



## TAŞINMAZLARIN KAMULAŞTIRILMASI ve TEZYİD-İ BEDEL DURUMLARINDA EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Volkan AKSOYOĞLU<sup>(\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere idareler, kanunlarla yapmak yükümlülüğünde buldukları kamu hizmetlerinin veya teşebbüslerinin yürütülmesi için gerekli olan taşınmaz malları, kaynakları ve irtifak haklarını; bedellerini nakden ve peşin olarak veya bazı durumlarda eşit taksitlerle ödemek suretiyle kamulaştırma yapabilirler.

Kamulaştırma işlemleri 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu<sup>1</sup> çerçevesinde yürütülmektedir. Bu çerçevede kamulaştırmayı yapacak idare bahsi geçen Kanunun 8. maddesine göre kamulaştırılacak taşınmaz için bedel tespiti yaptırır ve bu bedel üzerinden öncelikle satın alma usulüne göre kamulaştırma işlemi gerçekleştirir.

Ancak bu şekilde kamulaştırılan gayrimenkullerin kamulaştırma bedeli veya tezyid-i bedel iş-

lemi sonucunda oluşan değer ile emlak vergisi değeri arasında bir fark olması durumunda aradaki fark üzerinden emlak vergisi tarhiyatı yapılmaktadır.

Biz de bu çalışmamızda kamulaştırma bedeli veya tezyid-i bedel davası sonucunda oluşan bedel ile emlak vergisi değeri arasında fark olması durumunda emlak vergisinin kim adına ve nasıl tarh edileceğini, kamulaştırmanın imar programı çerçevesinde yapılıp yapılmadığı durumuna göre açıklamaya çalışacağız.

### 2- KAMULAŞTIRMANIN İMAR PROGRAMI ÇERÇEVESİNDE YAPILMASI DURUMUNDA EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

#### 2.1- İmar Programına Alınma

3194 sayılı İmar Kanununun<sup>2</sup> 10. maddesine göre belediyeler; imar planlarının yürürlüğe girmesinden en geç 3 ay içinde, bu planı tatbik etmek üzere 5 yıllık imar programlarını hazırla-

<sup>(\*)</sup> Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 08/11/1983 tarih ve 18215 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 08/05/1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

makla yükümlüdürler. Beş yıllık imar programları sınırları içinde kalan alanlardaki kamu hizmet tesislerine tahsis edilmiş olan yerleri ilgili kamu kuruluşları, bu program süresi içinde kamulaştırırlar.

Aynı Kanununun 13. maddesinin ikinci fıkrasında ise imar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapıncaya kadar emlak vergisi ödenmesi durdurulacağı, kamulaştırmanın yapılması halinde, durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan emlak vergisinin, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceği, bu yerlerin kamulaştırma yapılmadan önce plan değişikliği ile kamulaştırmayı gerektirmeyen bir maksada ayrılması halinde ise durdurma tarihinden itibaren geçen sürenin emlak vergisinin mal sahibi tarafından ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Burada öncelikle taşınmazın imar programına alınması hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir. İmar Kanununun 10. maddesine göre belediyelerin imar planlarının yürürlüğe girmesinden en geç 3 ay içinde, bu planı tatbik üzere 5 yıllık imar programlarını hazırlamaları gerekmektedir. Taşınmazların imar programına alınması ile emlak vergisi ödemesi durmaktadır.

Konu hakkında verilen Vergi Dava Daireleri Kurulunun 26.05.1995 tarihli ve 1994/307, K:1995/155 sayılı kararında da bu husus vurgulanmıştır. Karara göre "İmar planı değişikliği ile genel hizmetlere ayrılan alan içinde kalan ve imar programı kesinleşen taşınmaz maliklerinden emlak vergisi tahsilatının imar programının kesinleştiği tarihte durdurulması gerekeceği" ifade edilmiştir.

## **2.2-İmar Programına Alınan Taşınmazların Kamulaştırılması ve Emlak Vergisi**

2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 7.

maddesinin 2. fıkrasında "İlgili vergi dairesi, idarenin isteği üzerine taşınmaz mal ve kaynakların vergi beyan ve değerlerini, vergi beyanı bulunduğu hallerde beyan yerine geçecek takdir edilecek değeri en geç bir ay içerisinde verir." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca vergi dairesi tarafından yapılması gereken işlemler 16 seri nolu

Emlak Vergisi Genel Tebliğinde<sup>3</sup> şu şekilde açıklanmıştır:

Kamulaştırma Kanununun 7. maddesi hükmü uyarınca;

1. Kamulaştırıcı idarenin talebi tarihine kadar Emlâk Vergisi beyannamesi verilmiş bulunan emlâkin mükellefçe beyan edilen değeri,

2. Kamulaştırıcı idarenin talebi tarihine kadar Emlâk Vergisi beyannamesi verilmemiş olan emlâkin 1319 sayılı Kanun hükümlerine göre vergi dairesince belirlenecek vergi değeri, Talep tarihinden itibaren en geç bir ay içinde ilgili idareye bildirilecektir.

3. Beyannamesi kamulaştırıcı idarenin talebinden önce verilmiş bulunan emlâkin vergi değeri 1319 sayılı Kanun hükümlerine göre vergi dairesince yeniden takdir edilmiş ise, kamulaştırıcı idareye mükellefin beyanı ile birlikte bu değer de bildirilmesi gerekir. Vergi dairesi tarafından bildirilen bu bedel kamulaştırma bedelinden sonra (eğer iki kamulaştırma bedeli ile emlak vergi değeri arasında fark var ise) kusur cezalı emlak vergisi tarhında dikkate alınacaktır.

16 seri nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre; kamulaştırmalarda tescil ve terkin işlemlerinin süratle tamamlanmasına yönelik olan bu hüküm uyarınca, kamulaştırılan gayrimenkullerin eski sahiplerine ait emlak vergisinin

<sup>3</sup> 03/07/1984 tarih ve 18447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ödenmiş olup olmadığına bakılmadan tapu dairelerince tescil ve terkin işlemi derhal yapılacak vergi dairelerinden, gayrimenkullerin eski sahiplerinin emlak vergisi borcu olup olmadığı sorulmayacaktır.

Ancak tapu daireleri, vergi ilişkisi aranmadan yapılan bu işlemler hakkında ilgili vergi dairelerine derhal bilgi vereceklerdir. Vergi dairelerinin, kamulaştırılan gayrimenkullerin eski sahiplerine ait emlak vergilerinin mevcut mevzuat çerçevesinde tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine devam edecekleri tabiidir.

Önceki bölümde belirtildiği üzere imar programına alınan taşınmazlar için emlak vergisi ödemesi durdurulmaktadır. Bu taşınmazların kamulaştırılması halinde durdurma tarihinden kamulaştırma tarihine kadar olan dönem için emlak vergisinin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bunun için kamulaştırma işlemlerinin tamamlanarak taşınmazın mülkiyetinin idareye geçmesi gerekmektedir. Bu nedenle taşınmazın mülkiyetinin idareye geçme anının tespiti emlak vergisi bakımından önem taşımaktadır.

2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'na göre kamulaştırılan taşınmazın mülkiyeti iki şekilde idareye geçebilmektedir. Bunlardan **birincisi satın alma usulüdür**. Bu usulde idare ile taşınma maliki anlaşmakta, bu anlaşma bir tutanakla tespit edilmekte, idare tarafından kamulaştırma bedelinin ödenmesini müteakiben tapuda taşınmaz maliki tarafından ferağ verilmekte ve taşınmaz tapuda idare adına tescil edilmektedir. Bu usulde mülkiyet tapuda idare adına tescilin yapılması ile geçmektedir. Eğer satın alma usulüne göre anlaşma sağlanamaz ise bu takdirde kamulaştırmayı yapan idarenin başvurusu üzerine taşınmazın bulunduğu yer asliye hukuk mahkemesi kamulaştırma bedelinin taşınmaz malikine ödenmesi-

ne ve taşınmazın kamulaştırmayı yapan idare adına tesciline karar verir.

Kamulaştırma Kanununun 24. maddesine ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705. maddesine göre mülkiyetin kamulaştırma idareye geçmesi, mahkemece verilen tescil kararı ile olur.

Yukarıda anlatılanları özetlemek gerekir ise; kamulaştırmada mülkiyet satın alma usulünde taşınmazın idare adına tescili ile, hükmen kamulaştırmalarda ise asliye hukuk mahkemesinin tescile ilişkin kararı ile idareye geçmektedir. Bu nedenle, durdurma anından bu tarihe kadarki ve bu tarihten sonraki emlak vergisinin taşınmaz malikinden istenmemesi gerekmektedir. İmar Kanununun 13. maddesine göre bu şekilde tespit edilen emlak vergisi kamulaştırma yapan idare tarafından ödenecektir.

### 3- KAMULAŞTIRMANIN İMAR PLANLARI DIŞINDA YAPILMASI DURUMUNDA EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

İmar planı dışında bulunan taşınmazlar için "imar planı ile kamu hizmeti için ayrılma" durumu söz konusu olamayacağı için bu taşınmazlar hakkında kısıtlılık hükümleri uygulanabilirse de emlak vergisinin ödenmesinin durdurulmasına ilişkin İmar Kanununun 13. maddesi hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

İmar planı dışında yer alan taşınmazların imar programları kapsamına alınması mümkün olmadığından bu taşınmazların emlak vergisi ödemesinin durdurulması ve kamulaştırmanın yapılması halinde geçmişe yönelik olarak emlak vergisinin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödemesi söz konusu değildir.

Ancak eğer mevzuat hükümleri uyarınca malikin taşınmaz üzerindeki tasarruf hakkı kısıtlanmış ise bu takdirde kısıtlılık hükümleri gereğince

emlak vergisinin sadece 1/10'u malikten tahsil edilecektir. Kısıtlılığı devam eden taşınmazın kamulaştırılması durumunda ise Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesindeki "Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10 u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlâki veya hibe yoluyla ahara devir ve temlik halinde, tahsilât zamanlaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelir." hükmü nedeni ile emlak vergisinin o tarihe kadar tecil edilmiş bulunan 9/10'luk kısmının taşınmaz malikinden tahsili gerekir.

Diğer yandan imar planları dışında bulunan taşınmazların üzerinde tasarruf hakkı kısıtlanmadan doğrudan kamulaştırması da mümkündür. Peki bu tür durumlarda kamulaştırma bedeli ile son vergi değeri arasında bir fark söz konusu olur ise vergilendirme nasıl olacaktır?

2942 sayılı Kanunun 39. maddesinde, emlak vergisi tarhına esas olan en son vergi değerinin kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olması halinde aradaki farkın emlak vergisine tabi tutulacağı ve bu farka ait verginin Emlak Vergisi Kanununun 31. maddesinin son fıkrasına göre kusur cezalı olarak tarh olunacağı açıklanmıştır. Maddenin ikinci fıkrasına göre emlak vergisi beyannamesinin ek süreye rağmen verilmemiş olması halinde, kesinleşen kamulaştırma bedeli, kamulaştırmanın yapıldığı yıla ait vergi değeri yerine geçer ve bu değer üzerinden cezalı emlak vergisi tarhiyatı yapılır.

Kusur cezalı emlak vergisinin nasıl tarh edileceği 16 seri nolu Emlak Vergisi Genel

Tebliğinde şu şekilde açıklanmıştır:

1. Emlâk Vergisi tarhına esas olan en son vergi değeri kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, aradaki fark Emlâk Vergisine ta-

bi tutularak, bu farka ait vergi 1319 sayılı Kanunun 31 inci maddesinin son fıkrası hükmü dikkate alınmak suretiyle kusur cezalı olarak tarh edilecektir.

2. Emlâk Vergisi beyannamesi ek süreye rağmen verilmemiş ise, kesinleşen kamulaştırma bedeli beyannamesi verilmemiş dönemlere ait vergi değeri yerine geçecek, bu dönemlere ait emlâk vergisi ağır kusur cezalı olarak tarh edilecektir. Ek süreden sonra verilen beyannamede gösterilen değer kesinleşen kamulaştırma bedelinden yüksek olması halinde aradaki farka ait vergi ve ceza düzeltilmeyecektir.

Aynı Tebliğe göre; kesinleşen kamulaştırma bedeli, bedel arttırma veya eksiltme davası açılmamışsa, kıymet takdir komisyonlarınca 2942 sayılı Kanuna göre tespit edilen değeri, bedel arttırma veya eksiltme davası açılan hallerde mahkeme kararı ile belirlenen ve kesinleşen değeri ifade etmektedir.

Danıştay kararlarına göre 2942 sayılı Kanunun 39. maddesinde yer alan "emlak vergisi tarhına esas olan en son vergi değeri" ibaresi genel beyan dönemini değil sadece taşınmazın kamulaştırıldığı yılı kapsamaktadır. Her ne kadar Danıştay Dokuzuncu Dairesi 1988 yılında verdiği bir kararında<sup>4</sup>;

"2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 39. maddesi gereğince kesinleşen kamulaştırma bedelinin emlak vergisi değerinden fazla olması halinde aradaki fark üzerinden genel beyan döneminden başlamak üzere ikmalen kusur cezalı emlak vergisi salınabileceği"ne karar vermiş ise de daha sonradan görüşünü değiştirerek, kesinleşen kamulaştırma bedeli ile emlak vergisi değeri arasında fark olması durumunda sadece kamu-

<sup>4</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 12.05.1988 tarihli ve 1987/3489, K:1988/2020 sayılı kararı

laştırmanın yapılacağı yıla münhasır olmak üzere ikmalen kusur cezalı emlak vergisi tarh edilebileceği kabul etmiştir.

Örneğin Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24.09.1997 tarihli kararında<sup>5</sup>;

*“Gerek kamulaştırmayı yapan idare, gerekse bedele yapılan itiraz üzerine adliye mahkemele-ri tarafından saptanan kamulaştırma bedeli, o taşınmazın kamulaştırmanın yapıldığı tarihteki rayiç değerini göstermekte olup; bu bedelin emlak vergisi genel beyan döneminin tümünü kapsayacak şekilde ve geçmişe teşmil edilmek suretiyle, kamulaştırmadan önceki yılları için de ikmalen vergi hesaplanması ve buna ayrıca kusur cezası uygulanması, önceki yıllarda kamulaştırma yapılması halinde dahi aynı kamulaştırma bedelinin takdir edileceği yolunda bir anlayış halinde geçerli olabilir. Halbuki, uyuşmazlığa konu vergi ve cezanın ait olduğu yıllardaki enflasyon oranları karşısında, geçmiş yıllarda da aynı bedelin takdir edileceği hakkındaki varsayımı kabul etmek mümkün bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, kamulaştırma bedeli ile beyan edilen emlak vergi değeri arasındaki fark üzerinden yapılması gereken tarhiyatın sadece kamulaştırmanın yapıldığı yıla münhasır tutulması gerekmektedir.”*

Bu konudaki bazı emsal karar özetleri aşağıdaki gibidir.

*“Kamulaştırma bedeli ile beyan edilen emlak vergi değeri arasındaki fark üzerinden yapılması gereken tarhiyatın sadece kamulaştırmanın yapıl-*

*dığı yıla münhasır olması gerektiği hk.”<sup>6</sup>*

*“2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 39.maddesinde sözü edilen en son emlak vergi değeri ifadesinin emlak vergisi genel beyan döneminin tamamını kapsamayıp, sadece kamulaştırmanın yapıldığı yılı kapsayacağı hk.”<sup>7</sup>*

Yargı kararlarından da anlaşılacağı üzere kamulaştırma bedeli ile beyan edilen emlak vergi değeri arasında fark olması durumunda sadece kamulaştırmanın yapıldığı yıla münhasır olmak üzere kamulaştırma bedeli ile emlak vergi değeri arasındaki fark kadar kusur cezalı emlak vergisi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu fark tarhiyata, tarhiyatın normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacaktır.

Konu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeltede<sup>8</sup>;

*“...Bu itibarla;*

*- İmar planlarında resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılan alanlarda inşaata ve mevcut bina varsa esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen gayrimenkullerin tasarruflarının kısıtlı sayılmış olması nedeniyle kısıtlı vergileme imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlayıp sözkonusu gayrimenkulün bulunduğu alan imar programına alınincaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar devam edecektir.*

<sup>5</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24.09.1997 tarihli ve E:1996/2192, K:1997/2683 sayılı kararı

<sup>6</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 14.01.1999 gün ve E.1997/5059, K.1999/226 sayılı kararı.

<sup>7</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24.09.1997 gün ve E.1996/2192, K.1997/2683 sayılı kararı.

<sup>8</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21.11.2006 tarihli ve 5825 sayılı özeltesi

- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi hükmü uyarınca kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunmakta, kısıtlamanın devam ettiği sürece tecil edilen verginin 9/10 unun, bina, arsa veya arazinin satılması, istimlakı veya hibe yoluyla başka şahıslara devir veya temlik halinde, tahsilat zamanışımına uğramamış olanlarının tahsili (gayrimenkulün malikinden) muaccel hale gelmektedir. Dolayısıyla, tecil edilen bu vergilerin tahsilinin icap etmesi durumunda, 6183 sayılı Kanunun 37 nci maddesine göre bir aylık ödeme süresi verilmesi, bu süre içerisinde ödeme yapılmaması halinde 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir.

- İmar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapıncaya kadar Emlak Vergisi ödenmesi durdurulacağından durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan Emlak Vergisinin ise, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi icap etmektedir.

Ayrıca, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 4650 sayılı Kanunla değişik 39 uncu maddesi hükmüne göre, kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerinin, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olması halinde, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden, cezalı emlak vergisinin tarh olunacağı ayrıca bu fark tarhiyata, tarhiyatın normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacağı tabiidir."denilmektedir.

Peki bu durumda cezalı olarak tarh olunan bu vergi kim tarafından ödenecektir? Eğer kamulaştırma imar planı ve imar programı gereğince ya-

pılmıyorsa kamulaştırmanın yapıldığı yıla münhasır olmak üzere tarh edilen kusur cezalı emlak vergisinin taşınmazın maliki tarafından ödenmesi gerekir. Ancak bu halde dahi kusur cezalı emlak vergisi sadece taşınmazın kamulaştırıldığı yıla sınırlı olarak tarh edilmelidir. Kamulaştırmanın yapıldığı yıldan önceki yıllarda beyan edilen değerler ile kamulaştırma değeri arasında fark olması durumunda dahi bu fark nedeni ile ikmalen kusur cezalı emlak vergisi tarh edilmemesi gerekmektedir.

Burada son olarak şu hususu vurgulamak gerekir. Eğer kamulaştırma bedeli, taşınmaz maliki tarafından açılan bedel artırım (eksi ifadesi ile tezyidi bedel) davası sonucunda kamulaştırma bedelinde artış söz konusu olmuş ise ikmalen tarh edilecek emlak vergisinde bedel artırım davası sonucu mahkemece karar verilen ve kesinleşen bedelin esas alınması gerekir.

#### 4- SONUÇ

Bu çalışmamızda kamulaştırma bedeli veya tezyid-i bedel davası sonucunda oluşan bedel ile emlak vergisi değeri arasında fark olması durumunda emlak vergisinin kim adına ve nasıl tarh edileceğini, kamulaştırmanın imar programı çerçevesinde yapılıp yapılmamasına göre açıkladık.

Özetle eğer kamulaştırılacak taşınmaz imar programı içerisinde ise;

i- taşınmaz imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlayıp söz konusu gayrimenkulün bulunduğu alan imar programına alınıncaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar tasarruf hakkı kısıtlanmakta ve bu dönem boyunca emlak vergisinin sadece 1/10 malik tarafından ödenmekte, kalan 9/10'luk kısmı ise tecil edilmekte, taşınmaz kamulaştırıldığında ise bu döneme isabet eden 9/10'luk vergi gecikme zammı ile birlikte malikten tahsil edilmektedir.

ii- bu taşınmazın imar programına alındığı yani imar programının kesinleştiği tarihten itibaren ise kamulaştırma yapılıncaya kadar ilgili taşınmaza ait Emlak Vergisi ödenmesi ise durmakta, durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan Emlak Vergisi ise, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmektedir.

Eğer kamulaştırılacak taşınmaz imar programı dışında ise bu durumda emlak vergisi tarhına esas olan en son vergi değeri kesinleşen kamulaştırma bedelinden az ise aradaki fark emlak vergisine tabi tutulacaktır. Bu farka ait emlak vergisi beyannamesinin ise ek süreye rağmen verilmiş olması halinde, kesinleşen kamulaştırma bedeli, kamulaştırmanın yapıldığı yıla ait vergi değeri yerine geçecek ve bu değer üzerinden sadece kamulaştırmanın yapıldığı döneme ilişkin olarak taşınmazın maliki adına cezalı emlak vergisi tarhiyatı yapılacaktır.