

# 2863 SAYILI KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARI KANUNU KAPSAMINDAKİ TARİHİ ESER, GAYRİMENKUL İÇİN KISITLI EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

## 1. KONU

Bilindiği üzere Emlak Vergisi Kanununda, Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisinin, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunacağı hükme bağlanmıştır.

2683 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıkları Koruma Kanunu'nda ise Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu ifade edilmiştir.

2863 sayılı Kanunun istisna ve muafiyetleri düzenleyen 21 inci maddesinde 6552 sayılı Kanunla yapılan ve 10/09/2014 tarihinde yürürlüğe giren değişikliklerle, söz konusu istisna ve muafiyetlerin kapsamı daraltılmış ve bazı durumlarda tamamen ortadan kaldırılmıştır.

Yapılan bu değişiklikten sonra, tasarrufu kısıtlanan taşınmazlar için ödenmesi gereken emlak vergisi konusunda belediyeler tarafından farklı uygulamalar yapılmaya başlanmış, ayrıca yapılan kanun değişiklikleri farklı yorumlara yol açmıştır.

Bu çalışmamızda, 6552 sayılı Kanunla 2863 sayılı Kanunun 21 inci maddesinde yapılan değişikliklerden sonra ortaya çıkan söz konusu durum ele alınarak tartışılacak ve değerlendirilecektir.

## 2. YASAL DÜZENLEMELER

### 2.1. Emlak Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler:

Emlak Vergisi Kanunu'nun "Ödeme Süresi" başlıklı 30 uncu maddesinde;

*"Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. 9 ve 19'uncu madde hükümleri saklıdır.*

*Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takibeden bütçe yılından itibaren emlak vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir.*

*Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlakli veya hibe yoluyla ahara devir ve temlik halinde, tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelir.*

*Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, tevsiki ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleri ve sorumlulukları Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskan ve İçişleri Bakanlıklarının mütalaaları alınarak hazırlanacak bir yönetmelikle tanzim olunur."*

Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Aynı Kanununun 9 ve 19 uncu maddelerinde ise, “*Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binalar ile arazilerin vergilerinin, mükelleflerce, keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece alınmayacağına yönelik*” düzenlemeler yer almaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesindeki hükme dayanılarak 17.11.1986 tarihli resmi gazetede "**Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik**" yayınlanmıştır.

Yönetmeliğin 2'nci maddesinde; "*İmar planlarında, resmi yapılara tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazar yeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufu kısıtlanmış sayılır.*

*Bu hallerde kısıtlı olarak vergileme, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yıl başından itibaren yapılır. Kısıtlama, ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına alınuncaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar devam eder.*

*Arsanın imar planında kısıtlılığı gerektiren amaçlara tahsis edildiğinin bu yönetmeliğin 5 inci maddesindeki bildirim mecburiyeti hükümlerine göre tespit edilmemiş olması halinde, arsa veya bina sahibi tarafından yazılı müracaatta bulunularak kısıtlamayı koyan idareden alınacak kısıtlılık durumunu gösteren belge verginin tarhına yetkili daireye ibraz edildiğinde kısıtlılık aynı esaslar dahilinde uygulanır."* denilmektedir.

Yönetmeliğin 3'üncü maddesinde ise; "*İmar planlarında bulunup da imar programına dahil olmaması nedeniyle üzerinde muvakkat inşaat yapılmasına izin verilen ve tapuya bu konuda şerh konulan arsaların da tasarrufu, muvakkat inşaaata şumulü olmamak kaydı ile kısıtlanmış kabul edilir.*

*Ancak kısıtlama, imar tatbikatı yapılsın yapılmasın, tapuya verilen şerh tarihinden itibaren on yıldan fazla olamaz.*

*Bu halde inşa edilen muvakkat binanın vergisi bina değeri üzerinden alınmakla beraber, arsa için kısıtlı vergileme, tapuya verilen şerh tarihini izleyen yılın başından itibaren yapılır ve süre buna göre hesaplanır."* düzenlemesi bulunmaktadır.

Öte yandan, Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde yer alan "*Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Yüksek Kurulu veya Bölge Kurullarınca; tarihi, sanat ve bölgesel özellikleri veya diğer özellikleri nedeniyle taşınmaz kültür veya tabiat varlığı olarak tescil ve ilan olunan, arkeolojik veya doğal sit alanı, korunma alanı, koruma amaçlı imar planı içinde olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa ve arazilerin, ek ve değişikliklerine belirli şartlarda izin verilen binaların (ticaret san'at - zanaat, veya mesleki bir faaliyet icrası için yapılan tesis maksadı dışında bir fonksiyon verilen veya bu amaçla kullanılanlar hariç) tasarrufu kısıtlanmış sayılır*" şeklindeki düzenleme, 2863 sayılı

Kanunun 21'inci maddesinde belirtilen şartları taşıyan taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulmasının zorunlu olduğu, bu taşınmazlar için kısıtlı vergi uygulanamayacağı gerekçesiyle Danıştay'ın 15.11.1988 tarih ve Esas no:1987/80, Karar no: 1988/3460 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Bu nedenle, sit alanlarındaki taşınmazlar için kısıtlı emlak vergisi uygulanması mümkün değildir.

## **2. 2. 2863 Sayılı Kanunda Yer Alan Düzenlemeler:**

2863 sayılı Kanunun, 6552 sayılı Kanunla değişik "İstisnalar ve Muafiyetler" başlıklı 21 inci maddesi aşağıdaki gibidir.

*"Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. (6552 sayılı Kanunla eklenen ifade) Ancak, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmü uygulanmaz.*

*(6552 sayılı Kanunla eklenen fıkra) Getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar, bu yapıların yapıldığı parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında bu yapılar yıkılıncaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar yukarıdaki fıkradaki muafiyet hükmü uygulanmaz. 18/11/1983 tarih ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları yukarıdaki fıkradaki muafiyetten yararlanamazlar.*

*Kültür varlıklarının korunması maksadıyla tespit, proje, bakım, onarım, restorasyon ve kazı ile müzelerin güvenliği için kullanılmak şartıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisi, Milli Savunma Bakanlığı, Bakanlıkça ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne dışardan getirilecek her türlü araç, gereç, makine, teknik malzeme ve kimyevi maddeler ile altın ve gümüş varak, her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.*

*Koruma bölge kurulları kararına uygun olarak bu taşınmaz kültür varlıklarında yapılan onarım ve inşaat işleri Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınacak vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından müstesnadır.*

*Bu Kanun kapsamında tescil edilen taşınmaz kültür varlıkları için 29/6/2001 tarihli ve 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaz."*

## **2. 3. 2960 Sayılı Boğaziçi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler:**

Gayrimenkullerin kısıtlanmasıyla ilgili bir başka düzenleme 2960 sayılı Boğaziçi Kanunu'nun 17'nci maddesinde yer almaktadır. Maddeye göre "Bu Kanun hükümlerine göre, yapı hakkı verilmeyip ticari geliri de olmayan arsalar ile üzerinde kültür ve tabiat varlığı bulunan arsalar Emlak Vergisinden muaftır."

Bu hükme göre kanun kapsamındaki bir gayrimenkule emlak vergisi muafiyeti uygulanması için yapı hakkı verilmemesi ve ticari geliri bulunmaması şeklinde iki koşulun bir arada gerçekleşmesi gereklidir.

### **3. KONUNUN TARTIŞILMASI VE DEĞERLENDİRMELER**

#### **3.1. Tartışılacak Konular:**

Yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler ışığında, özellikle 2863 sayılı Kanununun 21 inci maddesinde 6552 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden sonra, kısmen veya tamamen anılan kanun maddesinde yer alan muafiyet şartlarını kaybeden ya da Kanunla muafiyet hükmü kaldırılan taşınmazların Emlak Vergisi Kanunu (EVK)nda yer alan indirimli (1/10 oranında) emlak vergisi ödenmesi uygulaması karşısındaki durumu tartışılması gereken konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka ifade ile tartışılacak olan konu; 2863 sayılı Kanununun 21 inci maddesinde yer alan muafiyet ve istisnanın tamamen kalkması ya da kısmen kalkması durumunda, Emlak Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan hükümlerin uygulanabilip uygulanamayacağıdır.

6552 sayılı Kanunla 2863 sayılı Kanununun 21 inci maddesinde yapılan değişiklikten sonra, istisna uygulamasında aşağıdaki alternatifler söz konusu olmaktadır.

**Birinci durumda;** istisna ve muafiyet uygulamasında her hangi bir değişiklik söz konusu olmamaktadır.

**İkinci durumda;** büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan kanun kapsamındaki taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin muafiyet hükmünün uygulanmaması söz konusu olmaktadır.

**Üçüncü durumda;** getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar, bu yapıların yapıldığı parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında, bu yapılar yıkılincaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar yukarıda belirtilen muafiyet hükmünün uygulanmaması söz konusudur.

**Dördüncü durumda ise;** 2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları için muafiyetten yararlanılmaması söz konusudur.

Birinci durumun geçerli olması halinde, 2863 sayılı Kanununun 21 inci maddesindeki genel hüküm uygulanacak ve söz konusu taşınmazlar emlak vergisinden de istisna olacaktır. Örneğin, büyükşehir sınırları içinde olmayan, yapılanma yasağına aykırı bir durum bulunmayan ve 2960 sayılı kanun kapsamında da olmayan bir taşınmazlar emlak vergisinden istisna olmaya devam edecektir.

İkinci durumda, emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamı ödenecektir.

Üçüncü ve dördüncü durumda ise söz konusu taşınmazlar istisnadan yararlanamayacağından emlak vergisinin ödenmesi gerekmektedir.

Tartışılması gereken sorun da bu noktada karşımıza çıkmaktadır. Yani söz konusu durumlarda ödenecek olan emlak vergisinin tespitinde EVK'nun 30 uncu maddesinde yer alan indirimin uygulanıp uygulanmayacağıın belirlenmesi gerekmektedir.

Uygulamaya baktığımızda, bazı belediyeler, bu durumlarda kısıtlamanın kalktığı gerekçesiyle indirimli emlak vergisini uygulamak istemediğini görmekteyiz.

Hemen ifade edelim ki, bize göre, söz konusu belediyelerin uygulaması yanlış olup, 2863 sayılı Kanunun 21 inci maddesindeki istisna ve muafiyetin kaldırılmış olması, EVK'nun 30 uncu maddesindeki indirimli oran uygulamasına engel değildir. Çünkü söz konusu düzenlemeler iki farklı durum için yapılmış düzenlemeler olup, aralarında doğrudan ya da dolaylı bir bağlantı da bulunmamaktadır. Yani belki uygulama yapılabilmesi için benzer şartlar aranıyor olsa bile, birinin uygulanması ya da uygulanmaması diğerinin de uygulanması ya da uygulanmamasının ön şartı veya alternatifi değildir. Nitekim yukarıda bahsettiğimiz Danıştay Kararında da bu iki uygulamanın birbirine bağlı değil, farklı uygulamalar olduğu vurgulanmıştır.

Öte yandan, konunun Platformda tartışılması sırasında, toplu bir değerlendirme yapılması yerine yukarıda belirtilen alternatifler itibariyle bir değerlendirme yapılmasının daha doğru olacağı, çünkü bazı durumlar için farklı yorum ve görüşlerin söz konusu olabileceği ifade edildiğinden, aşağıdaki değerlendirmelerimiz de bu alternatiflere göre yapılmıştır.

### **3. 2. Farklı Alternatiflere Göre Değerlendirmeler:**

#### **a) Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçinde Yer Alan ve Ticari Faaliyetlerde Kullanılan Taşınmazların Durumu:**

6552 sayılı Kanunla 2863 sayılı Kanunun 21 inci maddesinde yapılan düzenleme ile büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan kanun kapsamındaki taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısına ilişkin muafiyet hükmünün uygulanmayacağı ifade edilmiştir.

Emlak vergisinin uygulaması açısından, EVK genel kanun, 2863 sayılı Kanun ise özel bir kanundur. Dolayısıyla, EVK'nda yer alan hükümler, diğer özel kanunlarda yer alan düzenlemeler dikkate alınarak hesaplanana ödenmesi gereken verginin ödenmesi aşamasında dikkate alınmak durumundadır.

Açıklanan nedenle, 2863 sayılı kanun kapsamında bulunan kısıtlı taşınmazlarla ilgili olarak, öncelikle bu kanuna göre varsa ödenecek verginin hesaplanması, sonra da EVK'nda yer alan diğer hükümlerin uygulanması gerekeceğinden; büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve ticari faaliyette kullanılan taşınmaz için hesaplanacak emlak vergisinin öncelikle 2863 sayılı Kanuna göre yarısı dikkate alınacak, daha sonra da EVK'nun 30 uncu maddesi uyarınca bu tutarın 1/10'u ödenecek vergi olarak kabul edilecektir. Aksi bir yorum, hem EVK ve hem de 2863 sayılı Kanun hükümlerine aykırı olacaktır. Bu konuda Platformda yapılan değerlendirmede görüş birliği sağlanmıştır.

Buna göre, hesaplanan emlak vergisi tutarı 10.000 TL olan büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve ticari faaliyette kullanılan taşınmaz için ödenmesi gereken emlak vergisi tutarı  $(10.000 / 2) \times (1/10) = 500$  TL olacaktır.

**b) Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde Konut Veya İşyeri Olarak Kullanılan Taşınmazların Durumu:**

6552 sayılı Kanunla 2863 sayılı Kanununun 21 inci maddesine eklenen fıkra ile “2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları yukarıdaki fıkradaki muafiyetten yararlanamazlar” denilmiştir.

Buna göre, 2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları için anılan Kanun uyarınca emlak vergisi muafiyeti uygulanamayacaktır. Ancak bu durumun, söz konusu taşınmazlarla ilgili olarak EVK'nun 30 uncu maddesinde yer alan indirimli oran uygulamasını da ortadan kaldırması söz konusu olamayacağından, bu durumda olan taşınmazlar için (kısıtlılık hali devam ediyor olmak kaydıyla) ödenecek emlak vergisi, hesaplanan emlak vergisinin  $1/10$ 'u tutarında olacaktır. Yukarıdaki örneği baz alırsak, anılan taşınmaz için ödenecek emlak vergisi tutarı  $(10.000 \times 1/10 =)$  1.000 TL olmalıdır. Çünkü 2863 sayılı Kanununun 21 inci maddesinde yapılan düzenleme ile bu durumda olan taşınmazlarla ilgili kısıtlılık kaldırılmamış, sadece anılan Kanunda yer alan muafiyet hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu konuda da Platformda görüş birliği sağlanmıştır.

**c) Yapılanma Yasağına Aykırı Olarak Tesis Edilen Yapılar İle Bu Yapıların Yapıldığı Parseller ve Kanunlara Aykırı Eklentileri Bulunan Taşınmazların Durumu:**

6552 sayılı Kanunla 2863 sayılı Kanununun 21 inci maddesine eklenen fıkra ile “Getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar, bu yapıların yapıldığı parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında bu yapılar yıkılıncaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar yukarıdaki fıkradaki muafiyet hükmü uygulanmaz” denilmiştir.

Buna göre;

- Kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar,
- Bu yapıların yapıldığı parseller ve
- Kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları,

Hakkında bu yapılar yıkılıncaya veya aykırılıklar giderilinceye kadar, 2863 sayılı Kanununun 21 inci maddesinde yer alan muafiyetler uygulanmayacaktır.

Bu durumda olan taşınmazlar için EVK'nun 30 uncu maddesinde yer alan indirimli oranın uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Platformda iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.

Birinci görüşe göre; bu durumda olan taşınmazlar için de yukarıda diğer durumlar için yapılan açıklamalar doğrultusunda indirimli oranın uygulanması gerekir.

İkinci görüşe göre ise; kısıtlı olan bir taşınmaz üzerinde yapılanma yasağına aykırı olarak tesis ya da eklentiler yapılması durumunda taşınmazın kısıtlılık durumu da fiilen ortadan kalkmış olmaktadır. Her ne kadar kağıt üzerinde söz konusu taşınmazla ilgili kısıtlılık durumu devam ediyor olsa da anılan taşınmaz üzerinde tesis veya eklenti yapılmak suretiyle bu kısıtlılık fiilen ortadan kalkmış olmaktadır.

Örneğin kesin yapılaşma yasağı olan bir arsa üzerine bir tesis ya da bina yapılması halinde, arsanın kısıtlılığı da fiilen ortadan kalkmakta ve bu arsa üzerinde artık korunması amacıyla ya da kısıtlı olduğu gerekçesiyle indirimli emlak vergisi uygulanmasının gerekçesi de ortadan kalmaktadır. Kanunla getirilen indirimli emlak vergisi uygulamasının amacı, mükelleflerin gerektiği gibi tasarruf edemedikleri taşınmaz için normal vergi ödemeleri yerine düşük tutarda vergi ödemeleri suretiyle, taşınmazı kullanamamaktan kaynaklanan mağduriyetlerini bir ölçüde gidermektir. Yasalara ve mevzuata aykırı olarak da olsa, kısıtlı olan taşınmaz üzerinde bir tesis ya da eklenti yapılması halinde taşınmaz sahibi, söz konusu taşınmaza tasarruf etmiş olduğundan, indirimli vergi ödemesinin gerekçesi de ortadan kalkmaktadır ve bu durumda olanların yasalar tarafından korunması da savunulamaz.

Bu nedenle; kısıtlı olan taşınmaz üzerinde yasalara aykırı olarak da olsa tesis yapmak suretiyle tasarrufta bulunan kişilerin, indirimli emlak vergisinden faydalanmaya devam etmesi, hakkın kötüye kullanılması anlamına da geleceğinden yasalarla korunamaz ve bu mükelleflerin ödemeleri gereken emlak vergisini genel esaslara göre tam olarak ödemeleri gerekir ve doğrusu da budur. Yapılan yapıların yıkılması veya aykırılıkların giderilmesi halinde söz konusu taşınmazın genel esaslara göre muafiyetten faydalanmaya devam edecekleri tabiidir.

Platformda yapılan tartışmalarda bu konuda bir karar alınmamış olmakla birlikte, ikinci görüş genel kabul görmüştür.

#### **4. SONUÇ**

2863 sayılı Yasa kapsamında bulunan taşınmazların yani kültür ve tabiat varlığı kapsamında olduğu için yapılaşma ve tasarrufta bulunma yasağı ya da kısıtlaması bulunan taşınmazların, 6552 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle anılan yasanın istisna ve muafiyetleri düzenleyen 21 inci maddesi dışında kalması; Emlak Vergisi Kanunu 30'ncu maddesinden yararlanma hakkını ortadan kaldırmamaktadır ve kaldırmamalıdır da. Tasarrufu Kısıtlı Bina, Arsa ve Arazi kavramı içerisinde 2863 sayılı yasaya tabi Kültür ve Tabiat Varlığı Kapsamına giren taşınmazlar da yer almaktadır. 2863 sayılı Yasa, özel düzenlemedir ve bu yasa dışında kalındığı an genel düzenleme olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 30'ncu maddesinin devreye girmesi, vergi hukukunun temel ilkeleri gereğidir.

Uygulamada, Büyükşehir dahilindeki bazı belediyeler yazışmalarında; 2863 sayılı yasa dışında kalındığı anda, kısıtlılık kavramı ve 1/10 oranı uygulamasını dikkate almadan emlak vergisini tam olarak almak isteğinde olduklarını belirtmişlerdir.

Bu kapsamda olan taşınmazların fazlalığı göz önüne alındığında, 1319 sayılı Yasanın açık hükmü gereğini yerine getirmeden emlak vergisinin tamamını istemek şeklindeki

uygulamalar, hem mağduriyetlere yol açabilecek ve hem de vergi yargısını uzun süre meşgul edecek şekilde davalar açılmasına neden olabilecektir.

Mali İdarenin konuyu bir görüş vererek çözmesinin yararlı olacağına inanılmaktadır.