili olduğu ve işletmelerin ödedikleri emlak vergisini ileriye yansıtmakta zorlandıkları anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, işletme yerinin işletme sahibinin mülkiyetinde ya da kiralık olması durumlarına gore, emlak vergisinin etkisinin farklılaşması oldukça doğal görünmektedir. Örneğin, işletmenin kiralık olması durumunda, yüksek emlak vergisi, diğer faktörlere de bağlı olarak, yüksek işyeri kiraları olarak ortaya çıkmaktadır.

İşletme yeri seçiminde diğer şeyler sabit varsayıldığında, vergi indirimi yoluyla emlak vergisinde gerçekleşen bir düşüş, bir ticari işletmenin beklenen karının artmasına neden olmaktadır. Bu gerçekten hareketle, ABD'de birçok yerel yönetim ticari amaçla kullanılan özel taşınmazlar için vergi indirimi uygulamakta, yeni yatırımları çekmeye veya mevcut yatırımları korumaya çalışmaktadır. Emlak vergisi indiriminin en önemli stratejik hedefi, yatırımcıların belirli bir bölgeye yönelmelerini sağlamaktır. Yerel yönetimlerin güçlü olduğu ülkelerde, yerel yönetimler ticari işletmeler açısından cazip olabilecek vergi indirimi programları uygulamaktadır. Vergi indirimi programları, o bölgedeki istihdamı ve geliri artırmayı da amaçlamaktadır. Wassmer (2009), Wolman ve Spitzley'e (1996) göre, bu programların bölgenin emlak vergisi tabanını ve emlak vergisi gelirini yükselttiğini aktarmaktadır (Wassmer 2009). Ülkemizde de yatırımları teşvik etmek amacıyla, organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanayi sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlandırılmaktadır.

EVS'de yer alan indirimlerin, işyeri seçiminde ne kadar etkili olduğunu anlamak için verginin yapısına bakmak gerekmektedir. Bir yerel yönetim, kendi bölgesinde sağlanan ticari faaliyetlerin seviyesini de dikkate alarak, ticari taşınmazlara diğer yerel yönetimlerden daha düşük bir vergi oranı belirlerse, ticari faaliyetlerde gerçekleşen bir yükselme ticari taşınmazlara yönelik talepte ve fiyatlarda bir artışa neden olabilmekte (ticari taşınmaz arzının sabit olması halinde), bunun sonucunda istihdamda veya

ücretlerde veya her ikisinde bir yükselmegerçekleşebilmektedir. Hangisinin olacağı, yerel iş gücünün mobilitisine bağlı olarak değişmekte, eğer işgücü tam mobilse sadece istihdam, mobil değilse sadece ücretler, kısmen mobilse istihdam ve ücretlerin her ikisi birden artmaktadır. Bu teorinin ortaya çıkardığı gerçek nedeniyle, özellikle istihdamda ve ücretlerde artış isteyen yerel politikacılar üzerinde, ticari taşınmazlardan alınan verginin oranını düşürmeye yönelik baskı çoğalmaktadır (Wassmer 2009).

Fischel (1975) ve White (1975) tarafından geliştirilen faydacı görüş, işletme yeri seçimi ve yansıma konusunda farklı bir yaklaşım ortaya koymaktadır. Faydacı görüş işletme hareketliliğinin, "mükemmel mali imar" (*perfect fiscal zoning*) veya "mükemmel mali kapitalizasyon" (*perfect fiscal capitalization*) gerçekleşirse sağlanacağını belirtmektedir. Mükemmel mali imar, bir yerel yönetimin, bir firmanın bölgeye olan faydalarının (gelir, istihdam, toplulaşma ekonomileri vb), yaratacağı maliyetlere (harcamalar, çevresel maliyetler vb.) göre daha az olduğu sürece, bölgeye girme talebinin reddedilmesiyle oluşmaktadır. Başka bir ifadeyle, mali imar öyle bir şekilde yapılmaktadır ki, plan sayesinde, oluşacak son işletmenin o bölgeye sağladığı fayda ile yarattığı maliyet eşit hale gelmekte ve ilave işletmenin o bölgeye girebilmesinin sağlayacağı maliyet yaratacağı faydadan daha yüksek olmaktadır. Mükemmel mali kapitalizasyon ise o bölgede bulunan işletmeye sağlanan net faydanın, o bölgede yerleşmek için bir araziye ödenen fiyat içinde olumlu bir şekilde kapitalize edilmesiyle oluşabilmektedir. Başka bir anlatımla, bir işletmeye vergi indirimi nedeniyle sağlanan net faydanın arazi değerlerinde kapitalize olmasıyla mükemmel mali kapitalizasyon ortaya çıkabilmektedir. Bu koşullarda, bir işletmenin bir bölgedeki yerel yönetime ödediği emlak vergisi, elde ettiği faydaya eşit olan bir karşılık şeklinde değerlendirilebilmektedir. Bu nedenle, faydacı görüşe göre, ticari taşınmazlar üzerindeki emlak vergisi ticari yerleşim kararlarını çarpıtmamaktadır. Sonuç olarak, ticari taşınmazlardan alınan emlak vergisi, bir yarar vergisi haline gelerek veya gelemeyerek ve ticari faaliyetin o bölgeden başka bölgeye gitmesine neden olabilmektedir (Wassmer 2009).

Wassmer'a göre (2009), Fischel'in (2001) mali imar ve mali kapitalizasyonun, konut sektöründe işlediğine dair önemli çalışmaları olsa da, ticari taşınmazlar için var

olduğuna ilişkin kanıt bulunmamaktadır. Wassmer (2009), Wolman ve Spitzly'in (1996), siyasi faktörler, belirsizlik ve mükemmel olmayan bilgi, yerel yönetimleri, ekonomik büyüme konusunda karar alırken, mükemmel olmayan mali imar yapmaya ittiğini belirttiğini aktarmakta, Zodrow'un (2001), ticari taşınmazlar üzerinden alınan emlak vergisindeki farklılıkların bölgeler arasında meydana getirdiği kapitalizasyon hakkında tutarlı kanıtlar olduğunu belirttiğini ve Nechyba'nın (2001) ise mevcut delillerin, ticari taşınmazlar için uygulanan emlak vergisi hakkında bizi, yeni görüşe yaklaştırdığını ifade ettiğini vurgulamaktadır.

Diğer taraftan, ticari işletmelerin ödedikleri emlak vergisini ürettikleri malın ya da sundukları hizmetin fiyatına yansıtmaları mümkün olsa da, ticari işletmeler emlak vergisini bir maliyet unsuru olarak algılamakta ve kar maksimizasyonu için düşük emlak vergisi uygulayan bölgeleri tercih edebilmektedir.Sonuç olarak, yerel yönetimler konutlardan daha çok ticari işletmeler üzerindeki vergi yükünü siyasi nedenlerle artırmaya çalışırken, iktisadi nedenlerle ve yatırımları çekebilmek için de ticari işletmeler üzerindeki vergi yükünü minimize etmek durumunda kalmaktadır. Yerel yönetimler açısından böyle bir ikilemi aşmak oldukça zor görünmektedir.

4.3 Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz Değerlerine Etkisi

Dünyanın hemen hemen her ülkesinde yerel yönetimler su, kanalizasyon, yol gibi altyapı yatırımlarının, çevre düzenlemeleri, park ve yeşil alan gibi kentsel hizmetlerin sunucusu ve arazi kullanım kararlarının temel belirleyicisi durumundadır. Yerel yönetimlerin ürettikleri sosyal mal ve hizmetlerin taşınmaz değerlerinde kapitalize olduğu, yani taşınmaz değerlerini artırdığı ya da azalttığı, hem teorik olarak ortaya konulan hem de pratikte gözlemlenen bir gerçek olarak kabul edilmektedir. Bu konudaki en temel görüşlerden birisi, arazi değerlerinin, arazi sahiplerinin faaliyetleri sonucu değil, kamu kurumlarının kamu hizmetleri, altyapı yatırımları vb. yoluyla ve toplumun artan iktisadi aktiviteleri ve nüfus artışı neticesinde yükseldiğini belirtmektedir. Örneğin, McCluskey vd. (2010), Lindholm'un (1969) arazinin ve doğal kaynakların yok edilmesinden toplumun uğradığı fayda kaybı ile toplumun genel nüfus ve verimlilik artışı dikkate alınarak arazi değeri vergisinin belirlenmesi durumunda,

sosyal adaletin sağlanacağını ifade ettiğini aktarmaktadır (McCluskey vd. 2010). Başka bir anlatımla, Lindholm sosyal adaletin sağlanması için arazi değeri vergisinin, bir üretim faktörü olan arazi ve doğal kaynakların yok edilmesi sonucu oluşan fayda kaybı ile bu fayda karşılığında gerçekleşen genel nüfus ve verimlilik artışına bakılarak belirlenmesi gerektiğini belirtmektedir.

İktisatçıların, yerel kamu hizmetleriyle taşınmaz değerleri arasındaki ilişkiye olan ilgisi Tiebout (1956) ve Oates'e (1969) kadar gitmektedir. İktisatçılar tarafından cevaplanmak istenilen temel soru, yerel sosyal malların arz ve talebinin, dolayısıyla fiyatının nasıl belirlenmesi gerektiğidir. Bu bağlamda, taşınmaz piyasasının, hem yerel sosyal malların arz ve talebi, hem de toplumsal katmanlaşma konusunda önemli bir rol oynadığı, gelir dağılımı ile yerel sosyal malların ve kamu kolaylıklarının arz özellikleri hakkında önemli ipuçları verdiği iddia edilmektedir (Cheshire ve Sheppard 2002). Başka bir anlatımla, taşınmaz piyasasından hareketle gelir dağılımı, yerel sosyal malların arz ve talebi, en önemlisi de fiyatıyla ilgili önemli bir teorik çerçeve çizmek ve bu teorik çerçeve aracılığıyla optimum kaynak tahsisi, vergileme, etkinlik, verimlilik, şeffaflık ve sürdürülebilirlik gibi kavramlar üzerinde çok boyutlu tartışmalar yapmak ve son aşamada taşınmaz piyasası üzerinden bir kamu ekonomisi kurgulamak mümkün hale gelmektedir.

Bu bağlamda, Hoyt'a göre (2006), Edel ve Sclar (1974), Hamilton (1976), Epple, Zelenitz ve Visscher (1978), Yinger (1982) tarafından taşınmaz değerlerini maksimize edecek yerel yönetim politikaları etkinlik bağlamında ele alınmış, Sonstelie ve Portney (1980), Bruechner (1979, 1982), Bates ve Sonterre (2003) ve Barrow ve Rause (2004) tarafından çalışmalar yapılmış, Sonstelie ve Portney (1978) yerel kamu hizmetlerinin etkin sunumu ile taşınmaz değerlerinin maksimizasyonu arasındaki teorik ilişkiyi ortaya koymuştur.

Genel olarak bakıldığında, taşınmaz değerlerinin birçok yerel sosyal olayın etkileşimi sonucunda oluştuğu görülmektedir. Çöp toplama noktalarına, metroya yakınlık, hava kirliliğinden ölüm veya hastalık riski, deprem fay hatlarının bulunması, tarihi bölgelerde bulunma, suç oranları, önemli şahıslara komşu olma, kentsel genişleme kontrollerinin

uygulanması, trafik seviyesi, gürültü gibi bireysel talebi ve taşınmaz arzını etkileyebilecek birçok faktörün taşınmaz değerlerini etkilediği anlaşılmaktadır (Fischel 2001).

Bununla birlikte, yerel kamu hizmetlerinin konut değerleri üzerine etkisi hakkında yapılan çalışmalar sonucunda ulaşılan diğer önemli sonuç, herhangi bir konutun değerinin, kendi özellikleri kadar, sistematik olarak ve büyük ölçüde, lokasyon özellikleri tarafından belirlendiği yönündedir. Bu görüşlere göre, kentlerde taşınmazların piyasa fiyatlarının büyük bir kısmını, taşınmaz değerlerinde kapitalize olan yerel sosyal malların değerleri oluşturmaktadır (Cheshire ve Sheppard 2002). Diğer bir ifadeyle, kentlerde genel olarak tüm hizmetlerin, özel olarak da yerel kamu hizmetlerinin kalitesi, niteliği ve miktarı önce taşınmazların sermaye değerlerini, sonrasında bireylerin talep fonksiyonlarında karşılık bulması halinde de piyasa değerlerini ve fiyatlarını etkilemektedir. Ancak, yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz değerlerine olan etkisi, taşınmaz arz ve talebini etkileyen birçok faktöre bağlı olarak değişmektedir.

Yerel kamu hizmetleri içerisinde, imar ve arazi kullanım kontrolleri, yönetimler tarafından kullanılan, taşınmaz değerlerini etkileyen, en bilindik, en çok kıskanılan ve korunan yetkilerdir. Bu nedenle, yerel yönetimler imar planlarını yapmak yetkisinden vazgeçmek istememektedir. Birçok ekonometrik çalışma imar sınıflamalarının (*zoning classifications*) arazi değerlerini etkileyip etkilemediğini araştırmıştır. Eski tarihli ilk çalışmalar etkinin belirli olmadığını ortaya koysa da son çalışmalar imar planları aracılığıyla yapılan taşınmaz sınıflandırmalarının, değerler üzerinde önemli ve büyük bir etkisinin olduğunu göstermektedir. Bazı çalışmalar, imar disiplinini (*stringency*) artırmanın kentsel gelişimin yönünü değiştireceğini göstermekte ve artan konut fiyatlarında tahmin edilir bir etki yarattığını iddia etmektedir (Fischel 2001). Bir bölgede uygulanan katı imar uygulamaları, o bölgedeki arsa, konut, ticari alan gibi taşınmaz türleri açısından arzı sabit tutmak ya da artırmak anlamına geldiği için, taşınmaz fiyatları ve o bölgeye giriş çıkışlar, yani mobilite açısından da çok önemli sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Yapılan ampirik çalışmaların birçoğunda, bazı yerel yönetim hizmetlerinin konut fiyatlarını aşırı derecede etkilediği ortaya koyulmaktadır. Bu yerel yönetim hizmetlerinin başında toplu taşıma araçlarına yapılan yatırımlar gelmektedir. Bu durum özellikle metropollerde ve kentlerde gözlenmektedir. Agostini ve Palmucci (2010), McMillen ve McDonald (2004), Damm vd. (1980), Agostini ve Palmucci (2008), McDonald ve Osuji (1995)'nın çalışmalarında, toplu taşıma hizmetlerinin henüz yatırım aşamasında taşınmaz değerlerinde kapitalize olduğunu belirttiğini, Debrezion vd. (2003), Dewees (1976), Grass (1992), Bajic (1983), Voith (1991, 1993), Al-Mosaind vd. (1993), Cervero (1994) ve Damm vd. (1980) 'nin Kanada ve ABD'nın farklı şehirlerinin verileriyle yaptıkları çalışmalardan yerel tren ve metro hizmetlerine erişimin taşınmaz değerlerini artırdığını, Dornbusch (1975), Armstrong (1994), Bowes ve Ihlanfeldt (2001) ve Landis vd.'nin (1995) tren hizmetlerinin taşınmaz değerlerini düşürdüğünü, Gatzlaff ve Smith (1993), Redferan (2009) ve Debrezion vd. (2007) 'nin etkilemediğini tespit ettiğini aktarmaktadır (Agostini ve Palmucci 2010).

Bununla birlikte, metro ve tren gibi toplu taşıma araçlarından elde edilen faydanın taşınmaz değerlerinde kapitalizasyonun derecesinin sadece mesafeye göre değil, aynı zamanda bölgenin ve yerel sosyal malların özelliklerine bağlı olarak da değiştiği ifade edilmektedir. Bir taşınmazın lokasyonu, işe gidiş-geliş nedeniyle katlanılacak maliyetleri belirlemekte ve dolayısıyla taşınmaz fiyatları aynı zamanda, zaman ve mesafe açısından ulaşım tasarruflarını yansıtmaktadır. Lokasyon, bireylerin tüketebileceği yerel sosyal mal miktarı ve kalitesini doğrudan etkilediğinden, bir taşınmazın piyasa fiyatı, o bölgede bulunan taşınmazların veya konutların, bir dizi sosyal mala erişimine bağlı olarak, potansiyel alıcılarının ödemek isteyeceği marjinal değeri ifade etmektedir. Belirli bir bölgede, en azından kısa dönemde, taşınmaz arzı sabit olduğu için, talepte bir artış konut fiyatlarının artmasına neden olmakta, yerel sosyal mallara olan talep farklılıkları kapitalizasyonun derecesini belirlemektedir. Ancak, kapitalizasyon derecesi taşınmazın veya konutun, örneğin metro istasyonuna olan uzaklığına ve bir bölgede yaşayanların sosyo-ekonomik özelliklerine bağlı olarak değişmektedir. Ayrıca, bir bölgede bazı sosyal malların arzı o bölgede yaşayanların gelir, eğitim niteliklerine bakılarak belirlenebilmekte ve bireysel sosyo-ekonomik farklılıklar da konutların veya taşınmazların bazı özelliklerine yönelik ödeme isteğini

şekillendirmektedir. Örneğin, düşük gelirliler, toplu taşıma kendileri için daha önemli olduğundan, metro istasyonuna yakın olan taşınmazlara daha fazla ödeme yapabilmektedir (Agostini ve Palmucci 2010).

Fischel ve bazı araştırmacılar ise yerel sosyal aktivitelerin konut değerlerinde kapitalizasyonuyla ilgili yaptıkları araştırmalarda, okul başarılarının, bölgelerindeki konut değerlerinde kapitalize olduğunu ortaya koymaktadır. Okullara kayıt yaptırabilmek için bir toplulukta ikamet etmek gerektiği için, kapitalizasyonun varlığı, okulun bulunduğu bölgedeki geliştirilebilir alanların inelastik arzını kanıtlamakta ve başarılı okullara girişin bedava olmadığını göstermektedir (Fischel 2001). Bu bağlamda, okul kalitesi ve bu kalitenin farklılaşması politikacıların, öğrencilerin ve anne-babaların dikkatini her zaman çekmekte, kaliteli devlet okullarında eğitim görmenin en önemli koşulu, kaliteli bir okul çevresinde konut satın almak olmaktadır. Kamu hizmetlerinin kapitalizasyonu konusundaki literatür, hanehalklarının okul kalitesini yüksek konut fiyatları şeklinde satın aldıklarını göstermektedir. Clapp ve Ross (2002), Weimer ve Wolkoff (2001), Haurin ve Brasington (1996), Hayes ve Taylor (1996), Bogart ve Cromwell'in (2000), okul kalitesi ile konut fiyatları arasındaki ilişkiyi yaptıkları amprik çalışmalarla ortaya koyduğunu, Briggs, Clapp ve Ross'un (2002) ırksal, etnik ve sosyo-ekonomik farklılıkların da konut fiyatlarını etkilediğini bulduğunu ifade etmektedir (Clapp ve Ross 2002).

Yerel yönetimler imar planları ve yerel kamu hizmetleri aracılığıyla taşınmaz arz ve talebini etkilemektedir. Yerel yönetimler yaptıkları imar planları aracılığıyla bir bölgede yapılabilecek konut, işyeri, sınai taşınmaz miktarını belirleme yetkisine sahip bulunmaktadır. Yerel yönetimler ayrıca bir bölgeye yaptıkları altyapı ve üst yapı yatırımlarıyla da taşınmazların sermaye değerini artırmakta, sermaye değerinde gerçekleşen bu artışın piyasa değerine yansıyıp yansımayacağı taşınmaz talep fonksiyonu tarafından belirlenmektedir. Taşınmaz değerlerinde yerel kamu hizmetleri aracılığıyla meydana gelen bu artış, bazı araştırmacılar tarafından kentsel rant, bazı araştırmacılar tarafından da pozitif dışsallık olarak tanımlanmaktadır.

Yerel kamu hizmetleri nedeniyle taşınmaz değerlerindeki artışı dışsallık olarak yorumlayan görüşler, kamu ekonomisi açısından daha anlamlı bir teorik altyapı sunmaktadır. Dışsallıklar, sosyal mallar, sosyal seçim ve vergiler kamu ekonomisinin dört ayağını oluşturmaktadır. Dışsallıklar, ortaya çıkmaları halinde piyasa ekonomisine müdahaleyi gerektirdiklerinden daha fazla ilgi çekmektedir. Dışsallıklara müdahale edilmediği takdirde fiyat mekanizması çarpıtılacağı gibi bazı çıkar gruplarına haksız gelir transferi yapılmasına yol açılabilmektedir. Kent dışına yapılan metro nedeniyle taşınmaz talebinde kayma gerçekleşmekte ve metro güzergahındaki taşınmaz kiraları ile değerleri yükselnektedir. Taşınmaz sahiplerinin rant artışı elde etmelerini metronun yarattığı dışsallık olarak değerlendirmek mümkün olmakla birlikte, bu rant artışının, yani metro hizmetinin dışsallığının satılabileceği bir pazar ve fiyat olmadığı için, dışsallığın içselleştirilemediği ifade edilmektedir (Akalın 2000).

Özet olarak, imar planları aracılığıyla bir bölgede bulunan taşınmazların miktarı (konut, ticari işletme sayısı vb.), taşınmazların birçok karakteristik özelliği (alanı, yüksekliği vb) ve çevresel özellikleri (çevresindeki sosyal donatılar, parklar, okullar, sağlık kuruluşları, ulaşım olanakları vb.) belirlenerek taşınmaz arzına ilişkin önemli unsurlar tespit edilmiş olmakta ve yerel kamu hizmetleri aracılığıyla da taşınmazdan elde edilen fayda belirlenerek taşınmaz talebinin yapısı da şekillendirilmektedir. Bu bağlamda, bir bölgedeki taşınmaz arzına ve talebine dair önemli unsurları ortaya koyan imar planları ve yerel kamu hizmetleri, taşınmaz değerlerini doğrudan etkileyebilme gücüne sahip bulunmaktadır. Taşınmaz değerlerinde, yerel kamu hizmetleri sonucunda meydana gelen bu artış, bazı iktisatçılar tarafından kentsel rant, bazı iktisatçılar tarafından da pozitif dışsallık olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda, taşınmaz değerlerinde yerel kamu hizmetleri nedeniyle ortaya çıkan artışın, satılabileceği bir pazarın ve fiyatın nasıl oluşturulması, ne şekilde vergilenmesi gerektiği önemli bir sorun haline gelmektedir.

4.4 Mali Farklılıkların Taşınmaz DeğerlerindeKapitalizasyonu

Oates'in (1969) makalesinden bu yana, emlak vergisinin ve yerel kamu harcamalarının konut fiyatlarında kapitalize olduğu konusunda birçok araştırma yapılmıştır. Böyle bir kapitalizasyonun kesin kanıtı oldukça zor olsa da, literatürde, tam kapitalizasyonun

sağlıklı bir varsayım olduğuna dair mutlak bir konsensüs bulunmaktadır (Zodrow 2007). Oates'in çalışmasının birçok çalışmayla tekrarlanması neticesinde (Örneğin, Reinhard (1981), Bradbury, Case ve Mayer (1998)), yerel vergilerin, harcama kararlarının ve imar kısıtlamalarının konut değerlerinde kapitalize olduğu fikri kamu ekonomisinde klişeleşmiş bir sonuç haline gelmeye başlamaktadır (Fischel 2001).

Oates'in (1969) makalesinden sonra, yerel yönetimler arasında emlak vergisi ve yerel harcama seviyelerinin farkının kapitalizasyonu hakkında oldukça geniş bir literatür oluşmasının en önemli nedeni, kapitalizasyonun boyutunu hesaplamanın bir dizi zorluğunun olmasından kaynaklanmaktadır. Bu zorluklar, uygun iskonto oranını belirlemek, konutun özelliklerini doğru tespit etmek ve ekonometrik sorunlarla ilgilenmek olarak ifade edilmektedir. Oluşan görüşe göre, tam kapitalizasyon halinde, konut değerlerindeki artış kamu hizmetlerindeki artışla gerçekleşmekte, emlak vergisindeki artış sonucunda değerlerdeki düşüşle dengelenmektedir (Zodrow 2001). Diğer bir ifadeyle, kamu hizmetlerindeki artış sonucunda konut değerleri yükselmekte ancak bu yükseliş, emlak vergisindeki artış sonucunda konut değerlerindeki azalma ile kısmen veya tamamen ortadan kalkmaktadır.

Yerel konut piyasasındaki mali kapitalizasyonun ölçüsü detaylı ve ekonometrik olarak özel bir çalışmada ele alınmıştır. Yinger, Bloom, Börsch-Supon ve Ladd (1988) tarafından yapılan bu çalışmanın adı "Emlak Vergisi Ve Konut Değerleri; Bölgelerarası Emlak Vergisi Kapitalizasyonunun Teorisi Ve Hesaplanması"dır (*Property Taxes And House Values; The Theory And Estimation of Intrajurisdictional Property Tax Capitalization*). Araştırma sonuçlarına göre, Boston bölgesinde aynı bölgede bulunan benzer özelliklere sahip, aynı hizmeti alan konutların üzerindeki vergi yükünün değiştiği, vergi değeri düşük olan konutlarda mali farklılıkların kapitalize olduğu, her topluluktaki kapitalizasyonun derecesinin farklılaştığı, ama en iyi veri seti elde edilen toplulukta vergi farklılığının sadece % 21'inin konut fiyatlarına yansıdığı anlaşılmıştır. Çalışmada, sonsuz zaman serisi ve % 3 iskonto oranı kullanılarak, yıllık 300 dolar vergi avantajı olan bir konutun, yeni bir konuta göre 10.000 dolar bir fiyat avantajı sağladığı tespit edilmiştir. Bu durumda, vergi oranlarındaki değişimlerin ve okul kalitelerindeki göstergelerin sadece % 21'inin konut değerlerinde kapitalize olduğu,

teşviklerin % 79'unun kapitalize olmadığı, konut sahiplerinin, taşınmaz piyasasından gelen ve şeffaf olmayan işaretlere sağlıklı karar vermek için güvenemedikleri sonucuna varılmıştır (Yinger vd. 1988).

Bununla birlikte, yukarıdaki görüşe % 21 oranında bir kapitalizasyonun hiç yoktan daha iyi olduğunu söyleyerek itiraz etmek mümkün bulunmaktadır. Eğer eyalet yönetimiya da merkezi yönetim, yerel yönetimin vergileme ve harcama fonksiyonlarını devralırsa, yani yerelleşmeden merkezileşmeye dönülürse, yerel faaliyetlere katılmanın ve yerel sorunları takip etmenin azalacağı ve mali farklılıkların taşınmaz değerlerinde kapitalizasyon oranın % 21'den % 0'a ineceği iddia edilmektedir. Kapitalizasyonun çok az olduğu kabul edildiğinde ise yerel kontrol hakkındaki argümanın zayıflayacağı, sosyal malların dağıtım mekanizmasının taşınmaz sahiplerinin menfaatlerinden ve faaliyetlerinden, eyaletya da merkezi yönetim seçmenlerinin ve seçilmiş yetkililerin müşterek akıllarına kayacağı belirtilmektedir (Fischel 2001).

Fischel (2001), Palmon ve Smith'in (1998), Yinger ve arkadaşlarının konut üretimindeki sermaye maliyetini çok düşük bulduklarını, bu nedenle hesapladıklarından daha fazla kapitalizasyon olduğu fikrine kapıldıklarını, Houston bölgesinde özel vergiler uygulanan bölgelerde, vergi yükümlülüklerindeki tahmin edilen farklılıkların hemen hemen % 100'ünün kapitalize olduğunu ifade ettiklerini vurgulamaktadır .

Do ve Sirmans (1994), Californiya'da Mello-Roos Facility District olarak adlandırılan bölgeden elde ettikleri verilerle yaptıkları çalışmada, vergi farklılıklarının % 100 oranında kapitalize olduğunu bulmuştur. Do ve Sirmans, verginin kapitalizasyon derecesini hesaplamanın zorluğuna vurgu yapmakta ve bu konuda iskonto oranının tespitindeki sorunu ortaya koymaya çalışmaktadır. Onlara göre, literatürdeki çalışmalar, önce bir iskonto oranı tahmin etmeye çalışmakta ve kapitalizasyon oranını da tahmin edilen iskonto oranına göre hesaplanmaktadır. İskonto oranını ve kapitalizasyon derecesini ayrı ayrı hesaplamak sorunlara neden olmaktadır. Kapitalizasyonun derecesi ödenecek emlak vergisinin bugünkü değerine bağlı olarak değişmektedir (Do ve Sirmans 1994).

Fischel'e (2001) göre; Do ve Sirmans'un sonuçlarının, Yinger ve arkadaşlarının çalışmasından farklı olmasının nedeni, Californiya'da Proposition 13'ün uygulanması ve 1978'den bu yana değişmemesidir. Fischel,Yinger ve arkadaşlarının araştırmasında kapitalizasyonun eksik gerçekleşmesinin iki nedeni olabileceğini iddia etmektedir. Bunlardan birincisi, potansiyel konut alıcılarının mevcut yıllık vergi farklılıklarının uzun süre sonra sona ereceğini tahmin edememesi, ikincisi, topluluklar arasında oluşan okul kalitesi gibi farklılıkların, alıcılar ve satıcılar tarafından bilinmesi fakat ekonometrik modelleri geliştirenlerce bilinmemesidir (Fischel 2001).

Kapitalizasyon, hane halklarının vergiler ve kamu hizmetleri kombinasyonunu değerlendirerek konut taleplerini yer ve bölge olarak belirlediklerini göstermektedir. Benzer şekilde Fischel, mali kapitalizasyonun her yerde meydana geldiğini ve yerel düzeyde emlak vergisini bir yarar vergisi yapmakta etkili olduğunu öne sürmektedir. Bu görüş, konut satın alanların, topluluklar arasında mali ve kamu hizmetleri farklılıklarının farkında olmasının ekonomik kanıtı olarak kapitalizasyonu göstermektedir (Fischel 2001).

Necyba (2006), Edel ve Sclar'ın (1974), Oates'in kapitalizasyon görüşünü destekleyen ama Tiebout'un yerel yönetimlerin rekabetinin etkinlikle sonuçlanacağını öne süren hipotezine karşıt bulgular elde ettiği çalışmayı şöyle özetlemektedir: Araştırmacıların elde ettikleri sonuçlara göre, eğer bir bölgedeki konut fiyatları yüksekse, yerel yönetimin iyi bir sosyal mal ve vergi paketi sunduğu varsayılmakta ve insanlar bu toplulukta yaşamak için daha fazla ödeme yapmaya razı olmakta, diğer yerel yönetimler de benzer bir sosyal mal ve vergi paketi sunmak isteyebilmektedir. Başka bir ifadeyle, kapitalizasyonun varlığı benzer bir topluluk oluşturmanın karlı olduğunu göstermektedir. Ancak, böyle bir topluluk oluşturmak, orijinal topluluktaki konut talebini düşürmekte, yerel sosyal mal ve vergi paketinden kaynaklı kapitalizasyonu azaltmaktadır. Mükemmel bir Tiebout dünyasında; yeni toplulukların oluşması ve mevcut toplulukların büyümesi ve daralması kapitalizasyonun yok olmasına neden olmaktadır. Sonuçta literatürde, Oates'in, kapitalizasyonun varlığının, Teibout'un hanehalkının yerleşim kararlarıyla ayaklarıyla oy verdiğine dair görüşünü desteklediğini belirtmekte, Edel ve Sclar'ın da, böyle bir kapitalizasyonun varlığının, gerçek dünyada

Tiebout mantığının tam olarak işlemediğinin göstergesi olduğunu söylemekte haksız olmadığı anlaşılmaktadır (Necyba 2006). Bu bağlamda, kapitalizasyonun gerçekleşmesi hem Tiebout'u haklı çıkarmakta, hem de Tiebout'un yanlışlığını ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle, mali farklılıkların taşınmaz değerlerinde kapitalize olması, Tiebout'un bazı varsayımlarını ve sonuçlarını doğrulamakta, bazı varsayımlarının ve sonuçlarının da gerçek dünya ile örtüşmediğini ortaya koymaktadır.

Yerel düzeyde üretilen mal ve hizmetlerin taşınmazların değerlerine doğrudan katkıları olduğundan, emlak vergisinin yerel yönetimler için uygun bir vergi olduğu kabul edilmektedir. Özellikle, konutlar üzerinden alınan emlak vergisi ile yerel kamu hizmetlerinin finansmanı, etkinlik açısından oldukça gerekli görülmektedir. Bir bölgede yaşayanlar, ödedikleri vergiyi aşan ölçüde fayda sağlayan yerel kamu hizmetlerini destekleme eğiliminde olduklarından ve kaliteli hizmet talep etme, düşük vergi ödeme isteğiyle hareket ettiklerinden taşınmaz değerlerinde artış gerçekleşmektedir. Ancak, taşınmaz değerlerindeki artışın, yerel yönetimlerin seçmenlerin tüm taleplerini yerine getirmelerinin ve yerel kamu hizmetlerinden memnun olmayan seçmenlerin diğer yerel yönetimlere gidebilmelerinin mümkün olması halinde meydana geleceği belirtilmektedir (Slack 2013).

Bu bağlamda, yerel yönetimlerin bölgeleri arasında emlak vergisinin ve yerel kamu hizmetlerinin kapitalizasyonu, emlak vergisinin diğer potansiyel etkilerini de araştırmayı zorunlu hale getirmektedir. Mali farklılıkların kapitalizasyonu, yani ödenen vergilerin ve elde edilen faydaların bugünkü değerinin taşınmaz değerlerine etkisi Hamilton'un (1975, 1976) ortaya koyduğu, faydacı görüşün arkasındaki güç olarak kabul edilmektedir (Zodrow 2007).

Yerel kamu hizmetlerinin miktarı ve kalitesi ile taşınmazların üzerine düşen vergi yükü bölgeler arasında değiştiği için mali farklılıklar sorunu ortaya çıkmakta, daha da önemlisi bu mali farklılıkların, taşınmaz arz ve talep fonksiyonlarını etkileyerek değerlerde kapitalize olması konuyu çok boyutlu hale getirmektedir. Yerel kamu hizmetleri ve emlak vergisi taşınmaz değerlerinde kapitalize olarak taşınmazların arz özelliklerini ve sermaye değerini etkilemekte, taşınmazların piyasa değerleri ise bu

kapitalizasyon sonucunda bireylerin talep fonksiyonunda meydana gelen değişiklikle oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yerel kamu hizmetleri taşınmazların sermaye değerinde artışa, emlak vergisi ise azalışa neden olmakta, ancak piyasa değerlerindeki artışı veya azalışı emlak vergisinden kaynaklı talep azalışı, yani değer düşüklüğü ile yerel kamu hizmetlerinden kaynaklı talep artışının, yani değer artışının miktarı belirlemektedir. Yerel kamu hizmetlerinden elde edilen fayda, insanlar arasında rekabet yaratmakta, bu rekabet, belirli bir bölgede belirli sayıda olan taşınmazlar için teklif edilen fiyatı yükseltmektedir. Ayrıca, taşınmaz fiyatlarındaki bu artış, o bölgedeki mevcut taşınmaz sayısına, imar planı veya başka yollarla geliştirilebilecek taşınmaz sayısına ve taşınmazları satın almak için gelen teklif sayısına, yani arz ve talep koşullarına bağlı olarak değişmektedir. Bu nedenle, mali farklılıkların taşınmaz değerlerinde ne ölçüde kapitalize olduğunu hesaplamak oldukça zor bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.5 Tiebout Modeli

Samuelson 1954 yılında salt sosyal malların etkin sunumuna ilişkin gerekli koşulları yayınladığında, kendi oluşturduğu kriterlerin hiçbir zaman gerçekleşmeyeceğini, sosyal mallara yönelik bireysel tercihlerin ölçülemeyeceğini belirtmişti. Charles TİEBOUT (1956) bu iddiaya, birbirinden ayrılmış, rekabet halinde birbirini dışlayabilen sosyal mallar üreten ve mekansal olarak katmanlaşmış bireylerin üyesi olduğu topluluklardan oluşan serbest piyasa benzeri bir yapı ile cevap vermiştir. Diğer bir ifadeyle, Tiebout'un tasvir ettiği piyasada sosyal mallar, birbirini dışlayan ve rekabet halinde olan hizmet kulüpleri (*community service clubs*) tarafından üretilmekte ve kulüplerin rekabeti bireylerin katmanlaşmasına neden olmakta, tam rekabetin görünmez eli sosyal mal sunumunu etkin olarak sağlamaktadır. Model, benzer şekilde düşünen ve tüketen (*like-minded*) insanların oluşturduğu toplulukların bir yerde toplanmasını temin edecek sosyal mallar demetini seçmesinden oluşmakta ve böylece Samuelson tarafından ortaya konulan tercihlerin açığa vurulması sorununu çözmekte, sosyal mallar için birinci en iyinin yakalanabileceğini ortaya koymaya çalışmaktadır (Petchey ve Shapiro 2006).

Tiebout modelinin, birçok araştırmacı tarafından oldukça güçlü olduğu kabul edilen varsayımları şunlardır (Tiebout 1956, Zodrow 2001);

-Tüm bireyler tarafından tam bilgiye ulaşılmaktadır.
-Bireyler, değişen mali faktörlere cevap olarak sadece mobilize olmakta ve tam mobilizasyon mümkün bulunmaktadır.
-Topluluklar tıkanma etkilerine karşı ölçek ekonomilerinin avantajlarını kullanarak optimal büyüklüğe erişmekte ve mobilize olan her bir göçmen yerel kamu hizmetlerinin ortalama maliyetine eşit olana kadar marjinal maliyetini ödemektedir.
-Bölgeler arası dışsallıklar bulunmamaktadır.
-Yeterli sayıda topluluk bulunmaktadır ve bu topluluklar, yerel kamu hizmetleri için mevcut olan zevk ve tercihlere göre oluşmaktadır.
-Topluluklar kamu hizmetlerine olan talepleri, yani zevk ve tercihleri açısından homojen olduğundan sosyal seçim problemleri ortaya çıkmamaktadır.
-Bireyler, gelirlerini sadece kar payından (*dividends*) (veya lokasyondan bağımsız) elde etmektedir
-Sosyal mallar götürü vergilerle finanse edilmektedir.
-Arazi veya konut bulunmamaktadır (*no land or housing*).

Bu varsayımlar altında, Tiebout (1956) çalışmasının ilk bölümünde "Musgrave-Samuelson'un" bedavacı (*free-rider*) tanımını ele almakta, tüketici-seçmen (*consumer-voter*) tercihlerinin doğru şekilde ifade edilmesini sağlayacak bir mekanizma olmadığını ve rasyonel tüketicinin tercihlerini olduğundan eksik göstererek vergiden kaçınabileceğini ifade etmektedir. Tiebout'un tasavvur ettiği dünyada, mobil olan hanehalkları yerleşmek ve yaşamak için, geniş alternatifli bir liste içerisinden, ödeyecekleri vergi miktarı ile bağlantılı olarak kendilerine uygun seviyede yerel sosyal malları üreten bölgeyi seçmekte ve böylece bedavacı sorununa, en azından prensipte, çözüm bulunmuş olmaktadır. Tiebout dünyasında vergiler, serbest piyasadaki fiyatlar gibi işlev görmekte ve bu durumda bireyler, vergiler aracılığıyla ayaklarıyla oy kullanmaya ve yerleşimle ilgili kararlarını vermeye teşvik edilmekte, bu kararlar, bireylerin yerel sosyal mallardan elde edeceği faydaları ve yerel sosyal malların marjinal maliyetini birlikte yansıtmakta, sonuç olarak rekabetçi piyasalarda olduğu gibi

Pareto-etkin kaynak tahsisi ve çıktı oluşmaktadır (Oates 2006). Diğer bir ifadeyle, Tiebout modelinde vergilerin, piyasa ekonomisinde fiyatların yerine getirdiği fonksiyonu yerine getirmesiyle, bireyler ödeyecekleri vergilere, yani yerel kamu hizmetlerinin fiyatlarına bakarak yerleşim yerlerini seçmekte, böylece elde edecekleri faydayı ödeyecekleri vergiye, yani fiyata eşitlemeye çalışmaktadır.

Bu bağlamda, Tiebout modelinin, kulüp malları teorisiyle (*economic theory of clubs*) oldukça yakın bir ilişkisi olduğu görülmektedir. Tiebout makalesini yayınladıktan 10 yıldan daha az bir süre sonra James Buchanan (1965) ünlü yayınını, Kulüp Mallarının İktisadi Teorisini (*An Economic Theory of Clubs*) yayınlamıştır. Tiebout modeli ve Kulüp Malları Teorisi birçok çalışmada birlikte referans gösterilmesine rağmen iki model arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır (Oates 2006). Buchanan (1965) sosyal malları (*public servives*) üretenlerin ve tüketicilerin kendilerinin seçtiği kulüpler teorisini ilk olarak geliştirmiş ve Oates (1969) Tiebout'un ayaklarla oylama teorisiyle ilgili önemli ampirik çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmaların ikisi, Tiebout modeline olan ilgiyi artırmış ve kamu ekonomistleri tarafından araştırmaların yapılmasına neden olmuştur (Necyba 2006).

Literatürde modelin varsayımlarının yeterince önemli olduğu, ancak bu koşulların gerçek hayatta tam karşılığının olmadığı iddia edilmektedir. Örneğin, Rubinfeld Tiebout'un tasvir ettiği dünyayı, uç ve dar olarak tanımlarken, Fischel (1995) oy verme, vergileme ve imarla ilgili daha gerçekçi varsayımlar içeren geliştirilmiş bir Tiebout modelinin, ABD'de yerel yönetimlerin iktisadi rolünü doğru bir şekilde anlatacağını ifade etmektedir. Ancak, Tiebout modelinin modern versiyonunun varsayımları şüpheli olduğu sürece, yerel kamu hizmetlerinin etkin sunulduğuna ilişkin sonucunun da tartışmalı olduğu belirtilmektedir (Zodrow 2001).

Tiebout modelinde tam bilgili hanehalklarının, ölçeğe göre getirisi yüksek olmayan sosyal malları veya kamu hizmetlerini üreten birçok topluluk arasında mobil olduğu kabul edilmekte, ancak gerçek hayatta karşılaşılan iş arama kısıtlamaları, iyi ve kaliteli bilginin olmayışı, yüksek yer değiştirme maliyetleri gibi faktörler Tiebout mekanizmasına kısıtlamalar koymaktadır. Benzer şekilde, ölçeğe göre yüksek getirisi

olmayan sosyal malların, yerelleşmiş toplulukların rekabeti yoluyla üretilmesi gerektiği konusunda da şüpheler bulunmaktadır. Tiebout tarafından açık ya da örtülü şekilde yapılan varsayımların etkinlikle ilgili olası sonuçlarının daha az kesin olduğu, modelde düzgün çalışan bir siyasi sistemin olmadığı, topluluklar arası dışsallıkların (*spilover*) ve sosyal etkileşimin bulunduğu ifade edilmektedir (Necyba 2006).

Bu bağlamda, Tiebout modeline yöneltilen eleştirilerin önemli bir kısmının, modelin arz yanıyla ilgili bir şey söylemediğine ilişkin olduğu görülmektedir. Tiebout modelinin, Oates ve diğerleri tarafından yapılan testlerinde toplulukların oluşmasına neden olacak, yerel kamu hizmetlerini sunan yerel yönetimlerin yöneticilerinin kimler olduğuna, toplulukların nasıl oluşup, nasıl geliştiğine dair ortaya somut şeyler konulmadığı vurgulanmaktadır (Fischel 2001). Diğer bir ifadeyle, Tiebout modelinin orijinal halinin en önemli sorunlarından birisinin, arz yanını ve bütçeleme sürecini ihmal etmesi olduğu belirtilmektedir. Toplulukların modelde nereden geldiği veya yerel sosyal malların seviyelerinin nasıl belirlendiği açıkça belirtilmeden, yerel çıktıların çeşitliliğini belirleyecek toplulukların elastikiyetinin sonsuz olarak kabul edildiği, sanki yerel yönetimlerin, kar amacı güden işletmelerin pozitif kar umuduyla piyasaya girmesi gibi hemen kurulabilecekleri hissinin uyandığı eleştirisi yapılmaktadır (Oates 2006). Ayrıca, Tiebout'un modelinde, sosyal malların siyaset bilimi (*politics*) olmadan nasıl dağıtılabileceğini göstermeye çalıştığı, Musgrave ve Samuelson'un ise siyasi olmayan yaklaşımların başarısız olacağına dikkat çektiği belirtilmektedir (Fischel 2001).

Tiebout modeli ile ilgili literatürde ele alınan bir başka önemli sorun dışsallıkla ilgilidir, çünkü Tiebout orijinal makalesinde, yerel kamu hizmetlerinin fayda ve maliyetlerinin tamamen bir topluluğun içinde kaldığını ve herhangi bir dışsallığın ortaya çıkmadığını belirtmektedir. Bu bağlamda modelde, bir dışsallık (*spillover*) söz konusu olursa, yerel yönetimlerin faaliyetleri sonucu oluşan fayda ve maliyetleri tamamen içselleştiremeyecekleri ve tıpkı özel mallarda dışsallıkların olması gibi etkin rekabetin engelleneceği belirtilmektedir. Diğer bir ifadeyle, yerel yönetimler, belirli bir topluluğun dışında yaşayanlara fayda sağlayan veya maliyet yükleyen hizmetler üretebilmekte ve etkinlik sağlanamamaktadır (Necyba 2006).

Tiebout modelini eleştirenlere göre, toplulukları yerel kamu hizmetlerine olan taleplerine göre oluşması (*stratification*), kaynakların etkin kullanılmasını sağlasa bile gelir dağılımında (*distributional*) istenmeyen sonuçlar yaratmaktadır. Bu görüşlere göre, Tiebout modelinin öngördüğü toplulukları oluşturmanın en önemli aracı olan imar kısıtlamaları (*zoning ordinances*) zenginlerin yaşadığı ve fakirlerin giremediği alanlar oluşturmakta ve geliri yeniden dağıtan yardım programlarının (*redistributive measures*) yerelde uygulanmasını engellemektedir (Oates 2006). Ayrıca, yerel yönetimlerin geliri yeniden dağıtmaya yönelik politikalar uygulaması, fakirlerin bir topluluğa katılmamasına, topluluktaki fakirlerin topluluk dışına göçmesine neden olabilmekte ve suç işleme oranını diğer topluluklara ihraç edebilmektedir. Bu gibi durumlarda ise vergi tabanının ve sosyal mal sunumunun uygun şekilde ve uygun büyüklükteki topluluklar için oluşturulması, topluluklar arasında yayılmaları içselleştirmek için de, yüksek vergi ve sübvansiyona dayalı bir sistem kurulması önerilmektedir (Necyba 2006).

Tiebout'un çalışmasındaki en çarpıcı ve en basit varsayımlardan birisi olan bütün hanehalkı gelirlerinin temettü gelirlerinden (*dividend income*) oluşması varsayımının da oldukça kısıtlayıcı ve gerçek dışı göründüğü belirtilmektedir. Ancak bu varsayım, hanehalkının, işyerlerinden etkilenmeden yerel sosyal mallardan elde edecekleri faydaya göre yerleşim yerlerini seçebilmesini ve iş nedeniyle yaşadıkları yeri değiştirmemesini ifade etmektedir (Oates 2006).

Bütün bu eleştiriler çerçevesinde Tiebout modelinin, gerçek dünyanın mükemmel bir açıklaması olduğunu iddia etmek oldukça güç görünmektedir. Gerçek hayatta insanların tam mobil olmadığı, zevk ve tercihleri karşılayacak yeterince topluluk bulunmadığı ve bu nedenle, her ailenin talebini tam olarak karşılayacak hizmet sepetini bulamadığı iddia edilmektedir. Dahası, modelin öngördüğünün aksine, kendi içinde gelir ve yerel sosyal mal seviyesi farklılıklarının fazla olduğu birçok topluluk gözlenebilmektedir. Bununla birlikte, Tiebout modelini hemen reddetmenin de zor olduğu vurgulanmakta, birçok metropolde oldukça fazla sayıdaki ve türdeki topluluktan hareketle, özellikle banliyölerde, gelir farklılıklarına göre meydana gelen sosyal katmanlaşmanın önemli düzeyde olduğu belirtilmektedir. Bu bağlamda, dışlayıcı imarın, toplulukların gelir seviyeleri benzer olsa da, topluluklara sunulan yerel kamu hizmetlerinin seviyelerinin

farklılaşması konusunda, pratikte büyük ölçüde fonksiyonel olabildiği görüşü savunulmaktadır (Rosen 1999).

Oates, bütün eleştirilere rağmen Tiebout'un çalışmasının yerel kamu finansmanı teorisi için, iki açıdan çok önemli bir zemin oluşturduğunu belirtmektedir. Birincisi, yerel sosyal malların sunumu hakkında normatif bir çerçeve çizen Tiebout katmanlaşmasının, bazı yerel politikaların güçlendirilmesiyle, topluluktan ayrılma ve tepki gösterme seçeneklerinin her ikisinin birden hanehalkları tarafından kullanılmasını ve rekabetçi piyasa yoluyla yerel kamu sektörünün etkin çalışmasını sağlayabilmektedir. Başka bir anlatımla, Tiebout katmanlaşma mekanizması aracılığıyla bireyler, gerek topluluktan ayrılarak, gerek tepki göstererek, rekabetçi bir ortamda faaliyet gösteren yerel yönetimlerin etkin bir şekilde çalışmasını sağlayabilmektedir. İkincisi katmanlaşma, yerel finansman modeli, yani yerel vergileme için oldukça kullanışlı bir yöntem oluşturmaktadır (Oates 2006).

Tiebout'un "katmanlaşma mekanizması" yerleşimle ilgili kararlara bağlı olduğu, yani ayaklarla oy verildiği için, tam gelişmiş yerel mali davranışların yerel konut piyasasıyla yakından ilişkisinin olması gerekmektedir. Özellikle, yerel kamu hizmetlerinin ve vergilerin değiştiği bölgelere göre konut piyasasının hanehalkını ne şekilde katmanlaştıracağı sorusu oldukça önemli görünmektedir. Bu soruya temel yaklaşım, Stephen Ross ve John Yinger (1999) tarafından adlandırıldığı şekliyle anlaşmalı fiyat yükseltme fonksiyonunda (*consensus bid-function*) ortaya konulmaktadır. Bu yaklaşımda, mobil olan ve fayda maksimizasyonu amaçlayan hanehalkları gelir ve tercih sınıflarına ayrılmakta, hanehalkları yerel kamu hizmeti-vergi paketleri sunan bölgeleri gelirlerine göre fiyatlandırmaktadır. Her bir farklı grubun, farklı fiyatlandırma fonksiyonu, toplulaştırılmış fiyatlandırma fonksiyonunu oluşturmakta ve hanehalkları yaptıkları fiyatlandırmalara göre yerleşmektedir. Bu yaklaşımın çıkarımlarına göre, birincisi, yerel kamu hizmetlerinin seviyesi ve bunlara ilişkin vergisel yükümlülükler konut fiyatlarında kapitalize olmaktadır. İkincisi, sınıflandırma mükemmel bir şekilde ve homojen olarak gerçekleşmemekte, bölgeler değişik gelir seviyesindeki insanları ihtiva edebilmektedir (Oates 2006). Diğer bir ifadeyle, katmanlaşma, yerel kamu hizmetleri ve vergiler aracılığıyla, taşınmaz değerleri üzerinden oluşmakta, bu

katmanlaşmada gelir gibi diğer unsurların etkisi kapitalizasyon aracılığıyla ortaya çıkmaktadır.

Başka bir anlatımla, kent ekonomistleri tarafından da vurgulandığı gibi, yollar için büyük kamu yatırımlarının yapılması ve otomobil kullanımının artması hanehalkının kent çevresinde daha büyük arazi ve konut talep etmesini sağlamış ve böylece kentsel genişlemenin (*urban sprawl*) temelleri atılmıştır. Suç oranı, kamu okullarının kötüleşmesi gibi faktörler hanehalklarını şehrin dışına taşımış ve daha homojen toplulukların oluşmasına, daha iyi okulların ve daha az suç oranı olan bölgelerin kurulmasına neden olmuştur. Kentlerin büyümesi ve metropollerin ortaya çıkması, Tiebout modelinin daha çok tartışılır olmaya başlamasını sağlamıştır. Bu nedenle, kentsel genişlemenin, Tiebout güçlerinin yokluğunda gerçekleştiği ama Tiebout güçlerinin varlığının banliyöleri şekillendirdiği söylenmektedir (Necyba 2006).

Özetle, Tiebout dünyasında etkinlik kavramına çok fazla vurgu yapılmakta, etkinlik temelinde yerel yönetimlere, bireylerin çok çeşitli zevk ve tercihlerini karşılama imkanı verilmektedir. Sınıflandırma ve farklılıkların öne çıkarılması, diğer sosyal değerlerle çatışma halinde görünse ve oldukça eleştirilse de, Tiebout'un, kamu politikasını şekillendirebilecek güçlü ve her zaman başvurulabilecek bir dizi sosyal ve ekonomik araç geliştirdiği görülmektedir (Oates 2006). Tiebout makalesini yayınladığından bu yana varsayımlarına ilişkin birçok soru sorulmaktadır. Bu sorulardan bazıları şunlardır (Schwab 2006);

-Topluluklar ne şekilde oluşmaktadır ve taşınmazların bu konudaki rolü nedir?
-Sosyal malların üretiminin finansmanı sağlayan vergiler ne şekilde olacaktır ve uygulanacaktır?
-Hangi sosyal seçim modeli uygundur? Kamu harcamaları ve vergiler ne şekilde seçilmelidir? Yönetimin bu konudaki amacı nedir?
-Toplulukların sayısı önemli midir? Tiebout'un tanımladığı tam rekabet halindeki topluluklar yerine az sayıda olan topluluklardan oluşan oligopol bir dünyanın olduğunun varsayılması halinde ne gibi durumlar ortaya çıkacaktır?

Bu soruların cevabını daha çok katmanlaşma mekanizması ve Tiebout-Hamilton modelinde aramak gerekmektedir. Tiebout modelinin mekansal boyutu, hanehalklarının mobilitesinin konut ve arazi piyasasını ne şekilde etkilediği, etkileşim sonucunda yerel kamu hizmetlerinin ve vergilerin taşınmaz fiyatlarında ne şekilde kapitalize olduğu konularını inceleyen önemli bir konu haline gelmektedir (Necyba 2006).

Tiebout modelinin bazı varsayımları gerçek hayatla örtüşmese dahi, hanehalkının ayaklarla oy verebilme özelliğini ortaya koyabilmesi, yani yerel kamu hizmetlerinin niteliğine ve ödeyeceği vergiye bakarak yerleşim yerini seçebilmesi, kentleri, metropolleri ve onları oluşturan bölgeleri ve mahalleleri analiz etmek ve anlamak konusunda önemli ipuçları vermektedir. Bununla birlikte, modelde yerel kamu hizmetlerini sunan yerel yönetimlerin ne şekilde davranması gerektiği, yerel kamu hizmetlerini finanse edeceği baş vergisine ilişkin ayrıntılar yer almamaktadır. Diğer bir ifadeyle, Tiebout sosyal malların sunumunda etkinliğin sağlanması için, bedavacı sorununu çözebilmek amacıyla yerel kamu hizmetleri ve vergi gibi çok önemli iki anahtar kavramı bize vermekte, ancak yerel kamu hizmetlerinin ve bu hizmetlerin karşılığı olan verginin nasıl ve ne şekilde oluşacağına ilişkin siyasi, iktisadi ve mali süreçleri tam olarak ortaya koymamaktadır. Ayrıca, yerel kamu hizmetleri ve vergi demetinden hareket ederek ve modelin siyasi, mali ve iktisadi yönlerini daha da geliştirerek, hem kentlerde ve metropollerde oluşmuş ilişkileri anlamak, hem de kentleri yeniden tasarlamak mümkün görünmektedir. Bu nedenle, toplulukların katmanlaşmasında, yerel kamu hizmetlerinin ve vergilerin yanısıra, hangi kriterlerin etkili olduğunu araştırmak gerekmektedir.

4.6 Tiebout Katmanlaşma Mekanizması

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi yükseldikçe kentlerde yaşayan nüfus artmakta ve metropoller gün geçtikçe daha büyük kentler haline gelmektedir. Geleneksel görüş tarafından, metropollere genelde çalışmak amacıyla gelen insanların yaşamak için yerleşim alanı seçmek konusunda oldukça geniş bir seçeneğe sahip olduğu belirtilmektedir. Oates (2006), Fischel'in (1981) bu görüşün doğruluğunu, ABD'de kentlerde bulunan yerel yönetimlerin sayısına ve yapısına bakarak araştırdığını, büyük

kentlerin birçoğunda düzinelerce yerel yönetimin olduğunu, bazı kentlerde ise bu sayının birkaç yüze ulaştığını ifade ettiğini, insanların yaşamak için seçebileceği birçok alternatifin bulunduğu sonucuna vardığını ve ayrıca kentlerdeki yerel yönetimlerin monopolistik bir yapıdan daha çok rekabetçi bir yapı halinde olduklarını belirttiğini ifade etmektedir (Oates 2006).

Metropollerde ve büyük kentlerde toplulukların bu kadar çeşitli olmasının, insanların gerek ekonomik gerek sosyal nedenlerle yaşayacak yerleri seçmesi ve kümeleşmesinin nedenlerini araştıran çalışmalar daha çok yerel toplulukları sınıflara ayırarak incelemektedir. Tiebout modelinde ise yerel kamu hizmetlerine olan taleplerine göre hanehalkları katmanlaşmakta ve aynı topluluklarda gruplaşmış olarak bulunmaktadır. Bu çalışmalarda, hanehalkının yerel kamu hizmetlerine olan talebini doğrudan elde etmenin mümkün olmadığı, ama gelirle yerel kamu hizmetleri arasında pozitif bir ilişki olduğu ve Tiebout modelininde gelire göre sınıflandırmalar yapmaya imkan verdiği belirtilmektedir. Bununla birlikte, yerel kamu hizmetleri ile gelir arasında tam bir korelasyon olmadığı, gelire göre mükemmel bir sınıflandırma yapmanın ve sınıflandırmanın ne ölçüde olacağını tespit etmenin oldukça zor göründüğü de ifade edilmektedir. Ancak, insanların konut tüketiminde önce gelirlerine, sonra konut değerlerine, daha sonra da sınıf, ırk, eğitim gibi diğer sosyal değişkenlere bakarak karar verdikleri vurgulanmaktadır. Otates (2006), Pack ve Pack'in (1978) yaptıkları bir araştırmada, Pensilvanya'da toplulukları incelediğini gelir ve konut değerleri arasındaki ilişkiyi sorguladığını ve elde ettikleri sonuçların, Tiebout modelinin sonuçları ile örtüştüğünü belirtmektedir. Buradaki temel sorunun, Tiebout için ne kadar homojenliğin gerekli olduğunun tam olarak bilinmemesinden kaynaklandığı vurgulanmakta, başka bir anlatımla, topluluklardaki homojenliğin hangi kriterler esas alınarak incelenmesi gerektiği konusunda kesin bir görüş birliğine varılamamaktadır. Yine Oates'in (2006) aktardığına göre; Bruce Hamilton, Edwin Mills ve David Puryear (1975) şehrin merkezinde ve banliyölerde gelir dağılımını ölçecek Gini katsayısındaki değişimi incelemiş, metropollerin, okul seçimine göre oluşmuş bölgelerinde, gelir sınıflandırılmasının geniş ölçüde yapılabildiğini ve bu sonucun da, Tiebout Hipotezini desteklediğini tespit etmiş, fakatkonut değerleri ile katmanlaşma arasında bir ilişki olduğuna Gini katsayısı aracılığıyla ulaşamamıştır (Oates 2006).

Tiebout modelinin çıkarımlarının test edilmesi amacıyla yapılan çalışmalardan bir diğeri, yerel hizmetlerin sunumunun etkinliğiyle ilgili olan ve Oates (2006) tarafından aktarılan, Jon Sonstelie ve Paul Portney'ın (1978) yaptığı çalışma olarak görülmektedir. Bu çalışmada, kar ve fayda maksimizasyonu peşinde koşan toplulukların, sosyal çıktıları etkin seviyede elde edecekleri ve bu seviyenin, sosyal malların etkin sunumuna ilişkin Samuelson koşulunu sağlayacağı vurgulanmaktadır. Sosyal çıktıların etkinliği, Fischel'in (2001) seçmen ev[8](*homevoter*) tezinin analizinde olduğu gibi, yerel taşınmazların değerlerinin maksimize edilmesine neden olmaktadır. Yine Oates'in (2006) aktardığına göre; Jan Brueckner (1982) Massachusetts topluluklarını inceleyerek yaptığı çalışma sonucunda etkin yerel çıktı hipotezini reddedememiş, diğer bir ifadeyle, yerel hizmetlerin fazla ya da daha az sunulduğuna ilişkin sistematik eğilimler olduğunu bulamamıştır. Ayrıca, Oates (2006), Paul Rhode ve Koleman Strumpf (2003), tarihsel yaklaşımı kullanarak Tiebout modelini test ettiğini, bölgeler arasındaki heterojenliğin artmasına neden olan mobilite maliyetinin az olduğunu varsaydığını, üç farklı bölgede ve heterojenliğin, mali ve demografik değişkenleri kapsayan birkaç ölçümü aracılığıyla, onlarca yıl geriye dönük veriye ulaşarak yaptıkları incelemede, bölgeler arasında istikrarlı bir şekilde artan homojenlik bulduğunu belirtmektedir.)

Literatürdeki teorik ve amprik çalışmalar, Tiebout güçlerinin hanehalklarını sosyo-ekonomik katmanlaşmaya doğru ittiğini gösterdiği için, böyle bir ekonomik bölünmenin müşevviklerinin ve sonuçlarının ortaya çıkmasının kaçınılmaz olduğu anlaşılmaktadır. Sosyal mallara veya yerel kamu hizmetlerine olan talep gelir arttıkça artmakta, yerel vergiler sosyal malların finansmanında kullanıldığında ise düşük gelirli hanehalkları negatif mali dışsallık oluşturmakta ve oluşan katmanlaşma neticesinde, yüksek gelirli hanehalkları düşük gelirli hanehalklarını dışlamak istemektedir. Birçok çalışma, kentsel alanlarda toplulukların, ırk ve gelir temelinde ayrışabileceğini ortaya koymaktadır (Necyba 2006).Örneğin, birçok ampirik kanıt, gelir, konut tüketimi ve yerel kamu

[8] Seçmen Ev Hipotezi (The Homevoter Hypothesis), konut sahiplerinin, yerel yönetimlerin yaptıklarını kontrol edebilecek güce sahip oldukları fikrine dayanmaktadır. Hissedarlar olarak konut sahipleri, en büyük ve hatta tek varlıkları konutları olduğu için, yerel yönetimlerin vergileme, harcama ve konutlarının değerini etkileyecek kararlarını bilmekte ve dahası bu konuda yaplacak olumsuz uygulamalara onay vermemekte, net servetlerini korumayı sağlayacak politikaları desteklemektedir. Seçmen ev kavramı, Fischel'e ait bir kavram olarak Jan Sonstelie ve Poul Portney (1978,1980) ve Jan Bruecker (1982,1983, Bruecker ve Joo 1991) tarafından da kullanılmıştır (Fischel 2001).

hizmetlerine olan talep gibi değişkenlerdeki farklılıkların, topluluk içinde, topluluklar arasındakine göre daha az olduğunu göstermektedir. Bu çalışmalardan elde edilen sonuçlara göre, yerel yönetimler içindeki ve arasındaki homojenliğin derecesi değişmektedir (Zodrow 2001).

Sınıf ve ırka göre katmanlaşarak yerel sosyal malları talep etmenin, farklı demografik yapılar oluşturacak şekilde katmanlaşmaya göre, etkinlik açısından, daha faydalı olacağı ifade edilmektedir. Bununla birlikte, sınıf ve ırk temelinde katmanlaşmanın arkasındaki tek itici gücün zevk ve tercih farklılıkları olduğu kabul edilse dahi, sınıflar ve ırklar arasındaki sosyal etkileşimin azalması sosyal gerilimlere neden olabilmektedir. Ayrıca, vergi ve harcamaların ötesinde topluluklar arasında dışsallıklar oluşmakta, bu durumda Tiebout mekanizması tarafından içselleştirilemeyen sosyal katmanlaşmalar ortaya çıkmaktadır (Necyba 2006).

Literatürde, yerleşimle ilgili bütünleşmenin, yani homojenliğin ideal seviyesini kentsel alanlardaki siyah-beyaz ayrımına bakarak yapan araştırmalar da bulunmaktadır. Irkla ilgili entegrasyonun yerleşimde (ve dolayısıyla okullaşmada) artması arzulanan bir durum olarak kabul edilmektedir. Bazı araştırmalarda, Afrika kökenli Amerikalıların katmanlaşmasında ırk etkisinin, gelir etkisine göre çok daha fazla olduğu anlaşılmıştır. Cutler ve Glaser (1997) ve Borjas (1998) tarafından yapılan ve Clapp-Ross (2002) tarafından aktarılan çalışmalarda, hanehalklarının ırk veya etnik temele göre katmanlaştıkları, gruplar arasında ve grup içinde geçişlerin de mümkün olduğu tespit edilmiştir. ABD'de yıllardır Karl Taeuber'in farklılık endeksi (*dissimilarity index*) bütünleşmenin seviyesini ölçmek için kullanılmaktadır. Bu ölçüme göre ABD'de, metropollerde siyah-beyaz bütünleşmesi 1890'da 44 iken, 1970'e 79'a çıkmış ama 2000 yılında 65,2'ye gerilemiştir (Clapp-Ross 2002, Ellicson 2006).

Bu bağlamda, Tiebout katmanlaşma mekanizması hakkındaki görüşlerin vurgu yaptığı bir başka kavram da eğitim kalitesi olarak gösterilmektedir. ABD'de yerel yönetimlerin sorumluluğu altında olan okul bölgeleri (*school districts*) arasındaki rekabetin, metropolitan alanlarda düşük maliyetle kaliteli okullar sunarak etkinlik kazanımları oluşturduğu belirtilmektedir. Bu görüşlere göre, yerel demografik özelliklerle, okul

kalitesi arasında yüksek bir korelasyon bulunmakta, örneğin yüksek gelirli ve düşük azınlıklı (*lower-minority*) bölgelerde okullar daha kaliteli eğitim vermektedir. Demografik çeşitliliğin yüksek olduğu yerleşim alanlarında, diğer her şey eşit olduğunda, okul bölgesi sayısının da oldukça fazla olduğu anlaşılmaktadır. Farklı demografik gruplar farklı seviyede eğitim kalitesi talep etmekte ve Tiebout rekabeti de bu farklı talepleri karşılamaktadır. Aksi durumda, farklı seviye ve kalitede eğitim talep edilmesine rağmen, farklı bölgelerde aynı seviyede eğitim sunulursa etkinsizlik ortaya çıkmaktadır. Kategorik açıdan bakıldığında, okul kalitelerindeki belirgin farklılıklar, aralıksız gelir eşitsizlikleri yaratmakta etkinlik ve eşitlik mübadelesine (*trade off*) neden olmaktadır (Necyba 2006). Diğer bir ifadeyle, eğitimin kaliteli olduğu bölgelerde yaşayanlar avantajlı hale gelmekte ve bu avantajlı durumlarını aldıkları eğitimle sürdürmüş olmakta, eğitim kalitesinin düşük olduğu bölgelerde yaşayanlar dezavantajlı hale gelmekte ve dezavantajlarını da aldıkları kötü eğitimle devam ettirmektedir. Bu durumda da, sürdürülen bir zenginlik ve fakirlik ortaya çıkmış olmaktadır.

Necyba (2006), Bayer vd. (2005) 'nin, kamu okullarının kalitesindeki değişikliklerin, konut fiyatlarında hızlı ve ılımlı bir değişikliğe, komşuluk kompozisyonunda farklılaşmaya neden olduğunu gösterdiğini belirtmektedir. Necyba (2006) tarafından aktarıldığına; okul kalitesindeki değişikliğe komşuluk kompozisyonu 2-3 kat değişiklikle cevap vermektedir. Diğer bir ifadeyle, yerel kamu okullarının kalitesindeki artış konut fiyatlarını artırmakta, zenginlerin-yüksek gelirli hanehalklarının bu topluluğa akmasına neden olmakta, bu durum konut fiyatlarını tekrar artırmakta ve tekrar yüksek gelirlilerin bölgeye ilgisini uyandırmaktadır.

Clapp ve Ross'un (2002) özetlediği şekliyle, Alonso (1964), Muth (1967) ve Mills'e göre (1969), geleneksel kent ve yerel kamu finansmanı modelleri açısından hanehalkları, ulaşım maliyetlerine bağlı olarak gelirlerine, Tiebout'a göre ise (1956) yerel kamu hizmetlerine olan taleplerine göre katmanlaşmakta, Wheaton (1977) işe-gidiş geliş maliyetleriyle konut fiyatları arasındaki mübadelenin gelirden bağımsız olduğunu iddia etmekte, ama Glaeser, Kahn ve Rappaport (2000) gelire dayalı bir katmanlaşma olduğu konusunda güçlü kanıtlar sunmaktadır. Ayrıca, Clapp ve Ross (2002), emlak vergisinin ve yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz değerlerinde kapitalize

olduğu ve hanehalklarının belirli topluluklara dahil olabilmek için yüksek konut fiyatları önerdikleri konusunda Ross ve Yinger (1999), Epple ve Sieg (1999) tarafından elde edilmiş ciddi ampirik bulgular bulunduğunu iddia etmeektedir.

İnsanların şehirlerde özellikle metropollerde gelire, etnik kökene, eğitim seviyesine, dine, mezhebe ya da herhangi bir tercihe bağlı olarak birlikte yaşadıkları veya yaşamak istedikleri, diğer bir ifadeyle katmanlaştıkları görülmektedir. Ülkemizde de bazı şehirlerde ve özellikle büyük şehirlerde insanların etnik köken, hemşehricilik ve mezhep temelinde mahalleler bazında katmanlaştıkları ve hatta okul kalitesinin de bir bölgede yaşama isteği üzerinde etkili olduğu gözlenmektedir. Ancak, bu katmanlaşmanın tek bir değişkene bağlı olduğunu söylemek zor görünmektedir. Bu tür katmanlaşmalar sonucunda oluşan toplulukların, ortalama gelirlerinin, yerel kamu hizmetlerine olan taleplerinin benzer olduğu da anlaşılmaktadır. Katmanlaşmanın kaynağı ne olursa olsun, uzun dönemde taşınmaz değerleri birbirine yaklaşmakta, belirli bölgeler için ortalama taşınmaz değerlerinden bahsetmek mümkün olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, iktisadi, siyasi, sosyal veya dini gerekçelerle, daha çok metropollerde katmanlaşmalar meydana gelmekte ve diğer değişkenlerin de etkisiyle (örneğin yerel kamu hizmetleri ve çevresel faktörler) taşınmaz değerleri birbirine yaklaşmakta ve her bir bölge için ortalama değerler oluşmaktadır. Çeşitli nedenler sonucunda ortaya çıkan toplumsal katmanlaşmalar ve bölgeler, uzun dönemde ortalama taşınmaz değerlerinin elde edilmesini sağlamakta, yerel kamu hizmetlerinin sunumu ve vergilendirilmesi açısından önemli imkanlar sunmaktadır.

4.7 Tiebout-Hamilton Modeli

Tiebout modelinde çok önemli bir işleve sahip olan vergileme hakkında çok fazla ayrıntıya girilmemiş, vergi kelimesi Tiebout'un 1956 yılında yayınladığı makalesinde sadece iki kez geçmiş ve literatürde bu boşluğu doldurmak amacıyla birçok çalışma yapılmıştır (Oates 2010). Tiebout'dan sonra Hamilton (1975), bireylerin ikamet edeceği bölgeleri yerel kamu hizmetlerine olan talebine göre seçeceğini ve bunun yapılabilmesi için her seviyedeki vergi ödemesine, zevk ve tercihe uygun yerel kamu hizmeti paketinin bulunduğunu varsaymıştır. İlaveten Hamilton (1975), bölgelerin konut

değerleri açısından homojen olduğunu, tüm zevk ve tercihlere uygun konut ve yerel kamu hizmeti bileşiminin varlığını kabul etmiş, her bir bölge için minimum konut değerini sağlayan imar kısıtlamaları önkoşulunu analize eklemiş ve emlak vergisini yerel kamu hizmetlerinin fiyatı haline dönüştürmüştür. Bu durumda, tüketiciler, minimum değerli konutlardan daha düşük değerli konutları satın alamamakta ve minimum konut değeri için ödenmesi gereken emlak vergisinden daha düşük tutarda vergi ödeyerek vergiden kaçınamamakta, bedavacı durumuna gelememektedir. Benzer şekilde bireyler, imar kısıtlamaları sonucu oluşan minimum konutun değerinden daha değerli konutları satın alarak, komşularının yerel kamu hizmetleri tüketimini sübvanse etmek istememekte, bunun yerine taleplerine uygun konut ve yerel kamu hizmeti olan bölgeye göç etmeyi tercih etmektedir. Bu koşullarda aynı bölgede yaşayan bütün bireyler, faydacı görüşe göre işlev gören, aynı miktarda emlak vergisi ödemek durumunda kalmaktadır (Zodrow 2007).

Zodrow'un (2001) özetlediği gibi, Hamilton (1975) Tiebout modelini 4 yolla geliştirmektedir;

-Tiebout modelinde, yerel kamu hizmetlerinin sosyal olarak üretilen özel mallar olduğu varsayılmakta, sosyal malları üretmenin kişi başına maliyeti sabit olarak alınmakta ama topluluk büyüklüğü ile sosyal malların etkin sunumu arasında bir bağlantı kurulamamaktadır. Hamilton topluluk büyüklüğü ile sosyal malların etkin sunumu arasında bağlantı kurulmasına ilişkin çok önemli bir teorik altyapı oluşturmaktadır.

-Yerel sosyal mallar veya hizmetler emlak vergisi aracılığıyla finanse edilmektedir.
-Konut piyasası açık bir şekilde modellenerek ve konut ile kamu hizmetlerine olan talebin tüm kombinasyonları için yeterli sayıda topluluk olduğu varsayılarak, arzulanan her vergi ve harcama paketi ile ilgili konut arzının tam elastik olduğu varsayılmaktadır.
-Her toplulukta yer alan minimum değerli konutu belirleyen imar kısıtlamalarının yerel yönetimler için sorun yaratmayacağı değerlendirilmektedir.

Hamilton (1975) modelinde, bütün toplulukların, sadece kamu hizmetlerine olan taleplerine göre değil, aynı zamanda konut tüketimleri açısından da homojen olmaları

iki adımla sağlanmaktadır. Birincisi, toplulukta sıkı imar uygulaması yapılmakta ve her topluluk için minimum konut değeri oluşturulmaktadır. Bu durumda, minimum değerin altında konut satın almak suretiyle minimum değerli konut için belirlenenin altında vergi ödeyerek kamu hizmetlerinde faydalanmak mümkün olmamaktadır. İkincisi, bir toplulukta minimum değerin üzerinde bir değere sahip olan konutu satın almak isteyen birisi, yüksek emlak vergisi ödeyerek topluluğun geri kalanının sosyal mal tüketimini sübvanse etmiş olmakta, o toplulukta bulunan bir konuta yüksek değer ödemek istememektedir. Bunun yerine bu kişi, bulunduğu topluluktan, varsayımsal olarak varlığı kabul edilen, daha zengin olan bir topluluğa giderek ve o topluluğun minimum değerli konutunu satın alarak tercihini kullanmaktadır (Zodrow 2001). Böylece bir bölgede yaşayan hanehalkının ödediği vergi miktarı, yerel kamu hizmetlerinin marjinal maliyetine eşit olmakta ve bedavacı sorunu (*free-rider*) çözülmektedir (Oates 2006). Diğer bir ifadeyle, imar kısıtlamaları aracılığıyla aynı sermaye değerine sahip konutlar oluşmakta ve sermaye değerlerinden hareketle ödenecek emlak vergisi miktarı hesaplanmakta, konutların değerine ve ödenecek emlak vergisine bakarak yerleşim tercihlerini yapan bireylerden oluşan homojen toplulukların ortaya çıkması sağlanmaktadır. Bu analizde, konut değerleri ve emlak vergisi miktarı yerel kamu hizmetlerinin fiyatını ifade etmektedir.

Sonuç olarak, bireyler konut tüketimleri ve kamu hizmetleri tercihlerinin her ikisine göre katmanlaşmakta, emlak vergisi bir baş vergisine dönüşmekte ve Tiebout modelinde olduğu gibi, kamu sektöründe kaynakların dağılımı etkin bir şekilde gerçekleşmektedir. Bu modelde, emlak vergisi üretilen yerel kamu hizmetleri için götürü bir vergi olarak (*a lump-sum tax assessed*) ve etkinliği sağlayacak şekilde ödenmektedir. İlaveten, konut üretimi için oluşan sermaye dağılımında etkinlik gerçekleşmekte ve yerel yönetimler geliri yeniden dağıtan vergi politikaları uygulamamaktadır (Zodrow 2001).

Görüldüğü üzere, Tiebout-Hamilton modelinin en hassas noktasını ve temelini imar yoluyla aynı sermaye değerine sahip konutların yapılması oluşturmaktadır. Mali imar hakkındaki Hamilton'un (1975) yaptığı özgün çalışma, Calabrese vd.'nin(2006) belirttiği gibi, Mills ve Oates'in (1975) ve Weaton (1993) yayınlarıyla geliştirilmiş, Fischel (1985), imarın hukuki ve iktisadi yanını incelemiş, imarın kollektif taşınmaz

hakkı olarak anlaşılması gerektiğini, imar vasıtasıyla taşınmazlar üzerinde kollektif haklar oluşturulabileceğini ifade etmiş, Ladd (1998) mali imar üzerine yapılmış çalışmaları toparlamış, kollektif seçimi vurgulayan son çalışmalar Fernandez ve Royerson ve Calabrese, Epple ve Romano (2004) tarafından yapılmıştır.

Dışlayıcı imar (*exclusive zoning*) ise mali dışsallıklar nedeniyle zenginlerin fakirleri yaşadıkları bölgeden dışlayabilmesi için, imar planları aracılığıyla kullanılan bir yöntem olarak görülmektedir. Yerel yönetimler seviyesinden bakıldığında, bir bölgede yaşayan zenginlerin, fakirlerin bedavacı olmasını engellemek amacıyla, yüksek vergiler aracılığıyla fakirleri kendi yaşadıkları bölgeden dışlamak istedikleri görülmektedir. Ancak, fakirleri bir bölgeden dışlamak yasal olarak mümkün olmadığından, bir bölgeye girişlerini engellemek minimum konut ve arsa büyüklüğü uygulaması yoluyla yapılmaktadır. Bu tür dışlayıcı imar uygulamaları, yerel kamu finansmanı için teorik modellemenin temeli olarak kabul edilmektedir (Nechyba 2006). Bu nedenle, imar planlarının bir bölgeye gelmek isteyenler için fırsat sunup sunmadığı, yani yeni konutların yapılmasına olanak sağlayıp sağlamadığı önemli bir sorun haline gelmektedir. Fischel (2001), Mieszkowski ve Zodrow'un (1989), Hamilton'un (1975) Tiebout modelinin, topluluklar "mükemmel imar" (*perfect zoning*) yaptığı sürece teorik olarak geçerli olduğunu gösterdiğini kabul ettiğini, Fischel'in (1992) imar yoluyla Hamilton'un önerdiği teorik çerçevenin uygulanabileceğini savunduğunu ve imar kanunlarının arsa büyüklüklerini veya konut türlerini düzenlemekle kalmadığını, bölgelerin gelişiminin tüm aşamalarını belirleyebildiğini vurgulamaktadır.

İlk çalışmasında konut değerlerini homojen olarak kabul eden Hamilton (1976) kendi modelini, konut değerlerinin heterojen olduğu varsayımını ilave ederek, daha gerçekçi bir modelle geliştirmiştir. Bu modelde, tüm bölgelerin iskan edildiği, yani imarlarının yapıldığı ve tüm taşınmazların geliştirildiği, bu sayede emlak vergisindeki değişmelere karşı konut stoğundaki değişmelerin engellendiği kabul edilmektedir. Bu koşullarda, Hamilton uzun dönem analiziyle, mükemmel kapitalizasyonun emlak vergisini kullanıcı harcına nasıl dönüştürdüğünü göstermektedir. Zodrow'un (2007) aktardığına gore, modeld, pahalı bir konut, mali farklılığa eşit veya gelecekte ödenecek vergilerin bugünkü değerinin, gelecekte elde edilecek faydaların bugünkü değerini aşan miktarı

kadar bir iskonto ile, göreli olarak ucuz bir konut da, mali farklılığa eşit veya gelecekte elde edilecek faydaların, gelecekte ödenecek vergileri aşan miktarı kadar bir prim ile satılabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, eğer konut değerleri homojen yani aynı değilse, elde edilen hizmetlerden fayda eşit olduğundan ve uzun dönemde insanlar elde ettikleri fayda ile ödedikleri vergiyi eşitlemek isteyeceklerinden, pahalı konutların fiyatlarında düşüş, ucuz konutların fiyatlarında ise artış gerçekleşebilmektedir.

Zodrow (2007), Hamilton'un bu çalışmasının Fischel (1985, 1995) tarafından geliştirildiğini, Fischel'in imar kanunlarının, Hamilton'un öngördüğü şekilde emlak vergisini kullanıcı harcına dönüştürmek için yeterince tanımlayıcı olduğunu iddia ettiğini belirtmektedir. Ayrıca, yapılan birçok çalışmada, emlak vergilerinin ve yerel kamu harcamalarının, Hamilton'un belirttiği gibi konut değerleri içinde kapitalize edildiği gösterilmiştir. Böyle bir kapitalizasyonun varlığı, emlak vergisini yerel düzeyde kullanıcı harcına çevirmektedir (Zodrow 2007).

Belediyenin imar yapma yetkisi Tibout'un ayaklarla oy verme öğretisiyle birleştiğinde emlak vergisi, en azından aynı hizmetlerin finansmanında kullanılan ve eyaletya da ulus seviyesinde toplanan vergilere nazaran, etkin olan bir fayda vergisine dönüşmektedir. Ancak, Richard Musgrave'in belirttiği gibi, yarar ilkesine göre alınan faydacı bir vergi ile etkin bir vergi aynı şeyi ifade etmemektedir. Emlak vergisinin faydacı vergiye dönüşmesi ve refah kaybına neden olmaması, emlak vergisinden elde edilen gelirin vergiyi ödeyenlere yapılan hizmetlerin finansmanında kullanılması halinde mümkün olmaktadır (Fischel 2001). Ayrıca, eğer emlak vergisi fayda vergisi olarak işlev görürse, yani emlak vergisi toplandığı bölgenin hizmetlerinin sunumunda kullanılırsa, yerleşim kararlarını çarpıtmamakta, sermayenin getirisini değiştirmemekte, sermayenin yerel yönetimler arasında yeniden dağılımı için müşevvik yaratmamaktadır (Fisher 2009).

Diğer taraftan, Hamilton, Tiebout modelini taşınmaz piyasası üzerinden daha rasyonel hale getirmekte, imar planları aracılığıyla oluşturulan konut değerleri aracılığıyla hem ödenecek emlak vergisi miktarının, hem de sunulacak yerel kamu hizmetlerinin fiyatının ve maliyetinin belirlenebilmesine imkan sağlamaktadır. Başka bir anlatımla, imar kısıtlamaları aracılığıyla oluşacak konut değerleri üzerinden yerel kamu

hizmetlerinin fiyatı ve maliyeti oluşmakta, böylece yerel yönetimler konut değerlerine ve elde edecekleri emlak vergisi gelirlerine bakarak sunacakları hizmetin miktarını ve kalitesini, bireyler de konut değerlerine ve ödeyecekleri emlak vergisine bakarak yerleşecekleri yerleri belirleyebilmektedir.

Özet olarak, Tiebout Modeli, Tiebout katmanlaşma mekanizması, Tiebout-Hamilton Modeli, mali imar, dışlayıcı imar kavramları bizi adım adım yerel kamu hizmetlerinin sunumunda etkinliğin sağlanabilmesi için teorik çerçevenin oluşturulmasına getirmektedir. Mali imar ve dışlayıcı imar yoluyla aynı ortalama değerlere sahip taşınmazlar oluşturmak mümkün olmakta, bu taşınmazların ortalama değerleri üzerinden hesaplanan emlak vergisi ile yerel kamu hizmetleri finanse edilmekte, sosyal katmanlaşma taşınmaz değerleri üzerinden gerçekleşmektedir. Topluluklar arası geçiş, yani mobilizasyon taşınmaz değerleri, emlak vergisi ve yerel kamu hizmetlerinin niteliği üzerinden oluşmaktadır. Yerel yönetimler ortalama taşınmaz değerleri üzerinden hesaplayacakları emlak vergisi aracılığıyla ortalama gelirlerini ortalama maliyetlerine eşitleyebilmekte ve optimum kaynak tahsisini yapabilmektedir. Ortalama taşınmaz değerleri üzerinden alınan emlak vergisi, hem faydasını maksimize etmeye çalışan mükellefler, hem de yerel kamu hizmetlerinin ortalama maliyetini fiyata eşitlemeye çalışan yerel yönetimler için önemli bir araç haline gelmektedir.

5. TÜRKİYE'DE YEREL KAMU HİZMETLERİNİN TAŞINMAZ VERGİ DEĞERLERİNE ETKİSİ

Dünyadaki birçok ülkede olduğu gibi, Türkiye'de de yerel yönetimler birçok görevi ve kamu hizmetini yerine getirmektedir. Yerel kamu hizmetlerinin sunumu konusundaki görevler, ilgili kurum ve kuruluşlara kanunlarla, liste usulü şeklinde verilmiş (Tortop vd. 2014) ve tek tek sayılmıştır. 5393 sayılı yeni Belediye Kanunu, belediyelerin görev ve yetkilerini sayma yöntemi yanında, hizmet alanlarını ve görev gruplarını da belirttiği için, ortaya çıkan yeni durum genellik ilkesi ve liste ilkesinin ortak olarak benimsenmiş olması (Keleş 2006) biçiminde açıklanmaktadır. Ancak ülkemizde, merkezi yönetimle yerel yönetimler arasında görev bölüşümünün belirli ilkelere dayandığını, sistematik bir şekilde paylaşıldığını iddia etmek çok mümkün görünmemektedir (Eke 1982). Bu nedenle, merkezi yönetimle yerel yönetimler arasında görev ve yetki paylaşımında sıklıkla sorunlar yaşanmaktadır.

Türkiye'de imar, ulaşım, altyapı gibi taşınmaz değerini doğrudan etkileyen hizmetler daha çok yerel yönetimler tarafından yerine getirilirken, emniyet hizmeti merkezi yönetim tarafından, ilk ve orta öğretim hizmetleri ise hem merkezi hem de yerel yönetimler tarafından birlikte yerine getirilmekte, ama merkezi yönetimin görevleri ve yetkileri ağır basmaktadır. Örneğin, belediyelerin imardan ulaşıma, okul bakımından sağlığa, sporu teşvikten kadınlar ve çocuklar için konukevi açmaya, il özel idarelerinin tarımdan çevreye, katı atıktan orman köylülerinin desteklenmesine kadar birçok görevi bulunmaktadır. Kentsel dönüşüm hizmetinde de, hem merkezi yönetimin hem de yerel yönetimlerin yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. İmar planı yapma yetkisine, belediyelerin yanı sıra, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı gibi merkezi kurumlar da sahiptir. Bazı yerel kamu hizmetlerinin sunumundaki sistematik olmayan bu yapı, yetki karmaşasının en önemli nedeni olarak ortaya çıkmakta, sağlıklı kentleşmenin önündeki en büyük engeli oluşturmakta, daha da önemlisi kaynak israfına neden olmaktadır.

Genel olarak yerel yönetimlerin yasalar karşısında görevler, yetkiler ve gelirler açısından eşit oldukları kabul edilse de, günümüzde yaşanan gelişmeler, kentlerde,

özellikle de metropollerde, yerel kamu hizmetlerinin sunumunun şeklini, kalitesini, miktarını, finansmanını, taşınmaz değerlerine olan etkisini oldukça önemli hale getirmektedir. Gerek merkezi yönetimin taşra teşkilatları vasıtasıyla, gerekse yerel yönetimler tarafından sunulan kamu hizmetlerinin nitelik ve niceliği taşınmaz değerlerini etkilemekte, daha doğru bir ifadeyle, bu hizmetlerden elde edilen faydalar veya dışsallıklar taşınmaz değerlerinde kapitalize olmakta, taşınmaz değerleri hizmetin kalitesi kötüyse düşmekte, iyiyse artmakta ve özellikle metropollerde kentsel rant oluşmaktadır. Taşınmaz değerlerinde meydana artışlar, kapitalizasyon, pozitif dışsallık veya kentsel rant olarak da tanımlanmakta, bu artışların harçlar, katılım payları ve emlak vergisi aracılığıyla vergilenmesi sorununu gündeme getirmektedir. Ayrıca, ülkemizde uygulanan emlak vergisi vergi değeri, idare tarafından arazi, arsa ve binalar için ayrı ayrı tespit edilen, takdir edilen ve hesaplanan bedeller olduğundan, bu bedellerin, yerel kamu hizmetlerinden elde edilen faydaların ne ölçüde vergilendirilmesini sağladığı önemli bir soru haline gelmektedir.

Türkiye'de yerel kamu hizmetlerinin genel olarak, kullanıcı harçları ve harcamalara katılım payları aracılığıyla vergilendirildikleri görülmektedir. Bu harçlardan en önemlileri bina, imar harçları ve yapı kullanma iznidir. Harcamalara katılım payları iseyol, kanalizasyon ve su harcamalarına katılma paylarıdır. Hem kullanıcı harçları, hem de katılım payları yoluyla vergilenenya da özel olarak vergilenmeyen yerel kamu hizmetleri taşınmaz değerlerini etkilemektedir. Ülkemizde, yerel kamu hizmetlerinin kullanıcı harçları ve katılım payları aracılığıyla ne ölçüde vergilendiği, taşınmaz değerlerinde meydana gelen değişimin idarece hesaplanan bir değer olan emlak vergisi değerlerine ne şekilde ve ne oranda yansıtıldığı yerel yönetimler ve emlak vergisi mükellefleri açısından tartışılması gereken konular olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, öncelikle yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi, yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri ve uygulamalar çerçevesinde analiz edilmeye çalışılmaktadır.

5.1 Harçlar ve Harcamalara Katılma Payları Aracılığıyla Vergilenen Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz Vergi Değerlerine Etkisi

Türkiye'de belediyelerin finansman kaynaklarından en önemlileri 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanun'una göre elde ettikleri vergi, resim ve harçlardır. Bu gelirler belediye harçları ve harcamalara katılma payları olarak sınıflandırılmaktadır (Özkök-Çubukçu vd. 2009).

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 96. maddesindeki, kanunda en az ve en çok hadleri gösterilen vergilerin tarifelerinin belediye meclislerince belirleneceğine dair hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından 2010/62 E. 2011/175 K. kararla iptal edilmiş, karar 19 Mayıs 2012 tarihli ve 28297 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bunun üzerine, 2464 sayılı Kanun'un 96. maddesinde değişikliğe gidilerek belediye gurupları itibariyle tarife belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulunca alınan 2013/5585 sayılı Kararla 19.05.2013 tarihinden geçerli olmak üzere yeni tarifeler belirlenmiştir.

Resmi Gazete'nin18.02.2014 tarihli ve 28917 sayılı nüshasında yayımlanan 2014/5896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2013/5585 sayılı Karar yürürlükten kaldırılmış, maktu vergi ve harç tarifeleri yeniden düzenlenmiştir. Kararnamenin ikinci maddesinde; maktu vergi ve harç miktarlarının birinci grup belediyelerde farklı oranlarda uygulanacağı özel olarak düzenlenmiştir. Kararnameye göre, birinci grup belediyelerde, Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde ve bu kararın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla büyükşehir sınırları içinde olan belediyelerde tamamı, 12.11.2012 tarihli ve 6360 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce büyükşehir belediyesi sınırları içinde olan belediyelerde % 80'i, 6360 sayılı Kanunla büyükşehir sınırlarına giren belediyelerde % 60'ı, diğer birinci grup belediyelerde % 40'ının uygulanacağı anlaşılmaktadır.

Bu arada, 6525 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete'nin 01.03.2014 tarihli ve 28928 sayılı nüshasında yayımlanmıştır. Bu Kanun'un 5. maddesi ile 2464 sayılı Kanun'un 96. maddesinin (A) fıkrasına bir paragraf ile geçici madde eklenmiştir.Kanun'un 96. maddesinin (A) fıkrasına eklenen paragrafa göre; 2464

Sayılı Kanunun 15, 21/III, 56, 60 ve 84/3. maddelerinde yer alan maktu vergi ve harç tarifeleri, kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla, mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak, ilgili belediye meclislerinin önerisi, İçişleri Bakanlığı'nın görüşü ve Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tespit edilecektir.Kanuna eklenen geçici maddeye göre, kanunun 96. maddesinde yapılan değişiklikler kapsamında, Bakanlar Kurulu tarafından tespit edilecek karar yürürlüğe girinceye kadar, belediye meclislerince belirlenmiş olan vergi ve harç tarifeleri uygulanacaktır.

5.1.1 Belediye harçları aracılığıyla vergilenen yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi

Belediye harçları, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 52 ila 85. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu harçlar, işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi, muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı, bina inşaat harcı, kayıt ve suret harcı, imarla ilgili harçlar, işyeri açma izni harcı, muayene, ruhsat ve rapor harcı, sağlık belgesi harcı, esnaf muaflığı belgesi harcıdır. Taşınmazların değerini etkileyen harçları ise bina inşaat harcı, parselasyon harcı, ifraz ve tevhid harcı, zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı, yapı kullanma izin harcı olarak saymak mümkün görünmektedir.

Bina inşaat harcı, belediye gelirleri arasına 1982 yılında ilave edilmiştir. Belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde, binalarda yapılan ilave ve tadilatlar da dahil olmak üzere, her türlü binaya inşaat ruhsatı verilirken tahsil edilmektedir. Mükellef, inşaat, ilave veya tadilat için inşaat ruhsatı alanlardır. Harcın matrahı inşaat yapılacak alana göre değişmektedir. Konut ve işyeri inşaatları için ayrı tarifeler söz konusu olmaktadır. Kanun bazı inşaatları, bina inşaat harcından müstesna tutmuştur.

Belediye Gelirleri Kanunu'nda imar mevzuatına göre tahsil edilmesi gereken harçların belediyeler tarafından tahsil edilmesi öngörülmüştür. Bu harçlar, parselasyon harcı, ifraz ve tevhid harcı, plan ve proje tasdik harcı, zemin açma izni, toprak hafriyat harcı,

yapı kullanma izni harcıdır ve bina harcı gibi konutlar ve ticarethaneler için farklı miktarlarda uygulanmaktadır.

Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan harçlara ilişkin tarifelerde, en az ve en çok tutarlar belirlenmiştir. Aşağıdaki çizelgelerde, bir arazinin imar görerek arsaya dönüşmesinden, üzerine bina yapılarak iskana müsait hale gelmesine kadar geçen sürede alınan harçların tutarları gösterilmiştir.

Çizelge 5.1 İmar harçları

Cinsi	Harcın Miktarı (TL)	
	En Az	En Çok
İlk parselasyon harcı (beher m^2 için)	0,05	0,15
İfraz ve tevhid harcı (beher m^2 için)	0,05	0,15
Plan ve proje tasdik harcı (beher m^2 için)	0,05	0,15
Zemin Açma İzni ve Toprak Hafriyat harcı Toprak (beher m^3 için)	0,15	0,45
Zemin Açma İzni ve Toprak Hafriyat harcı Kanal (beher m^2 için)	0,50	1,50
Toprak (beher m^3 için)	0,15	0,45
Yapı Kullanma izin Harcı (beher inşaat m^2 için)	0,05	0,15

Çizelge 5.1'de konut ve ticarethaneler için ilk parselasyon, ifraz ve tevhid, plan proje tasdik harcı tutarları gösterilmektedir. Bu harçlardan ilk parselasyon harcı, arazilerin arsaya dönüşmesi sırasında, yani uygulama imar planlarının uygulanması ve kadastral parselden imar parseline geçiş aşamasında alınan bir harçtır. İlk parselasyon harcı için belirlenen tutarlar, bu işlemin taşınmaza, özellikle büyük kentlerde, kattığı değerin yanında çok düşük kalmaktadır. Uygulama imar planı sonrasında parselasyon planlarının aplike edilmesinden sonra araziler imarlı arsayaya da ham imar arazisine dönüşmüş olmaktadır. Teknik altyapı hizmetlerinin sunulmasıyla da taşınmazlar imarlı arsa vasfını kazanmaktadır (Ülger 2010). Araziden arsaya geçişi tanımlayan bu sürecin sonunda taşınmazların değerinde lokasyona göre değişen yüksek artışlar meydana

gelmektedir. Bu durumda, belediyelerin, imar uygulamaları nedeniyle araziden arsaya dönüşen taşınmazlardan, taşınmazın miktarından kesilen düzenleme ortaklık payı dışında kamuya herhangi bir fayda aktarılmadığı anlaşılmaktadır. Benzer şekilde, ifraz ve tevhid ile plan ve proje tasdik işlemleri de taşınmaz değerlerini doğrudan etkilemesine rağmen, bu işlemlerden de düşük tutarlarda harç alınması, konunun sadece idari bir işlem olarak algılandığı, elde edilen fayda ile bir bağlantı kurulmadığı izlenimi yaratmaktadır.

Çizelge 5.2 Bina inşaat harçları

Konut İçin(m^2/TL)		
İnşaat Alanı	En Az	En Çok
100 m^2'ye kadar	0,50	1,5
101-120 m^2	1	3
121-150 m^2	1,5	4,5
151-200 m^2	2	6
200 m^2'den büyük	2,50	7,5
İşyeri İçin (m^2/TL)		
İnşaat Alanı	En Az	En Çok
25 m^2'ye kadar	2	6
26-50 m^2	3	9
51-100 m^2	4	12
100 m^2'den yukarı	5	15

Çizelge 5.2'de bina inşaat harçları için tespit edilen tutarlar yer almaktadır. Bina inşaat harcı, inşaat ruhsatının alınması sırasında ödenen bir harçtır ve yapılacak binanın gecekondu olmaması için en önemli önkoşulu sağlayan hukuki bir işlemdir. Bina inşaat harçları, yapılacak binanın yüzölçümüne göre değişmekte ve işyerleri için daha yüksek tutarlara ulaşmaktadır. Böyle bir ruhsatın varlığı ya da yokluğu taşınmazın değerini doğrudan etkilemektedir.

Çizelge 5.3 Harçlardan elde edilen gelirler

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Bina İnşaat Harcı Geliri (TL)	309.322.000	367.50.0003	334.506.000	296.408.000	575.320.000	508.505.000	582.870.000	757.386.000	692.946.000	775.405.000	915.182.000	1.010.224.000
Verilen Yapı İzni (m^2)	122.909.886	125.067.023	103.846.233	100.726.544	176.429.366	123.621.864	158. 749. 723	175 807 606	220. 653. 829	188 659 412	203 721 813	270.740.538
Verilen Yapı İzni (daire adedi)	600.387	584.955	503.565	518.475	907.451	650.127	771 878	839. 630	1. 031. 754	892. 791	992. 008	1.323.118
m^2 başına elde dilen gelir (TL)	2,51	2,93	3,22	2,94	3,26	4,11	3,67	4,33	3,14	4,11	4,49	3,73
Daire başına elde edilen gelir (TL)	515,20	628,25	664,27	571,69	633,99	782,16	755,91	906,38	671,61	868,51	922,55	763,51
Yapı Kullanma İzni Harcı Geliri (TL)	73.881.000	93.226.000	104.771.000	106.751.000	143.580.000	176.087.000	179.170.000	241.153.000	237.537.000	250.280.000	234.567.0000	212.293.000
Verilen yapı Kullanma İzin Belgesi (m^2)	57.207. 320	63.403. 212	70.957.036	94.567. 729	85.281 468	105.650.512	106 950 602	138 495 060	152 869 154	143 070 336	150 957 896	161 119 235
Verilen yapı Kullanma İzin Belgesi (Daire adedi)	295.389	326.484	357.286	469.981	429.755	556.769	556. 331	726. 339	777. 596	732 786	752 578	820.526
m^2 başına elde dilen gelir (TL)	1,29	1,47	1,47	1,12	1,68	1,66	1,67	1,74	1,55	1,74	1,55	1,31
Daire başına elde edilen gelir (TL)	250,11	285,54	293,24	227,13	334,09	316,26	323,07	334,39	305,47	341,54	311,68	258,72

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü ve Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) Verilerine Göre Oluşturulmuştur.

Çizelge 5.1'de ayrıca, zemin açma izni ve toprak hafriyat harcı ile yapı kullanma izin harcı için belirlenmiş tutarlar da yer almaktadır. Bu iki harçtan yapı kullanma izni, inşaatın tamamlanıp yapının kullanılabilir hale gelmesini sağlayan ve taşınmazın değerini doğrudan etkileyen bir işlemdir. Yapı kullanma izni, binaların fiili olarak kullanımına izin veren bir belge olarak, yapının tasdikli projeye, imar planına uygun olarak yapıldığını ifade etmektedir. Bu belge olmadan yapının elektrik, su gibi hizmetleri alması mümkün değildir.

Bina inşaat, imar ve yapı kullanma izni harçları açısından belediyeler 5 gruba ayrılmış, tarifeler bu grupta yer alan belediyelere göre, ticarethane ve konutlar için ayrı ayrı tutarlar olarak belirlenmiştir. Nüfusu 100.001'den fazla olan belediyeler 1 grupta yer almış ve en yüksek harç tutarları bu sınıftaki belediyeler için tespit edilmiştir. Bu nedenle, İstanbul ile nüfusu 100.001'i aşan herhangi bir şehirdeki harç miktarlarının aynı olabilme imkanı yaratılmıştır. Oysa, bina inşaat, imar ve yapı kullanma izni harçlarının taşınmazların değerlerine katkısı nüfusu 100.000'i aşan illerde oldukça fazla miktarda farklılaşmakta, ilden ile, hatta mahalleden mahalleye değişmektedir. Bu durumda, taşınmaz için yaratılan değer artışı ile tahsil edilen harç arasında bir ilişki kurulmadığı anlaşılmaktadır.

Çizelge 5.3'de, bina inşaat harcından ve yapı kullanma izni harcından elde edilen gelirler ile yerel yönetimler toplam bütçe gelirleri gösterilmektedir. Bina inşaat harcı ve yapı kullanma izni harcı gelirleri toplamı, yerel yönetimlerin toplam bütçe gelirlerinin yaklaşık % 1'ini karşılamaktadır. Bina inşaat harcından ve yapı kullanma izni harcından elde edilen gelirler m^2ve daire başına hesaplandığında, çok düşük miktarda gelir elde edildiği daha kolay anlaşılmaktadır. Bina inşaat harcından m^2 başına, 2006 yılında 2,51 TL, 2014 yılında 4,33 TL, daire başına ise 2006 yılında 515,20 TL, 2014 yılında 906,38 TL, benzer şekilde yapı kullanma izin harcından m^2 başına; 2006 yılında 1,29 TL, 2014 yılında 1,74 TL, daire başına ise 2006 yılında 250,11 TL, 2014 yılında 334,39 TL gelir elde edilebilmektedir. Bina inşaat harcından ve yapı kullanma izninden elde edilen gelirlerin, taşınmaz değerlerinde yaratılan artışa göre bu denli düşük olması, harçların hizmetlerden elde edilen faydayı yeterince vergilemediğini göstermektedir. Bu durumda, bina inşaat harcından ve yapı kullanma izninden elde edilen faydaların,

taşınmaz değerlerinde kapitalize olmasını, yani taşınmaz değerlerinin artmasını beklemek gerekmektedir.

Özetlemek gerekirse, bina inşat, imar ve yapı kullanma izni işlemlerinin taşınmazların değerlerine etkisi taşınmaz piyasasının canlı olduğu yerlerde oldukça yüksek bir seviyede gerçekleşmektedir. İmar, bir taşınmazın araziden arsaya dönüşmesini sağlayan idari ve teknik bir süreçtir ve kentsel rant bu aşamada oluşmaya başlamaktadır. İmar yoluyla arazi arsaya dönüşmekte ve piyasa değerinde, dolayısıyla da vergi değerinde artış olmaktadır. Bu nedenle, aslında bu harçların miktarlarının yerel yönetimler tarafından, yaratılan değer artışı da dikkate alınarak belirlenmesi daha doğru bir yaklaşım olarak görünmektedir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nda "Belediyeler veya valiliklerce düzenlemeye tabi tutulan arazi ve arsaların dağıtımı sırasında bunların yüzölçümlerinden yeteri kadar saha, düzenleme dolayısıyla meydana gelen değer artışları karşılığında "düzenleme ortaklık payı" olarak düşülebilir." denilmekte, imar nedeniyle meydana gelecek değer artışının ayni olarak vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Ancak imar rantının sadece, tüm taşınmazlardan eşit miktarda kesilen düzenleme ortaklık payı aracılığıyla kamuya aktarıldığını iddia etmek mümkün değildir. Bu nedenle, büyük illerde belediyeler düzenleme ortaklık payını % 40'ın çok üzerinde almakta ve fiili bir durum yaratmaktadır. Ayrıca, düzenleme ortaklık payı yoluyla oluşan taşınmazlar, imar kanunu gereğince,düzenlemeye tabi tutulan yerlerin ihtiyacı olan, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı ilk ve ortaöğretim kurumları, yol, meydan, park, otopark, çocuk bahçesi, yeşil saha, ibadet yeri ve karakol gibi umumi hizmetlerden ve bu hizmetlerle ilgili tesislerden başka maksatlarla kullanılamamaktadır. Bu nedenle, imar gören taşınmaz, çevresine, imar kanununda belirtilen sosyal donatıların yapılmasıyla daha değerli hale gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, hem imar uygulamasının kendisi ve hem de imar uygulaması nedeniyle, düzenleme ortaklık payı olarak ayrılan taşınmazlara umumi hizmetler için sosyal donatılar yapılması, taşınmazın değerini etkilemektedir. Diğer taraftan, bina inşaat ve yapı kullanma izinleri de taşınmazın değerini yükselten hizmetler olmasına rağmen, bu hizmetlerin düşük tutarlı ve yüzölçüme göre değişen maktu vergiler karşılığında sunulması, elde edilen faydayla ödenen vergi arasındaki bağı zayıflatmaktadır. Bu durumda, imar ve bina yapımı

nedeniyle oluşan değer artışının vergilemesi konusunda geriye emlak vergisi kalmaktadır.

5.1.2 Harcamalara katılma payları aracılığıyla vergilenen yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi

Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenmiş olan gelir kaynaklarından bir diğeri harcamalara katılma paylarıdır. Kanun yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payı olarak üç tür katılma payının, sunulan kamu hizmetindenyararlanma ölçüsüne göre, taşınmaz sahiplerinden alınması esaslarını düzenlemektedir. Katılma payları, harçlar ve resimlerde olduğu gibi, kamu hizmetinden yararlanmayla orantılı olarak ödenmesi ilkesine bağlı olarak belirlenmekte ve taşınmaz sahiplerinden tahsil edilmektedir. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 94. maddesindeki yetkiye dayanılarak çıkarılan yönetmelik çerçevesinde katılma paylarının uygulama esasları 1981 yılında oluşturulmuştur.

Yol harcamalarına katılma payı belediyeler veya belediyelere bağlı müesseseler tarafından;

-Yeni yol açılması,
-Mevcut yolların yüzde 40 oranında veya daha fazla genişletilmesi,
-Kaldırımsız ve bakımsız bulunan yolların, kaldırım veya parke kaldırım haline getirilmesi veya asfalt yapılması, kaldırım veya şose halindeki yolların da parke, beton veya asfalta çevrilmesi,
-Mevcut kaldırım veya parkelerin sökülüp yeniden düzenlenmesi hizmetleri şeklinde inşa, tamir ve genişletilmeye tabi tutulan yolların iki tarafında bulunan veya başka bir yola çıkışı olmaması durumunda bu yollardan yararlanan taşınmaz sahiplerinden alınmaktadır.

Yolların, kaldırımlar da dahil olmak üzere 15 metreden fazla genişliklerine düşen giderler belediyelere ait olduğu için katılım payına konu teşkil etmemektedir. İki ve daha fazla yol kenarında bulunan taşınmazlar için asıl cepheyi teşkileden yoldan düşen

pay tam, diğer yollara ait pay ise yarım olarak hesaplanmaktadır. Gider tutarından özel devlet yardımları karşılıksız fon tahsisleri, bu iş için yapılan bağış ve yardımlar ile kamulaştırma bedelleri düşüldükten sonra kalan miktarın 1/3'ü mükellefler adına, belediye encümeninin kararını müteakip tahakkuk ettirilmektedir.

Kanalizasyon harcamalarına katılma payı, belediye müesseseleri tarafından kanalizasyonyapılması sonucunda, bu hizmetten yararlanan taşınmazların maliklerinden alınmaktadır. Hem yeni kanalizasyon tesisi yapılması, hem de mevcut tesislerin sıhhi ve fenni şartlara göre ıslah edilmesi, katılım payı ödenmesini gerektirmektedir. İki ve daha fazla yol kenarında bulunan taşınmazlar, hangi yoldaki kanalizasyona bağlanmış ise payın hesabında o yola ait kanalizasyon giderleri hesaplanmaktadır.

Su tesisleri harcamalarına katılma payı ise belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce, beldede yeni içme suyu şebeke tesisleri yapılması veya mevcut şebeke tesislerinin genişletilmesi ve ıslahı halinde, dağıtımın yapıldığı bölgedeki taşınmazların sahiplerine tahakkuk ettirilmektedir. Birden fazla yol kenarında bulunan taşınmazlara ait payın hesabında, bunların yalnız suya bağlandıkları yol üzerindeki uzunlukları dikkate alınmaktadır.

Kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payları da yol harcamalarına katılım payı gibi hesaplanmakta, özel devlet yardımları, karşılıksız fon tahsisleri, bu işler için yapılacak bağış ve yardımlar ve kamulaştırma bedelleri toplam giderlerden indirilmektedir. Kalan miktarın 1/3'ü mükellefler adına, belediye encümeninin kararını müteakip tahakkuk ettirilmektedir.

Harcamalara katılma payları bina ve arsalarda vergi değerinin % 2'sini geçememekte, harcamalara katılma paylarının tahakkuku için işin tamamlanması gerekmektedir. Ancak istisnai olarak, yapılacak yazılı tebliğ ile verilecek süre içinde ilgililerin harcamalara katılma paylarını peşin ödemeyi kabul etmeleri halinde bu paylar, kabule ilişkin yazılı başvuru tarihinden itibaren bir ay içinde tahakkuk ettirilmektedir.

Özet olarak, yol harcamalarına katılma payı, kanalizasyon harcamalarına katılma payı ve su tesisleri harcamalarına katılma payı, yapılan giderler toplamından, özel devlet yardımları karşılıksız fon tahsisleri, bu iş için yapılan bağış ve yardımlar ile kamulaştırma bedelleri düşüldükten sonra kalan miktarın 1/3'ü esas alınarak belirlenmekte, bina ve arsalarda vergi değerinin % 2'sini geçmemektedir. Diğer bir ifadeyle, sunulan hizmetlere sadece maliyet açısından yaklaşılmakta ama bu hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan harcamaların tamamı dikkate alınmamakta ve ödenecek tutar bina ve arsalarda vergi değerinin % 2'sinden fazla olamamaktadır.

Çizelge 5.4 Kanalizasyon harcamalarına katılma payı gelirleri ve kanalizasyon yapım giderleri (1000 TL) (www.muhasebat.gov.tr)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı	69.951	53.038	59.191	75.026	110.368	103.965	114.458	129.894	128.352	126.852	183.711	49.248
Kanalizasyon Tesisi Yapım Giderleri	1.030.263	1.505.835	1.613.979	1.167.340	1.299.124	1.504.368	1.512.948	1.792.990	1.713.836	2.113.997	2.553.174	248.443

Çizelge 5.4'de yıllar itibarıyla Türkiye genelinde kanalizasyon harcamalarına katılım paylarından elde edilen gelirlerle, kanalizasyon tesisi yapım giderleri gösterilmiştir. Yapılan harcamaları, elde dilen gelirlerin karşılama oranı; 2006'da % 6,7, 2007'de % 3,5, 2008'de % 3,6, 2009'da % 6,4, 2010'da % 8,4, 2011'de % 6,9, 2012'de % 7,5 ve 2016'da % 7,2 olarak gerçekleşmiştir.

Çizelge 5.5 Su tesisi harcamalarına katılma payı gelirleri ve su tesisi yapım giderleri (1000 TL) (www.muhasebat.gov.tr)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Su Harcamalarına Katılma Payı	45.298	40.039	51.015	55.325	70.785	82.260	89.169	86.810	72.075	70.748	95.339	17.038
Su Tesisi Yapım Giderleri	479.961	618.865	605.470	561.674	788.831	915.594	1.185.289	1.364.317	1.064.315	1.581.500	2.369.984	173.674

Çizelge 5.5'de Türkiye genelinde, su harcamalarına katılım paylarından elde dilen gelirlerle, su tesisi yapım giderleri görülmektedir. Su harcamalarına katılım payının, su tesisi yapım giderlerine oranı; 2006 yılında % 9,4, 2007 yılında % 6,4, 2008 yılında % 8,4, 2009 yılında % 9,8, 2010 ve 2011 yıllarında % 8,9, 2012 yılında % 7,5 ve 2016 yılında % 4 olmuştur.

Çizelge 5.6 Yolharcamalarına katılma payı gelirleri ve yol yapım giderleri (1000 TL) (www.muhasebat.gov.tr)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Yol Harcamalarına Katılma Payı	126.268	164.737	176.508	199.716	253.196	259.454	296.365	325.243	315.225	309.844	368.213	367.126
Yol Yapım Giderleri	2.692.250	3.302.823	4.541.181	3.640.366	3.317.568	4.339.689	4.589.461	6.472.509	4.553.213	6.514.298	8.868.237	6.215.851

Çizelge 5.6'da Türkiye genelinde, yol harcamalarına katılım paylarından elde dilen gelirlerle, yol yapım giderleri yer almaktadır. Yol harcamalarına katılım payının yol yapım giderlerine oranı; 2006 yılında % 4,6, 2007 yılında % 4,9, 2008 yılında % 3,8, 2009 yılında % 5,4, 2010 yılında 7,6, 2011 yılında % 5,9, 2012 yılında % 6,4 ve 2016 yılında % 4,1'dir.

Daha önce ifade edilmeye çalışıldığı üzere, harçlarya da katılım payları yoluyla yerel kamu hizmetlerinin vergilenmesinde, bu hizmetlerden elde edilen faydanın, yani taşınmazların değerinde meydana gelen artışın kavranmadığı görülmektedir. Hatta bu hizmetlerin maliyeti dahi mükelleflerden tahsil edilememektedir. Yol, su ve kanalizasyon harcamalarına katılım paylarından elde edilen gelirlerin, bu hizmetler için yapılan giderlere oranı hiçbir dönemde % 10'u geçmemektedir. Bu durumda, kullanıcı harcıya da katılım payları aracılığıyla vergilenen yerel kamu hizmetlerinden elde edilen taşınmaz değer artışlarını veya faydaları vergileme aracı olarak geriye emlak vergisi veya taşınmazın satışı sırasında alınacak gelirya da kurumlar vergisi kalmaktadır.

5.2 Diğer Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz Vergi Değerlerine Etkisi

Ülkemizde metro yatırımlarının, yayalaştırma projelerinin, kentsel dönüşümlerinin, altyapı yatırımlarının taşınmaz değerlerini çok fazla etkilediği yönündeki görüşler oldukça yaygındır[9]. Yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz değerlerine etkisi konusunda ampirik çalışmalar da yapılmaktadır. Yankaya ve Çelik tarafından yapılan "İzmir Metrosunun Konut Fiyatları Üzerindeki Etkilerinin Hedonik Fiyat Yöntemi İle Modellenmesi" başlıklı çalışmada Üçyol ve Bornova bölgelerinde konut fiyatlarının metro yatırımından etkilendiği ve kısa dönemde kısmi denge içinde, ulaşım altyapısındaki bir iyileştirmenin arsa değerlerinde kapitalize olduğu teorik savının,

[9]Örneğin, Vatan Gazetesi'nin internet sitesinde 18 Aralık 2014 tarihinde çıkan bir haberde, İstanbul İnşaatçılar Derneği Yönetim Kurulu Başkanı Nazmi Durbakayım, Marmaray ve metrobüs gibi ulaşım projelerinin bölgedeki ev fiyatlarını yüzde 75'e kadar, üçüncü boğaz köprüsü ve üçüncü havalimanının ise arsa fiyatlarını yüzde 300 artırdığını ifade etmektedir.BKZ. http://www.gazetevatan.com/bu-ilcelerde-fiyatlar-yuzde-300-artti-708394-ekonomi/ (erişim 01.09.2017). HabertürkGazetesi'nin internet sitesinde 15 Ocak 2015 tarihli bir habere göre ise Beyoğlu'nda kentsel dönüşümün uygulamaya konulduğu Tarlabaşı'nda, taşınmaz fiyatlarında 50 kata varan artışlar gerçekleştiği belirtilmektedir. BKZ.http://www.haberturk.com/ekonomi/emlak/haber/1030880-100-bin-tllik-bina-5-milyon-tl-oldu (erişim 01.09.2017).

İzmir örneğinde anlamlılığı ortaya konulmuş (Yankaya ve Çelik 2005), metro istasyonuna yakınlıkla taşınmaz değerleri arasında pozitif bir ilişki bulunmuştur.

Bununla birlikte, metro, park, yeşil alan, kentsel dönüşüm gibi bazı yerel kamu hizmetleri, harçlarya da katılım payı yoluyla vergilenmemektedir. Bu nedenle, bu hizmetlerin, teorik olarak, emlak vergisi yoluyla vergilenmesi beklenmektedir. Eğer yerel kamu hizmetleri taşınmazların piyasa değerlerinde kapitalize oluyorsa, bu etkinin vergi değerlerine ne ölçüde yansıdığını araştırmak gerekmektedir. Örneğin, kentsel dönüşüm sonucu yeni yapılan binalar, emlak vergisi değerinin binalar için hesaplanan kısmını etkilerken, arsalar için tespit edilen vergi değerlerini etkileyip etkilemediği önemli bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.3 Yerel Kamu Hizmetlerinin Binalar İçin Tespit Edilen Vergi Değerlerine Etkisi

TEVS yapılı taşınmazlar için bina vergisi uygulanmakta ve vergi değeri bina değeri ile arsa değerinden oluşmakta, bina değeri ve arsa değeri farklı değerleme yöntemleriyle belirlenmektedir. Binalar için vergi değeri, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca belirlenen ve ilan edilen bina metrekare inşaat maliyetleri ile arazi ve arsalar için belirlenen esaslara göre bulunacak arsa payı değeri dikkate alınarak hesaplanan değerden oluşmaktadır.

Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğün 7. maddesindeki "Binaların vergi değeri; kullanılış tarzı, inşaatın nevi ve sınıfına göre takdir olunur. Vergi değerinin takdirinde, ayrıca, binaların aşağıdaki özellikleri de göz önünde bulundurulur:

1-İşyerleri ve meskün yerler ile park, bahçe, okul gibi tesislere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu,
2-Bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibariyle mevkii,
3-Su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin mevcut olup olmadığı,
4-Büyüklüğü, kat sayısı, oda, hol, banyo gibi iç bölümlerinin sayısı,

5-İç bölümleri yönünden kullanışlılık durumu,
6-Ön ve arka cephede bulunması,
7-Mamurluk derecesi,
8-Asansör, kalorifer ve klima tesisatı bulunup bulunmadığı,
9-Müştemilatı,
10-Manzara görme durumu. Vergi değerinin takdirinde binada bulunan mobilya vesair eşya ile sabit istihsal tesisleri nazara alınmaz.“ şeklindeki hüküm ile binaların hem karakteristik özelliklerinin, hem de konumunun vergi değerinin tespitinde dikkate alınması gerektiği vurgulansa da, Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından her yıl belirlenen binaların metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösterir cetvelde yer alan bedeller ülkedeki tüm binaların değerinin tespitinde kullanılmaktadır. Uygulamada binaların hem karakteristik özelliklerinin, hem de konumunun ve kamu hizmetlerinden ne ölçüde faydalandığının, bina değerinin hesaplanması için kullanılan vergi değerinin tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Özet olarak, yürürlükte bulunan tüzük hükümlerine göre, bina vergisinin matrahı öncelikle karşılaştırma yöntemine göre bulunmalı, bulunamaması halinde maliyet veya gelir yöntemine başvurulmalıdır. Ancak, tebliğler yoluyla yapılan düzenlemelerle, bina vergisinin matrahı tespit edilirken, binanın arsa değeri hariç değerinin, maliyet yöntemine göre hesaplanması sağlanmıştır. Ayrıca, binada bulunan bağımsız bölümlerin vergi değerini farklılaştıracak olan hükümlerin de uygulanmamasıyla, vergi değeri açısından her bölgedeki binaya ve binadaki bütün bağımsız bölümlere cephe, kat, manzara, vb. özellikler açısından eşit yaklaşılan bir sistem oluşturulmuştur. Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı tarafından ilan olunan bedelde nazara alınmamış ise hesaplanan metrekare normal inşaat maliyet bedeline, kalorifer veya klima tesisatı için % 8, asansör tesisatı için ayrıca % 6 oranında ilave yapılmakta, zemin ve asansörden yararlanmayan bodrum katlar için asansör nedeniyle ilave yapılmamaktadır. Böylece, binaların vergi değerine sadece kalorifer, klima ve asansör özellikleri etki edebilmektedir.

Maliyet yöntemi, özelliği gereği, taşınmaz değerlemesinde, taşınmaza olan talep boyutunu içermemekte, değere sadece arz, yani maliyetler açısından yaklaşmakta, dolayısıyla gelir, konum rantı, beklentiler, fayda, kıtlık, pazarlanabilirlik gibi iktisadi olguları kavrayamamaktadır. Diğer bir ifadeyle, maliyet yönteminde bir yatırım olan konutun değerine sadece maliyetler yönünden bakılmakta, gelir, beklentiler, zevk ve tercihler, yani talep boyutu ele alınamamaktadır. Ayrıca, maliyet yöntemine göre taşınmaz değerlemesinde, taşınmazın yararlandığı yerel kamu hizmetlerinin değere olan etkisi ölçülememektedir. Aynı mimari özelliklere ve aynı inşaat kalitesine sahip olan, fakat şehrin farklı yerlerinde bulunan iki ayrı binanın, maliyet yöntemine göre, arsa değeri hariç, değerleri eşit olmakta, metroya, parka, okula yakınlık gibi özelliklerin taşınmaz değerlerine olan etkisi dikkate alınamamaktadır.

Bununla birlikte, taşınmaz homojen bir mal olmadığından, niceliksel ve niteliksel özelliklerden oluşmaktadır. Bu nedenle; taşınmaz değerlemesi, taşınmazın özelliklerinin tespitine ilişkin bir işlemdir ve bu tespit sadece taşınmazın kendisi için değil, aynı zamanda konumlandığı bölge için de yapılmaktadır (Hepşen 2011). Taşınmazın kendi karakteristik özelliklerinin yanısıra, çevresel özellikleri de değerine olumluya da olumsuz katkı yaptığından, bu özelliklerin etkisinin belirlenmesi gerekmektedir.

Bu bağlamda, taşınmaz değerine etki eden faktörleri, taşınmazın niteliğine dair özellikler (oda sayısı, bina yaşı gibi), coğrafi ve konum olarak özellikleri (metroya, parka vb. yakınlık gibi) ve sosyo-ekonomik durumla ilgili olan çevresel faktörler (trafik, hava kirliliği, suç oranı gibi) olarak üç grupta ele almak mümkün görünmektedir (Hepşen 2011). Çizelge 5.7'de bu faktörlerin konut değerine olan etkisi gösterilmektedir.

Çizelge 5.7 Konutdeğerinin oluşumuna etki eden başlıca faktörler (Defne 2008)

Özellik	**Niteliği**	**Fiyat Üzerindeki Olası Etkisi**
Kullanım Alanı	Sürekli	Artış
Oda Sayısı	Sayıma Dayalı	Artış
Tuvalet/Banyo Sayısı	Sayıma Dayalı	Artış
Müstakil Tapu Durumu	Kategorik	Artış
Balkon Sayısı	Sayıma Dayalı	Artış
Müstakil Konutya da Apartman Dairesi	Kategorik	Artış
Mahalle Semtya da Mevki	Kategorik	Artış/Azalış
Isınma Durumuya da Yakıt Sistemi	Kategorik	Artış
Manzara Olup Olmaması	Kategorik	Artış
Otopark Olup Olmaması	Kategorik	Artış
Bodrum Olup Olmaması	Kategorik	Artış
Güneş Alma Durumu	Kategorik	Artış
Proje Kalitesi	Kategorik	Artış
Kullanılan Malzeme ve İnşaat Kalitesi	Kategorik	Artış
Zemin Durumu	Kategorik	Artış
Binanın Yaşı	Sürekli	Azalış
Güvenlik Sistemi	Kategorik	Artış
Merkeze Yakınlık	Kategorik	Artış/Azalış
Suç Oranı	Kategorik	Azalış
Gürültü Durumu	Kategorik	Azalış
Hastaneye Yakınlık	Kategorik	Artış
Okula Yakınlık	Kategorik	Artış
Alışveriş Merkezine Olan Yakınlık	Kategorik	Artış
Komşuların Gelir Düzeyi	Kategorik	Artış
Toplu Taşımaya Yakınlık	Kategorik	Artış

Çizelge 5.7'de görüldüğü üzere, bir konutun değerini oldukça fazla sayıda faktör etkilemektedir ve maliyet yöntemi taşınmazın dahili ve harici birçok özelliğini değerleme sürecine dahil edememektedir. Maliyet yöntemine göre yapılan bir konut değerlemesinde, taşınmazın değerine etki eden, manzara, güneş alma durumu, suç oranı gibi bazı faktörlerin değere katkısını belirlemek kolay olmamaktadır. Bununla birlikte, üzerinde bina bulunan bir taşınmazın çıkartma yöntemi uygulanarak toplam piyasa değerinden bina değerinin düşülerek arsa değerinin, yani taşınmazın geliştirilmemiş sermaye değerinin bulunmaya çalışılması halinde, binada bulunan bağımsız bölümlerin karakteristik özelliklerinin değere olan katkısının arsa değerine geçmesi mümkün olabilmekte ve bu durumda bağımsız bölümlerin değerlerinde kapitalize olmuş özelliklere ait değerler (manzara, cephe vb.) arsa değerine ilave edilmiş olmakta, piyasa değerinin üzerinde bir değer belirleme riski oluşmaktadır.

Diğer taraftan, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından her yıl mimarlık ve mühendislik hizmet bedellerinin hesabında kullanılacak yapı yaklaşık birim maliyetleri belirlenmektedir. Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından binaların metrekarenormal inşaat maliyet bedellerini gösterir cetvelde belirtilen birim fiyatlarla, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından her yıl tespit edilen mimarlık ve mühendislik hizmet bedellerinin hesabında kullanılacak yapı yaklaşık birim maliyetleri arasında ilişki olup olmadığına bakmak gerekmektedir. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından her yıl yayınlanan mimarlık ve mühendislik hizmet bedellerinin hesabında kullanılacak yapı yaklaşık birim maliyetlerindeki yapı tasnifi ile Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından binaların metrekarenormal inşaat maliyet bedellerini gösterir cetvelde belirtilen yapı sınıfı tasnifi aynı değildir. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı yapı yaklaşık birim maliyetlerinde yapıları genel olarak beş sınıfa ayırmakta ve bu sınıfları da kendi içinde kategorize etmektedir. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı asansörlü ve kaloriferli konutları III B, bina yüksekliği 21,50 m'yi aşan asansörlü ve kaloriferli konutları IV A, villa, teras evleri, dağ evleri ve kaymakam evi gibi özellikli müstakil konutları IV B yapı tipi olarak belirlemiştir. Bayındırlık birim fiyatlarına inşaat genel giderleri ve yüklenici karı, asansör ve kalorifer farkı dahilken, Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından belirlenen binaların metrekarenormal inşaat

maliyet bedellerini gösterir cetvelde belirtilen bedellere, yüklenici karı ve genel giderler ile kalorifer ve asansör farkı dahil değildir.

01.03.1983 tarih ve 17974 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 14 Seri Nolu EVK Genel Tebliğinde; binanın sınıfını belirlemek mümkün olmaz ise ülkemizde mesken olarak kullanılan betonarme karkas ve yığma kagir tarzındaki binaların büyük çoğunluğunun ikinci sınıf olduklarının dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Türkiye'de bulunan ve mesken olarak kullanılan binaların betonarme karkas ve yığma kagir olduğunu söylemek mümkün bulunmaktadır. Ancak, 1983 yılından günümüze inşaat sektöründe meydana gelen gelişmeler nedeniyle, binaların artık daha çok birinci sınıf olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından belirlenen yapı yaklaşım maliyetlerinde yer alan III B tipi yapıların maliyet birim fiyatları ile Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından belirlenen binaların metrekarenormal inşaat maliyet bedellerini gösterir cetvelde yer alan betonarme karkas birinci sınıf yapıları karşılaştırmak, bu iki cetvelin birbirinden ne kadar etkilendiğini anlamak açısından anlamlı olmaktadır.

Çizelge 5.8 Betonarme Karkas 1. Sınıf yapıların birim fiyatlarının III B yapı sınıfı için belirlenen birim fiyatlarla karşılaştırılması ve yıllar itibariyle artış oranlarının tespiti (Anonim 2018)

Yıllar	Betonarme Karkas 1. Sınıf	III B sınıfı	Yeniden Değerleme Oranı	Betonarme Karkas 1. Sınıf Birim Fiyatının Önceki Yıla Göre artış Oranı %	TÜİK Bina İnşaat Maliyet Endeksindeki Değişim (2005=100)	TÜİK Bina İnşaat Maliyet Endeksindeki % Değişim (2005=100)
1997	8,29	25,82	80,4	--------	-	
1998	16,58	44,67	77,8	100	-	
1999	33,16	69,23	52,1	100	-	
2000	50,44	114,23	56	52	-	
2001	78,68	140,00	53,2	56	-	
2002	157,36	231,00	59	100	-	
2003	212,44	300,00	28,5	35	-	

Çizelge 5.8 Betonarme Karkas 1. Sınıf yapıların birim fiyatlarının III B yapı sınıfı için belirlenen birim fiyatlarla karşılaştırılması ve yıllar itibariyle artış oranlarının tespiti (Anonim 2018) (devam)

2004	254,93	322,00	11,2	20	-	
2005	285,52	359,00	9,8	12	100	
2006	308,37	381,00	7,8	8	116	16
2007	338,59	427,00	7,2	10	125,7	8,4
2008	365,00	455,00	12	8	142,8	13,6
2009	438,00	498,00	2,2	20	136,7	-4,3
2010	547,50	511,00	7,7	25	144,6	5,8
2011	547,50	565,00	7,7	0	162,5	12,4
2012	603,67	560,00	7,8	10,25	171,3	5,4
2013	681,12	585,00	3,93	12,82	180,3	5,1
2014	734,24	650,00	10,11	7,79	199,3	10,7
2015	813,16	700,00	5,58	10,7	211,00	5,9
2016	858,53	750,00	3,83	5,57	227,4	7,7
2017	891,41	838,00	14,47	3,83	272,1	19,7

Çizelge 5.8'de görüleceği üzere, binaların metrekarenormal inşaat maliyet bedellerini gösterir cetvelde yer alan, betonarme karkas birinci sınıf yapılar için belirlenen fiyatlar, yıllar geçtikçe bayındırlık birim fiyatlarına yaklaşmakta, hatta 2010 yılında geçmektedir. Öte yandan, binaların metrekarenormal inşaat maliyet bedellerini gösterir cetvelde yer alan fiyatlara, asansör ve kalorifer farkı, yüklenici karı ve genel giderler dahil olmadığı için, bu fiyatlara % 14 oranındaki asansör ve kalorifer farkı eklendiğinde (vergi değerinin hesabında yüklenici karı eklenmemektedir), son yıllarda binaların metrekarenormal inşaat maliyet bedelleri bayındırlık birim fiyatlarını aşmaktadır.

Ayrıca, çizelgede 4. ve 5. sütunlara bakıldığında, binaların metrekarenormal inşaat maliyet bedellerinde yıllar itibariyle artışların, birçok yıl için yeniden değerleme oranının üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. Emlak vergisi matrahının tespitinde kullanılan metrekarenormal inşaat maliyet bedellerinin hemen hemen her yıl yeniden değerleme oranının üzerinde artırıldığını ve bu artış sonucu yayınlanan fiyatların, bayındırlık birim fiyatlarına yakın olduğunu ifade etmek gerekmektedir. Maliye Bakanlığı ve Bayındırlık ve İskan Bakanlığının, binaların metrekarenormal inşaat

maliyet bedellerini belirlerken, yeniden değerleme oranından ziyade, bayındırlık birim fiyatlarından daha çok faydalandığı anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, son yıllarda emlak vergisi matrahının tespitinde kullanılan metrekarenormal inşaat maliyet bedellerinin bayındırlık birim fiyatlarını geride bırakmasını, emlak vergisi matrahını artırma çabası olarak değerlendirmek mümkün göünmektedir.

Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin hesaplanma yöntemine ilişkin kesin bir bilgi olmadığı (Çağdaş 2007), değerlerin piyasa şartlarını tam olarak yansıtmadığı, piyasada oluşan maliyetlerin genelde altında kaldığı (Hacıköylü ve Heper 2010) yönünde görüşler de bulunmaktadır.Ülkemizde, emlak vergisinin matrahının tespitinde kullanılan bina metrekare inşaat maliyet bedelleri çok fazla gündeme gelmemekte, ancak arsa ve araziler için belirlenen asgari metrekare birim değerleri tartışmalara ve eleştirilere neden olmaktadır (Öner 2006).

TEVS'de binalar için belirlenen vergi değerleri, emlak vergisi tabanının önemli bir kısmını oluşturmakta, ama değerlerin tespitinde kullanılan yöntem gereği piyasa değerini yansıtmamakta ve yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz değerlerine olan katkısını kavrayamamaktadır. Binaların vergi değerlerinin hesabında kullanılması için tespit edilen bedeller, binaların piyasa değerlerinden oldukça uzak vergi değerleri bulunmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisini görebilmek amacıyla arsalar için tespit edilen vergi değerlerini incelemek gerekmektedir.

5.4 Yerel Kamu Hizmetlerinin Arsalar İçin Tespit Edilen Vergi Değerlerine Etkisi

Tüzüğün 3. bölümünde, arsa vergi değerinin takdirinin nasıl yapılacağına ilişkin hükümler yer almaktadır. Tüzüğün 26. maddesinde; " Arsaların vergi değeri, metrekare itibariyle takdir olunur. Vergi değerinin takdirinde aşağıdaki hususlar da göz önünde bulundurulur:

1 - İşyerlerine ve meskün yerlere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu,

2 - Bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibariyle mevkii,
3 -Su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin gelmiş olup olmadığı,
4 - Hangi nevi bina inşaatına müsait olduğu,
5 - İmar ve istikamet planındaki durumu,
6 - Bina ve inşaat sahası büyüklüğü,
7 -Topografik durumu. " denilmektedir. Tüzükte, arsaların vergi değeri hesaplanırken arsanın karakteristik özelliklerinin ve belediye hizmetlerinden faydalanıp faydalanmadığı gibi dışsal faktörlerin dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir.

Diğer taraftan, Tüzüğün 29. ve 30. maddesine göre arsa vergi değerinin karşılaştırma yöntemine göre bulunması öngörülmektedir. Tüzüğün 31. maddesine göre, normal alım satım cetvellerinin arsalar için de düzenlenmesi, 32. maddesinde ise arsa vergi değerinin tespitinin mümkün olmaması halinde, normal alım satım bedeli aynı veya benzer vasıftaki başka bir arsa üzerinde bulunan binanın takdir olunan vergi değeri içindeki arsa bedeli esas alınmak suretiyle bulunması öngörülmektedir. Bu durumda, boş emsal arsa bulunamaması durumunda, arsalar için vergi değeri, üzerinde bina bulunan bir taşınmazın toplam değerinden, bina değeri düşülerek, yani çıkartma yöntemi uygulanarak bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle, arsalar için vergi değeri tespit edilirken, benzer özelliklerdeki arsaların alım satım fiyatlarından yararlanılması, mümkün olmaması halinde ise arsa değerinin geliştirilmemiş sermaye değeri olarak, üzerinde bina bulunan benzer nitelikteki taşınmazın değerinden bina değeri düşüldükten sonra kalan değer dikkate alınarak bulunması öngörülmektedir. Bu uygulamaya literatürde çıkartma yöntemi (*extractionorabstractionapproach*) denilmektedir. Çıkartma yöntemi, dağıtım yönteminin bir çeşidi olarak toplam taşınmaz değerinden yapının amortize edilmiş maliyet değerinin düşülmesiyle uygulanmaktadır. Arazi değerlemesindeki bu yöntem, ikame prensibini esas almakta, konu yapıya benzer özellikteki yapıyı ikame etmektedir. Öncelikle karşılaştırma yöntemi kullanılarak toplam taşınmaz değeri belirlenmekte ve daha sonra ikame prensibinden hareketle yapının amortize edilmiş değeri toplam değerden düşülerek arazi değeri bulunmaktadır. Bu yöntem, parsellerin en yüksek ve en iyi kullanımlarını belirlemede yaygın olarak kullanılmaktadır (Wuesnch vd. 2000).

Arsaların vergi değerlerini belirleyen takdir komisyonu, Vergi Usul Kanununun 72. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca;

- Belediye Başkanı veya tevkil edeceği bir memur (Başkan),
- İlgili belediyeden yetkili bir memur,
- Tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur,
- Ticaret odasınca seçilmiş bir üye,
- İlgili mahalle veya köy muhtarlarından kurulmaktadır.

Görüldüğü üzere, arsaların emlak vergisi değerlerinin tespiti için oluşturulan komisyon başkanı ve bir üyesi ilgili belediyeden seçilmektedir. Bu nedenle, arsaların emlak vergisi değerlerinin tespitinde ilgili belediyenin etkisinin oldukça yüksek olduğunu söylemek mümkün görünmektedir. Belediyelerin en azından, kendilerinin götürdükleri hizmetlerin karşılığını vergi olarak alabilmesini sağlayacak en önemli aracın, arsaların asgari metrekare birim değerleri olduğu anlaşılmaktadır.Bununla birlikte,03.07.2009 tarihinden sonra yapılan takdirlerde bu komisyonlara defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur ile ilgili olduğu arsalara ilişkin organize sanayi bölgesini temsilen bir üye dahil edilmiş, merkezi yönetimin ağırlığı artırılmıştır.Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde ise takdir komisyonu, valinin başkanlığı altında, defterdar, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulmaktadır. Araziler için vergi değerlerinin tespiti için oluşturulan takdir komisyonunda, yerel yönetimlerin hiç temsilcisinin olmaması dikkat çekmektedir. Bu tür uygulamalardan, merkezi yönetimin, emlak vergisinin yerel bir vergi olma özelliğini azalttığı ve kırsal alanda yaşayanların vergi ödemesini istemediği sonucu çıkmaktadır.
Büyükşehir belediyesi bulunan illerde belediyeler itibarıyla kurulan farklı takdir komisyonlarınca takdir edilen metrekare birim değerleri arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi amacıyla takdir edilen bedeller, öncelikle vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında defterdar veya vekalet vereceği memur, vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde vergi dairesi başkanı veya vekâlet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkarlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan

merkez komisyonunca değerlendirilmektedir. Merkez komisyonlarınca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler, ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınmaktadır.

Bu bölümde, yerel kamu hizmetlerinin vergi değerlerine etkisi, arsalar için belirlenen vergi değerlerine, yerel yönetimlerin yaptıkları yatırımlara ve taşınmazların piyasa değerlerine bakılarak ele alınacaktır. Ülkemizde arsalar ve araziler için vergi değerleri, 4 yılda bir belirlendiğinden, yerel yönetimler, 4 yıl boyunca yaptıkları yatırımların ya yatırımdan yararlanan taşınmazların arsa vergi değerlerine maliyetlerini yansıtacak,ya da taşınmaz değerlerinde kapitalize olduğunu varsayarak arsaların piyasa değerlerini veya piyasa değerlerinin belirli bir oranını vergi değeri olarak belirleyecektir. Diğer bir ifadeyle, ülkemizde yerel yönetimler yaptıkları yatırımların karşılığını emlak vergisi olarak almak istiyorlarsa, yaptıkları yatırımların maliyetini, bu yatırımlardan yararlanan taşınmazların arsaları için tespit ettikleri vergi değerlerine dağıtacak ya da taşınmaz değerlerinde kapitalize olduğunu düşünerek, arsaların piyasa değerlerini veya piyasa değerlerinin belirli bir oranını vergi değeri olarak kabul edecektir. Bu nedenle, yerel yönetimlerin yaptıkları yatırımların maliyetlerini arsalar için belirlenen vergi değerlerine yansıtıp yansıtmadıklarını anlayabilmek için, il özel idaresinin, büyükşehir ve ilçe belediyelerinin, ilgili kuruluşların bütçelerine, gelir ve harcamalarına bakmak ve bu büyüklüklerin arsalar için tespit edilen vergi değerleriyle ilişkisini sorgulamak gerekmektedir.

5.4.1 Yerel kamu hizmetlerinin arsalar için tespit edilen vergi değerlerine etkisinin yerel yönetimlerin yatirimlari araciliğiyla analizi

Türkiye'de metropol ve kentleşme denilince akla ilk gelen şehir İstanbul olduğu için, yerel kamu hizmetleri ile arsalar için tespit edilen vergi değerleri arasındaki ilişkiyi İstanbul taşınmaz piyasası verilerini kullanarak değerlendirmek, yapılan analizlerin değeri ve önemi açısından anlamlı olmaktadır. PwC ve Urban Land Institute (ULI) işbirliği ile gerçekleştirilen ve gayrimenkul sektöründeki son gelişmeleri içeren "EmergingTrends in Real Estate Europe 2013-Gayrimenkulde Gelişen Trendler Avrupa 2013" raporuna göre, İstanbul mevcut gayrimenkul yatırımlarıyla Avrupa'nın

öne çıkan ilk 27 şehri arasında 4. sırada yer almaktadır. İlk beş sırada yer alan diğer şehirlerin "güvenli limanlar" olarak yatırımcıları çektiği, İstanbul'un ise gelecekteki gelişim fırsatları için tercih edildiği belirtilmektedir (http://www.pwc.com.tr/tr/basin-bulteni/2013/pages/gayrimenkulde-gelisen-trendler.jhtml.) erişim:02.03.2014).Bununla birlikte, aynı konuda 2017 yılındaki raporda, İstanbul kısa vadede öncelikli yatırım alanı olarak geriye düşmekte, ama potansiyeli yüksek ve gelişen bir pazar olarak değerlendirilmektedir (https://www.pwc.com.tr. 2017)

TÜİK verilerine göre 2014 yılında Türkiye'de 1.165.381 adet konut satışı gerçekleşmiştir. Bu satışların 541.554'ü ilk satış ve 623.827'si ikinci el satış işlemidir. 2014 yılında İstanbul'da gerçekleşen konut satış sayısı 225.454'dür.2016 yılında ise Türkiye genelinde 1.341.453, İstanbul'da 232.428 adet konut satılmıştır. İstanbul ülkemizin ve dünyanın önemli bir kentidir ve konut satış piyasamızın yaklaşık % 20'sini oluşturduğu için,taşınmaz piyasasına dair sağlıklı analizlerin yapılabileceği güzel bir laboratuvardır.

İstanbul'da yerel yönetimler ve merkezi yönetim tarafından yapılan yatırım ve harcamalar son zamanlarda giderek artmaktadır. Marmaray, Kanal İstanbul, 3. Köprü, 3. Havalimanı gibi projeler taşınmaz değerlerini büyük ölçüde etkilemektedir. Rantın yüksek olması, diğer şehirlerde elde edilemeyen bilgilere ve verilere ulaşılmasını kolaylaştırmaktadır. Hemen hemen bütün kamu kurum ve kuruluşları, taşınmaz piyasası aktörleri İstanbul'a büyük önem vermekte, bu metropole yönelik çalışmalarını ciddiye almaktadır.

Bu bölümde, yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi, İstanbul'da gerçekleşen yerel kamu hizmetleri ve arsalar için tespit edilen emlak vergisi değerleri aracılığıyla ele alınacaktır. Elde edilecek sonuçlar çerçevesinde analizler yapılacak ve daha sonraki analizin alt yapısı oluşturulmaya çalışılacaktır.

a. İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin Yatırımları

Türkiye'nin en büyük kenti olan İstanbul'daki bütün belediyelerin 2013 yılı toplam harcamaları 11.729.287.000 TL'ye ulaşmaktadır (2013 Yılı Mahalle İdareler Genel Faaliyet Raporu:112). Her yıl bütçe görüşmelerinden sonra, İstanbul Büyükşehir Belediyesi (İBB) bütçesinin kaç bakanlığın bütçesini geçtiğine dair haberler basında yer almaktadır. Gerçekten, 2015 yılı bütçe rakamlarına göre de, İBB bütçesi, İSKİ ve İETT bütçeleriyle birlikte 19 bakanlığın bütçesini geride bırakmaktadır. İBB'nin2015 yılı bütçesi 12 milyar 250 milyon lira, İSKİ ve İETT bütçeleri dahil olunca 19 milyar 712 milyon lira, şirket ciroları da eklenince konsolide bütçe 31 milyar 865 milyon lira olarak belirlenmiştir (http://www.sabah.com.tr. 2014) İBB'nin 2017 yılı konsolide bütçesi ise 42 milyar TL'dir ve bu bütçenin yaklaşık % 46'sı ulaşıma ayrılmış bulunmaktadır (http://www.hurriyet.com.tr. 2017)

Çizelge 5.9 İBB'nin 2010-2013 Yılları arasındaki bazı gelir ve harcamaları

	2010	2011	2012	2013
Vergi Gelirleri	98.654.859	117.018.236	90.573.371	118.634.464
Genel Bütçe Vergi Gelirleri	4.578.151.995	5.159.997.370	5.910.076.247	6.757.259.820
Toplam Gelirler	5.985.182.251	7.173.139.504	7.423.983.342	8.936.033.998
Toplam Giderler	6.503.330.850	7.112.092.143	7.178.078.897	8.596.356.876
Sermaye Giderleri	3.187.229.244	2.538.128.556	2.846.148.970	3.756.229.322

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.9'da İBB'nin 2010-2013 yılları arasında gerçekleşen vergi ve toplam gelirleriyle, sermaye ve toplam giderleri gösterilmiştir. Vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı oldukça düşük düzeyde kalmakta ve 2010, 2011, 2012 ve 2013 yılları için sırasıyla % 1,6, % 1,6, % 1,2 ve % 1,3 olmaktadır. Genel bütçe vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı, 2010 yılında % 76,4, 2011 yılında % 71,9, 2012 yılında % 79,6 ve 2013 yılında % 75,6 olarak gerçekleşmektedir. İBB'nin gelirlerinin yaklaşık ¾'ünün merkezi bütçeden aktarıldığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, sermaye giderleri 2013

yılında 3.756.229.322 TL'ye ulaşmakta ve toplam giderlerin % 43'üne tekabül etmektedir.

b. İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi'nin Yatırımları

İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi (İSKİ) 1981 yılında kurulmuştur ve İBB'ne bağlı bağımsız bütçeli bir kuruluştur. İBB Başkanı'nın aynı zamanda Yönetim Kurulu Başkanı olduğu İSKİ'de, Büyükşehir Belediye Meclisi Kurumun Genel Kurulu'nu oluşturmaktadır.

Çizelge 5.10 İSKİ'nin 2010-2013 Yılları aarasındaki bazı gelir ve harcamaları

	2010	2011	2012	2013
Kanal Harcamalarına Katılım Payları	21.554.065,72	26.812.143,44	55.693.417,43	49.283.666,35
Su Harcamalarına Katılım Payları	9.116.671,22	12.312.214,37	16.770.365,93	13.739.069,50
Toplam Gelirler	2.343.738.125	2.891.247.046	3.588.598.558	3.792.044.081
Toplam Giderler	2.071.257.729	2.383.930.361	3.118.830.625	3.764.075.067
Sermaye Giderleri	847.000.000	1.154.923.503	1.453.413.114	1.836.000.000

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.10'da, İSKİ'nin kanal ve su harcama paylarına katılım payları gelirleri, toplam gelirleri, sermaye ve toplam giderleri görülmektedir. Kanal ve su harcama paylarına katılım payları gelirlerinin, sermaye giderlerine oranı 2010, 2011 ve 2013 yıllarında % 0,03, 2012 yılında % 0,04 olarak gerçekleşmiştir. 2013 yılında İSKİ'nin yatırım harcamalarının 2 milyar liraya yaklaşmakta, kanal ve su harcamalarına katılım payları gelirlerinin toplam gelirlere olan oranı 2010 yılında % 1,3, 2011 yılında % 1,3, 2012 yılında % 2 ve 2013 yılında % 1,6 olmaktadır.

c. İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İdaresi'nin Yatırımları

İstanbul Elektrik, Tünel ve Tramvay İdaresi (İETT), 16 Haziran 1939 tarih ve 3645 sayılı İstanbul Elektrik, Tramvay ve Tünel İdareleri Teşkilat ve Tesisatının İstanbul Belediyesine Devrine Dair Kanun ile kurulmuştur. İETT İşletmeleri Genel Müdürlüğü İBB'ne bağlı özel bütçeli kamu tüzel kişiliğine sahip bir kamu kuruluşudur. İETT İşletmeleri Genel Müdürlüğü İstanbul il sınırları dahilinde kent içi toplu ulaşım hizmeti sunmaktadır ve otobüs, metrobüs, tramvay ve nostaljik tramvay işletmeciliğinden sorumludur.

Çizelge 5.11 İETT'nin 2010-2013 Yılları arasındaki bazı gelir ve harcamaları

	2010	2011	2012	2013
Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	112.451.122	167.812.518	68.699.002,20	119.121.862
Toplam Gelirler	922.297.096	1.729.340.876	1.331.685.618,49	1.433.755.060
Toplam Giderler	1.440.031.442	1.393.270.084	1.323.543.571	1.869.890.723
Sermaye Giderleri	338.099.398	131.765.017	173.674.848,27	728.892.749

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.11'e göre, İETT'nin gelirlerinin çok az bir kısmı mal ve hizmet satış gelirlerinden oluşmaktadır. Mal ve hizmet satış gelirleri, toplam gelirlerin 2010 yılı için % 12'sini, 2011 yılı için % 9'unu, 2012 yılı için % 5'ini ve 2013 yılı için ise % 7'sini oluşturmaktadır. Sermaye giderlerinin toplam giderlere oranı ise 2010 yılında % 23, 2011 yılında % 9, 2012 yılında % 13 ve 2013 yılında % 38 olarak gerçekleşmektedir.

d. İstanbul İl Özel İdaresi'nin Yatırımları

İstanbul İl Özel İdaresi (İİÖİ) vizyonunu "Medeniyetlerin buluşma noktasında yer alan İstanbul'un doğal, tarihi ve kültürel yapısıyla yaşanabilir ve sürdürülebilir bir "Dünya Kenti" olması için, sınırlı kaynaklarıyla hizmet vererek maksimum faydayı üretmek ve bu açıdan bölge ülkeleri arasında bir numaralı İl Özel İdaresi Kurumu olmaktır"şeklinde

belirlemiştir. Bu şekilde tanımlanmış bir vizyon, küreselleşme ve yerelleşme kavramlarından oldukça etkilenmiş görünmektedir.

Çizelge 5.12 İl Özel İdaresi'nin 2010-2013 Yılları arasındaki bazı gelir ve harcamaları

	2010	2011	2012	2013
Mahalli İdarelerden Alınan Proje Yardımları (Taşınmaz Kültür Varlıkları)	18.679.593,00	36.007.691,51	70.240.704,21	138.787.345,34
Emlak Ver. Gelirler. Alınan Pay	-------	1.779.991,58	6.308.906,53	6.442.819,20
Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Pay (İller Bankası)	240.632.925,22	283.858.128,49	314.532.323,25	370.976.674,57
Toplam Gelirler	521.736.091,61	688.165.751,39	943.185.963,19	1.123.448.315,90
Toplam Giderler	422.170.676,16	626.435.796,15	832.042.714,23	1.087.753.790,25
Sermaye Giderleri	257.371.322,93	392.898.499,58	601.910.696,50	849.495.120,76

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.12'de İİÖİ'nin taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı olarak elde ettikleri gelir, toplam gelirleri, sermaye ve toplam giderleri gösterilmiştir. Taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı olarak elde edilen gelirin 2013 yılında 138.787.345,34'e ulaştığı anlaşılmaktadır. Türkiye'de 2013 yılında toplam emlak vergisi gelirinin 3.846.950.000 TLolduğu dikkate alındığında, İstanbul'dan elde edilen emlak vergisi gelirinin, toplam emlak vergisi gelirinin önemli bir bölümünü oluşturduğu ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan, İl Özel İdaresinin gelirlerinin önemli bir kısmını yatırımlara tahsis ettiği görülmektedir. İl Özel İdaresi harcamalarının 2010 yılında % 60'ını, 2011 yılında % 62'sini, 2012 yılında % 72'sini, 2013 yılında ise % 78'ini yatırıma ayırmaktadır. Bununla birlikte, İl Özel İdaresi'nin toplam gelirleri içerisinde en önemli gelirin merkezi idare vergi gelirlerinden alınan pay olması, yerel yönetimlerin finansmanında merkezi yönetimin ağırlığını göstermektedir.

e. İstanbul Kalkınma Ajansı'nın Yatırımları

Türkiye'de kalkınma ajansları, 08.02.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, kaynakların yerinde ve etkin kullanımını sağlamak ve yerel potansiyeli harekete geçirmek suretiyle, ulusal kalkınma planı ve programlarda öngörülen ilke ve politikalarla uyumlu olarak bölgesel gelişmeyi hızlandırmak, sürdürülebilirliğini sağlamak, bölgeler arası ve bölge içi gelişmişlik farklarını azaltmak amacıyla kurulmuştur.

Çizelge 5.13 İstanbul kalkınma ajansı gelirleri ve mal ve hizmet alım giderleri TL (gelirlere önceki yıllardan devreden gelirler dahildir)

	2010	2011	2012	2013
Merkezi Yönetim Bütçesinden Aktarılan Pay	21.578.513,00	4.192.000	0	18.693.000
İl Özel İdaresinden Aktarılan Pay	805.546,00	6.599.781	2.758.337	3.389.800
Belediyelerden Aktarılan Pay	26.562.243,56	69.579.750	40.276.629	33.828.469,40
Sanayi Ve Ticaret Odalarından Aktarılan Paylar	1.645.960,48	1.633.944	1.670.274	1.007.779,87
Faaliyet Gelirleri	2.769.494,91	8.014.741	13.425.355	9.263.069,68
Toplam Gelirler	53.361.757,95	90.020.216	58.910.730	81.656.650,46
Mal Ve Hizmet Alım Giderleri	1.292.598,95	1.213.644	1.156.991	1.263.683,44

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.13'e bakıldığında, İstanbul Kalkınma Ajansı'nın İstanbul için önemli harcamalar yaptığı anlaşılmaktadır. Ajansın 2013 yılında mal ve hizmet alımı için harcadığı para 1.263.683 TL'yi bulmaktadır. İstanbul Kalkınma Ajansı önemli bir ajans olarak İstanbul'da faaliyetini devam ettirmekte, çeşitli projeler yürüterek kentin gelişimine ve küresel bir kent olmasına katkı sunmaktadır.

Yukarıda İstanbul'da faaliyet gösteren yerel yönetimlerin bütçelerinde yer alan bazı kalemler, yıllar itibariyle yapılan yatırımlar ve elde edilen gelirler ele alınarak, yerel

kamu hizmetlerinin taşınmaz vergi değerlerine etkisi ortaya konulmaya çalışmıştır. İstanbul'a 2013 yılında; İBB, İSKİ, İETT ve İl Özel İdaresi tarafından yapılan yatırımların tutarı 7 milyar lirayı aşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, arsalar için vergi değerleri tespit edilirken, yerel yönetimler tarafından yapılan harcamalara bakılmamakta ve bu harcamalar arsa vergi değerlerine yansıtılmamaktadır, çünkü emlak vergisinden elde edilen gelirler 7 milyar liranın oldukça altında (örneğin 2014 yılında tüm ülke için toplanan emlak vergisi gelirleri 5 milyar lirayı dahi bulmamaktadır) gerçekleşmektedir. Bununla birlikte, yerel kamu hizmetlerinden arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin nasıl ve ne ölçüde etkilendiğini anlamak için konuyu daha küçük bir ölçekte, yani ilçe belediyesi düzeyinde araştırmakta fayda bulunmaktadır.

5.4.1.1 Yerel kamu hizmetlerinin arsalar için tespit edilen vergi değerlerine etkisinin ilgili belediyede yapılan yatırımlar aracılığıyla analizi

Bu bölümde, arsa vergi değerlerini tespit etmek amacıyla yetkili komisyona üye veren belediye sınırları içerisine yerel yönetimler tarafından yapılan yatırımlar aracılığıyla, yerel kamu hizmetleriyle arsalar için tespit edilen vergi değerleri arasındaki ilişki sorgulanmaya çalışılacaktır. Beyoğlu İlçesi, İstanbul'un önemli ilçelerinden birisidir ve bu ilçe için yapılan analizler, emlak vergisi hakkında genellemeler yapılmasına imkan verebilmektedir. Ayrıca, Beyoğlu Belediyesi'nin e-imar, Beyoğlu Rehberi gibi uygulamaları, mahalle haritalarını ölçekli bir şekilde yayınlaması veri oluşturmayı kolaylaştırmıştır. Bu nedenle, Beyoğlu İlçesi ilgili belediye olarak seçilmiş ve analizler, 2014 yılı vergi değerleri kullanıldığı için, bu ilçenin 2014 yılındaki durumu ele alınarak yapılmıştır.

Beyoğlu ilçesi**,** 45 mahalleden ve yaklaşık 225.000 yerleşik nüfustan oluşan, İstanbul'da bir yerleşim yeridir. Ancak Beyoğlu iş**,** eğlence ve kültür merkezi olması nedeniyle gündüz ve gece nüfusu birkaç milyonu bulmaktadır. Beyoğlu İlçesi, Haliç'in kuzeyinde Kasımpaşa vadisinin batısıyla, Dolmabahçe (Gazhane) vadisi arasında kalan alanı kapsamaktadır, sınırlarını Şişli ve Beşiktaş ilçeleri çevrelemektedir (http://www.beyoglu.bel.tr 2014). İstanbul gibi büyük bir metropolünün merkezinde yer alan 8,76 km²'lik Beyoğlu İlçesinde km^2'ye 28.099 kişi düşmektedir. İstanbul'da bu

rakam km^2'ye 2.593 kişi, Türkiye'de ise km^2'ye 96 kişidir ve Beyoğlu, yoğunluk bakımından ülke ortalamasının üzerindedir (http://www.beyoğlu.gov.tr.2014).

Günümüzde, Beyoğlu İlçesi'nin sınırları içerisinde çok sayıda önemli kurum ve bina yer almaktadır. Bunların arasında, Alman Sarayı (Konsolosluk), Arap Cami, Aynalı Kavak Kasrı, Botter Apartmanı, Cihangir Cami, Elhamra Hanı, Galata Köprüsü, Galata Mevlevihanesi, İngiliz Bahriye Hastanesi, Komondo Merdivenleri, Karaköy Palas, Lengerhane Rahmi Koç Müzesi, Okmeydanı-Menzil Taşları, Osmanlı Bankası, Pera Palas, Piyale Paşa Cami, Saint Antoine Apartmanı, Taksim Cumhuriyet Anıtı, Terziler Sinagogu, Fındıklı'daki Mimar Sinan Üniversitesi, Taksim Meydanı'ndaki Atatürk Kültür Merkezi, Kasımpaşa'daki Kuzey Deniz Saha Komutanlığı, Sütlüce'deki Tophane-i Amire (Koç Sanayii Müzesi), Aynalıkavak Kasrı, İstiklal Caddesi'ndeki İstanbul Sanayi Odası, Yapı Kredi Kültür ve Yayıncılık, Çiçek Pasajı, Balık Pazarı, Muammer Karaca Tiyatrosu**,** Galata'daki Galata Kulesi veçok sayıda sinema bulunmaktadır (http://www.beyoglu.bel.tr/2014). Diğer taraftan, Beyoğlu'nda 2 sinema, 8 tiyatro, 76 içkili kafe, 554 içkili lokanta, 200 kafeterya, 2 gazino, 137 müzikhol, 137 meyhane-birahane, 39 pavyon, 129 diskotek, 210 otel-pansiyon, 62 internet salonu, 22 oyun yeri, 673 kahvehane/kıraathane, 673 iş hanı, 12 sanat galerisi, 3 düğün salonu, 1 lunapark, 10 kültür merkezi, 13 sinagog, 42 kilise 96 cami, 832 dernek-vakıf, 128 dernek lokal vardır (http://www.beyoglu.gov.tr. 2014)

Beyoğlu, Merkez İlçe olduğundan ulaşım sorunu bulunmamaktadır. Havaalanına ulaşım kesintisiz olmaktadır. 1875 yılında yapılan, İstiklal Caddesi Tünel Meydanı'nı Karaköy Perşembe Pazarı'na bağlayan, 573 metrelik mesafeyi 90 saniyede aşan tünel hattı mevcuttur. Galata Köprüsü ile Eminönü, Atatürk Köprüsü ile Fatih İlçesine köprü bağlantısı vardır. 1991 yılında Taksim-Tünel arasında tramvay yapılmıştır. 29 Ekim 2013 tarihinde açılan Marmaray ve 15.02.2014 tarihinde tümüyle hizmete giren Yenikapı-Hacıosman-Seyrantepe hattı ile Şişhane ve Taksim'e metro bağlantısı mevcuttur. Ayrıca Zeytinburnu-Kabataş arasında Tramvay hattının yanı sıra, Taksim-Kabataş arasında füniküler sistemi hizmet vermektedir. Kabataş-Kadıköy arasında kesintisiz motor seferleri yapılmaktadır. Haliç içerisinde vapur çalışmaktadır. Beyoğlu deniz ulaşımı açısından önemli bir yerleşim yeridir ve Kasımpaşa, Hasköy, Sütlüce,

Kadıköy, Kartal, Bostancı, Adalar, Marmara, Karadeniz, Ege ve Akdeniz limanlarıyla yurt dışına yolculuk yapan gemiler Karaköy Rıhtımından kalkmaktadır (http://www.beyoglu.gov.tr 2014)

İstanbul metrosunun yapımına 1992 yılında başlanmıştır ve metro Taksim - 4. Levent arasında hizmet vermeye 16 Eylül 2000 tarihinde başlamıştır. Taksim-Yenikapı ve 4. Levent-Ayazağa bölümleri hizmete açıldığında metro, toplam 17 km. uzunluğa sahip olacaktır. Beyoğlu İlçesinde bulunan metro istasyonları; Taksim**,** İstasyonu Şişli, Gayrettepe, Levent ve 4. Levent'dir (http://www.beyoglu.bel.tr 2014) .

Beyoğlu'nda 2014 yılı Haziran sonu itibariyle; 609.609 kwh elektrik tüketimi yapılmaktadır, abonelerin 418.986 elektrik abonesi; 297.687 mesken abonesi, 478 sanayi abonesi ve 111.497 ticarethane abonesi, 9.324 diğer abonelerden oluşmaktadır (http://www.beyoglu.gov.tr). İlçedeki içme suyu kanal metrajı 234.038 m., atık su kanalizasyon metrajı 211.383 m., yağmursuyu kanalizasyon metrajı 39.722 m.'dir. Konut içme suyu abone sayısı olarak 90.020 ve işyeri abone sayısı 2.561'dir (http://www.beyoglu.gov.tr). İlçede 127,22 km asfalt, 23 km beton, 60,37 km. parke olmak üzere toplam 210,59 km kent içi yol, 270 metre bisiklet yolu bulunmaktadır (http://www.beyoglu.gov.tr 2014).

Belediye'ye kayıtlı 26.998 işyeri mevcuttur. Sanayi ve Ticaret Odasına kayıtlı 13.016, Esnaf ve Sanatkarlar Odası'na kayıtlı 23.963 esnaf bulunmaktadır. Değişik türde faaliyet gösteren atölyeler, Kasımpaşa, Hasköy bölgesinde bulunmakta olup, şirket ve ticaret merkezleri ise Taksim, Gümüşsuyu ve Bankalar Caddesi'dir. Taksim ve Büyükparmakkapı civarında konak ve eğlence yerleri vardır (http://www.beyoglu.gov.tr 2014). Beyoğlu İlçesi önemli bir iş ve ticaret merkezidir. Beyoğlu Belediyesi "Güzel Beyoğlu", "Işıl Işıl Beyoğlu" ve "Tertemiz Beyoğlu" projeleri ile ilçeyi daha güzel daha yaşanabilir bir yer haline getirmek için uğraştığını ve ticari hayatı da daha çok canlandırmayı hedeflediğini internet sitesinde belirtmektedir.

Beyoğlu Belediyesi 20 Nisan 1924'te kurulmuştur. Cumhuriyetin ilk yıllarında Beşiktaş, Şişli, Kemerburgaz'ı da kapsayan Beyoğlu'nun, 1930'da Beşiktaş'ın

ayrılması, 1936'da Kemerburgaz'ın Eyüp'e bağlanması, 1954'de Şişli İlçesi'nin kurulmasıyla bugünkü haline zemin oluşturulmuştur. Beyoğlu 1970'de mahallelere ayrılmış, 1984'e kadar İstanbul Belediyesi'ne bağlı şube olarak şube müdürlerince yönetilmiş, 1984'de Büyükşehir ve İlçe Belediyeleri için çıkartılan "Yerel Yönetimler Kanunu" çerçevesinde yeniden yapılanarak, 45 mahalleyi kapsayan "Beyoğlu Belediyesi" mevcut statüsünü almıştır (http://www.beyoglu.bel.tr/)(Erişim 02.03.2014).Beyoğlu Belediyesinde Aralık 2013 tarihi itibariyle 474 personel çalışmaktadır. Bu personelin 325'i memur, 2'si sözleşmeli ve 147'si işçi statüsündedir (Beyoğlu Belediyesi 2013 Yılı Faaliyet Raporu).

Çizelge 5.14 Beyoğlu Belediyesi'nin 2010-2013 yılları arasındaki gerçekleşen vergi ve toplam gelirleriyle, gerçekleşen sermaye ve toplam giderleri (TL)

	2010	2011	2012	2013
Vergi Gelirleri	55.990.920,71	67.915.562,61	69.682.983,36	75.935.675,66
Toplam Gelirler	90.046.222,44	132.372.881,90	145.486.305,58	161.558.155,49
Toplam Giderler	98.680.381,27	148.669.628,84	148.788.490,18	182.261.292,78
Sermaye Giderleri	16.224.315,73	14.170.286,19	30.124.635,98	40.759.717,96

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.14'de Beyoğlu Belediyesi'nin 2010-2013 yılları arasındaki gerçekleşen vergi ve toplam gelirleriyle, sermaye ve toplam giderleri gösterilmiştir. Belediyenin toplam giderleri toplam gelirlerini aşmaktadır. Toplam gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı, 2010 yılı için % 62, 2011 yılı için % 51, 2012 ve 2013 yılları için % 47 olarak gerçekleşmiştir. Sermaye giderlerinin toplam giderler içindeki payı ise 2010 yılı için % 16, 2011 yılı için % 9, 2012 yılı için % 20 ve 2013 yılı için % 22 olmuştur. Sermaye giderlerinde 2012 ve 2013 yıllarında gerçekleşen artışlar oldukça dikkat çekicidir. Bu artışları, 2014 yılının mart ayında yapılan yerel seçimlere bağlamak mümkündür. Diğer taraftan, vergi gelirlerinin toplam sermaye giderlerini aşması, yerel kamu hizmetleriyle arsalar için tespit edilen vergi değerleri arasında bir ilişki olduğu izlenimini yaratmaktadır. Beyoğlu'nda binalar oldukça eski olduğundan, taşınmazların emlak vergisi matrahlarında arsa paylarının etkisinin yüksek olması gerekmektedir.

Çizelge 5.15 Beyoğlu Belediyesi tarafından 2010-2013 yılları arasında gerçekleştirilen hizmetlerden bazıları

	2010	2011	2012	2013
Mevcut Yol ve Meydan Projeleri (m^2/yıl)	116.550 m^2 (94 adet sokak ve 4 adet okul bahçesi)	16.800 m^2	2.000 m^2	2.400 m^2
Altyapı İmalatları Yağmursuyu ve Drenaj Sistemleri (İski, Bedaş, Türk Telekom, İgdaş) m/yıl	9.046 m (7000 m Bedaş, 2046 m İSKİ)	4.000 m	5.000 m	15.000 m
Asfalt Kaplama Yapımı (ton/yıl)	26.027 ton (83 sokak)	25.000 ton	25.000 ton	57.600 ton
Kilit Taşı Yapılması (m^2/yıl)	19.893 m^2 (8 sokak)	8.000 m^2	4.000 m^2	4.400 m^2
Beton Yapımı (m^2/yıl)	14.750 m^2 (9 sokak)	40.000 m^2	20.000 m^2	38.240 m^2
Granit Yapımı (m^2/yıl)	1.651 m^2 (İstiklal Caddesi ve civarına)	1.100 m^2	1.500 m^2	2.861 m^2
Sert zemin Kaplaması, diğer Kaplama Türlerinin Yapılması (m^2/yıl)	4.000 m^2 (7 parkta yapılan çalışmalar)	300 m^2	200 m^2	258 m^2
Havai Hatların Yol Altına Alınması (Bedaş ile Birlikte) (m/yıl)	11.000 m (Bedaş ile ortak çalışma sonucu)	12.000 m	4.000 m	8.844 m
Yeni Kataner Aydınlatma Yapılması (adet/yıl)	160 (İstiklal İlköğretim Okulunda)	200	2.000	1.575
Yeni Direkli Aydınlatma Yapılması (adet/yıl)	12	117	50	52
Bordür ve Kaldırım Döşenmesi (m^2/yıl)	16.397 m^2 (33 sokak)	5.000 m^2	5.000 m^2	6.200 m^2 (Fatih Sultan Caddesi)
Yeni Park ve Yeşil Alanların Projelendirilmesi (adet/yıl)	3 adet (Çamlık Parkı, Çıksalın Parkı, Hacı Ahmet Semt Konağı Yanı Parkı)	6 adet (İBB desteğiyle)	2	2
Spor Alanı Düzenlemesi (m^2/yıl)	4.769 m^2	5.000 m^2	4.000 m^2	5.300 m^2
Yolların ve Meydanların Çevrelerinde Peyzaj Çalışmaları (m^2/yıl)	1.750 m^2	20.000 m^2	10.000 m^2	10.300 m^2

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.15'de Beyoğlu Belediyesi tarafından 2010 ila 2013 yılları arasında gerçekleştirilen çalışmalardan bazıları gösterilmektedir. Bu faaliyetler taşınmaz değerlerini doğrudanya da dolaylı olarak etkileyebilmektedir. Daha net bir ifadeyle bu hizmetlerden elde edilen faydalar, taşınmaz değerlerinin artmasına neden olabilmektedir. Çizelge 5.15'e göre; Beyoğlu Belediyesi 2010 ila 2013 yılları arasında 137.750 m^2 yol ve meydan projesi, 33.046 m altyapı imalatı, yağmur ve drenaj sistemi, 133.627 ton asfalt kaplama, 36.293 m^2 kilit taşı yapımı, 112.990 m^2 beton yapımı, 7.112 m^2 granit yapımı, 4.758 m^2 sert zemin kaplaması, 35.884 m. havai hatların yol altına alınması, 231 adet direkli aydınlatma yapımı, 32.597 m^2 bordür ve kaldırım döşenmesi, 13 adet yeni park ve yeşil alan projesi, 19.069 m^2spor alanı düzenlemesi, 42.050 m^2 yolların ve meydanların çevrelerinde peyzaj çalışması yapmıştır. Beyoğlu Belediyesi tarafından başlatılan tarihi yapıların restore projesi kapsamında Kasımpaşa Mevlevihanesi, Turabi Baba Kütüphanesi, Tarihi Beyoğlu Belediyesi Binası ve Karaköy Voyvoda Karakolu gibi binaların yer aldığı 5 bin bina restore edilmiştir (http://emlakansiklopedisi.com/wiki/beyoglu 2014). Tarihi bir ilçe olması nedeniyle Beyoğlu'nda binalar eskidir, ancak İstanbul'un diğer birçok ilçesine göre taşınmaz fiyatları oldukça yüksektir. Binaların eski olması ise emlak vergisi matrahını olumsuz yönde etkilemektedir.

Çizelge 5.16 İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin 2010-2013 yılları arasında Beyoğlu'na yaptığı yatırımlar

2010	2011	2012	2013
-Beyoğlu, Kasımpaşa Hasköy Caddesi Rehabilitasyon Uygulama Projesi -Beyoğlu, Şişli, Beşiktaş ilçelerindeki trafik yükünün hafifletilmesi amacıyla Kadırga'dan başlayan güzergâh Taksim ve Feriköy bölgesini alttan geçerek Kasımpaşa (Bomonti) Piyalepaşa'dan çıkıp D-100'e bağlayan 4,69 km uzunluğundaki tünel -Şişhane Mevkii Zemin Altı Kat Otoparkı -Tarlabaşı Bulvarı Zemin Altı Kat Otoparkı -Beyoğlu - Şişli Raylı Sistem Hattı -Beyoğlu, Kasımpaşa Hasköy Caddesi Rehabilitasyon Uygulama Projesi -Taksim Atatürk Kitaplığı ve Yıldız Şehir Müzesi - Galata Mevlevihanesi (Hamuşan) Hazire Alanı Restorasyonu	-Beyoğlu Sütlüce Heliport Beyoğlu Yüzme Havuzu Beyoğlu Spor Tesisi -Ayhan Kocaman Parkı -Ferit Güleryüz Parkı -Seferikoz Parkı -Hacı Ahmet Semt Konağı -Piyalepaşa Futbol Sahası Revizyonları -Piyalepaşa Bulvarı Yamaçlar -Beyoğlu İmam Hatip Lisesi Revizyonu - Galata mevlevihanesi (hamuşan) haziresi restorasyon tamamlama inşaatı -Taksim tarihi su maksemi su sebilinin restorasyonu -Beyoğlu elifi efendi tekkesi restorasyon inşaatı -Kuzey deniz saha komutanlığı divanhane binası restorasyon inşaatı -Taksim Atatürk kitaplığı ve yıldız şehir müzesi ile aşiyan müzesi bakım onarım inşaatı (tamamlanan proje) -Beyoğlu Haliç Tersanesi Kapıüstü Mescidi Restorasyon İnşaatı	-Şişhane Altgeçit Güçlendirme Projesi Azapkapı Altgeçit Güçlendirme Projesi Çıksalın Havra Arası Yol Bağlantısı Uygulama Projesi (tamamlanan proje) -Taksim Gezi Parkı Yaya Üstgeçidi -Bahriye Caddesi Düzenleme Projesi -Beyoğlu Kadın ve Aile Sağlığı Merkezi	-Taksim Meydanı Düzenleme İnşaatı (1. Etap) -Bahriye Caddesi Düzenleme İnşaatı -Karaköy Okçu Musa, Bankalar Caddesi ve Meydan Düzenleme İnşaatı -Beyoğlu Şişhane Mevkii Zeminaltı Otoparkı -1.881,9 m^2 Engellilere Yönelik Yaya Geçidi - Nilüfer Parkı yapımı - Maçka Demokrasi Parkı 2. Kısım revizyonu

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.16'da İBB'nin Beyoğlu'na 4 yıl boyunca yaptığı yatırımlar görülmektedir. İBB'nin daha çok ulaşım projelerine öncelik vermesi dikkat çekmektedir. Bunun nedeni İstanbul'da yaşanan trafik yoğunluğudur ve bu sorun yönetimlerin ve insanların en kayda değer önceliği haline gelmiştir. Bu nedenle, İstanbul'da ulaşım, özellikle metro

yatırımları, tüm vatandaşlar ve taşınmaz değerleri açısından büyüm önem arz etmektedir.

Çizelge 5.17 İSKİ'nin 2010-2013 yılları arasında Beyoğlu'na yaptığı yatırımlar

2010	2011	2012	2013
2076 metre Döşenen İçme Suyu Şebekesi, 100 adet İçme Suyu Şebeke Borusu Onarımı, 22541 metre ve 4508 adet Şube Yolu onarımı, 555 adet Şube Yolu tesis edilmesi, 4462 metre Döşenen Atık Su Şebekesi, 221 adet Nokta kazı, 384 adet Baca temizliği, 1296 adet Baca yükseltme, 9313 adet Tıkalı rabıt açılması, 2532 adet Tıkalı kanal açılması,	847 metre Döşenen İçme Suyu Şebekesi, 118 adet İçme Suyu Şebeke Borusu Onarımı, 27.494 metre ve 5.499 adet Şube Yolu onarımı, 531 adet Şube Yolu tesis edilmesi, 3.713 metre Döşenen Atık Su Şebekesi, 114 adet Nokta kazı, 74 adet Baca temizliği, 140 adet Baca yükseltme, 7.843 adet Tıkalı rabıt açılması, 2.122 adet Tıkalı kanal açılması,	740 metre Döşenen İçme Suyu Şebekesi, 122 adet İçme Suyu Şebeke Borusu Onarımı, 19.777 metre ve 6.592 adet Şube Yolu onarımı, 484 adet Şube Yolu tesis edilmesi, 6.359 metre Döşenen Atık Su Şebekesi, 170 adet Nokta kazı, 48 adet Baca temizliği, 165 adet Baca yükseltme, 8.656 adet Tıkalı rabıt açılması, 2.328 adet Tıkalı kanal açılması,	1.339 metre Döşenen İçme Suyu Şebekesi, 93 adet İçme Suyu Şebeke Borusu Onarımı, 16.550 metre ve 4.728 adet Şube Yolu onarımı, 565 adet Şube Yolu tesis edilmesi, 4.354 metre Döşenen Atık Su Şebekesi, 191 adet Nokta kazı, 157 adet Baca temizliği, 341 adet Baca yükseltme, 8.179 adet Tıkalı rabıt açılması, 2.412 adet Tıkalı kanal açılması

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.17'de İSKİ'nin 2010-2014 yılları arasında Beyoğlu'nda gerçekleştirdiği hizmetler gösterilmektedir. İSKİ'nin götürdüğü hizmetler daha çok içme suyu konusunda yoğunlaşmaktadır ve İSKİ bu işlerden aldığı ücretleri, İSKİ Genel Müdürlüğü Tarifeler Yönetmeliğine göre belirlemektedir. İSKİ 4 yılda; 5002 metre içme suyu şebekesi döşemesi, 2135 adet şube yolu tesis edilmesi, 18.888 metre atık su şebekesi döşemesi işi yapmıştır. İSKİ'nin Beyoğlu İlçesi'nde 4 yıl boyunca yaptığı baca temizliği, kanal açılması gibi diğer işler de çizelgede gösterilmiştir.

Çizelge 5.18 İl Özel İdaresi'nin 2010-2013 yılları arasında Beyoğlu'na yaptığı yatırımlar

2010	2011	2012	2013
TKVKKP Hesabından 10 Projeye 2.195.510 TL Katkı, 1 Okulun Elektrik Aboneliği 1 Okulun Doğalgaz Aboneliği 1 Okulun Doğalgaz Dönüşümü 2 Okulun Büyük Onarımı 2 Okula Bilgisayar Teknolojisi Sınıfı 1 Okulun Güçlendirme İşi 1 Okulun Temel ve Zemin Etüdü 1 Okula Yeni Derslik Yapımı 1 Okul Yapımı 4 Okul Güçlendirmesi	TKVKKP Hesabından 69 projeye 4.919.227 TL Katkı, 2 Okulun Küçük Onarımı 2 Okulun Büyük Onarımı 1 Okulun Güçlendirmesi 1 Okulun Proje Çizimi 1 Okula Ek Derslik Yapımı 3 Okul Yapımı 2 Restorasyon ve Yapım işi 10 Okul güçlendirmesi 1 Sosyal Hizmet Binası Yapımı	TKVKKP Hesabından 104 projeye 17.353.551 TL, 1 Okula Elektrik Aboneliği 1 Okul Güçlendirmesi 2 Okulun Küçük Onarımı 3 Okulun Büyük Onarımı 1 Okulun Temel ve Zemin Etüdü 1 Okula Ek Derslik Yapımı 1 Klinik Onarımı	1 Okula Elektrik Aboneliği 3 Okula Doğalgaz Aboneliği 1 Okulun Taşınması 2 Okulun Küçük Onarımı 4 Okulun Büyük Onarımı

Kaynak: 2010, 2011, 2012 ve 2013 Yılları Faaliyet Raporları

Çizelge 5.18'de, İİÖİ'nin 2010 ila 2013 yılları arasında Beyoğlu İlçesi'nde gerçekleştirdiği yatırımlar görülmektedir. 2010 ila 2013 yıllarında 183 projeye taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payından toplam 24.468.288 TL pay aktarıldığı, 3 okulun elektrik aboneliği, 4 okulun doğalgaz aboneliği, 1 okulun doğalgaz dönüşümü, 11 okulun büyük onarımı, 2 okula bilgisayar teknolojisi sınıfı yapımı, 3 okulun güçlendirilmesi, 3 okula ek derslik yapımı, 14 okul yapılması, 6 okulun güçlendirilmesi, 2 restorasyon ve yapımı, 1 sosyal hizmet binası yapımı, 2 okulun temel ve zemin etüdü,

1 klinik onarımı, 6 okulun küçük onarımı işlerinin yapıldığı anlaşılmaktadır. Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı gibi, yerel kamu hizmetleri ve yerel yatırımlar çoklu bir yapı tarafından gerçekleştirilmektedir. Örneğin, büyükşehirlerdeki ilçelere, büyükşehir belediyesinin ve bağlı kuruluşlarının, il özel idaresinin ve ilçe belediyesinin kendisinin yatırımlar yaptığı görülmektedir. Bununla birlikte, Beyoğlu İlçesi'nde, arsalar için emlak vergisi değerleri, 2014 yılında 2010 yılına göre, tüm cadde ve sokaklar için aynı miktarda artırılmış, 2010 yılında arsalar için tespit edilen emlak vergisi m^2 değeri 400 TL olan tüm sokaklar 500 TL'ye, 650 TL olanlar 850 TL'ye, 850 TL olanlar 1050 TL'ye yükseltilmiştir. 2018 yılına ait arsalar için tespit edilen vergi değerleri tespit edilirken de aynı yöntem uygulanmıştır. Beyoğlu Belediyesi kendi yaptığı yatırımları dahi dikkate almadan arsalar için vergi değerlerini belirlemektedir. Değer tespit komisyonu,İBB'nin, Beyoğlu Belediyesi'nin veya İİÖİ'nin 2010 yılından 2013 yılı sonuna kadar gerçekleştirdiği yerel kamu hizmetlerini vergi değerlerine yansıtmamakta, hatta arsalar için vergi değeri belirlerken, yapılan yatırımlara bakmamaktadır. Bununla birlikte, yerel kamu hizmetleri ile arsalar için tespit edilen vergi değerleri arasındaki ilişkiyi regresyon analizi aracılığıyla ele almak daha sağlıklı değerlendirmeler yapmamızı sağlamaktadır.

5.4.1.2 Yerel kamu hizmetlerinin arsa vergi değerlerine etkisinin regresyonla analizi

Bu bölümde, yerel kamu hizmetleriyle arsalar için tespit edilen vergi değerleri arasında bir ilişki olup olmadığı mesafe üzerinden değerlendirilecek, her cadde ve her sokak için tespit edilen arsa vergi değerlerinin taşınmaz piyasasından ne ölçüde etkilendiği regresyon analiziyle tespit edilmeye çalışılacaktır. Kurulan modelde cadde ve sokakların, taşınmaz değerlerini etkileyebilecek karakteristik özelliklerini ve bazı yerel kamu hizmetlerine mesafe olarak yakınlıklarını gösteren değişkenler bulunmaktadır.

5.4.1.2.1 Metodoloji ve veriler

Beyoğlu İlçesi'nde bulunan 8 mahallenin verileri aracılığıyla, arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin hem yerel kamu hizmetleriyle hem de taşınmaz piyasasıyla olan

ilişkisi ele alınacaktır. Yerel kamu hizmetlerinin arsalar için tespit edilen vergi değerlerine olan etkisi mesafe üzerinden değerlendirilecek, metro gibi yerel kamu hizmetlerine yakın olan taşınmazların vergi değerlerinin uzak olan taşınmazlara göre daha yüksek olup olmadığı sorgulanarak analizler yapılacaktır.

Bu bağlamda, Beyoğlu İlçesinde bulunan Bülbül, Kocatepe, Cihangir, Gümüşsuyu, Katip Mustafa Çelebi, Şehit Muhtar, Ömer Avni ve Pürtelaş Mahalleleri'nde bulunan cadde ve sokaklar için tespit edilen, 2014 yılı asgari arsa ve arazi metrekare birim değerleri esas alınarak, emlak değeri ile cadde genişliği, caddede bulunan bina yüksekliği, caddede bulunan konut sayısı, caddede bulunan ticari işletme sayısı, caddenin semt konağına[10], metroya, otobüs duraklarına ve liseye[11] olan uzaklıklarla arasındaki kantitatif ilişkiyi sorgulayan çoklu doğrusal regresyon analizi yapılmaktadır. Modelde, vergi değeri bağımlı değişken, cadde genişliği, caddede bulunan binaların

[10]"Semt Konakları" Beyoğlu Belediyesi tarafından yerel halkın yaşam kalitesini artırmak, eğitimden sağlığa, kültürel etkinliklerden sosyal-yardımlaşma hizmetlerine kadar pek çok hizmete daha hızlı, daha kolay ve kaliteli bir biçimde ulaşmasını sağlamak amacıyla Beyoğlu'nun farklı semtlerinde kurulmuş merkezlerdir. Her semtin farklı sosyo-ekonomik ve kültürel ihtiyaçları göz önünde bulundurularak oluşturulan "semt konakları" bünyelerinde sağlık ocakları, ana okulları, kurslar, muhtarlıklar, aşevleri, çamaşırhaneler ve sosyal-yardımlaşma birimleri olmak üzere birbirinden farklı çok sayıda hizmet birimini bulundurmaktadır. Bu hizmet birimleri semtlere göre farklılık gösterebilmektedir. Bununla birlikte genel olarak tüm semt konaklarında gerçekleştirilen faaliyet grupları şöyle sıralanmıştır;
-Eğitim Faaliyetleri
-Sağlık Faaliyetleri
-Sosyal Yardımlaşma Faaliyetleri
-Kültürel Faaliyetler
Dolapdere Semt Konağı Aralık 2007 tarihinde hizmete açılmıştır. Konak bünyesinde bulunan sosyal yardım bürosu, sosyal yardım marketi, sağlık ocağı, aşevi, çamaşırhane ve duşhaneler ile ihtiyaç sahipleri için büyük bir hizmet kompleksidir.
Semt konağı içinde bulunduğu Bülbül Mahallesi başta olmak üzere Bostan, Çukur, Kalyoncu Kulluk, Kamerhatun, Kocatepe, Şehitmuhtar, Sururi, Hacıahmet, Yenişehir ve İstiklal Mahallelerine hizmet vermektedir (Kaynak http://semtkonaklari.beyoglu.bel.tr/semtkonaklari/default.aspx?SectionId=961). (erişim 02.03.2014)

[11] İstanbul Atatürk Lisesi bugünkü binanın yerinde bulunan Fransız Jean Patiste İlkokulu'nda 1937–1938 Eğitim Öğretim yılında Taksim Ortaokulu adı ile öğretime başlamıştır. 1939–1940 Eğitim Öğretim Yılı'nda Taksim Erkek Lisesi, daha sonra Beyoğlu Erkek Lisesi, 1954'te lise mezunları cemiyeti önerisi üzerine Atatürk Erkek Lisesi adını almıştır. Okul 1980 yılından itibaren kız öğrenci kaydına başlamış ve karma eğitime geçmiştir. Bu bağlamda okul 1984–1985 Eğitim Öğretim Yılı'nda Taksim Atatürk Lisesi adını almıştır. Okulun 1965 mezunu Sayın Prof. Dr. Turhan Atalay başkanlığında başarılı çalışmalarını sürdüren mezunlar derneğinin teklifleriyle 1996–1997 Eğitim Öğretim Yılında "yabancı dil ağırlıklı" liseye dönüştürülmüş yine mezunlar derneğinin önerisiyle adı İstanbul Atatürk Lisesi olmuştur. Okul 2005–2006 Eğitim öğretim yılında anadolu lisesine dönüştürülmüş olup İstanbul Atatürk Anadolu Lisesi adını almıştır
(Kaynakhttp://mebk12.meb.gov.tr/meb_iys_dosyalar/34/05/964187/icerikler/okulumuzun-tarihcesi_366403.html?CHK=6851d448e47f9fbfc1aa102f16a8eae5). (erişim 02.03.2014)

yüksekliği, caddede bulunan konut sayısı, caddede bulunan ticari işletme sayısı, caddenin semt konağına, metroya, otobüs duraklarına ve liseye olan uzaklıkları bağımsız değişken olarak alınmaktadır.Böylece, yerel kamu hizmetlerinin, arsalar için tespit edilen vergi değerlerine etkisi mesafe üzerinden değerlendirilmeye çalışılmaktadır. Yerel kamu hizmetlerinin verildiği noktalara mesafe olarak yakın olan cadde ve sokaklar için tespit edilen arsa vergi değerlerinin, uzak olan cadde ve sokaklar için arsa vergi değerlerine göre daha yüksek olması gerekmektedir.

Bu çalışma için, caddelerin ve sokakların semt konağına, metroya, otobüs duraklarına ve liseye olan mesafelerinin ölçümlerinin yapıldığı harita, Beyoğlu Belediyesi'nin internet sitesinde yer alan mahalle haritalarının netcad ortamında birleştirilmesi sonucunda, cadde ve sokak genişlikleri ve bina yükseklikleri e-imar uygulamasından, caddelerde konut ve işyeri sayıları şehir rehberi ve Beyoğlu Rehberim uygulamalarından 2014 yılında elde edilmiştir. Modelde kullanılan değişkenlere dair açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

a. Arsalar İçin Tespit Edilen Vergi Değeri

Vergi değeri, modelin bağımlı değişkeni olarak kullanılmaktadır. Arsalar için vergi değerleri, 4 yılda bir yetkili komisyon tarafından tespit edilmekte ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmaktadır. Her cadde ve sokak için, hatta uzun olan cadde ve sokaklar için birden fazla değer olarak belirlendiğinden, arsalar için belirlenen vergi değerlerinin cadde ve sokakların karakteristik özelliklerinden etkilenmesi gerekmektedir. Modelde Beyoğlu İlçesi'nde bulunan 8 mahalledeki 166 cadde ve sokak için 2014 yılına ait arsa vergi değerleri kullanılmıştır.

b. Cadde Genişliği

Caddeler genişledikçe arsaların toplam inşaat alanları arttığından, cadde genişliği ile taşınmaz değerleri arasında bir korelasyon olması beklenmektedir. 03.07.2017 tarihli ve 30113 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin 9. maddesine göre, yol genişliği ile bina yüksekliği arasında doğrusal bir ilişki yasal olarak da mevcuttur. Bu nedenle, yol genişledikçe yapımına izin verilen bina yüksekliği

artmaktadır. Modelde yer alan cadde genişliği ile bina yüksekliği arasında bir korelasyon olması ihtimali bulunmakla birlikte, Beyoğlu İlçesi çok eski bir yerleşim alanı olduğu için, cadde ve sokaklarda bulunan binaların yükseklikleri ile cadde ve sokak genişlikleri arasında doğrusal bir ilişki ortaya çıkmamaktadır.

Diğer taraftan, taşınmaz piyasasında, özellikle ticari hayatın yoğun olduğu bölgelerde caddeler genişledikçe, ticari taşınmazların değeri daha fazla artmaktadır. Beyoğlu ve analizini yaptığımız 8 mahalle, ticari faaliyetlerin yoğunlaştığı bölgeler olduğundan, taşınmaz değerleriyle cadde genişliği arasında güçlü bir korelasyonun olması tahmin edilmektedir.

c. Bina Yüksekliği

Bina yüksekliği, caddelerde bulunan arsaların üzerine yapılabilecek toplam inşaat alanını etkilediği için, bir arsanın değeri üzerine yapılacak inşaat alanıyla doğru orantılıdır. Bu nedenle, caddelerde izin verilen bina yükseklikliklerinin, taşınmaz değerleri üzerinde etkili olduğu kabul edilmektedir.

d. Ticari İşletme Sayısı

Bir cadde ve sokakta bulunan ticari işletme sayısının fazlaya da az olması, hem taşınmaz değerleri, hem de vergi değerini tespit eden yerel yönetimler açısından önemlidir. Ticari işletmelerin fazla olduğu bölgelerde, genelde taşınmaz değerleri yüksektir. Ticari taşınmaz sahiplerinin emlak vergisi yükünü, ürettikleri veya sattıkları malın arz ve talep elastikiyetlerine, piyasa koşullarına bağlı olarak tüketiciye yansıtmaları ve emlak vergisini ihraç etmeleri mümkün olduğundan, vergi değerini tespit eden yerel yönetimler ticari taşınmazlar üzerindeki vergi yükünü yüksek tutmayı arzulamaktadır. Bu nedenle, cadde ve sokaklarda bulunan ticari işletme sayısı, hem taşınmazların piyasa değerlerini hem de vergi değerlerini doğrudan etkilemektedir.

e. Konut Sayısı

Cadde ve sokaklarda bulunan konut sayısı ile taşınmaz değerleri arasındaki ilişki, vergi değerleri açısından oldukça önemlidir. Yerel yönetimlerin siyasi kaygılarla, konutlar üzerindeki vergi yükünü hafif tutmayı amaçlayacakları ve bu nedenle konut sayısının fazla olduğu cadde ve sokaklarda vergi değerini düşük tutmak isteyecekleri varsayılmaktadır.

f. Cadde ve Sokakların Semt Konağına Uzaklığı

Semt konakları, Beyoğlu Belediyesi'nin önemli bir yerel hizmeti olarak ilçe sakinlerinin hayatına sosyal ve kültürel anlamda olumlu katkılar sunmaktadır. Semt konağı hizmetinin, ya Beyoğlu Belediyesi tarafından maliyetinin semt konağını çevreleyen cadde ve sokaklar için tespit edilen arsa vergi değerlerine dağıtılmış olmasıya da taşınmaz değerlerinde kapitalize olarak arsa vergi değerlerinde ortaya çıkması beklenmektedir.

g. Cadde ve Sokakların Metroya Uzaklığı

Metro hizmetinin, özellikle metropollerde ulaşım maliyetini, kalitesini ve süresini oldukça yüksek düzeyde belirleyerek taşınmaz değerlerini doğrudan etkilediği birçok akademik çalışmayla doğrulandığından, modelde, cadde ve sokakların Taksim Metro İstasyonu'na olan uzaklıklarının, vergi değerini etkilemesi gerektiği kabul edilmektedir.

h. Cadde ve Sokakların Liseye Uzaklığı

İlk ve orta öğrenim ülkemizde özel sektörle birlikte merkezi yönetimin ve yerel yönetimlerin birlikte yerine getirdiği bir kamu hizmetidir. Yetki ve sorumluluk daha çok merkezi yönetimde olmasına rağmen, yerel yönetimlerin arsa temin etmek ve binaları tadil etmek gibi görevleri bulunmaktadır. Literatürde, kaliteli eğitim hizmetinin taşınmaz değerlerinde kapitalize olduğuna dair oldukça fazla çalışma yer almaktadır. Beyoğlu İlçesi ortaöğretimde, öğretmen başına 15 öğrenciyle (2014-2023 İstanbul Bölge Planı Taslak Çalışması:158) İstanbul ortalamasının oldukça altında kalmaktadır.

Model için seçilen lise tarihi bir lise olan İstanbul Atatürk Lisesi'dir ve birçok başarılı mezun vermiştir. Bu nedenle, başarılı bir liseye yakınlığın taşınmaz değerlerini etkileyeceği öngörülmektedir.

i. Cadde ve Sokakların İETT Durağına Uzaklığı

Yerel yönetimlerin sunduğu önemli ulaşım hizmetlerinden bir diğeri olarak otobüs hizmeti metropollerde sosyal hayatı kolaylaştırmaktadır. Model için seçilen otobüs durağı aynı zamanda denize ve deniz ulaşımına oldukça yakın olduğundan, denize yakınlıkla taşınmaz değeri arasındaki ilişkiyi değerlendirme imkanı da vermektedir. Böylece, arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin, İETT durağına ve denize olan uzaklıklarına göre değişip değişmediği sorgulanabilmektedir.

5.4.1.2.2 Model sonuçları ve analizi

İstanbul İli, Beyoğlu İlçesi'nde bulunan Bülbül, Kocatepe, Cihangir, Gümüşsuyu, Katip Mustafa Çelebi, Şehit Muhtar, Ömer Avni ve Pürtelaş mahallelerinde bulunan 166 cadde ve sokak için tespit edilen 2014 yılı asgari arsa ve arazi metrekare birim değerleri esas alınmış, vergi değeri bağımlı değişken, cadde genişliği, caddede bulunan binaların yüksekliği, caddede bulunan konut sayısı, caddede bulunan ticari işletme sayısı, caddenin semt konağına, metroya, otobüs duraklarına ve liseye olan uzaklıkları bağımsız değişken olarak kabul edilmiş ve Spss programı kullanılmıştır.

Model özeti

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,899[a]	,808	,798	2826,27203	,808	82,407	8	1597	,000	1,911

Bu modelde, α=0.05 anlamlılık düzeyinde inceleme yapılmış ve bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken olan vergi değerinin % 80'ini açıkladığı belirlenmiştir.

β katsayıları

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	VIF
		B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	-15801,604	2848,844		-5,547	,000	
	cadde_gen	226,305	80,488	,139	2,812	,006	1,985
	bina_yuk	480,376	55,474	,431	8,660	,000	2,024
	konut_say	-135,220	189,798	-,029	-,712	,477	1,380
	işl_say	12,970	3,789	,160	3,423	,001	1,783
	semtk_uzk	14,638	2,085	,987	7,020	,000	16,144
	metro_uzk	-13,204	1,721	-,383	-7,673	,000	2,036
	lise_uzk	4,802	1,435	,168	3,347	,001	2,061
	iett_uzk	8,646	2,210	,553	3,912	,000	16,337

a. Dependent Variable: değer

Analiz sonucunda bulunan parametrelerin hepsinin istatistiksel olarak anlamlı ve teorik olarak yorumlanabilir olduğu görülmektedir. Modelden elde edilen sonuçlardan anlaşılacağı üzere, konut sayısı ile arsa vergi değeri arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Vergi değeri ile konut sayısı arasındaki ilişkinin anlamlılık düzeyi 0,477 çıkmaktadır. Bu durumda, caddelerde bulunan konut sayısının, arsa vergi değerini etkilemediği ortaya çıkmaktadır. Analizi yapılan bölgenin, yani Tarihi Yarımada ve Beyoğlu'nun İstanbul'da birinci derecede merkezi iş alanlarıolmasının bu sonucu yarattığı düşünülmektedir (2014-2023 İstanbul Bölge Planı Taslak Çalışması).

Bununla birlikte, caddede bulunan işletme sayısı ile arsa vergi değeri arasında anlamlı bir ilişki oluşmakta ve işletme sayısındaki her artış arsa vergi değerini 12,9 TL artırmaktadır. Cadde genişliğinde ve bina yüksekliğinde bir metrelik artışlar arsa vergi değerini sırasıyla 226 TL ve 480 TL yükseltmektedir. Arsa vergi değerini en çok bina yüksekliği etkilemektedir. Arsaların değerini en fazla etkileyen faktör üzerine yapılabilecek toplam inşaat alanı olduğundan, elde edilen bu sonuç oldukça doğaldır. Diğer bir ifadeyle, üzerine yapılabilecek inşaat alanı arttıkça arsanın değerinin de artması gerekmektedir. Bu durumda, bina yükseklikleri ile arsa değerleri arasında güçlü bir ilişki olması oldukça normaldir. Model sonuçlarından, arsa vergi değerleriyle, metroya olan uzaklık arasında negatif bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır. Metroya yakın olan caddelerin, uzak olan caddelere göre vergi değerlerinin daha yüksek olması, genel teorik çerçeveyle uyumludur, çünkü metro hizmeti ile taşınmaz değerleri arasındaki

ilişkiyi sorgulayan birçok amprik çalışma, bu sonucu doğrulamaktadır. Bununla birlikte, semt konağına, liseye ve otobüs duraklarına olan uzaklıklarla, arsa vergi değeri arasında beklenen ilişki elde edilememektedir. Semt konağına, liseye ve otobüs duraklarına yaklaştıkça arsa vergi değerleri artmamaktadır. Hatta, arsa vergi değeri semt konağından uzaklaştıkça 14,6 TL, liseden uzaklaştıkça 4,8 TL, otobüs duraklarından uzaklaştıkça 8,6 TL yükselmektedir.

Model sonuçlarına dikkatle bakıldığında, semt konağına olan uzaklık ve otobüs duraklarına olan uzaklık değişkenlerinin VIF katsayılarının yüksek olduğu görülmektedir. VIF katsayılarının 10'dan yüksek olması, bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, semt konağına ve otobüs durağına uzaklık bağımsız değişkenleri arasında çoklu doğrusal bağlantı olduğunu söylemek mümkündür. Bu iki değişkeni ve konut sayısı değişkenini sırayla dışarıda tutarak analizi tekrarlamakta fayda olduğu değerlendirilmektedir.

Model özeti

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,898[a]	,807	,798	2821,86439	,807	94,401	7	158	,000	1,909

a. Predictors: (Constant), iett_uz, isl_say, metro_uz, cad_gen, bina_yuk, lise_uz, semtk_uz
b. Dependent Variable: Vergi Değeri

Yukarıdaki modelde cadde veya sokakta bulunan konut sayıları değişken olarak alınmamış, vergi değeri ile cadde veya sokak genişliği, caddedeki veya sokaktaki bina yüksekliği, caddede veya sokakta bulunan işletme sayısı, cadde veya sokağın metroya, semt konağına, liseye, İETT otobüs duraklarına uzaklıkları arasındaki ilişki sorgulanmıştır. Bu modelde de, α=0.05 anlamlılık düzeyinde inceleme yapılmış bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken olan vergi değerinin % 80'ini açıkladığı anlaşılmıştır.

β katsayıları

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	VIF
		B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	-15601,473	2830,539		-5,512	,000	
	cadde_gen	227,872	80,332	,140	2,837	,005	1,984
	bina_yuk	473,977	54,656	,425	8,672	,000	1,971
	işl_say	12,221	3,635	,151	3,362	,001	1,645
	semtk_uzk	14,418	2,059	,972	7,003	,000	15,790
	metro_uzk	-13,116	1,714	-,381	-7,653	,000	2,025
	lise_uzk	4,798	1,432	,168	3,350	,001	2,061
	iett_uzk	8,532	2,201	,546	3,877	,000	16,252

a. Dependent Variable: değer

Modelden, caddede veya sokakta bulunan konut sayısı değişkeninin çıkarılması, katsayıları önemli ölçüde etkilememektedir. Caddede veya sokakta bulunan işletme sayısı ile arsa vergi değeri arasında anlamlı bir ilişki olduğu ve işletme sayısındaki her artışın, arsa vergi değerini yine 12,2 TL artırdığı görülmektedir. Cadde veya sokak genişliğinde ve bina yüksekliğinde bir metrelik artışlar, arsa vergi değerini sırasıyla 227,8 TL ve 473,9 TL yükseltmektedir. Metroya yaklaştıkça arsalar için tespit edilen vergi değerinde artış olmakla birlikte, liseye, İETT durağına ve semt konağına uzaklıkla vergi değeri arasında beklenenin tersine bir ilişki ortaya çıkmakta, yani liseye ve otobüs durağına yakın olmak caddeler için tespit edilen arsa vergi değerini yükseltmemektedir. Bununla birlikte, semt konağına ve İETT durağına uzaklık değişkenlerine ait VIF katsayılarının yüksekliği devam etmektedir. Bu nedenle, semt konağına ve İETT durağına uzaklık değişkenlerden birini model dışında tutarak analiz ilerletilecektir.

Model özeti

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,888[a]	,789	,781	2943,72743	,789	98,903	6	159	,000	1,897

a. Predictors: (Constant), lise_uz, bina_yuk, semtk_uz, isl_say, metro_uz, cad_gen
b. Dependent Variable: deger

Yukarıdaki modelde, cadde veya sokakta bulunan konut sayıları ve cadde veya sokağın otobüs duraklarına olan uzaklıkları değişken olarak alınmamış, vergi değeri ile cadde

veya sokak genişliği, cadde veya sokaktaki bina yüksekliği, cadde veya sokakta bulunan işletme sayısı, cadde veya sokağın metroya, liseye, semt konağına olan uzaklıkları arasındaki ilişki sorgulanmıştır. Bu modelde de, α=0.05 anlamlılık düzeyinde inceleme yapılmış bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken olan vergi değerinin % 78'ini açıkladığı belirlenmiştir.

β katsayıları

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	VIF
		B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	-5541,682	1179,560		-4,698	,000	
	cadde_gen	266,645	83,150	,163	3,207	,002	1,953
	bina_yuk	488,915	56,875	,439	8,596	,000	1,961
	işl_say	13,464	3,777	,166	3,565	,000	1,633
	metro_uzk	-10,895	1,685	-,316	-6,466	,000	1,799
	lise_uzk	6,344	1,435	,222	4,420	,000	1,901
	semtk_uzk	6,742	,589	,455	11,452	,000	1,186

a. Dependent Variable: değer

Modelden cadde veya sokaklarda bulunan konut sayısı ile cadde veya sokakların İETT duraklarına olan uzaklıklarının çıkarılması katsayıları etkilememekte fakat VIF değerleri normale dönmektedir. Cadde veya sokakta bulunan işletme sayısındaki her artış, arsa vergi değerini yine 13,4 TL artırmaktadır. Cadde genişliğinde ve bina yüksekliğinde bir metrelik artışlar, arsa vergi değerini sırasıyla 266,6 TL ve 488,9 TL yükseltmektedir. Cadde ve sokaklar metroya yaklaştıkça arsa vergi değeri her metre için 10,8 TL artmaktadır.

Model özeti

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
1	,864[a]	,747	,738	3220,02825	,747	78,305	6	159	,000	1,856

a. Predictors: (Constant), iett_uz, isl_say, metro_uz, cad_gen, bina_yuk, lise_uz
b. Dependent Variable: deger

Yukarıdaki modelde, cadde veya sokakta bulunan konut sayıları ve cadde veya sokağın semt konağına olan uzaklıkları değişken olarak alınmamış, vergi değeri ile cadde veya sokak genişliği, cadde veya sokaktaki bina yüksekliği, cadde veya sokakta bulunan işletme sayısı, cadde veya sokağın metroya, liseye, İETT otobüs duraklarına uzaklıkları arasındaki ilişki sorgulanmıştır. Bu modelde de, α=0.05 anlamlılık düzeyinde inceleme yapılmış, bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken olan vergi değerinin % 74'ünü açıkladığı görülmüştür.

β katsayıları

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	VIF
		B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	2515,710	1310,102		1,920	,057	
	cadde_gen	343,920	89,696	,211	3,834	,000	1,899
	bina_yuk	496,304	62,262	,446	7,971	,000	1,964
	işl_say	12,892	4,146	,159	3,109	,002	1,644
	metro_uzk	-8,683	1,817	-,252	-4,778	,000	1,749
	lise_uzk	6,673	1,606	,234	4,156	,000	1,989
	iett_uzk	-6,289	,688	-,403	-9,137	,000	1,221

a. Dependent Variable: değer

Modelden, cadde ve sokaklarda bulunan konut sayısı ile cadde ve sokakların semt konağına olan uzaklıklarının çıkarılması sonucunda, arsa vergi değerini, işletme sayısındaki her artışın 12,8 TL, cadde veya sokak genişliğinde ve bina yüksekliğinde bir metrelik artışların sırasıyla 343,9 TL ve 496,3 TL, metroya yakınlığın ise 8,6 TL yükselttiği anlaşılmaktadır. Ancak, cadde ve sokakların İETT otobüs durağına olan uzaklıkları ile vergi değerleri arasında negatif bir ilişki ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle, İETT durağına yaklaştıkça cadde veya sokaklardaki arsalar için tespit edilen vergi değeri 6,2 TL yükselmektedir. Bununla birlikte, cadde ve sokaklar için tespit edilen arsa vergi değerlerindeki bu artışın, İETT otobüs durağına olan yakınlıktan mı yoksa denize olan yakınlıktan mı kaynaklandığının araştırılması gerekmektedir.

Bu bağlamda, yapılan hesaplamalar sonucunda; inceleme konusu olan 8 mahalleden, denize yakın olan Ömer Avni, Pürtelaş ve Gümüşsuyu Mahallelerinin arsalar için tespit edilen emlak vergisi değeri aritmetik ortalamalarının, diğer 5 mahallenin ortalamalarından daha fazla olduğu anlaşılmaktadır. Ömer Avni, Pürtelaş ve

Gümüşsuyu Mahallelerinde bulunan cadde ve sokaklar için tespit edilen arsa değerlerinin toplamının, yine bu üç mahallede bulunan cadde ve sokak sayısına bölünmesiyle elde edilen aritmetik ortalama 9.896,42 TL iken, Bülbül, Kocatepe, Şehit Muhtar, Cihangir ve Katip Mustafa Çelebi Mahallelerinde bulunan cadde ve sokaklar için tespit edilen arsa vergi değerleri toplamının, cadde ve sokak sayısına bulunması yoluyla elde edilen aritmetik ortalama 5.942,16 TL olmaktadır. Denize yakın mahallelerin arsa vergi değerleri ortalaması, denize daha uzak olan mahallelerin arsa vergi değeri ortalamasından daha yüksek olduğu için, arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin İETT otobüs durağına değil de, denize yaklaştıkça arttığını söylemenin daha doğru olduğu ortaya çıkmaktadır.

Çizelge 5.19 8 mahalle için tespit edilen arsa vergi değerlerinin değerlendirilmesi

	Bülbül	Cihangir	G. Suyu	K. Çelebi	Kocatepe	Ö. Avni	Pürtelaş	Muhtar
En düşük	500 TL	5.250 TL	8.400 TL	3.150 TL	1.050 TL	2.100 TL	6.300 TL	1.050 TL
En Yüksek	3.150 TL	17.000 TL	32.000 TL	25.000 TL	25.000 TL	23.000 TL	18.500 TL	25.000 TL
Ortalama	**867,44 TL**	**8.572,91 TL**	**13.457,14 TL**	**6.812,96 TL**	**11.540,32 TL**	**7.017,94 TL**	**8.693,54 TL**	**4.918,29 TL**
Mod	750 TL	8.400 TL	10.500 TL	3.150 TL	1.050 TL	2.100 TL	8.400 TL	1.050 TL
İşyeri sayısı	548	860	1.274	2.254	1.937	975	431	2.392
İş merkezi %	4,9	20,4	38,8	13,4	28,8	61,6	39,6	9,9
Eğlence %	11,8	9,1	6,5	17,9	7,9	2,2	4,8	22,6
Yiyecek/içecek %	20,4	18,7	7,3	8,4	6,9	4,2	11,3	7,2

Çizelge 5.19'da, 8 mahalle için tespit edilen arsa vergi değerlerinin en düşük, en yüksek, ortalama ve mod değerleri, mahallede bulunan işyeri sayısı ve bu işyerlerinin yüzde kaçının iş merkezi, eğlence ve yiyecek/içecek üzerine işyeri olduğu Beyoğlu Belediyesi'nin verilerine dayanılarak gösterilmiştir. Gümüşsuyu Mahallesi, hem en yüksek en düşük ve en yüksek, hem de en yüksek ortalama vergi değerine sahip olan

mahalledir. Gümüşsuyu Mahallesi'nde bulunan işyerlerinin % 38,8'inin iş merkezi olması ve eğlence mekanlarının azlığı dikkat çekmektedir. İş merkezlerinin çokluğu, arsalar için tespit edilen vergi değerlerini olumlu etkilerken, eğlence merkezlerinin çokluğu, arsalar için tespit edilen vergi değerlerini olumsuz etkilemektedir. Gümüşsuyu Mahallesi, Beyoğlu ile Beşiktaş arasında yer alan sınır mahalledir. Gümüşsuyu Asker Hastanesi, İstanbul Teknik Üniversitesi Gümüşsuyu Kampüsü, Taksim Gezi Parkı, Atatürk Kültür Merkezi, The Marmara Taksim Oteli, Ceylan Intercontinental Oteli, Almanya Başkonsolosluğu, Libya Başkonsolosluğu, Gümüşsuyu Parkı, Gümüşsuyu Asker Hastanesi, İstanbul Teknik Üniversitesi Gümüşsuyu Kampusu, Süryani Katolik Patrikliği Vekaleti Kilisesi, Norveç Krallığı İstanbul Fahri Konsolosluğu, Namık Kemal İlköğretim Okulu gibi yapılar bu mahallededir. Bu nedenle, Gümüşsuyu Mahallesi'nde taşınmaz değerlerinin yüksek olması doğal görünmektedir.

İkinci en yüksek ortalama vergi değeri, iş merkezinin toplam işyerine oranı oldukça yüksek olan Kocatepe Mahallesi'ndedir. En düşük ortalama vergi değerine sahip mahalleler Bülbül ve Şehit Muhtar Mahalleleridir. Bu mahallelerde mevcut işyerlerinin daha çok eğlence ve yiyecek/içecek üzerine olması dikkat çekicidir. Bülbül ve Şehit Muhtar Mahalleleri'nde arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin düşük olmasının bir başka nedeni olarak, bu bölgelerdeki suç oranının yüksek olmasını göstermek mümkündür. Bin kişi başına düşen suç sayılarına göre İstanbul ilçeleri arasında sıralama yapıldığında, Beyoğlu ilk sırada yer almaktadır (2014-2023 İstanbul Bölge Planı Taslak Çalışması). Genelde Beyoğlu'nda, özelde de Beyoğlu'nun arka sokaklarında suç oranı yüksek olduğu için, Bülbül Mahallesinde arsalar için tespit edilen emlak vergisi ortalamalarının oldukça düşük olmasının bir başka nedeni, bu bölgenin tarlabaşı olarak bilinmesi ve konut sayısının çok olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak, Tarlabaşı'nda gerçekleştirilen kentsel dönüşüm çalışmalarıyla birlikte, Bülbül Mahallesi'nde de taşınmaz piyasası hareketlenmeye başlamış ve taşınmaz fiyatları yükselmiştir.

8 mahalle genel olarak değerlendirildiğinde, arsalar için tespit edilen emlak vergisi değerlerinin, taşınmaz piyasasında gerekli araştırmalar yapılarak belirlendiği ama bazı kaygılarla vergi değeri olarak piyasa değerlerinin alınamadığı görülmektedir. Oysa, en azından arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin piyasa değerlerine fazla yaklaşması

taşınmazların vergi değerlerini yükselteceğinden ve yerel kamu hizmetlerinden elde edilen faydaların ve kentsel rantın kısmen de olsa vergilenmesini sağlayacağından, ülkemizde bu imkandan da tam olarak yararlanılmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, arsalar için tespit edilen vergi değerleri ile piyasa değerleri arasında nasıl bir ilişki olduğunu araştırmanın gerekli olduğu düşünülmektedir.

5.4.2 Yerel Kamu Hizmetlerinin Arsalar İçin Tespit Edilen Vergi Değerlerine Etkisinin Arsaların Piyasa Değerleri Aracılığıyla Analizi

Şimdiye kadar yaptığımız analizlerde ortaya koymaya çalıştığımız gibi, arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin yerel yönetimlerin yatırımları arasında doğrudan bir ilişki olmadığı, ama piyasa değerleri ile arasında bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle, yerel kamu hizmetleriyle arsalar için tespit edilen vergi değerleri arasındaki ilişkiyi daha sağlıklı bir şekilde ele alabilmek için, arsaların piyasa değerleri ile vergi değerleri arasında nasıl bir ilişki olduğunu ortaya koymamız gerekmektedir.

Çizelge 5.20 İstanbul'da arsalar için tespit edilen emlak vergisi değerlerinin piyasa değerleriyle karşılaştırılması

İlçeler	Aralık 2013 İtibariyle Hürriyet Emlak Satılık 1 m^2Konut satış Ortalamaları (TL)	Çıkartma Yöntemine Göre Olması Gereken Arsa Değeri (TL)	2014 Yılı Arsalar İçin Tespit Edilen Emlak Vergisi Değeri Ortalamaları (TL)	2014 Yılı Arsalar İçin Tespit Edilen Emlak Vergisi Değeri Ortalamalarına Göre Sıralama	Ekonomik Gelişmişlik Endeksindeki Sıralaması	Yaşam Kalitesi Endeksinde Sıralaması
Adalar	3.912	3.327	1.284,17	10	11	9
Arnavutköy	-	-	124,69	33	31	34
Ataşehir	3.537	2.952	1.166,17	11	20	8
Avcılar	1.517	932	222,51	26	28	23
Bağcılar	1.727	1.142	865,10	14	16	36
Bahçelievler	1.918	1.333	922,49	13	12	12
Bakırköy	5.150	4.565	1.681,49	7	8	6
Başakşehir	2.326	1.741	602,92	19	27	28
Bayrampaşa	2.152	1.567	621,00	18	22	33
Beşiktaş	9.216	8.631	3.496,72	3	3	2
Beykoz	5.400	4.815	111,74	35	15	11
Beylikdüzü	1.578	993	182,49	31	30	14
Beyoğlu	5.171	4.586	3.483,01	4	4	3
B. Çekmece	1.774	1.189	80,05	36	21	15

Çizelge 5.20 İstanbul'da arsalar için tespit edilen emlak vergisi değerlerinin piyasa değerleriyle karşılaştırılması (devam)

Çatalca	-	-	41,31	39	34	17
Çekmeköy	1.818	1.233	126,13	32	36	32
Esenler	1.814	1.229	750,85	16	24	39
Esenyurt	1.217	632	210,45	27	37	35
Eyüp	2.524	1.939	376,32	25	14	19
Fatih	2.476	1.891	3.931,25	2	5	5
G.Osmanpaşa	1.667	1.082	455,16	21	13	38
Güngören	1.800	1.215	1.397,40	8	25	31
Kadıköy	4.930	4.345	2.982,81	5	2	1
Kağıthane	2.071	1.486	380,96	23	6	13
Kartal	2.136	1.551	547,40	20	18	21
K. Çekmece	2.456	1.871	942,84	12	17	25
Maltepe	2.357	1.772	786,95	15	29	26
Pendik	1.750	1.165	434,00	22	23	24
Sancaktepe	1.706	1.121	192,29	29	38	30
Sarıyer	6.957	6.372	684,00	17	7	7
Silivri	1.200	615	50	38	33	18
Sultanbeyli	-	-	190	34	32	37
Sultangazi	1.567	982	380,92	24	39	29
Şile	1.741	1.156	74	37	35	16
Şişli	4.682	4.097	5.039,95	1	1	4
Tuzla	1.908	1.323	187	30	26	22
Ümraniye	2.143	1.558	203	28	9	20
Üsküdar	2.800	2.215	1.216,7	9	10	10
Zeytinburnu	2.333	1.748	2.382,9	6	19	27

Çizelge 5.20'de, birinci ve üçüncü sütunda, hürriyet emlak sitesinde yer alan emlak endeksinden elde edilen, Aralık 2013 tarihindeki konut m^2 satış ortalamaları ile tarafımızca her ilçede cadde ve sokaklar için tespit edilen arsa vergi değerlerinin toplamının, cadde ve sokak sayısını bölünmesiyle elde edilen aritmetik ortalamalar yer almaktadır. İkinci sütunda, birinci sütundaki değerlerden, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından her yıl Mimarlık ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak Yapı Yaklaşık Birim Maliyetlerindeki III B tipi yapıların 2013 yılı için maliyet birim bedeli olan 585 TL'nin düşülmesi sonucu, yani çıkartma yöntemi uygulanarak bulunan 1 m^2 arsa değerleri yer almaktadır. Beşinci ve altıncı sütunlarda,Yrd. Doç. Dr. Murat Şeker tarafından yapılan ve İstanbul Ticaret Odası

tarafından yayınlanan İstanbul'da Yaşam Kalitesi Araştırması[12] sonuçlarına göre oluşan ekonomik gelişmişlik ve yaşama kalitesi endeksindeki ilçe sıralamaları görülmektedir. Dördüncü sütunda ise ilçelerin, arsalar için tespit edilen vergi değerleri ortalamalarına göre sıralaması bulunmaktadır.

Çizelge 5.20'ye dikkatle bakıldığında, ekonomik gelişmişlik endeksinde üst sıralarda bulunan ilçelerde, arsalar için tespit edilen emlak vergisi değerlerinin piyasa değerlerine yakın olduğu, alt sıralarda yer alan ilçelerde ise piyasa değerlerinin oldukça altında kaldığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ilçelerin ekonomik gelişmişlik endeksindeki sıralaması yükseldikçe arsaların emlak vergisi değerleri, çıkartma yöntemine göre bulduğumuz değerlere yaklaşmaktadır. Zeytinburnu ve Güngören İlçeleri dışında, emlak vergisi ortalamaları sıralamasında ilk 10'da yer alan ilçelerin ekonomik gelişmişlik endeksinde de ilk 10'da yer aldığı ve bu ilçelerdeki arsalar için belirlenen emlak vergisi değerlerinin piyasa değerine eşit olmasa dahi, en azından diğer ilçelere göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Böyle bir sonuç, hem siyasi hem de iktisadi açıdan önemli görünmektedir. Emlak vergisi ortalamaları sıralamasında üst sıralarda olan ilçelerin, ekonomik gelişmişlik endeksinde de yukarılarda olması, emlak vergisinin kısmen de olsa bir fayda vergisine dönüşmeye başladığını, yerel kamu hizmetlerinin bir fiyatı haline getirilmeye çalışıldığını göstermektedir. Emlak vergisi değerlerinin piyasa değerlerine yaklaşması, taşınmaz değerlerinde kapitalize olan yerel kamu hizmetlerinin karşılığının alınması, bedavacılığın engellenmesi ve hizmetlerle vergiler arasında bağlantı kurulması anlamına gelmektedir. Ekonomik gelişmişlik endeksinde son sıralarda yer alan Arnavutköy, Beylikdüzü, Çekmeköy, Sancaktepe, Şile gibi ilçelerde

[12]Çalışma kapsamında İstanbul'da 39 ilçeye ait 54 farklı değişken kullanılarak "İstanbul Yaşam Kalitesi Endeksi" elde edilmiştir. Bu endeksin hesaplanmasında kullanılan alt endekslerden birisi de Ekonomik Gelişmişlik Endeksidir. Yaşam Kalitesi Endeksi;
1. DemografikYapıEndeksi
2. BeşeriSermaye (Eğitim) Endeksi
3. SağlıklıYaşamEndeksi
4. EkonomikGelişmişlikEndeksi
5. UlaşımveErişilebilirlikEndeksi
6. Çevresel Durum Endeksi
7. Sosyal Yaşam Endeks sonuçlarının aritmetik ortalaması sonucunda elde edilmiştir.

arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin, çıkartma yöntemine göre bulduğumuz değerlerin oldukça altında kalması, oy maksimizasyonukaygısıyla varoşlarda emlak vergisi yükünün hafifletilmeye çalışıldığını ve bedavacılığın teşvik edildiğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, Şişli, Beşiktaş, Beyoğlu, Kadıköy gibi ticari hayatın yoğun olduğu ilçelerde arsalar için tespit edilen vergi değerlerinin yüksek olmasını, emlak vergisi yükünün ticari taşınmazlar üzerine kaydırılması isteğinin bir sonucu olarak yorumlamak mümkün görünmektedir.

6. SONUÇ

Küreselleşme sürecinde teknolojide meydana gelen ilerlelemer, piyasa ekonomisinin kapsamının genişlemesi, sermayenin mobilitesinin artması gibi gelişmeler sosyal malların tanımında, sunumunda değişiklilere neden olmuş ve kamu yönetimi anlayışını derinden etkilemiş, etkinlik, etkililik, verimlilik, şeffaflık, sürdürebilirlik gibi kavramların kamu sektörü tarafından da benimsenmesini sağlamıştır. Bu bağlamda, kamu yönetiminde siyasi, idari, mali ve iktisadi kararların yerelde alınmasının ve kamu hizmetlerinin de daha çok yerel yönetimler tarafından sunulmasının piyasa ekonomisi açısından daha uygun olduğu fikri yaygınlaşmaya başlamış, küreselleşme ile yerelleşme arasında analitik bir uyum olduğu ortaya çıkmıştır.

Küreselleşme ile yerelleşme arasındaki bu uyum, IMF ve Dünya Bankası gibi kuruluşların da desteğiyle, kamu yönetimindeki odak noktasının yerel yönetimlere doğru kaymasına neden olmakta, ulus-devletler iktisadi ve siyasi fonksiyonlarını yerel yönetimlere devretmektedir. Görevleri, sorumlulukları, siyasi ve iktisadi önemi artan yerel yönetimler, seçmenlerinin memnuniyeti aracılığıyla oylarını maksimize etmek için, kaliteli hizmet sunmak ve yatırımlar yapmak zorunda kalmakta, bu nedenle, mali yerelleşme ve emlak vergisi konuları gündeme gelmektedir.

Ülkeler incelendiğinde, mali yerelleşme ile emlak vergisi arasında çok anlamlı bir ilişki bulunduğu ve bu ilişkinin de ülkelerin gelişmişlik düzeyi yükseldikçe belirginleştiği ortaya çıkmaktadır. Emlak vergisinin gelirlerinin yerel yönetimlere tahsisi, vergi matrahını, oranını, istisna ve muafiyetleri belirleme yetkisinin verilmesi, kısaca emlak vergisinin tüm fonksiyonlarının yerel yönetimler tarafından kullanılması, mali yerelleşmenin çok önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Mali yerelleşmenin siyasi yerelleşmeyi güçlendirdiği iddialarının gerçek olup olmadığı bir yana, emlak vergisinin tüm fonksiyonlarının yerel yönetimler tarafından kullanılması, siyasetin yerelde yapılmasının önünü büyük ölçüde açmaktadır. Emlak vergisinde, vergi matrahının tespiti veya taşınmazların değerlemesi, istisna ve muafiyetlerin belirlenmesi gibi süreçler mali ve siyasi enstrümanlar olarak kullanılabildiği için, bireylerin taşınmazla kurduğu mülkiyet bağı üzerinden alınan ve cari gelirle ödenen bir vergi olması, emlak

vergisinin mali ve siyasi önemini artırmaktadır. Emlak vergisinin işlevlerinden hareket ederek, kamu kaynaklarının etkin, verimli, şeffaf, hesap verebilir, sürdürülebilir kullanımı hakkında teorik tartışmalar yapma imkanı oluştuğu için de, emlak vergisi ile idari yerelleşme arasında da bir bağlantı kurulabilmektedir. Bu nedenle, emlak vergisi, küreselleşmenin bir ürünü olan yeni kamu yönetimi anlayışının yerel yönetimlerde yerleşmesinin önemli araçlarından birisi haline gelmektedir. Başka bir ifadeyle, emlak vergisinin, hem yerelleşmenin, hem de yerel yönetimlerde yeni kamu yönetimi anlayışının oluşmasında, gelişmesinde ve kurumsallaşmasında çok etkili olan rolünü oynayabilmesinin koşulunun, tüm fonksiyonlarının yerel yönetimlere bırakılması olduğu anlaşılmaktadır.

Genel teorik çerçeve, emlak vergisinin bir servet vergisi olduğunu vurgulamakta, ama cari gelirle ve taşınmaz değerleriyle olan ilişkini fazla sorgulamamaktadır. Oysa, emlak vergisi taşınmaz değeriyle güçlü bağlantısı olan ve cari gelirle ödenen bir vergi olduğu için, piyasa ekonomisinin kurumsallaştığı ABD ve AB üyesi ülkelerde bile önemli siyasi sorunlara neden olmakta, taşınmazların vergi değeri piyasa değeri olarak kabul edilememekte, birçok ayrıcalıklı uygulamaya yer verilmektedir. Özellikle, taşınmaz değerlerinin ortalama gelirden daha fazla ve hızlı arttığı dönemlerde, taşınmaz değerlerinin vergi değeri olarak kabul edilmesi siyaseten zorlaşmakta ve bu nedenle, piyasa ekonomisinin kurumsallaşmasında çok önemli işlevlere sahip olan emlak vergisinin iktisadi ve mali özelliği giderek yok olmaktadır. Bu bağlamda, iktisadi açıdan bakıldığında, emlak vergisinin taşınmaz değerleri ve ortalama gelirle olan ilişkisinin servet vergisi özelliğinin önüne geçmesi gerekirken, kapitalist sistemin mülkiyet hakkını kutsallaştırması, konut hakkı ve konut dokunulmazlığı gibi kavramlar, emlak vergisinin servet vergisi olarak algılanmasına neden olmakta, ama vergi değeri ve vergi oranı düşük, ayrıcalıklı uygulamalar da çok olduğu için, emlak vergisi taşınmaz üzerinden servet birikimini engelleyememektedir.

Taşınmazların değerleri kullanılan değerleme yönteme göre farklı olabildiği için, emlak vergisi sistemlerinde vergi matrahının tespiti yönteminin tercihi aynı zamanda, siyasi otoritenin mükelleflerin taşınmaz servetine atfettiği değeri ifade etmektedir. Ülkelerdeki uygulamalara bakıldığında, vergi değeri kavramının iktisadi ve mali yönünün oldukça

zayıf tutulduğu, siyasi ve idari yönünün güçlendiği ortaya çıkmaktadır. Taşınmazların vergi değerinin, taşınmaz piyasasından elde edilen verilerdenya da normatif olarak oluşturulan formüllerden hareketle belirlenmesi, vergi değerinin piyasa değerine yaklaşması veya uzaklaşması, yönetimin taşınmaz servetine bakışını ve emlak vergisinde elde etmek istediği geliri göstermekte, emlak vergisinin iktisadi, siyasi ve sosyal sonuçlarını şekillendirmektedir. Çağdaş emlak vergisi anlayışında taşınmazların vergi değerlerinin piyasa değerlerine eşit olması genel ilke olarak kabul edildiğinden, emlak vergisinin neden olduğu sonuçların doğru bir şekilde analiz edilebilmesi için, öncelikle taşınmaz değerlerinde yarattığı etkilere bakmak gerekmektedir.

Genel olarak ele alındığında, emlak vergisinin, özellikle taşınmaz talebinin yüksek olduğu metropollerde ve büyük şehirlerde müteahhitler tarafından tüketicilere yansıtıldığını iddia etmek mümkün görünmektedir. Taşınmaz talebinin yüksek olduğu yerlerde, konutlar veya diğer yapılar ortalama maliyetinin çok üzerinde bir fiyatla satılabildiği ve arz elastikiyeti yüksek olduğu için, emlak vergisi sermaye tarafından yüklenilmemekte ve kolaylıkla tüketicilere yansıtılabilmektedir.. Bu durumda, taşınmaz talebinin yüksek olduğu metropollerde ve büyük şehirlerde, emlak vergisi bir fayda vergisi haline dönüşebilmekte ve yerel kamu hizmetleriyle arasında güçlü bir bağlantı kurulmasını sağlamaktadır. Emlak vergisinin bir fayda vergisi olması ya da olabilmesi, yerel kamu hizmetlerinin arz ve talebine ilişkin önemli değerlendirmeler yapılması fırsatı sunmaktadır.

Başka bir anlatımla, küreselleşmenin etkisiyle sermayenin elastikiyetinin ve mobilitesinin artması, mevcut teknolojik gelişmelerin de etkisiyle konut arzının elastikiyet kazanması, yani konut yapımının fiyata duyarlı hale gelmesi; hem kısmi denge, hem de genel denge analizinin sonuçlarına göre, emlak vergisi yoluyla sermayeyi vergilemeyi güçleştirmektedir. Bu durumda, emlak vergisi tüketicilere kolaylıkla yansıtılabilmekte ve yerel kamu hizmetlerinin karşılığı olarak bir fayda vergisi haline dönüştürülebilmektedir. Emlak vergisinin, bir fayda vergisi olarak yerel kamu hizmetlerinin fiyatı haline gelmesi, sosyal malların finansmanı konusunda çok önemli bir teorik zemin oluşturmaktadır.

Gerçek hayatta ve pratikte, taşınmaz değerlerinin birçok yerel sosyal olayın etkileşimi sonucunda oluştuğu görülmekle birlikte, yapılan birçok araştırmada da, imar planında ayrıldığı amaç, çöp toplama noktalarına ve metroya yakınlık, hava kirliliğinden ölüm riski, deprem fay hatlarının bulunması, tarihi bölgelerde bulunma, suç oranları, önemli şahıslara komşu olma, kentsel genişleme kontrollerinin uygulanması, trafik seviyesi, gürültü gibi faktörlerin taşınmaz değerlerini etkilediği belirtilmekte ve bazı araştırmacılar tarafından, taşınmaz değerlerinde meydana gelen bu artış kentsel rant, bazı araştırmacılar tarafından da pozitif dışsallık olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yerel yönetimler, imar planı yapmak yetkisi de dahil olmak üzere, sundukları yerel kamu hizmetleri aracılığıyla taşınmaz arz ve talebine ilişkin değişkenleri etkileyebilmektedir. Taşınmaz arz ve talep fonksiyonunda, yerel kamu hizmetleri aracılığıyla meydana gelen bu değişiklikler taşınmaz fiyatlarının belirlenmesinde rol oynamaktadır.

Kentlerde yatırımların ve yerel kamu hizmetlerinin seviyesinde ve kalitesindeki artış, pozitif dışsallık oluşturmakta veya kentsel rant yaratmakta veya taşınmaz değerlerinde kapitalize olmakta, nüfus artışı gibi başka faktörlerin de etkisiyle taşınmaz değerleri yükselmektedir. Bu bağlamda, yerel yönetimlerin imar planları yapma yetkileriyle birlikte bütçeleri aracılığıyla kentsel rantı oluşturma veya yeniden dağıtma imkanına sahip olduğunu tespit etmek gerekmektedir. Diğer taraftan, taşınmaz değerlerinde yerel kamu hizmetleri sonucunda ortaya çıkan bu artış, dışsallık olarak da tanımlanmakta ve taşınmaz sahiplerine satılabileceği bir pazar olmadığı için içselleştirilemediği ifade edilmektedir. Bu durumda, taşınmaz piyasası ve emlak vergisi, mali yerelleşme, yerel kamu hizmetlerinin finansmanı ve kentsel rantın vergilenmesi gibi konular açısından anahtar rol oynar hale gelmekte, küreselleşme ve yerelleşme sürecinde emlak vergisinin iktisadi, siyasi ve sosyal analizinin yapılması önem arz etmektedir.

Oates'in (1969), Tiebout'un (1956) ve Hamilton'un (1975) çalışmaları birlikte ele alındığında emlak vergisi yerel kamu hizmetlerinin fiyatı haline gelmekte ve yerel kamu hizmetlerinin finansmanında etkinliğin sağlanabilmesinde teorik bir çerçeve oluşturmaktadır. Mali imar ve dışlayıcı imar yoluyla aynı ortalama değerlere sahip taşınmazlar oluşturmak mümkün olmakta, bu taşınmazların ortalama değerleri

üzerinden hesaplanan emlak vergisi ile yerel kamu hizmetleri finanse edilmekte, sosyal katmanlaşma taşınmaz değerleri üzerinden gerçekleşmektedir. Topluluklar arası geçiş, yani mobilizasyon taşınmaz değerleri, emlak vergisi ve yerel kamu hizmetlerinin niteliği üzerinden oluşmaktadır. Yerel yönetimler ortalama taşınmaz değerleri üzerinden hesaplayacakları emlak vergisi aracılığıyla ortalama gelirlerini ortalama maliyetlerine eşitleyebilmekte ve optimum kaynak tahsisini yapabilmektedir. Ortalama taşınmaz değerleri üzerinden alınan emlak vergisi, hem faydasını maksimize etmeye çalışan mükellefler, hem de yerel kamu hizmetlerinin ortalama maliyetini fiyata eşitlemeye çalışan yerel yönetimler için önemli bir araç haline gelmektedir.

Bütün bu etkiler toplulaştırıldığında, bölgeler için farklılaşan ortalama taşınmaz değerleri üzerinden hesaplanan emlak vergisi, yerel kamu hizmetleri piyasasında fiyat rolünü üstlenmekte, yerel yönetimler sunacakları hizmetin marjinal maliyetini, konut sahipleri veya kiracılar da (emlak vergisinin kiralara yansıdığı varsayılarak) marjinal faydasını fiyata yani ödeyecekleri emlak vergisine eşitlemeye çalışmakta, böylece bedavacılık sorunu çözülmekte ve geleneksel maliye okulunun yaklaşımına göre optimum kaynak tahsisi gerçekleşmiş olmaktadır. Bununla birlikte, yerel yönetimler ile seçmenler arasındaki ilişki vergi ve hizmet ekseninde oluştukça ve geliştikçe etkinlik, verimlilik, etkililik, şeffaflık, sürdürülebilirlik, hesap verebilirlik gibi yönetimle ilgili kavramlar daha fazla gündeme gelecek, konuşulacak ve tartışılacak, seçmenler demokratik bir ortamda yerel kamu hizmetlerinden elde ettikleri faydaya (aynı zamanda taşınmazlarının değerlerine) ve ödedikleri vergiye (emlak vergisine) bakarak oy kullanacak, sosyal seçim okulunun öngördüğü şekilde kaynak tahsis mekanizmasının işlemesini sağlayacaktır. Ayrıca, taşınmaz değerleri ile yerel kamu hizmetleri ve ödenen vergi arasında doğrudan bir bağlantı olması, seçmenleri taşınmazlarının değerlerini artıracak projelere oy vermeye yönlendirecek (Fisher'in seçmen ev teoreminde olduğu gibi), seçmenler ortalama gelirlerinin de ödeyecekleri emlak vergisi gibi artması koşuluyla elleriyle oy verecek *(they vote with their hand),* taşınmaz değerleri arttıkça yerel yönetimlerin gelirleri ve oyları, taşınmaz sahiplerinin de faydaları (hem yerel kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda, hem de taşınmazlarının değerlerindeki artış) maksimize olacaktır. Diğer taraftan, yerel kamu hizmetleri veya projeleri nedeniyle taşınmaz değerlerinde düşüş meydana gelmesi ya da gelirlerinde

azalma olması veya bireysel nedenlerin oluşması halinde seçmenler tekrar ayaklarıyla oy vermeye başlayacaktır. Bu bağlamda, ortalama taşınmaz değerleri üzerinden hesaplanan ve bir fiyat haline gelen emlak vergisi aracılığıyla üretici (yerel yönetimler) ve tüketici (konut sahipleri ya da kiracılar/seçmenler) dengesi kurulacak, maliye ve sosyal seçim okulu yaklaşımının her ikisinin görüşü açısından da kaynaklar optimum bir şekilde dağılacak ve yerel kamu hizmetlerinin yarattığı dışsallıklar taşınmaz piyasası üzerinden içselleştirilmiş olacaktır.

Türkiye'de ise yerel kamu hizmetleri, kullanıcı harçları, katılım payları ve emlak vergisi olmak üzere üç temel enstrüman tarafından vergilenmektedir. Kullanıcı harçları ve katılım payları aracılığıyla vergilenen yerel kamu hizmetleri bir arazinin arsaya dönüşüp üzerine bina yapılarak kullanılmasına, yol, su ve kanalizasyon hizmetlerini almasına kadar geçen süreçte uygulanmaktadır. Bu süreçte, taşınmazların değerlerinde lokasyona göre değişen artışlar meydana gelmektedir. Ancak, yerel yönetimlerin uyguladığı harç ve katılım payları miktarlarına bakıldığında, taşınmazların değerlerinde meydana gelen artışlarla ilişki kurulmadığı, sadece idari bir işlem olarak tesis edildiği aanlaşılmaktadır. İmar yoluyla oluşan değer artışının düzenleme ortaklık payı dışında herhangi bir şekilde vergilendirilmemesiya da çok düşük tutarlarda vergilendirilmesi ve bina inşaat, yapı kullanma izinlerinin maktu harçlar şeklinde alınması ve harcamalara katılım paylarının yeterli olmaması nedeniyle, taşınmazın araziden arsaya dönüşüp üzerine bina yapılıp kullanılacak hale gelmesine kadar geçen sürede ve sonrasında oluşan değer artışınınya da rantın vergilenmesinde geriye tek araç olarak emlak vergisi veya taşınmazın satışı sırasında alınacak gelirya da kurumlar vergisi kalmaktadır.

Bununla birlikte, park, yeşil alan, kentsel dönüşüm, metro gibi bazı yerel kamu hizmetleri harçlarya da katılım payı yoluyla vergilenmemektedir. Bu hizmetlerin, teorik olarak, emlak vergisi yoluyla vergilenmesi beklenmelidir. Ülkemizde yapılı taşınmazlar için bina vergisi uygulanmakta ve vergi matrahı bina değeri ile arsa değerinden oluşmaktadır. Ancak, bina değeri ve arsa değeri farklı değerleme yöntemleriyle belirlenmektedir. Bina değerine, hem kullanılan yöntem gereği, hem de merkezi yönetim tarafından belirlendiği için, yerel kamu hizmetlerinin etkisini yansıtmak mümkün olmamaktadır. Ancak, yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz değerlerine etkisi

arsalar için tespit edilen vergi değerleri aracılığıyla kısmen de olsa bazı belediyeler tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Vergi oranı da merkezi yönetim tarafından belirlediğinden, yerel yönetimlerin, sadece arsalar için tespit edilen vergi değerlerine müdahale ederek yerel kamu hizmetlerini vergi matrahına yansıtma imkanları bulunmaktadır. Oysa, günümüzde taşınmaz değerlemesinde gerçekleşen ilerlemeler ve mortgage kredisi ile taşınmaz satışları arttığı için taşınmazların piyasa değerlerine ulaşmak günden güne kolaylaşmaktadır.

Ne tam merkezi ne de tam olarak yerel bir vergi olmaması, emlak vergisinin fonksiyonlarını zayıflatmaktadır. Emlak vergisi oranı ve binaların asgari değerleri merkezi yönetim tarafından belirlenirken, arsa ve arazilerin vergi değerleri yerel yönetimler tarafından belirlenmekte, ama komisyonlarda merkezi yönetimin temsilcilerinin ağırlığı artmakta, zaten karmaşık olan sistem daha da karmaşık hale gelmektedir. Emlak vergisinden yüksek vergi geliri elde eden ülkelerde, emlak vergisi matrahını ve oranını tespit etme yetkisinin yerel yönetimlere ait olduğu görülmektedir. Emlak vergisi yerel bir vergi olmasına rağmen, ülkemizde yapılan düzenlemelerle merkezi yönetimin emlak vergisi yönetimindeki ağırlığı gün geçtikçe artmaktadır.Emlak vergisi hasılatı oldukça düşük gerçekleşmekte, GSYİH'ya oranı % 0,2'ye dahi ulaşamamaktadır. Ancak, ülke coğrafyasının genişliği, kentlerdeki büyüme eğilimi ve konut piyasasının çok canlı olması emlak vergisinin potansiyelinin yüksekliğini göstermektedir.

Kentsel alanda yerel yönetimler açısından yeterli hasılat yaratamayan emlak vergisi kırsal alanda hiç etkili olamamaktadır. Emlak vergisini kırsal alanda daha fonksiyonel hale getirmek için, Estonya'da olduğu gibi, özellikle kırsal alanda bulunan ve tarımsal amaçla kullanılan hazine taşınmazlarının özel mülkiyete konu edilmesinde bir araç olarak kullanılabilmesi mümkün görünmektedir. Başka bir anlatımla, kırsal alanda bulunan ve özellikle tarımsal amaçla işgal edilen hazine taşınmazlarının mülkiyeti işgalcilerine emlak vergisi mükellefi olmaları karşılığında devredilmesi halinde, hem hazine taşınmazlarının özel mülkiyete konu edilmesi sağlanacak, hem de kırsal alanlardaki yerel kamu hizmetlerinin finansmanı için kaynak yaratılmış olacaktır.

Sonuç olarak, Türkiye'de emlak vergisi uygulamasında yerel kamu hizmetlerinin taşınmaz değerlerine etkisi arsalar için tespit edilen vergi değerleri aracılığıyla kısmen de olsa bazı belediyeler tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de, emlak vergisinde vergi değeri kamu otoritesinin taşınmaza atfettiği bir değer olduğu ve piyasa değerinden farklılaştığı için, emlak vergisinin iktisadi ve mali yönünden daha çok siyasi yönünün önem kazandığı anlaşılmaktadır. Ülkemizde emlak vergisi, yerel kamu hizmetlerinin karşılığı olan bir vergi haline getirilmediğinden, yerel yönetimlerin finansmanında etkili olamamakta, yerel yönetimlerin etkin, verimli, şeffaf, hesap verebilir bir yönetim anlayışına kavuşmasında oynayabileceği rolü oynayamamaktadır. Vergi değerinin piyasa değeri olmaması ya da yerel kamu hizmetleriyle ilişki kurularak belirlenmemesi sonucunda; yerel kamu hizmetlerinin etkin sunumu gerçekleşmemekte, kaynak israfı olmakta, yerel kamu hizmetlerinin finansmanı daha çok merkezi bütçeden aktarılan paylar aracılığıyla yapılmakta ve mali yerelleşme tam olarak sağlanamamaktadır. Ayrıca, seçmen tercihleri etkilenmekte, dolayısıyla siyasetin yerelde yapılabilmesinin koşulları zayıflamakta, emlak vergisi üzerinden kentleşme ve kentsel rantın vergilenmesi gibi konular hakkında sağlıklı tartışmalar yapılamamaktadır.

KAYNAKLAR

Agostini A.C. and Palmucci A.G. 2010. Interjurisdictional Capitalization of a New Metro Line On Housing Values", http://fen.uahurtado.cl/mwg-internal /de5fs23hu73ds/progress?id=0_zMfuAqmcT5sbDivH3IW6mLCeN7lfLh H23BS1 hyNM, 03.11.2015

Ahmad, E. 2008. Brosio G. and Tanzi V. Local 2007. Service Provision in Selected OECD Countries: Do Decentralized Operations Work Better?, Fiscal Decentralization and Land Policies, Proceedings of the Land Policies Conference, Edited by Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong, Lincoln Institute of Land Policy, https://www.lincolninst.edu/pubs/dl/2104 1426_ LP2007-ch04-Local-Service-Provision-in-Selected-OECD-Countries-Do-Decentralized-Operations-Work-Better.pdf

Akalın, G. 2000. Kamu Ekonomisi, Akçağ, Ankara

Akalın, G. 2002. Türkiye'de Ekonomi-Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş, Akçağ, Ankara

Akdoğan, A. 1999. Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara

Alıcı, O.V. 2007. Türkiye'de Belediye Reformu ve Yaşanan Değişiklkler, Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt 16, Sayı 4, ekim s:7-19

Alm, J. 2010. "Commentary" Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:43-47

Alodalı, M.F.B. ve Usta, S. 2013 Japonya'da Yerel Yönetimler, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, 415-448, Ankara,

Anas, A. 2003. Taxes on Buildings and Land in a Dynamic Model of Real Estate Markets, The Property Tax, Land Use and land use Regulation, Edited by Dick Netzer, Lincoln Institute Of Land Policiy p:6-36

Anderson, E.J. 2009. "Commentary" Edited By Augustine Y. N. Bell E. M. Brunori D. And Youngman M. J., Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:111-116

Anonim. 2014. Web Sitesi: http://www.tbb.gov.tr/belediyelerimiz/mahalli-idare-birlikleri, Erişim Tarihi: 02.03.2014

Anonim. 2014. Web Sitesi: http://www.pwc.com.tr/tr/basin-bulteni/2013/pages/gayrimenkulde-gelisen-trendler.jhtml, Erişim Tarihi: 02.03.2014

Anonim. 2014. Web Sitesi: http://www.beyoglu.bel.tr, Erişim Tarihi: 02.03.2014

Anonim. 2014. Web Sitesi: http://semtkonaklari.beyoglu.bel.tr/ semtkonaklari/ default. aspx?SectionId=961, Erişim Tarihi: 02.03.2014

Anonim. 2014. Web Sitesi: http://www.sabah.com.tr/ekono-mi/2014/12/23/istanbulun-butcesi-19-bakanligi-geride-birakti Erişim Tarihi: 23.12.2014

Anonim. 2017. Web Sitesi: https://www.pwc.com.tr/tr/sektorler/gayrimenkul/yayinlar/gayrimenkulde-gelisen-trendler.html, Erişim Tarihi: 01.09.2017

Anonim. 2017. Web Sitesi: http://www.hurriyet.com.tr/istanbulun-2017-butcesi-42-milyar-tl-40280993, Erişim Tarihi: 01.09.2017

Anonim 2017. Web Sitesi: ,http://www.gazetevatan.com/bu-ilcelerde-fiyatlar-yuzde-300-artti-708394-ekonomi, Erişim Tarihi: 01.09.2017

Anonim 2017. Web Sitesi: http://www.haberturk.com/ekonomi/emlak/haber/1030880-100-bin-tllik-bina-5-milyon-tl-oldu Erişim Tarihi: 01.09.2017

Anonim. 2017. Web Sitesi: http://www.tbb.gov.tr/belediyelerimiz/istatistikler/genel-istatistikler/ Erişim Tarihi: 04.10.2017

Anonymous. 1997, IAAO, Standart on Property Tax Policy, Chicago, International Association of Assessing Officers, 1997

Anonymous 2012. European Commission, Fiscal Decentralization in the EU-main characteristics and implications for fiscal outcomes 2012, http://ec.europa.eu/economy_finance/events/2012/2012-11-27-workshop/pdf/fiscal_decentralisation_en.pdf, Erişim Tarihi: 01.09.2017

Arıkboğa, E. 2008. Türkiye'de Belediyelerin Büyüklüğü ve Kentin Büyüklüğü Sorunu: Reform ve Uygulama Analizi, Dönüşen Kentler ve Değişen Yerel Yönetimler, F. Neval Genç, Abdullah Yılmaz, Hüseyin Özgür (Ed.), Gazi Kitabevi, Ankara, ss. 299–330

Atatorun, M. ve Okcu, M. 2013. Macaristan'da Yerel Yönetim ve Bölge Anlayışı, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, Ankara, s:481-506

Auerbach, A. J. 1993 Public Finance in Theory And Practise, National Tax Journal Vol 46 No:4 (December) pp. 519-526

Augistine N.Y., Bell E.M., Brunori D. and Youngman J.M. 2009. The Property Tax Under Siege, Erosion Of The Property Tax Base, Book, p:1-16

Azaklı, S. ve Özgür, H. 2005. Belediye Organları ve Organlar arası İlişkiler: Başkan, Meclis ve Encümen, Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar-1, Editörler Özgür H., Kösecik M., Nobel, Ankara, s:297-319

Bağlı, M.S. 2014. Mali Yerelleşme Düzeyinin Ölçümü (Mali Özerklik Derecesi), Çağdaş Yerel Yönetimler, Cilt 23, Sayı 2, Nisan s:27-47.

Bahl, R., Martinez-Vazquez, J. and Youngman, J. 2010. Whither the Property Tax: New Perspectives on a Fiscal Mainstay, Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Edited by Bahl R. Martinez-Vazquez J. Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:3-14

Bahl, R. and Wallace, S.A. 2010. New Paradigm for Property Taxation in Developing Countries, Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:165-201

Bahl, R. 2008. Opportunities and Risks of Fiscal Decentralization: A Developing Country Perspective, Proceedings of the 2007 Land Policies Conference, Fiscal

Decentralization and Land Policies, Edited By Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong, Lincoln Institute of Land Policy, p:19-37

Bahl, R. and Martinez-Vazquez J. 2008. The Determinants of Revenue Performans, Making The Property Tax Work, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:35-57

Bell, M.E., Brunori, D. and Joan, Y. 2010. The Property Tax and Local Autonomy, Lincoln Institute of Land Policy, Book,

Bird, M.R. 2003. Property Tax in Ukraine,International Handbook of Land and Property Taxation, Edited by Richard M. Bird and Enid Slack, p:246-252

Bird, M.R. and Slack, E. 2008. "Property Tax and Rural Local Finance" Making the Property Work: Experiences in Devoloping and Transitional Countries, Edited by Bahl R. and Vazquez J. and Youngman J. Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:103-126

Boratav, K.1980. Tarımsal Yapılar ve Kapitalizm, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No.454, Ankara.

Boujadoux, J.F. 2015. Les réformes territoriales de 1940 à 2015", Revue Politique et Parlementaire, no. 1078, http://www.revuepolitique.fr/entre-politique-administration-reformes-territoriales-de-1940-a-2015/ (3.8.2017)

Bourassa, C.S.2009.The Political Economy of Land Value Taxation, Land Value Taxation Theory, Evidence, and Practice, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:195-210

Bowman, J.H. 2009. "Residental Property Tax Relief Measures: A Review and Assessment", Edited By Augustine Y. N. Bell E. M. Brunori D. And Youngman M. J., Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:73-110

Bowman, W., Cordes, J. and Metcalf, L. 2009. "Preferantial Tax Treatment of Property Used for Social Purposes: Fiscal Impacts and Public Policy Implications" Edited By Augustine Y. N. Bell E. M. Brunori D. And Youngman M. J., Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:269-294

Brown, P.K. and Hepworth, M.A.A. 2002. Study of European Land Tax Systems Second Year Report, Lincoln Institute of Land Policy Working Paper, https://www.lincolninst.edu/pubs/dl/668_brown_hepworth02.pdf

Brueckner, K.J. 2001. "Property Taxation and Urban Sprawl" Property Taxation and Local Government Finance Essays in Honor of C. Lowell Harriss, Edited by Oates E., W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:153-172

Bulutoğlu, K. 2008. Kamu Ekonomisine Giriş, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara

Bülbül, D. 2011. Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Kamu Kesimi Bütçesi üzerine Etkileri, http://193.25.125.6/Yerel_Yonetimler_Forumu_2011/Sunum_Metinleri/Duran_Bulbul.pdf

Calabrese, S., Epple, D. and Romano, R. 2006. "Nonfiscal Residential Zoning", The Tiebout Model at Fifty Essays in Public Economics in Honor of Wallace Oates, Edited By Fischel A. W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:211-230

Can, B., Bülbül, Z. ve Dağaşan, V. 2013. Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara

Cheshire, P. and Sheppard, S.2002. Capitalizing the Value of Free Schools: The Impact of Land Suply Constraints, Lincoln Institute of Land Policy Conference Paper,

Clapp, C.J. and Ross, L.S.2002. Schools and Haousing Markets: An Examination of School Segregation and Performance in Connecticut, Lincoln Institute of Land Policy Conference Paper,

Cornia, G.C. 2013. Tax Criteria: The Design and Policiy Advantages of a Property Tax, A Primer on Property Tax Administration and Policy, Edited by McCluskey W., Cornia G., C., Walters C., L., Blackwell Publishing p:207-228.

Coşkun, B. ve Uzun, T. 2005. "İl Özel İdaresi'nde Yeniden Yapılanma", Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar-I, ed. H. Özgür- M. Kösecik, Ankara, Nobel yayınları, ss.157-174

Çağdaş, V. 2007. Türkiye İçin Bir Emlak Vergi Sistemi Tasarım Modeli Önerisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.

Çınar, T. 2007. Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, TODAİE Yayını No:337, Ankara

Çınar, T., Duru, B., Çiner, C.U. ve Zengin, O. 2013, Belediyelerin Sınırları, TODAİE, Ankara

Çınar, T. ve Güler, B.A. 2004. Yerel Maliye Sistemi, TODAİE, Ankara

Çubukçu, D.Ö., Pınar, A. ve Öz, S.N. 2009. Gayrimenkullerde Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Taşınmaz Geliştirme Ana Bilim Dalı Yayın No:3, Ankara.

Çubukçu D.Ö. 2008. Avrupa Birliği Çerçevesinde Yerel Yönetimler ve Gelir Yapıları, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 63-1, s:81-120

Çukurçayır, M.A. 2013a. Yerel Yönetimler Kuram, Kurum ve Yeni Yaklaşımlar, Çizgi, Konya,

Çukurçayır, M.A. 2013b. Almanya'da Yerel Yönetimler, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, Ankara, s:51-70

Derdiman, R.C. 2007. "İl Özel İdaresi Kanununun Uygulanmasında Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar-II, ed. H. Özgür-M. Kösecik, Ankara, Nobel Yay., ss.3-24

Deskins, J. and Fox, W.2010. "Measuring Behavioral Responses to the Property Tax" Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Edited by Bahl R. Martinez-Vazquez J. Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:47-66

Diane, B. 1975. The Politics of the Property Tax, Lexington Boks, D. C. Heath and Company Lexington, Massachusetts London,

Do, A.Q. and Sirmans C.F. 1994, Residental Property Tax Capitalization: Discount Rate Evidence From California, National Tax Journal, Vo. 47, no.2, pp. 341-348

Dornfest, S.A. 2010. "In search of an Optimal Revelution Policy: Benefits and Pitfalls", Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Edited by Bahl R. Martinez-Vazquez J. Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:75-107

Durmuş, M. 2006. "Sosyal (Kamusal) Malların Yeniden Tanımlanması Gereği" Ekonomik Yaklaşım, Cilt: 17, Sayı: 59, ss. 65-97

Dye, F.R. and England W.R. 2010. Assessing the Theory of Land Value Taxation, Lincoln Institute of Land Policy, http://www.lincolninst.edu/pubs/dl/1760_983_Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation.pdf

Ebel, R.D, and Yılmaz S. 2002. On The Measurement and Impact Of Fiscal Decentralization, Policy Research Working Paper 2809, Washington D.C: World Bank,

Eckert, J.K. 1990. Property Appraisal and Assessment Administration, Chicago, International Association of Assessing Officers

Eckert J.K. 2008 "Computer-Assisted Mass Apraisal Options for Transitional and Developing Countries", Making the Property Work: Experiences in Devoloping and Transitional Countries, Edited by Bahl R. and Vazquez J. and Youngman J. Lincoln Institute of Land Policy, Book p:207-228

Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A. 2010. Vergilerin Ekonomik Analizi, Dora, Bursa.

Eke, A.E. 1982. Anakent Yönetimi ve Yönetimler Arası İlişkiler, A.Ü. S.B.F. Yayınları, Ankara.

Eken, M., Tuzcuoğlu, F. ve Özcan L. 2013. Kanada'da Yerel Yönetimler, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, Ankara s:449-480

Ellickson, C.R. 2006. "Commentary", The Tiebout Model at Fifty Essays in Public Economics in Honor of Wallace Oates, Edited By Fischel A. W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:199-210

Erençin, A. 2005. "Büyükşehirlerde Belediyeler Arası İlişkilerin Yenilenen Yapısı", Mülkiye, C.29, S.246, Bahar-, ss.121-131

Eroğlu, T.H. 2013. İspanya'da Yerel Yönetimler, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, Ankara, s:309-338

Ertürk, H. ve Sam, N.2011. Kent Ekonomisi, Ekin Yayınevi, Bursa.

Eryılmaz, B. 2012. Kamu Yönetimi:Düşünceler Yapılar Fonksiyonlar Politikalar, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Fischel, W.A. 2001. Municipial Corporations, Homeowners and the Benefit view of Taxation, Property Taxation and Local Government Finance Essays in Honor of C. Lowell Harriss, Edited by Oates E., W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:33-78.

Fisher, R.C. 2009. Property Taxes for Local Finance: Research Results and Policy Perspectives(Reconsidering Property Taxes: Perhaps Not So Bad After All), Lincoln Institute of Land Policy, Working Paper, http://www.lincolninst.edu/pubs/dl/1566_792_Fisher Final.pdf

Franzsen, D.C.R. 2010. "Commentary", Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Edited by Bahl R. Martinez-Vazquez J. Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:108-118

Franzsen, R. and McCluskey, J.W. 2013. Value-Based Approaches to Property Taxation, A Primer on Property Tax, Edited By McClueskey J. W., Cornia C. G., Walters C. L., Wiley-Blackwell, p:41-68

Fullerton, D. and Metcalf, E.G. 2002. Tax Incidence, Working Paper, 8829 NBER Cambridge March

Gravelle, J. and Wallace, S. 2009. "Overview of the Trends in Property Tax base Erosion" Edited By Augustine Y. N. Bell E. M. Brunori D. And Youngman M. J., Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:17-46

Gren, K.R. and Weiss, E. 2009. "Property Tax Exemtions, Revenues, and Equity: Some Lessons from Wisconsin" Edited By Augustine Y. N. Bell E. M. Brunori D. And Youngman M. J., Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:51-68

Güler, B.A. 2005. "22 Şubat 2005 Gün ve 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu Üzerine", Mülkiye, C.29, S.246, Bahar-, ss.89-120

Güler, B.A. ve Çınar, T. 2004. Yerel Maliye Sistemi, TODAİE Yayın No:17, Ankara

Gündüzöz, İ. 2012. "Belediye Ekonomisi", Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara

Hacıköylü, C. ve Heper, F. 2010. Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak Haziran

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

Hamilton, B.W. 1975. "Zoning and Property Taxation in a System of Local Governments" Journal of Urban Cities, 12, p:205-211 http://citeseerx.ist.psu.edu/mwg-internal/de5fs23hu73ds/ progress?id= ChEVnFylOMh21U5TBHGfMhLFYx0m_Ib2vAIgnD1sXFY,&dl(Erişim 01.09.2016)

Hepşen, A. 2011. Finansal Krizlerde Gayrimenkul Finansman Piyasalarının Rolü ve Gayrimenkul Fiyat Endekslerinin Önemi, Literatür Yayınları, İstanbul.

Hoyt, H.W. 2006. "Competition Between Comminities, Politics, and Capitalization" The Tiebout Model at Fifty Essays in Public Economics in Honor of Wallace Oates, Edited By Fischel A. W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:127-157

Kapucu, N. 2003. Yeni Yönetim Yaklaşımları ve Yerel Yönetimler, Ed. Çukurçayır M. A., Tekel A., Çizgi Kitabevi Konya .

Kay J. and King M.A. 1990. The British Tax System, Oxford University Pres, Book

Keleş, R.2006 Yerinden Yönetim ve Siyaset, 5. Baskı, Ankara, Cem Yayınevi,

Kelly, R.2013. "Property Tax Collection and Enforcement" A Primer on Property Tax, Edited By McClueskey J. W., Cornia C. G., Walters C. L., Wiley-Blackwell, pp:141-172

Kirmanoğlu, H. 2009. Kamu Ekonomisi Analizi, Beta, İstanbul.

Kissenger, H. 2014. Wall Street Journal Türkiye Gazetesi, http://www.wsj.com.tr/article/SB10001424052970204275904580129 273731 737914.html, erişim 02.09.2014

Kitchen, H.2013. "Property Tax: A Situation Analysis and Overview" A Primer on Property Tax, Edited By McClueskey J. W., Cornia C. G., Walters C. L., Wiley-Blackwell, pp:1-40

Koçak, H. 2013. İtalya'da Yerel Yönetimler, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, Ankara, s:391-414

Kösecik, M. ve Özgür, H. 2005. "Yerel Yönetimlerde Reform: Geleneksel Modelin değişim Süreci" Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar-I Editörler Hüseyin ÖZGÜR-Muhammet KÖSECİK, Nobel Yayın Dağıtım Tic. Ltd. Şti. Ankara.

Köseoğlu, Ö. 2013. İsviçre'de Yerel Yönetimler, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, Ankara, s:365-390

Kutlu, Ö. ve Usta, S. 2013. Polonya'da Yerel Yönetimler, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, Ankara, s:507-544

Litvack, J. and Seddon, J. 2004. Decentralization Briefing Notes, World Bank, Instıtute, WBI Working Papers, http://info.worldbank.org/etools/docs/library/ 8680/ Decentralization%20Briefing%20 Notes.pdf

Martinez-Vazquez, J. and Sepulveda, C. 2008. Fiscal Decentralization and Income Distribution, Proceedings of the 2007 Land Policies Conference, Fiscal Decentralization and Land Policies, Edited By Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong, Lincoln Institute of Land Policy, pp:277-301

Martinez-Vazquez, J., Noiset, L. and Rider, M. 2010. Assignment of the Property Tax: Should Developing Countries Follow the Conventional View? Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Edited by Bahl R., Martinez-Vazquez J., Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book pp:299-349

McCluskey, J.W., Bell, E.M. and Lim, J.C.L. 2010. "Rental Value Versus Capital Value: Alternative Bases fort he Property Tax", Edited by Bahl R. Martinez-Vazquez J. Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:119-157

McCluskey, J.W., Cornia, C.G. and Walters, C.L. 2013. "Introduction" A Primer on Property Tax, Edited By McClueskey J. W., Cornia C. G., Walters C. L., Wiley-Blackwell, pp:xxv-xxix

McCluskey, J.W., Davis, P., McCord, M., McIlhatton, D. and Haran, M. 2013. "Computer Assisted Mass Appraisal and the Property Tax" A Primer on Property Tax, Edited By McClueskey J. W., Cornia C. G., Walters C. L., Wiley-Blackwell, pp:307-338

McCluskey, J.W. and Franzsen, R. 2013. "Value-Based Approaches to Property Taxation", A Primer on Property Tax, Edited By McClueskey J. W., Cornia C. G., Walters C. L., Wiley-Blackwell, pp:41-68

McCluskey, J.W., Bell, E.M. and Lim, L.C.J. .2010. Rental Value Versus Capital Value: Alternative Bases fort he Property Tax, Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:119-157

Memişoğlu, D. ve Okcu, M. 2013.Yunanistan'da Yerel Yönetimler, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, Ankara, s:605-634

Mikesell, J.L. 2013. Administration of Local Taxes : An International rewiev of Practices and Issues for Enhancing Fiscal Autonomy, A Primer on Property Tax Administration and Policy, Edited by McCluskey W., Cornia G., C., Walters C., L., Blackwell Publishing pp:89-124

Mikesell, L.J. and Zorn, K.C. 2008. "Data Challenges In Implementing a Market Value Property Tax: Market and Market-Informed Valuation in Russia, Ukraine, and the Baltic States", Making the Property Work: Experiences in Devoloping and Transitional Countries, Edited by Bahl R. and Vazquez J. and Youngman J. Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:183-206

Musgrave, R.A. 2001. Commentary, Property Taxation and Local Government Finance Essays in Honor of C. Lowell Harriss, Edited by Oates E., W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:339-342

Muthitacharoen, A. and Zodrow, R.G. 2010. "The Efficiency Costs of a Local Property Tax" Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Edited by Bahl R. Martinez-Vazquez J. Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:15-42

Mutluer, D. 2008. Gayrimenkul Fiyatlarının Derlenmesi Ülke Örnekleri ve Türkiye İçin Bir Uygulama, TİSK Akademi, Cilt 3, Sayı 6, s: 240-279

Muwonge, A. and Ebel, R.D. 2014. International Finances in a Decentralized World, Municipal Finances a Handbook for Local Governments, Editors Farvacque-Vitkovic C., Kopanyi M., The World Bank, pp:1-40

Neyaptı, B. 2005. Fiscal Decentralization and Socio-economic Outcomes in Turkey:An Emprical Investigation, METU Studies in Development, 32 (December), pp:433-465

Nechyba, J.T. 2006. "Commentary", The Tiebout Model at Fifty Essays in Public Economics in Honor of Wallace Oates, Edited By Fischel A. W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:231-238

Nechyba, J.T. 2007. **"**The Efficiency and Equity of Tiebout in the United States:Taxes, Services, and Property Values" Land Policies and Their Outcomes, Proceedings of the 2006 Land Policies Conference, Edited by Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong, Lincoln Institute of Land Policy,

Netzer, D. 1966, Economics of the Property Tax, The Brookings Institution Washington, D.C.

Norregaard, J. 2013. Taxing Immovable Property Revenue Potential and Implementation Challenges, IMF Working Paper, http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013 /wp13129.pdf, Erişim 05.10.2017

Oates, W.E. 1969. The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Emprical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis, The Journal of Politikal Economy, Volume 77, Issue 6 (Nov.-Dec.,), pp:957-971

Oates, W.E. 1972. Fiscal Federalism, New York, Harcourt Brace Jovanovich, Book

Oates, W.E. 2001. Property Taxation and Local Government Finance An Overview and Some Reflections, Property Taxation and Local Government Finance Essays in Honor of C. Lowell Harriss, Edited by Oates E., W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:21-32

Oates, W.E. 2006. The Many Faces of the Tiebout Model, The Tiebout Model At Fifty, Edited by Fischel W., A., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:21-45

Oates, E.W. 2009. Schwab M. R., The Simple Analytics of Land Value Taxation, Land Value Taxation Theory, Evidence, and Practice, Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:51-72

Oates, E.W. 2010. "Local Government", The Property Tax and Local Autonomy, Edites By Bell e. M., Brunori D., and Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:9-26

Oates, W.E.2010. Local Government: An Economic Perspective, The Property Tax and Local Autonomy, Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:9-26

Ökmen, M. 2008. "Türkiye'de Merkezi Yönetim-Yerel Yönetim İlişkileri ve Yerel Yönetimlerin Yeniden Yapılandırılması" Türkiye'de Yerel Yönetimler, Doç. Dr. Recep BOZDOĞAN, Yrd. Doç. Dr. Yüksel DEMİRKAYA, Nobel Yayın Dağıtım Tic. Ltd. Şti. Ankara,

Ökmen, M. ve Özer, B.2009. Yerelleşme-Küreselleşme sarmalında Türkiye'de Yerel-Bölgesel Kalkınma Süreçleri ve Yerel Yönetimler, Yerel Yönetimlerin Güncel Sorunları, Küresel, Bölgesel ve Yerel Perspektifler, Editörler Görmez K., Ökmen M., Beta, İstanbul,

Öncel, M., Kumrulu A. ve Çağan N. 2010. Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.

Öner, E.2006. "Emlak Vergisinde Matrah Tespit Usullerindeki Gelişmeler, Kamu Maliyesindeki Yeni Yaklaşımlar, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Öner, Ş. 2006. Türkiye'de Belediye Yönetimi, Ankara, Nobel Yayınları.

Öz, S. 2005, Devletlerin Vergilendirme Yetkisinin Dikey Paylaşımı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:20, s:21-35

Öz, S. 2012, Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 67, No.4, s.63-88

Parlak, B. 2003. Küreselleşme Sürecinde Modern Ulus Devlet ve Kamu Yönetimi, Çağdaş Kamu Yönetimi-I:Konular, Kuramlar, Kavramlar, Ed. Acar M.,Özgür H., Nubel Yayınevi Ankara.

Parlak, B. ve Sobacı, Z. 2005. Kuram ve Uygulamalarla Kamu Yönetimi-Ulusal ve Global Perspektifler, Alfa-Aktüel Yayınları İstanbul.

Paul, B.D. 1975. The Politics of the Property Tax, Lexington Books, D.C. Helath and Company Lexington, Masaachusetts London

Petchey, J. and Shapiro, P. 2006. "Tiebout-Stability and Efficiency: The Examples of Australia and South Africa" The Tiebout Model at Fifty Essays in Public Economics in Honor of Wallace Oates, Edited By Fischel A. W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:295-320

Plimmer, F. 2013. "Legal Issues in Property Tax administration" A Primer on Property Tax, Edited By McClueskey J. W., Cornia C. G., Walters C. L., Wiley-Blackwell, pp:187-206

Powers, S. 2008. "Collection and Enforcement of the Property Tax", Making the Property Work: Experiences in Devoloping and Transitional Countries, Edited by Bahl R. and Vazquez J. and Youngman J. Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:372-386

Reeb, J.D. 1998. The Adoption and Repeal of The Two Rate Property Tax Rate İn Amsterdam, New Lincoln Institute of Land Policy, Working Paper, https://www.lincolninst.edu/pubs/dl/136_Reeb98.pdf

Rondinelli, D. 1999. What Is Decentralization?, Decentralization Briefing Notes, Edited By Litvack J., Seddon J., World Bank, pp:2-5http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/1999/11/04/000094946_99101505320840/Rendered/PDF/multi_page.pdf

Rosen, H. 1999. Public Finace, Irwin/Mcraw Hill,

Rosengard, K.J. 2013. "The Tax Everyone Loves to Hate: Principles of Property Tax Reform" A Primer on Property Tax, Edited By McClueskey J. W., Cornia C. G., Walters C. L., Wiley-Blackwell, p:173-186

Schwab, M.R. 2006. "Commentary", The Tiebout Model at Fifty Essays in Public Economics in Honor of Wallace Oates, Edited By Fischel A. W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:158-162

Schwab, R.M. 2009. "Commentary" Edited By Augustine Y. N. Bell E. M. Brunori D. And Youngman M. J., Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:69-72

Sedat, A. ve Özgür H. 2005. "Belediye Organları ve Organlar arası İlişkiler: Başkan, Meclis ve Encümen", Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar-1, ed. H.Özgür-M. Kösecik, Ankara, Nobel Yay. s:.297-319

Sennoga, B.E., Sjoquist, L.D. and Wallace, S. 2008. "Incidence and Economic Impacts of Property Taxes in Developing and Transitional Countries" Making the Property Work: Experiences in Devoloping and Transitional Countries, Edited by Bahl R. and Vazquez J. and Youngman J. Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:63-102

Sexton, A.T. 2009. Assessment Limits as a Means of Limiting Homeowner Proprety Taxes, Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:117-142

Shah, A. and Shah, S. 2006. The New Vision of Local Governance and the Evolving Roles of Local Governments, Local Governance in Devoloping Countries, Public Sector Governance and Accountability Series, Edited By Shah A., Worldbank, pp:1-46

Sheffrin, M.S. 2010. "Fairness and Market Value Property Taxation" Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Edited by Bahl R. Martinez-Vazquez J. Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:241-262

Slack, E. 2013. The Politics of the Property Tax, A Primer on Property Tax Administration and Policy, Edited by McCluskey W., Cornia G., C., Walters C., L., Blackwell Publishing pp:69-88

Smoke, P. 2008. "Local Revenues Under Fiscal Decentralization in Developing Countries: Linking Policy Reform, Governance, and Capacity", Proceedings of the 2007 Land Policies Conference, Fiscal Decentralization and Land Policies, Edited By Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong, Lincoln Institute of Land Policy, pp:38-68

Sobacı, M. Zahid. 2005. "Yeniden Yapılanma Sürecinde İl Özel İdarelerinin Dünü, Bugünü ve Geleceği Üzerine Değerlendirmeler", Çağdaş Yerel Yönetimler, C.14, S.4, Ekim, s.31-50.

Sonstelie, J. 2009. "Commentary" Edited By Augustine Y. N. Bell E. M. Brunori D. and Youngman M. J., Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:143-148

Spahn, P. B. 2003. Land Taxation in Germany, International Handbook of Land and Property Taxation, Edited by Richard M. Bird and Enid Slack, p:98-106

Stiglitz, J. E. 1986. Economics ofthe Public Finance, New York WW Norton&Company, Book

Stiglitz, J. 2006. Making The Globalization Work, W.W Norton & Company New York, Book

Tassonyi, A. 2003. Land-Based Taxes in Hungary, International Handbook of Land and Property Taxation, Edited by Richard M. Bird and Enid Slack, p:219-235

Tiebout, M.C. 1956."A Pure Theory of Local Expenditures", The Tiebout Model at Fifty Essays in Public Economics in Honor of Wallace Oates, Edited By Fischel A. W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, p:xi-xxi

Timofeev, A. 2010. "Commentary" Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax, Edited by Bahl R. Martinez-Vazquez J. Youngman J., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:241-262

Toprak, Z. 2014. Yerel Yönetimler, Siyasal Kitabevi, 9. Baskı, İzmir.

Torlak, E.S. ve Sezer,Y. 2005."Büyükşehir Belediye Reformu Üzerine Bir Değerlendirme", Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar-I, ed. H. Özgür-M. Kösecik, Ankara, Nobel Yayınları, s:89-108

Tortop, N., Aykaç, B., Yayman, H. ve Özer, A.M. 2014.Mahalli İdareler, Nobel Yayınları, Ankara.

Turan, H.T. 2013. Bölgeler Avrupa'sında Fransız Yerel Yönetimleri, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013 s:245-282

Tuzcuoğlu, F. 2013. Finlandiya'da Yerel Yönetimler, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin Yayınevi, Ankara, s:215-244

Tuzcuoğlu, F.. 2007. "Metropoliten Yönetim Nereye?", Yerel Yönetimler Üzerinde Güncel Yazılar-2, ed. H. Özgür-M. Kösecik, Ankara, Nobel Yayınları, , s.48-63.

Ulusoy, A. ve Akdemir T. 2013. Mahalli İdareler, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Ülger, N.E. 2010. Türkiye'de Arsa Düzenlemeleri ve Kentsel Dönüşüm, Nobel, Ankara

Wallace, S. 2007. Property Taxation in a Global Economy: Is a Capital Gains Tax on Real property a Good Idea? Lincoln Institute of Land Policy , working Paper,

Wassmer, R.W. 2009. Property Tax Abatement as a Means of Promoting State and Local Economic Activity, Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:221-259

Witte, J.F. 2009. The Politics of The Proprety Tax Base, Erosion Of The Property Tax Base, Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:307-334

Wolf, M. 2004. Why Globalization Works, Yale University Press,

Wolman, H., McManmon, R., Bell, M.E. and Brunori D. 2010. Comparing Local Government Autonomy Across States, The Property Tax and Local Autonomy, Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:69-114.

Wuensch, J., Kelly, F. and Hmilton, T. 2000. Land Value Taxation Views, Concepts and Methods: A Prime, Lincoln Institute of Land Policy Working Paper

Yankaya, U. ve Çelik, M.H 2005. İzmir Metrosunun Konut Fiyatları Üzerindeki Etkilerinin Hedonik Fiyat Yöntemi İle Modellenmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 20, Sayı 2, s:61-79

Yinger, J., Börsch-Supan, A., Bloom S.H. and Ladd, H.F. 1988. Property Taxes and House Values, Academic Press Inc. Book

Youngman, J. 2008. "The Property Tax in Development and in Transition" Making the Property Work: Experiences in Devoloping and Transitional Countries, Edited by Bahl R. and Vazquez J. and Youngman J. Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:19-34

Yuan, B., Cordes, J., Brunori, D. and Bell, M.E. 2009. Tax and Expenditure Limitations and Local Public Finances, Erosion of the Property Tax Base Trends, Causes and Consequences, Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:149-191

Yüceyılmaz, A.A. 2013. Çin'de Yerel Yönetimler: Tanımlamalar, Tasarımlar, Temayüller, Dünyada Yerel Yönetimler, Editörler Okcu M., Özgür H., Seçkin, Ankara, s:193-214

Zodrow, G.R. 2001. Reflections on the New View and the Benefit of the Property Tax, Property Taxation and Local Government Finance Essays in Honor of C.

Lowell Harriss, Edited by Oates E., W., Lincoln Institute of Land Policy, Book, pp:79-112

Zodrow, G.R. 2007. The property Tax As a capital Tax: A Room With Three Views,http://bakerinstitute.org/media/files/Research/da7522be/2007_propertytax_zodrow.pdf

Zorn, K. 2013. Establishing aTax Rate,A Primer on Property Tax Administration and Policy, Edited by McCluskey, W., Cornia G., C., Walters C., L., Blackwell Publishing pp:125-140.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Ali ÖNDER

Doğum Yeri : Biga

Doğum Yılı : 24/01/ 1971

Medeni Hali : Bekar

Yabancı Dili : İngilizce

Eğitim Durumu ve Yılı:

Lise : İstanbul Kuleli Askeri Lisesi (1989)

Lisans :Üniversitesi İkisadi İdai Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü (1997)

Yüksek Lisans : Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı (2006)

Çalıştığı Kurum ve Yılı:

Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü-1999

Yayınlar :

Beyoğlu Belediyesi Örneğinde Yerel Kamu Hizmetlerinin Taşınmaz Vergi Değerlerine Etkisi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 349, Ekim 2017, s:108-122