

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

**KAMU KAYNAKLI GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ:
TÜRKİYE İÇİN BİR ÖNERİ**

DOKTORA TEZİ

Sedat POLAT

NİSAN- 2021

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA PROGRAMI

**KAMU KAYNAKLI GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARININ VERGİLENDİRİLMESİ:
TÜRKİYE İÇİN BİR ÖNERİ**

DOKTORA TEZİ

Sedat POLAT

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Levent Yahya ESER

NİSAN-2021

TRABZON

ONAY

Sedat POLAT tarafından hazırlanan “Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Bir Öneri” adlı bu Çalışma 29.04.2021 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı’nda **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı- Adı Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	Başkan	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Ersan ÖZ	Üye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Levent Yahya ESER	Danışman	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Recep NARTER	Üye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Yusuf SÜRME
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ - Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Sedat POLAT

13.04.2021

ÖNSÖZ

Gayrimenkul varlıkların değerinde meydana gelen artışlarının önemli nedenlerinden biri, kamunun kentsel alanda vermiş olduğu kararlar ve bu kararlar doğrultusunda sunmuş olduğu hizmetlerdir. Kamu hizmetlerinin esas amacı, toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Ancak bayındırlık hizmetleri ve planlama kararları başta olmak üzere kamunun kentsel alandaki bazı karar ve hizmetlerinde bireysel fayda ön plana çıkabilmektedir. Bu doğrultuda meydana gelen gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilerek toplumsal faydanın ön plana çıkarılması gerektiği savunulmaktadır.

Gayrimenkul değer artış vergileri, özellikle XIX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren farklı coğrafyalarda yer alan birçok ülke tarafından uygulanmaktadır. Türkiye’de de son dönemlerde kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergiye tabi tutmaya yönelik tartışmaların ve çalışmaların olduğu bilinmektedir. Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile İmar Kanunu’nda yapılan düzenleme bu konuda atılmış olan önemli bir adımdır. Ancak ilgili düzenleme, planlama kararları dışında kamunun gayrimenkul değer artışı oluşumunda rol oynadığı bayındırlık hizmetleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları gibi faktörleri vergileme kapsamına almamaktadır.

Bu Çalışma’nın amacı Türkiye’de gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik bir düzenlemenin uygulanabilirliğini tartışmaktır. Bu amaç doğrultusunda, gayrimenkul değer artışlarının sebepleri, gayrimenkul değer artış vergilerinin teorik altyapısı, bu vergi sistemine sahip ülkelerdeki düzenlemeler ve Türk vergi sisteminde gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemeler gibi birçok konu ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bu Çalışma’nın sonucunda gayrimenkul değer artış vergilerinin Türk vergi sisteminde uygulanabilirliği ve muhtemel etkileri ele alınarak bir vergi önerisinde bulunulmuştur.

Bu Çalışma’nın her aşamasında kıymetli bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım danışmanım Sayın Doç. Dr. Levent Yahya ESER’e, Sayın Prof. Dr. Osman PEHLİVAN’a, Sayın Doç. Dr. Recep NARTER’e, Sayın Dr. Öğr. Üyesi Nagihan BİRİNCİ’ye ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı’na teşekkür ederim.

Nisan, 2021

Sedat POLAT

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	X
ABSTRACT	XI
TABLolar LİSTESİ.....	XII
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIV
GRAFİKLER LİSTESİ	XV
HARİTALAR LİSTESİ.....	XVI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XVII
GİRİŞ	1-4

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARINA İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE: RANT, KENTSEL RANT VE NEDENLERİ	5-42
1.1. Rant Kavramının Çıkış Kaynağı: Değer Kavramı	5
1.2. Emek-Değer Teorisi Çerçevesinde Değer Kavramı ve Rant Oluşumu	6
1.2.1. Klasik İktisadi Akım Öncesi Değer Kavramı ve Rant Oluşumu	7
1.2.2. Klasik İktisadi Akımda Değer Kavramı ve Rant Oluşumu.....	7
1.2.2.1. Adam Smith.....	7
1.2.2.2. David Ricardo.....	9
1.2.2.2.1. Farklılık Rantı (Diferansiyel Rant).....	9
1.2.3. Karl Marx'a Göre Değer Kavramı ve Rant Oluşumu	11
1.2.3.1. Farklılık Rantı.....	12
1.2.3.2. Mutlak Rant	13
1.2.3.3. Tekel Rantı	14
1.3. Fayda-Değer Teorisi Çerçevesinde Değer Kavramı ve Rant Oluşumu	14
1.3.1. Neoklasik İktisadi Akımda Değer Kavramı ve Rant Oluşumu	15
1.3.1.1. Mekansal İktisat Çerçevesinde Değer Kavramı ve Rant	17
1.4. Kentsel Rant Teorileri.....	19
1.4.1. Neoklasik İktisadi Akımda Kentsel Rant Teorisi	20
1.4.2. Marksist İktisadi Anlayışta Kentsel Rant Teorisi	25

1.5. Kentsel Rantın Nedenleri	27
1.5.1. Kamu Kaynaklı Olmayan Gayrimenkul Değer Artışlarının Nedenleri.....	29
1.5.1.1. Yapısal Faktörler	30
1.5.1.2. Ekonomik Faktörler	31
1.5.1.3. Demografik Faktörler	32
1.5.1.4. Konum Faktörü.....	32
1.5.2. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarının Nedenleri	33
1.5.2.1. Kamu Hizmetleri	34
1.5.2.1.1. Altyapı Hizmetleri	34
1.5.2.1.2. Ulaşım Yatırımları	35
1.5.2.1.3. Sosyal Tesisler ve Kamu Kuruluşlarının Yatırımları.....	37
1.5.2.2. Kamunun Kararları	38
1.5.2.2.1. İmar Planları	38
1.5.2.2.2. Kentsel Dönüşüm Projeleri.....	41

İKİNCİ BÖLÜM

2. GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARINI KAMUYA AKTARMAYA YÖNELİK DÜZENLEMELER VE ÜLKE ÖRNEKLERİ.....	43-93
2.1. Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler	43
2.1.1. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler	48
2.1.1.1. Tarihçesi	48
2.1.1.2. Gerekçesi	51
2.1.1.3. Özellikleri	53
2.1.1.4. Sınıflandırılması	54
2.1.1.4.1. Bayındırlık Hizmetleri Sonucunda Meydana Gelen Değer Artışlarına Odaklanan Düzenlemeler.....	55
2.1.1.4.1.1. Şerefiye	55
2.1.1.4.1.2. Özel Amaçlı Değerlenme Bölgeleri.....	56
2.1.1.4.1.3. Etki/Bağlantı Ücreti	57
2.1.1.4.1.4. Ortak Kalkınma Ücreti.....	58
2.1.1.4.2. İmar Düzenlemeleri Sonucunda Meydana Gelen Değer Artışlarına Odaklanan Düzenlemeler.....	58
2.1.1.4.2.1. İmar Hakkı Değişiklikleri	58
2.1.1.4.2.2. Arazi Düzenlemeleri ve Kamulaştırma.....	60
2.1.1.4.3. Kentsel Dönüşüm Çalışmaları Sonucunda Meydana Gelen Değer Artışlarına Odaklanan Düzenlemeler	61
2.1.1.4.3.1. Vergi Artışı Finansmanı.....	61

2.1.2. Piyasa Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik	
Düzenlemeler	62
2.1.2.1. Sermaye Kazancı Vergisi	63
2.1.2.2. Gayrimenkul Transfer Vergisi Ve Tapu Harcı	63
2.1.2.3. İkinci Konut (Yatırım Konutu) Vergisi	64
2.1.2.4. Boş Topak/Gayrimenkul Vergisi	64
2.2. Çeşitli Ülkelerde Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik	
Düzenlemeler	65
2.2.1. İsviçre	67
2.2.2. Kolombiya	72
2.2.3. İsrail	76
2.2.4. Çin Halk Cumhuriyeti	78
2.2.5. Amerika Birleşik Devletleri	83
2.2.6. Almanya	87
2.2.7. Diğer Ülkeler	91

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARINI KAMUYA AKTARMAYA YÖNELİK DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ..... 94-150

3.1. Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik	
Düzenlemeler	94
3.1.1. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik	
Düzenlemeler	99
3.1.1.1. Değerlenme Resmi (Şerefiye)	99
3.1.1.2. Harcamalara Katılma Payı	101
3.1.1.3. Düzenleme Ortaklık Payı	106
3.1.1.4. 7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 Sayılı İmar Kanunu'nda Yapılan Düzenleme	109
3.1.2. Piyasa Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik	
Düzenlemeler	111
3.1.2.1. Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi	112
3.1.2.2. Gelir Vergisi Kapsamında Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi	117
3.1.2.3. Emlak Vergisi	119
3.1.2.4. Tapu ve Kadastro Harcı	122
3.1.2.5. Değerli Konut Vergisi	123
3.1.2.6. Rant Vergisi İle İlgili Taslak Çalışmalar	125

3.1.3. Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemelerin Kamu Kaynaklı Değer Artışlarını Kavrayabilme Etkinlikleri Açısından Değerlendirilmesi.....	126
3.1.3.1. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Şerefîye.....	131
3.1.3.2. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Harcamalara Katılma Payı.....	133
3.1.3.3. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Düzenleme Ortaklık Payı	134
3.1.3.4. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Emlak Vergisi.....	136
3.1.3.5. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Değerli Konut Vergisi	137
3.1.3.6. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Tapu Harcı.....	139
3.1.3.7. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi	140
3.1.3.8. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi	142
3.1.3.9. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Gelir Vergisi Kanun Tasarısı.....	143
3.1.3.10. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak İmar Kanunu Kapsamındaki Düzenleme	144
3.1.4. Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemelerin Gayrimenkul Değer Artış Vergisi İşlevi Görme Açısından Değerlendirilmesi	146

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARININ KAMUYA AKTARILMASININ SOSYO- EKONOMİK AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE İÇİN VERGİ ÖNERİSİ.....	151-207
4.1. Gayrimenkul Değer Artışlarının Kamuya Aktarılmasının Sosyo-Ekonomik Açıdan Değerlendirilmesi	151
4.1.1. Vergileme İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi.....	152
4.1.2. Bütçe Üzerindeki Etkileri.....	157
4.1.3. Tarım Üzerindeki Etkileri	158
4.1.4. Kentleşme Üzerindeki Etkileri	159
4.1.5. Mükellef Psikolojisi ve Vergiye Uyum Üzerindeki Etkileri	161
4.2. Türkiye’de Kentsel Gelişme Kapsamında Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artış Süreci	166
4.2.1. 1923-1950 Yılları Arasındaki Kentleşme Süreci	166
4.2.2. 1950-1980 Yılları Arasındaki Kentleşme Süreci	166
4.2.3. 1980 Sonrası Kentleşme Süreci	167
4.3. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarına İlişkin Uygulama Örnekleri	168
4.3.1. Büyük Ölçekli Kamu Yatırımlarının İnşa Edildiği Alanlardaki Gayrimenkul Değer Artışlarına İlişkin Örnekler.....	169

4.3.1.1. Yavuz Sultan Selim Köprüsünün Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi.....	170
4.3.1.2. İstanbul Havalimanının Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi.....	173
4.3.1.3. Kanal İstanbul Projesinin Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi.....	176
4.3.2. Ulaşım Yatırımları ve Kamusal Hizmet Alanlarının İnşa Edildiği Alanlardaki Gayrimenkul Değer Artışları.....	178
4.3.2.1. Üsküdar-Çekmeköy Metro Hattının Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi	178
4.3.2.2. Kadıköy-Tavşantepe Metro Hattı ve Kartal Adliyesinin Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi	181
4.3.3. Kentsel Dönüşüm Projelerinin İnşa Edildiği Alanlardaki Gayrimenkul Değer Artışları	183
4.4. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesine İlişkin Öneri	186
4.4.1. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi (GMDAV) Önerisi.....	186
4.4.1.1. Bayındırlık Hizmetleri Sonucu Meydana Gelen Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi.....	188
4.4.1.2. İmar Planı Değişiklikleri Sonucu Meydana Gelen Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi.....	193
4.4.1.3. Kentsel Dönüşüm Çalışmaları Sonucu Meydana Gelen Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi	198
4.5. GMDAV'nin Genel Değerlendirmesi	206
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	208
YARALANILAN KAYNAKLAR.....	216
ÖZGEÇMİŞ.....	242

ÖZET

Gayrimenkuller, süreç içerisinde çeşitli nedenlerle değer kazanabilmektedir. Bu değer artışlarının bir kısmı mülk sahibinin emeği ve sermayesi dahilinde gerçekleşirken bir kısmı da mülk sahibinin iradesi dışındaki sebepler sonucunda meydana gelmektedir. Mülk sahibinin iradesi dışında gerçekleşen değer artışlarının bir kısmı, kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkmaktadır. Mali literatürde bu kazançların, ilgili kamu yatırımı hizmetlerini finanse eden toplum bireyleri arasında paylaşılması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu paylaşımın en önemli yolu, ortaya çıkan değer artışlarını vergiye tabi tutarak tekrar kamusal hizmet sunumunun sağlandığı bir döngü oluşturmaktır. Dünya genelinde birçok ülke, mülk sahibinin iradesi dışında meydana gelen gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelere sahiptir. Türkiye’de de son zamanlarda bu kaynağın vergilendirilmesine yönelik tartışmalar hız kazanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, kamunun karar ve hizmetleri sonucunda gayrimenkullerin değerinde meydana gelen artışların vergilendirilmesine yönelik bir düzenlemenin uygulanabilirliğini tartışmak, ilgili düzenlemenin sosyoekonomik etkilerini ortaya koymak ve Türkiye için bir gayrimenkul değer artış vergisi önerisi oluşturmaktır. Bu amaç doğrultusunda, gayrimenkul değer artış vergileri teorik olarak incelenmiş, daha sonra ülke uygulamalarından bahsedilmiştir. Akabinde, Türkiye’de gayrimenkul değer artış vergisi benzeri olarak adlandırılan düzenlemelere değinilerek bu düzenlemelerin etkinlikleri tartışılmıştır. Bu değerlendirmelerden hareketle çalışmanın son bölümünde gayrimenkul değer artış vergilerinin sosyo-ekonomik etkileri tartışılmış ve ardından Türkiye için bu vergiye ilişkin birtakım önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmanın sonucunda, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının gerek vergilemenin mali amaçları gerekse mali olmayan amaçları kapsamında kamuya aktarılması gerektiği ifade edilmiştir. Türk vergi sistemi içerisinde yer alan gayrimenkul değer artış vergisi benzeri düzenlemelerin, bu kaynağı vergileme noktasında yetersiz olduğu, kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkan değer artışlarının tüm toplum arasında paylaşılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu doğrultuda, kamunun planlama kararları, ek imar izinleri, kullanım hakkı değişiklikleri, kamunun altyapı ve bayındırlık hizmetleri ile kentsel dönüşüm sonucunda ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay alması önerilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Gayrimenkul Değer Artışı, Gayrimenkul Değer Artış Vergisi, Kamusal Karar ve Hizmetler, Kentsel Rant.

ABSTRACT

Real estates can gain value over time for various reasons. While some of these increases in value take place within the labour and capital of the property owner, some of them occur as a result of reasons beyond the will of the property owner. Part of the increases in value that occurs beyond the will of the property owner is the result of the decisions and services of the public. It is emphasized in the financial literature that these gains should be shared amongst community members who finance the relevant public investment services. The significant way of sharing this is to create a cycle where the public service is provided again by taxing the value increases. Many countries around the world have regulations to tax real estate increments that occur beyond the will of the property owner. The debate on the taxation of this resource has been accelerated in Turkey as well.

For the real estate increments as a result of public decisions and services, this study aims to discuss the feasibility of an arrangement for the taxation, to reveal the socio-economic impact of the regulations and to develop a taxation proposal in Turkey. For this purpose, real estate increment taxes were analysed theoretically and then country practices were mentioned. Then, regulations which can be related to taxation on real estate increment in Turkey were revealed and their effectiveness were discussed. Based on these evaluations socio-economic impact of the real estate increment tax was discussed and then some suggestions have been made for this taxation for Turkey in the last part of the study.

As a result of the study, it was stated that real estate increments which arise due to public decisions and services, should be transferred to the public within the scope of both fiscal and nonfiscal purposes of taxation. It was concluded that the regulations such as real estate increment tax in the Turkish tax system are insufficient at the point of taxation of this resource, and the value increases resulting from the decisions and services of the public should be shared among the whole society. In this regard, it was proposed that the public take a share from the real estate increments resulting from zoning decisions, additional zoning permits, changes to the tenure, public infrastructure and public works services and urban transformation.

Keywords: Real Estate Increments, Real Estate Increment Tax, Public Decisions and Services, Urban Rent.

TABLolar LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Kentsel Rantın Nedenleri.....	29
2	Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemelerin Çeşitli Kriterler Bakımından Sınıflandırılması	46
3	Nobel Ekonomi Ödülü Almış Ekonomistlerin Gayrimenkul Değer Artışlarının Kamuya Aktarılmasına İlişkin Görüşleri	51
4	İsviçre’de İmar Faaliyetlerine Bağlı Değer Artışlarını Yükseklik ve Kullanım Hakkı Değişikliği Ücretine Tabi Tutan Kantonlardaki Mevcut Durum.....	69
5	İsviçre’de Gayrimenkul Değer Artış Vergisinden Elde Edilen Gelirlerin İdareler Arasında Bölüşümü ve Elde Edilen Gelirlerin Kullanım Alanları	71
6	Çin Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Tarifesi.....	79
7	ABD’deki Özel Değerleme Bölgelerinde Fayda ve Maliyet Paylaşımında Esas Alınan Yaklaşımlar	85
8	Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler.....	97
9	HKP’nin Alınma Nedenlerine Göre Dağılımı ve Belediye Gelirleri İçerisindeki Payı	104
10	1318 Sayılı Finansman Kanunu Kapsamında Düzenlenen Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinde Vergileme İle İlgili Temel Hususlar	115
11	Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinde Yapılan Değişiklikler (1981).....	116
12	Emlak Vergisi Gelirleri ve Bu Gelirlerin Belediye Gelirleri İçerisindeki Payı	121
13	Değerli Konut Vergisi Tarife Yapısı	124
14	Gelir Vergisi Kanun Tasarısına Göre Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi ...	126
15	Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemelerin Etkinlik Kriterleri Kapsamında Değerlendirilmesi	130
16	Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Değer Artışlarını Vergilendirmeye Yönelik Düzenlemelerin Gayrimenkul Değer Artış Vergisi İşlevi Görme Noktasındaki Etkinlikleri	148
17	Türkiye ve Dünya’da Kentsel Nüfus Oranları (1960-2018)	160
18	Arnavutköy İlçesinde Arazi Fiyatlarının Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2006-2019).....	174
19	Üsküdar-Çekmeköy Metro Hattı’nın Geçtiği Güzergâhlardaki Gayrimenkul Değerlerinde Bir Önceki Yıla Göre Değişim (2007-2019)	180

20	Bayındırlık Hizmetlerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Kamuya Aktarılmasında Uygulanacak Vergi Tarifesi	192
21	İmar Planı Değişikliklerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Kamuya Aktarılmasında Uygulanacak Vergi Tarifesi	198



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Ricardo'ya Göre Toprak Rantının Oluşum Süreci.....	10
2	Thünen'e Göre Rant Oluşumu	18
3	Alonso'nun Teorisine Göre Önerilen Rant Eğrileri ve Konum İlişkisi	22
4	Alan Kullanımında Ortak Merkezli Bölgeler Modeli.....	24
5	Almanya'da Düzenleme Ortaklık Payı Kesintisi Süreci.....	88
6	Yavuz Sultan Selim Köprüsü Yapım Süreci.....	171
7	İstanbul Havalimanının Yapım Süreci.....	173
8	Kanal İstanbul Projesi Yapım Süreci.....	176
9	Üsküdar-Çekmeköy-Sultanbeyli Metrosu Yapım Süreci	179
10	Cendere Vadisi Kentsel Dönüşüm Projesi Süreci.....	184
11	Gayrimenkul Değer Artış Vergisinin Unsurları.....	187
12	Bayındırlık Hizmetlerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesine İlişkin Sürecin Aşamaları	190
13	İmar Planı Değişikliklerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesine İlişkin Sürecin Aşamaları	195
14	Kentsel Dönüşüm Projelerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesine İlişkin Sürecin Aşamaları.....	203

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Sayfa Nr.
1	İmar Faaliyetleri Sonucu Değer Artış Süreci.....	39
2	Proje Sürecinde Yavuz Sultan Selim Köprüsü Güzergâhındaki İlçelerde Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2007-2019/ %)	172
3	İstanbul Havalimanına Yakın Konumda Bulunan İlçelerde Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2007-2019/ %)	175
4	Kanal İstanbul Projesine Yakın Konumda Bulunan İlçelerde ve Mahallelerde Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2010-2019/ %)	177
5	Kartal İlçesinde Metro ve Adliye Sarayına Yakın Konumda Bulunan Mülk Değerlerinin Gelişimi (2006-2019/ m2 -TL).....	182
6	Kentsel Dönüşüm Sürecinde Fikirtepe’de Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2004-2019/%)	183
7	Cendere Vadisi Kentsel Dönüşüm Projesi Alanındaki Kağıthane’de Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2012-2019/ %).....	185

HARİTALAR LİSTESİ

Harita Nr.	Harita Adı	Sayfa Nr.
1	İstanbul'daki Büyük Ölçekli Projelerin Güzergâhları	170



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BauGB	: Almanya Federal İmar Kanunu
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
CEPAC	: Ek İmar Potansiyeli Sertifikaları
CHF	: İsviçre Frangı
CV	: Değerlenme Katkı Payı
ÇED	: Çevresel Etki Değerlendirmesi
DOP	: Düzenleme Ortaklık Payı
EStG	: Alman Gelir Vergisi Kanunu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GMDAV	: Gayrimenkul Değer Artış Vergisi
GMKAV	: Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi
GSYH	: Gayrisafi Yurt İçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HKP	: Harcamalara Katılma Payı
İBB	: İstanbul Büyükşehir Belediyesi
İK	: İmar Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
LAT	: Gayrimenkul Değer Artış Vergisi
LVIT	: Arazi Değer Artış Vergisi
m ²	: Metrekare
Md	: Madde
NIS	: Yeni İsrail Şekli
PP	: Kamusal Hizmetlere Bağlı Değer Artışlarına İştirak
RPG	: Mekansal Planlama Yasası
TBB	: Türkiye Belediyeler Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TIF	: Vergi Artışı Finansmanı
TOKİ	: Toplu Konut İdaresi Başkanlığı
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu

TWD : Yeni Tayvan Doları
ÜFE : Üretici Fiyat Endeksi
VAF : Vergi Artışı Finansmanı
VDDK : Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
WB : Dünya Bankası



GİRİŞ

Servetin önemli önemli göstergelerinden olan gayrimenkuller, ilkçağlardan günümüze kadar verginin konusunu oluşturan ana unsurlardan biri olmuş, gayrimenkullerin kendisi veya getirisi sürekli vergiye tabi tutulmuştur. Gayrimenkulün direkt kendisini konu edinen vergilerden biri olan değer artış vergileri ise tarih boyunca uygulanagelmıştır. Teoride rant olarak ifade edilen gayrimenkul değer artış vergileri, sahibinin iradesi dışında gerçekleşen değer artışlarını hedef almaktadır. Roma İmparatorluğu dönemine kadar dayandığı bilinen bu vergiler, sistemli ve modern bir şekilde 19. yy'ın başından itibaren vergi sistemleri içerisindeki yerini almaya başlamıştır. Teorideki adı rant vergisi olarak ifade edilmesine rağmen uygulamada ağırlıklı olarak gayrimenkul değer artış vergileri olarak ifade edildiği görülmektedir. Değer artış vergileri denilmesinin nedeni, uygulamada bu vergiyi karşılayacak çok farklı isimlerde vergilerin oluşudur. Bu çalışmada da teorik kısımda değer artışları rant olarak ifade edilecek, uygulamaya yönelik kısımlarda ise gayrimenkul değer artış kavramı kullanılacaktır.

Gayrimenkul varlıkların değeri, süreç içerisinde meydana gelen birçok faktörden etkilenmektedir. Bu değişim yapısal, konumsal, ekonomik ve demografik faktörlerde yaşanan gelişmelerden kaynaklanacağı gibi kamunun almış olduğu kararlar veya sunmuş olduğu hizmetler neticesinde de gerçekleşebilmektedir. Gayrimenkul sahibinin emeği ve maddi katkısı sonucunda ortaya çıkan değer artışlarını ifade eden yapısal faktörlerdeki değişim ve ekonomik gelişmeler kapsamında meydana gelen değer artışları, genel itibarıyla sermaye kazancı adı altında vergiye tabi tutulmaktadır. Fakat kamunun karar ve hizmetleri neticesinde meydana gelen değer artışları, kapsam dışında bırakılabilmekte ve sürekli tartışma konusu olmaktadır. Bu çalışmanın ele aldığı temel konu, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesidir. Gayrimenkul değer artış vergilerinde esas amaç, kamunun bir kararı veya hizmetinin ardından gayrimenkul değerlerinde meydana gelen artışın belirli bir kısmının tekrar kamuya aktarılmasıdır. Çünkü kamusal hizmetlerin finansmanında bütün toplumun katkısının olduğu bilinmekte ve oluşan ranttan yine toplumun tamamının faydalanması amaçlanmaktadır.

Kamu hizmetleri, niteliği itibarıyla toplumun bütününe fayda sağlayan hizmetlerdir. Ancak kamunun bazı karar ve hizmetlerinde toplumsal faydanın yanı sıra bireysel fayda ön plana çıkabilmektedir. İmar planı değişiklikleri, bayındırlık hizmetleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları gibi kamusal karar ve hizmetlere bağlı faaliyetler, ilgili alandaki gayrimenkul değerleri üzerinde artı değerler oluşturmaktadır. İmar düzenlemelerine bağlı olarak plan değişikliği beklentisi ile arazi stoku yapılması, kat ve kullanım alanının artırılması, mülkün kullanım amacının değiştirilmesi gibi idari kararlar gayrimenkul değerinde önemli düzeyde değer artışlarının yaşanmasını beraberinde

getirmektedir. İmar düzenlemelerinin yanı sıra altyapı çalışmaları, ulaşım yatırımları, kamusal tesislerin inşası, kentsel dönüşüm kararları ve dönüşüm kapsamında inşa edilen projeler de ilgili alanlardaki gayrimenkul değerlerinde artış yaşanmasına neden olmaktadır. Gayrimenkul değerinde artış meydana getiren bu hizmetlerin finansmanı, toplum tarafından ödenen vergiler ve diğer kamu gelirlerinden karşılanmaktadır. Bu noktada kamu kaynaklı değer artışlarından kamunun pay alması gerektiği noktasındaki görüşlerin temel sebebi, toplumun kıt kaynakları ile finanse edilen kamu hizmetlerinden herkesin eşit derecede faydalanması gerektiği; başka bir söylemle bireysel faydadan ziyade toplumsal faydanın ön plana çıkarılmasıdır. Kamunun karar ve hizmetleri sonucunda meydana gelen gayrimenkul değer artışları üzerinden yapılacak olan bir vergilendirme yoluyla elde edilen kaynağın yeniden kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılması ile birlikte toplumun kamu hizmetlerinden eşit fayda gördüğü bir döngü oluşturulmak istenmektedir. Bunun yanı sıra literatürde de bu kaynağın vergilendirilmesi gerektiğine yönelik görüşler yoğunluktadır. Bu görüşü savunan iktisatçılar, gayrimenkul değer artış vergilerinin vergilemede adalet ve eşitlik başta olmak üzere diğer ilkeler ile uyumlu olduğu, spekülasyona dayalı haksız ve emeksiz kazançların önüne geçme noktasında bir politika aracı olarak kullanılabilmesi, kamu idarelerine ek gelir sağlayacağı, tarım ve kentleşme üzerinde olumlu etkiler yaratacağı, sermayeyi üretken alanlara yönlendireceği ve piyasa işleyişini bozmayacağı noktasında birleşmektedirler.

Teorik olarak vergilendirilmesi yönünde ağırlıklı görüşlerin olduğu gayrimenkul değer artışları, uygulamada birçok ülkede farklı isimler altında vergiye tabi tutulmaktadır. Bu vergileme tarzını benimseyen ülkelerde farklı amaçlara ve farklı matrah yapılarına sahip çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Özellikle Amerika kıtasında yaygın olarak kullanılan gayrimenkul değer artış vergileri, birçok ülkede uygulanmaktadır. ABD, kamunun hizmetleri sonucu meydana gelen gayrimenkul değer artışlarının maliyetine katılımı amaçlayan yenilikçi düzenlemelere sahiptir. Kolombiya ise, şerefiye kategorisinde değerlendirilen farklı düzenlemeleri ilk olarak uygulayan ülkeler arasındadır. İsviçre ve İsrail’de imar planı düzenlemeleri sonucunda meydana gelen gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemeler bulunmaktadır.

Türk vergi mevzuatı içerisinde de gayrimenkul değer artış kazançlarını kamuya aktarmaya yönelik gerek geçmişte gerekse günümüzde uygulanan çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak bu düzenlemelerin büyük bir çoğunluğu kamusal hizmet sonrası oluşan değer artışlarından ziyade servetin vergilendirilmesine dayanmaktadır. Bu nedenle Türk vergi sistemi içerisinde yer alan ilgili düzenlemeler, gayrimenkul değer artış vergisi benzeri düzenlemeler olarak da adlandırılmaktadır. Özellikle 2010’lu yılların başından itibaren kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik birtakım tartışmaların yoğunlaştığı bilinmektedir. Nitekim 2013 yılında gelir ve kurumlar vergisini birleştirmeye yönelik kanun tasarısı ve 2014 yılında ise Çevre ve Şehircilik Bakanlığı öncülüğünde ve Maliye Bakanlığı işbirliğinde imar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik taslak çalışmalar hazırlanmıştır. Ancak her iki çalışmaya ilişkin nihai bir sonuca varılamamıştır. 2020 yılının başında 7221 sayılı

Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu'na ilave edilen ek madde 8 ile birlikte kamunun kararlarına bağlı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik birtakım düzenlemeler yapılmakla birlikte, çalışmada da ifade edileceği üzere kapsam bakımından henüz bütün kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını konu edinen gayrimenkul değer artış vergisi mevcut değildir.

Türkiye'de gerek merkezi yönetimin gerekse yerel yönetimlerin sunmuş oldukları hizmetler neticesinde gayrimenkul değerleri üzerinde etkili oldukları vurgulanmaktadır. Çalışmanın dördüncü bölümünde kamu yatırımları ile gayrimenkul değerleri arasındaki ilişkinin ele alındığı bölümde, özellikle büyük ölçekli kamu yatırımlarının gayrimenkul değerleri üzerinde önemli derecede artışlar meydana getirdiği tespit edilmiştir. Literatürde bu kaynağın vergilendirilmesi gerektiği yönünde birtakım çalışmalar bulunmaktadır. Ancak mevcut düzenlemelerin bu kaynağı vergileme noktasında gerek pratik gerekse teorik düzlemde yeterli olmadığı kabul edilmekle birlikte, vergilemenin ne şekilde yapılması gerektiği noktasında yeterli değerlendirmelerin yapılmadığı görülmektedir. Bu tarz bir verginin olmayışının adalet ve eşitlik başta olmak üzere vergileme ilkeleri ile uyuşmadığı, spekülatif hareketlere bağlı gayrimenkul alım ve satımının cazibesini arttırarak kıt kaynakların üretken sektörlerde kullanılmasının önünde bir engel oluşturduğu, tarım ve kentleşme üzerinde olumsuz etkiler yarattığı ileri sürülmektedir. Bu çerçevede çalışmanın ele alınış nedeni, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin teorik tartışmaların eksikliğini gidermektir. Bu çalışmanın amacı, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışların vergilendirilmesine yönelik bir düzenlemenin uygulanabilirliğini tartışmak, ilgili düzenlemenin sosyoekonomik etkilerini ortaya koymak ve Türkiye için bir gayrimenkul değer artış vergisi önerisi oluşturmaktır.

Çalışmanın hipotezi, Türk vergi sistemi bünyesine dahil edilecek bir gayrimenkul değer artış vergisinin vergileme ilkeleri ile uyuşacağı, rant ekonomisinden üretim ekonomisine geçiş noktasında önemli katkılar sunacağı, tarım ve kentleşme üzerinde olumlu etkiler yaratacağıdır. Betimsel araştırma yönteminin kullanıldığı çalışmada, yerli ve yabancı literatürden yararlanılarak öncelikle gayrimenkul değer artışları ve bu artışların vergilendirilmesine yönelik teorik altyapı incelenmiş, vergilemeye ilişkin ülke örnekleri ele alınmış, istatistikî verilerden hareketle kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışları analiz edilerek bu kaynağın vergilendirilmesi noktasındaki usul ve esaslara ilişkin çıkarımlarda bulunulmuştur.

Dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, konunun teorik altyapısı ele alınmıştır. Bu kapsamda öncelikli olarak değer ve değer artışı kavramlarına değinilmiştir. Ardından tarımsal rant teorileri ve bu teorilerden hareketle oluşturulan kentsel rant teorileri incelenerek değer artışının ortaya çıkışına ilişkin farklı iktisadi akıma bağlı teorisyenlerin görüşleri ele alınmıştır. Birinci

bölümün son kısmında ise kamu kaynaklı olup olmamalarına göre kentsel rantın nedenlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

İkinci bölümde, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler; kamu ve piyasa kaynaklı değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler şeklinde ikiye ayrılmıştır. Daha sonra gayrimenkul değer artış vergilerini uygulayan ülke örneklerine değinilmiştir.

Üçüncü bölümde, Türk vergi sisteminde gerek doğrudan gerekse dolaylı yoldan gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemeler ele alınmıştır. Bu kapsamda Şerefiye, Harcamalara Katılma Payı, Düzenleme Ortaklık Payı, Emlak Vergisi, Değerli Konut Vergisi, Tapu Harcı, Gelir Vergisi Kapsamında diğer kazanç ve iratlara yönelik vergisel düzenleme, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi, Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ve 7221 sayılı Kanun Kapsamında İmar Kanunu'nda Yapılan düzenlemelere yer verilmiştir. Ardından ifade edilen düzenlemeler, teorik çerçevede gayrimenkul değer artış vergisi işlevi görüp görmedikleri bakımından değerlendirilmiştir.

Dördüncü ve son bölümde ise, öncelikli olarak gayrimenkul değer artış vergilerinin Sosyo-Ekonomik etkileri tartışılmıştır. Ardından Türkiye'deki kentsel gelişim ve bu çerçevede ortaya çıkan kamunun karar ve hizmetlerinin gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisi uygulama örnekleri yardımıyla ortaya koyularak bu gelirin vergilendirilmesi gerektiği noktasında çıkarımlarda bulunulmuştur. Nihai aşamada ise, çalışmanın bütününde yer alan bilgilerden hareketle Türk vergi sistemine yönelik bir gayrimenkul değer artış vergisine ilişkin politika önerilerinde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARINA İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE: RANT, KENTSEL RANT VE NEDENLERİ

Kapitalizm ile birlikte tarımsal rant teorilerinden hareket edilerek ortaya koyulan kentsel rant teorilerinin oluşumunda Karl Marx ve Neoklasiklerin payı büyüktür. Özellikle Marx'ın konu ile ilgili çalışmaları, günümüzde geçerliliğini koruyan teorilerin temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle çalışmanın ilk kısmında tarımsal rant teorilerine ilişkin bilgilendirme yapılmış; ardından kentsel rant teorilerine değinilmiştir. Bu teoriler, Marx'ın iktisadi anlayış ve Neoklasik iktisadi akım çerçevesinde ele alınmıştır. Kentsel ranta ilişkin teorik bilgilerin ardından kentsel rantın nedenleri incelenmiştir. Kentsel rantı ortaya çıkaran nedenler; kamu kaynaklı ve kamu kaynaklı olmayan nedenler çerçevesinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Bu ayırım kapsamında gayrimenkullerin değerinde meydana gelen artışlara ilişkin ampirik çalışmalara yer verilmiştir. Bu vesileyle konu bir yandan teorik açıdan incelenmiş, diğer yandan ise uygulamalı örnekler yardımıyla teoriyi desteklenmeye çalışılmıştır.

1.1. Rant Kavramının Çıkış Kaynağı: Değer Kavramı

Meta, insan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak satış amacıyla üretilen ürünlerdir (Myers, 2008: 13). Üretim sonucu ortaya çıkan bir metanın değerinin ne olacağı iktisat ilminin ortaya çıkmasıyla birlikte sürekli tartışma konusu olmuş; değer ölçütü, nasıl doğduğu ve analizinin nasıl yapılması gerektiği noktasındaki tartışmalar süregelmiştir (Selik, 1982: 3). Bir mala ait değer analizinde farklı teorisyenlerin üzerinde durmuş oldukları ortak nokta o malın kullanım değeri ve değişim değerinin ne olacağıdır. Kullanım değeri; bireylerin ihtiyaçları karşısında bir malın subjektif fayda derecesini ifade ederken, ekonomik anlamda esas gösterge olan değişim değeri ise bir malın ekonomik pazarda diğer malı satın alabilme derecesini ifade etmektedir (Myers, 2008: 14).

Bir metanın değerinin hangi kıstaslara göre belirlenmesi gerektiği noktasında iki farklı görüş hâkimdir. Bunlardan ilki değer kaynağını, meta üretimi için gerekli olan emeğe bağlayan görüştür. Bu görüşün savunucuları Emek-Değer (Objektif Değer Teorisi) teorisini benimsemişlerdir. Fizyokratlar, Klasik iktisadi görüş düşünürleri ve Marksist iktisat akımı bu teorisinin savunucularıdır. Değer kaynağını o metanın faydasına bağlayarak açıklayan Neoklasik iktisat akımı ise Fayda-Değer (Subjektif Değer Teorisi) teorisini benimsemiştir. Değer kavramını

farklı açılardan ele alan bu iki görüşün temel amacı, bir malın değişim değerinin hangi kriterlere göre belirleneceğidir. Bu kapsamda Emek-Değer teorisyenleri emeğe daha fazla önem vererek malların değişim değerlerini üretim için kullanılan emeğe bağlarken; Fayda-Değer teorisyenleri ise bir malın kullanım değerinden veya faydasından yola çıkarak o malın değişim değerini analiz etmeye çalışmışlardır (Turan, 2009: 23).

Bir malın değerinin belirlenmesi, o mal için ortaya çıkacak rantın belirlenmesine yönelik ilk adımdır. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında da belirtildiği üzere bir malın artı değeri, başka bir deyişle artık değeri, rantın ortaya çıkabilmesi için olmazsa olmazdır. Rant, bir mal veya paranın, belirli bir süre içinde emek verilmeksizin sağladığı gelirdir (TDK). Rant oluşumuna ilişkin ilk teoriler tarımsal toprak ve bu topraklardan elde edilen ürünler üzerine yoğunlaşmıştır. Kapitalizmin yaygınlaşması ile birlikte rant ve değer oluşumuna ilişkin görüşler bu dar çerçevenin dışına çıkarak daha geniş kapsamlı bir şekilde ele alınmaya başlanmıştır. Tarım toplumundan sanayi toplumuna geçiş ve beraberinde ortaya çıkan kentleşme, rant ve değer kavramlarının yeniden gözden geçirilmesine zemin hazırlamıştır. Bu kapsamda daha önce tarım sektörü üzerine yoğunlaşan rant teorileri kente uyarlanmaya başlanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde öncelikli olarak bir malın değerinden hareketle artı değer, yani rantın oluşumuna yönelik teorik görüşler ele alınacaktır. Daha sonraki başlıklar altında ise tarımsal rant teorilerinden yola çıkılarak kentsel rant teorilerinin oluşum süreçlerine değinilecektir. Bölümün son kısmında ise kentsel rantın nedenleri ve oluşum süreçlerine ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

1.2. Emek-Değer Teorisi Çerçevesinde Değer Kavramı ve Rant Oluşumu

Bir metanın değerinin belirlenmesinde emek faktörünün etkin rol oynadığını iddia eden teorisyenler Emek-Değer teorisini savunmuşlardır. Emek- Değer teorisyenlerine göre değişim değeri, o malı üretmek için sarf edilen emektir. Fizyokratlar ile başlayan bu görüş daha sonra Klasik iktisadi akım tarafından sistemleştirilmiştir (Selik, 1982: 7).

Klasik Emek-Değer teorisinin başlangıcı, Adam Smith'in bu konudaki görüşlerine dayanmaktadır. Smith'in ardından Ricardo ve Marx'ın görüşleri ile bu teori, nihai haline ulaşmıştır. Özellikle Karl Marx'ın klasik iktisadi akımın değer konusundaki çalışmalarını çeşitli açılardan eleştirdiği ve artık değer üzerine yapmış olduğu çalışmalar, günümüzde geçerliliğini koruyan rant teorilerinin temelini oluşturmaktadır (Savran, 1997: 18).

1.2.1. Klasik İktisadi Akım Öncesi Değer Kavramı ve Rant Oluşumu

Bir malın değerini, o malın üretiminde harcanan emeğe bağlayan ilk Emek-Değer teorisyeni William Petty'dir. Petty'e göre bir malın değeri, o malın üretimi için gerekli olan emeğin harcanma süresidir. Emeğin değeri aşan kısmı ve dolayısıyla rant ise artık değerdir (Selik, 1982: 6; Marx, 1998: 158). Petty'nin ardından değerlerin kaynağını emek olarak gören Fizyokratlar, tek üretken sektör olarak tarım sektörünü ele almış ve kapitalist sisteme geçiş aşamasından önce değer kavramını irdeleyerek değerlerin kaynağını tarımsal üretimde kullanılan emek olarak tanımlamışlardır (Selik, 1982:7). Yalnızca tarım sektöründeki üretken emeğin artı değer yaratacağı noktasındaki görüşleri ile de artı değer kavramını kullanmışlardır. Değer kavramını henüz tam olarak sistemleştirememeleri ve değeri emek-zamana indirgeyememelerine rağmen, Fizyokratların değer hakkındaki görüşleri klasik iktisadi akıma öncülük etmesi nedeniyle önemlidir (Marx, 1998: 36).

1.2.2. Klasik İktisadi Akımda Değer Kavramı ve Rant Oluşumu

1776 yılında Adam Smith'in Ulusların Zenginliği adlı kitabı ile ortaya çıkan Klasik iktisat anlayışı¹ 19. yy.'ın sonlarına kadar hâkimiyetini sürdürmüştür. Minimal devlet anlayışını temel alan bu akımın temel temsilcileri Adam Smith, David Ricardo, Robert Malthus, J. S. Mill ve J.B. Say'dır. Klasiklerin, iktisat literatürüne en önemli katkılarından biri değer teorisi hakkındaki görüşleridir. Bir metanın değerinin piyasada neye göre şekillendiği noktasındaki ilk sistematik teorileri geliştirmişlerdir. Klasik iktisadi anlayışa ait değer ve rant teorilerinin çerçeveleri Adam Smith ve David Ricardo tarafından şekillendirilmiştir. Özellikle Ricardo'nun yapmış olduğu çalışmalar Klasik değer teorisinin özünü oluşturmaktadır (Turan, 2009:23).

1.2.2.1. Adam Smith

Petty ve Fizyokratların metanın değerine yönelik görüşlerinden hareket ederek sistematik bir değer kanununu ortaya koyan ilk kişi, Adam Smith'dir. Smith değer kavramına iki açıdan yaklaşmıştır. Bunlardan ilki, herhangi bir metanın fayda derecesini ifade eden kullanım değeri, diğeri ise bir metanın başka bir meta karşısındaki satın alma gücünü ifade eden değişim değeridir. Bir malın değeri konusundaki görüşlerini, su ve elmas örneğini kullanarak açıklamaya çalışmıştır. Literatürde Elmas-Su Paradoksu olarak bilinen bu teori, insan yaşamında önemli bir yeri olmayan bir ürünün çok yüksek fiyatlardan alıcı bulabilmesi veya tam tersi durumda insan yaşamı için elzem olan bazı malların ise düşük fiyatlardan alıcı bulabilmesi paradoksu üzerine odaklanarak bir malın

¹ Adam Smith (1776), Ulusların zenginliği (The Wealth of Nations), David Ricardo (1817) Siyasal İktisadın ve Vergilemenin İlkeleri (The Principles of Political Economy and Taxation), Karl Marx, Artı Değer Teorileri I ve II. Kitap (1962/ Türkçe baskısı 1998-1999) (Theory of Surplus Value) ve Kapital (Almanca Baskısı:1867-1885-1894; İngilizce Baskısı 1971-1974-1974; Türkçe baskısı 1975-1976-1978) (Das Capital) I-II ve III'de değer teorisi hakkındaki görüşlerini ifade etmişlerdir.

değerini açıklamaya çalışmaktadır (Dinler, 2013: 50). Bu kapsamda Smith, su ve hava gibi malların kullanım değerinin elmasa nazaran daha önemli olmasına karşı elmasın değişim değerinin yüksekliğine dayanan paradoks üzerinden yorumlar yapmıştır. Bu örneğin ardından bazı kıt ve değerli madenlerin değerinin emekten bağımsız bir şekilde belirlendiğini, ancak piyasadaki malların çoğunun bu tarz mallar olmadığını ve emeğin bu malların değerinin belirlenmesinde önemli bir yerinin olduğunu savunmuştur (Ricardo, 2013: 7). Bu düşünceden anlaşılacağı üzere Smith'in asıl önem verdiği ve en fazla üzerinde durduğu kavram değişim değeridir.

Smith'in, bir metanın değeri hakkındaki görüşleri, basit mal üretiminin hâkim olduğu kapitalizm öncesi dönemle, üretim anlayışının değiştiği kapitalizm sonrası dönemde farklılık göstermektedir (Önal, 2004: 87). Kapitalizm öncesi dönemde malların değişim değerinde geçerli olan tek ölçüt olarak emek faktörünü ele alan Smith, bir malın fiyatının ucuz veya pahalı olmasının temel nedenini o mal için harcanan emek miktarının azlığı veya fazlalığına dayandırmaktadır. Smith'e göre kolay ve az emek sarf edilerek üretilen mallar ucuz; zor elde edilebilen veya üretiminde fazla emek gerektiren mallar ise pahalıdır. Bu görüşüyle paranın itibari bir fiyat mekanizması oluşturduğunu, emeğin ise gerçek fiyatı belirleyen unsur olduğunu savunarak Emek-Değer teorisini katı bir şekilde savunmuştur (Smith, 2009: 35).

Kapitalist üretim tarzında, üretimde esas amaç artık değer elde etmektir. Başka bir deyişle işçiler, öncelikli olarak kendi geçimleri için emekleri karşılığında almış oldukları ücret karşılığında işverenin de geçimini sağlaması ve işin devamlılığı açısından bir fazlalık üretmek zorundadırlar (Selik, 1982: 41). Marx'ın emeğin iş sözleşmeleri yoluyla sömürüsü olarak adlandırdığı bu süreç kapitalist üretim tarzının olmazsa olmazıdır (Myers, 2008: 29). Kapitalist üretim tarzına bağlı tüm bu gelişmeler Smith'i tekrar düşünmeye zorlamış ve değer tanımını gözden geçirerek revize etmesine neden olmuştur. Emek-değer teorisinin yetersizliğinin farkına varan Smith, değer kavramının açıklanmasında toplama teorisini göz önüne almış ve değeri; ücret, kar ve rantın toplamı olarak ifade etmiştir (Smith, 2009: 51). Sermaye birikimi ve özel mülkiyet ile birlikte meta üretiminde değeri belirleyen tek etkenin artık emek olmadığını; işgücünden elde edilecek rant ve kârın da malın değerinin oluşumunda etkin rol oynadığını ifade etmiştir. Bu işleyişe kumanda edilen emek adını vermekte ve ortaya çıkan rant ve kârı malın değeri olarak görmektedir. Bu döngüde rant, toprak ve sermaye sahibinin artık emekten almış olduğu paydır. Smith, değer kavramı noktasındaki görüşleri ile Ricardo ve Marx'a öncülük etmiştir. Ancak, Smith'in analizi değer kavramı ile sınırlı kalmış; rant oluşumu noktasına yeteri kadar değinmemiştir (Bocutoğlu, 2012: 132).

1.2.2.2. David Ricardo

Adam Smith'in ardından Emek-Değer teorisine katkıda bulunan David Ricardo, Klasik rant teorisinin asıl temsilcisi olarak bilinmektedir. Ricardo'nun Klasik rant teorisine katkısı değer kavramının analizinden ziyade kapitalizm ile birlikte ortaya çıkan bölüşüm miktarı sorunudur. Esas itibarıyla toprağın verimliliği üzerinden rant kavramını açıklamaya çalışmış ve klasik rant teorisinin öncü ismi olmuştur. Ricardo da Smith gibi değerlerin kaynağını emek faktörüne bağlamıştır. Ancak Smith'den farklı olarak bir malın değerini emeğe ödenen bedel olarak görmemiş, görece emek miktarının başka bir deyişle bir mala ait emek-zaman miktarının değişim değerini dikkate almıştır (Ricardo, 2013: 7). Bir metanın değerinin belirlenmesinde doğrudan emeğin yanı sıra üretimin yapılabilmesi için gerekli olan emeğe yardımcı nitelikteki araç-gereç, malzeme ve tesislerin dolaylı emek kategorisinde olduğunu ve malın değerinin belirlenmesinde bu faktörlerin de dikkate alınması gerektiğini savunmuştur. Emeğin tutumlu harcanması, makineleşmede yenilikler, uzmanlaşma gibi faktörlerin malın görece değerini düşüreceğini ifade etmiştir (Ricardo, 2013: 19).

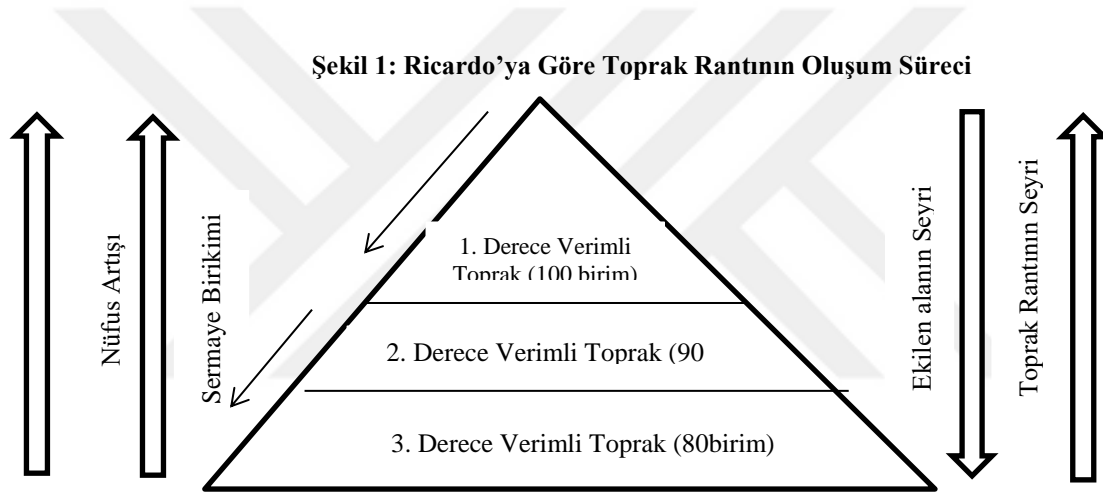
Adam Smith ile Ricardo arasındaki bir diğer fark, kullanım ve değişim değerinin önemidir. Smith değişim değerine odaklanırken, Ricardo kullanım değerinin, diğer bir deyişle bir malın faydasının veya kıt/tekel oluşunun değer üzerinde etkili olduğunu vurgulamıştır (Aydın ve Aydınlar, 2011: 5). Sonuç olarak Ricardo'ya göre rantı belirleyen temel unsurlar; özel mülkiyet, toprak miktarındaki kıtlık ve toprak üzerinden alınan verim farklarıdır (Ricardo, 2013: 50). Rantı bu faktörlere bağlı olarak açıklayan Ricardo'nun kuramı farklılık (diferansiyel) rantı olarak bilinmektedir. Ricardo'nun bu teorisi daha sonra Marx tarafından da ele alınarak geliştirilmiştir.

1.2.2.2.1. Farklılık Rantı (Diferansiyel Rant)

Toprak verimliliklerinin farklı olduğu varsayımından hareketle toprakları verimli-verimsiz şeklinde sınıflandıran Ricardo, sermayedeki büyüme ve nüfustaki artışın üretken topraklar üzerindeki etkisinden hareketle rant oluşumunu açıklamaya çalışmıştır (Günaydın, 2009: 357). Farklılık rantının temel varsayımı, tarımsal üretim için ilk etapta kullanılacak toprakların verimli topraklar olacaktır. Verimli toprakların kıt olduğu görüşü bu teorisinin diğer bir varsayımıdır. Verimli toprakların henüz tükenmediği toplumlarda rantın ortaya çıkmayacağı savunulmaktadır. Dolayısıyla Ricardo'ya göre verimsiz topraklarda rant oluşumu mümkün değildir. Bu görüş Ricardo'nun emek-değer teorisi olarak adlandırılmaktadır (Bocutoğlu, 2012: 132).

Teoriye göre, nüfus artışı ve sermaye birikiminin artmasıyla birlikte toprağın kıt hale geleceği ve daha önce kullanılmayan verimsiz toprakların kullanılmak zorunda kalacağı ifade edilmektedir. Verimsiz topraklarda yapılacak üretimin verimli topraklara nazaran üretkenlik

gücünün düşük olması ve verimsiz topraklarda yapılacak üretim için daha fazla emek kullanılması daha verimli topraklara rant ödenmesini beraberinde getirecektir. Verimsiz topraklarda yapılan üretim nedeniyle daha fazla emek harcanması, o malın değerine de etki edecektir. Hatırlanacağı üzere Ricardo'ya göre bir malın değeri emek-zaman miktarına göre belirlenmekteydi. Dolayısıyla verimsiz topraklarda emek-zaman miktarının artması malın fiyatını (değişim değerini) da etkileyecektir. Bu süreçte verimli topraklarda elde edilecek ürünler, emek-zaman miktarı artışını yaşamadığı halde verimsiz topraklardaki üretim maliyetinin artmasından olumlu şekilde etkilenecektir. Çünkü piyasada oluşacak fiyat verimsiz topraklardaki üretim sonucu oluşan fiyattan düşük olmayacaktır. Bu gelişmeler verimli topraklarda yapılan üretim neticesinde rant artışını beraberinde getirecektir (Ricardo, 2013: 46). Şekil 1, nüfus artışı ve sermaye birikiminde meydana gelen artışa bağlı olarak rantın verimsiz topraklardan verimli topraklara doğru ilerleyiş sürecini göstermektedir.



Kaynak: Ricardo'nun rant teorisine ilişkin görüşlerinden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Şekil 1'de görüldüğü üzere birinci derecede verimli toprakların tükenmesi halinde ikinci derece verimli topraklarda üretim yapılacak ve bu üretim sonucunda birinci derecede verimli topraklarda üretim yapanlar 10 birimlik rant elde edeceklerdir. Üçüncü derecede verimli toprakların da üretime açılması durumunda ikinci derece verimli topraklarda üretim yapanlar 10 birim, birinci derece topraklarda üretim yapanlar ise 20 birimlik rant elde edeceklerdir (Ricardo, 2013: 47). Bu varsayımına göre ödenecek rant miktarı, topraklar arasındaki üretkenlik farkına dayanmaktadır. Verimli topraklardaki üretimin değerinin emek, sermaye ve toprak faktörü tarafından belirleneceği; verimsiz topraklardaki üretimin değerinin ise emek ve sermaye tarafından belirleneceği varsayılmaktadır (Bocutoğlu, 2012: 133).

Ricardo'nun ortaya koyduğu farklılık rantı teorisi, tarımsal rantı açıklamaya yönelik dar bir çerçeveyi kapsamaktadır. Ricardo'nun ardından günümüzde de geçerliliğini koruyan rant sınıflandırmasını yapan Marx, farklılık rantını tekrar ele alarak kapsamını genişletmiştir. Her iki düşünürün ele aldığı bu teoriler kentsel rant teorilerinin oluşumunda büyük rol oynamıştır.

1.2.3. Karl Marx'a Göre Değer Kavramı ve Rant Oluşumu

Bir malın değerini o malın üretimi için harcanan emeğe atfeden Emek-Değer teorisi, temelini Smith'den almış, Ricardo tarafından geliştirilmiş ve Marx ile nihai aşamaya ulaşmıştır (Savran, 1997: 18). Klasik iktisadi akımın Emek-Değer teorisinden faydalanan Karl Marx, rant konusundaki esas düşüncelerini Kapital adlı eserinin 3. cildinde açıklamıştır. Bu eserden önce kaleme almış olduğu Kapitalin ilk iki cildi başta olmak üzere diğer birçok eserinde değer, artı değer ve rant ile ilgili görüşlerini ifade etmiştir.

Marx, kullanım değerini bir metanın insan ihtiyaçlarını giderebilme ölçütü, değişim değerini ise o malın piyasadaki esas değeri olarak tanımlamıştır (Marx, 2003: 45). Dolayısıyla Marx'a göre bir malın değişim değeri o malın değerini ifade etmektedir (Myers, 2008: 15). Bir malın değerini belirleyen unsur ise, o malı üretmek için kullanılan toplumsal olarak gerekli emek-zaman miktarıdır. Marx, ortaya koyduğu bu kavramla Klasik iktisadi akımın Emek- Değer teorisinden farklılaşmaktadır. Toplumsal olarak gerekli emek-zaman, normal üretim koşulları altında bir malın üretilmesi için gereken ortalama (işçilerin bireysel hüner farklılıklarından bağımsız şekilde) zamanı ifade etmektedir (Marx, 2003: 48). Bu şartlar altında yapılan üretim sonucunda ortaya çıkan artık değer, emek gücü değeri ile işçi tarafından yaratılan değer arasındaki farktan ibarettir (Myers, 2008: 28). Dolayısıyla, emek karşılığında ortaya çıkan artı ürün, artık değer olarak ortaya çıkmaktadır (Marx, 2004: 712). Marx bu görüşünü Kapital'in 3. cildinde üçlü formül olarak adlandırmış ve artı değerın üç bileşenin sermaye (kar-faiz), toprak (rant) ve emekten (ücret) ibaret olduğunu, ancak burada emeğin öncelikli olduğunu ifade etmiştir (Marx, 2003: 714).

Marx, değer hakkındaki bu görüşlerinin ardından kapitalist üretim koşullarının tarımsal üretimde etkin olduğunu ve emeğini belli bir ücret karşılığında kiralayan emekçinin yaratmış olduğu artık değerın belirli bir kısmını alabileceğini savunmuştur (Önal, 2002: 10). Emekçinin üretmiş olduğu artık değerın geri kalan kısmının ise, bir başka deyişle işçinin karşılığı ödenmemiş emeğinin ise kapitalist çiftçi tarafından sömürüldüğünü ifade etmiştir (Myers, 2008: 28). Toprak sahibi, kapitalist çiftçi ve emekçinin olduğu bu üretim sürecinde emek, kapitalist çiftçiler tarafından sömürülmekte ve bir artı değer yaratılmaktadır. Bu süreçte fiili üretimle herhangi bir bağlantısı olmayan toprak sahibi ise artı değerın oluşumunda hiçbir katkıda bulunmadan artı değerın bir kısmından pay alarak rant elde etmektedir (Önal,2002: 14). Kapitalist sistemdeki özel mülkiyet anlayışından yola çıkarak rant teorilerini ortaya koyan Marx, toprak mülkiyetine bağlı rantı mutlak rant; tüketicilerin ihtiyaçları ve ödeme yeteneklerine bağlı oluşan rantı ise tekel rantı kavramları ile teorileştirmiştir. Ayrıca, bu teorilerin yanı sıra daha önce Ricardo'nun ortaya koyduğu farklılık rantı ile ilgili de görüşlerini ortaya koyarak halen günümüzde geçerliliğini koruyan rant sınıflandırmasını ortaya koymuştur.

1.2.3.1. Farklılık Rantı

Farklılık Rantı, ilk olarak Ricardo tarafından ele alınmıştır. Marx, Ricardo'nun farklılık rantından yola çıkarak kendi teorisini oluşturmuştur. Marx'a göre rant oluşumunda üç faktör etkilidir. Bunlardan ilki, konum nedeniyle belirli üreticilerin tekelinde olan doğal avantajların üretim fiyat hesaplamalarına dahil olmaması, ikincisi bu avantajları elinde bulundurup tekelleştiren toprak sahipleri ve üçüncüsü ise toprağa yapılan ilave sermaye yatırımdır (Önal, 2002: 50).

Farklılık rantını yukarıda belirtilen faktörlerden hareketle ikiye ayıran Marx, konum ve verimlilik farkı nedeniyle oluşan rantı Farklılık Rantı I olarak adlandırırken, toprağa yatırılan ilave sermaye yatırımı sonucu oluşan rantı ise Farklılık Rantı II olarak adlandırmıştır. Kapital'in 3. cildinde sahip olduğu konum nedeniyle doğal kaynaklar ile üretim yapan bir firma ile kendi imkânları sonucu üretim yapan bir firma arasındaki maliyetlerden yola çıkarak ortaya çıkan fiyat oluşumundan hareketle rantı açıklamaya çalışmıştır. Piyasa fiyatının, en verimsiz toprakta yapılan üretim sonucu belirleneceğini ifade ederek verimli topraklarda yapılan üretimin rant doğuracağını ifade etmiştir (Marx, 2004: 566). Bu yönüyle Ricardo'nun farklılık rantına benzeşmektedir. Ancak Marx'ı Ricardo'dan farklı kılan görüş, Ricardo'nun nüfus ve sermaye artışı ile birlikte üretimin verimli topraklardan verimsiz topraklara yöneleceğine dair ortaya koyduğu teorinin tam aksinin de olabileceğini iddia etmesidir. Marx'a göre süreç bu şekilde işleyebileceği gibi daha verimsiz toprakların da üretime açılması imkan dahilinde olabilir. Bu nedenle Ricardo'nun aksine verimsiz toprakların da rant yaratabileceği iddiasında bulunmaktadır (Önal, 2002: 50). Marx'ın bu yaklaşımı Farklılık Rantı I kapsamında verimlilik rantı olarak adlandırılmaktadır.

Farklılık Rantı I kapsamında değindiği diğer rant türü ise, konum rantıdır. Konum rantını toprağa ait doğal güçler ve toprağın konumuna bağlamaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi insan eliyle ortaya çıkarılamayan doğal güçler toprak sahibinin tekeli bir konumuna gelmesini ve diğer üreticilere nazaran daha büyük rantlar elde etmesini sağlamaktadır. Konum rantının diğer ayağını ise, üretim maliyetlerini arttıran veya azaltan toprağın pazara, su kaynaklarına, yerleşim yerlerine uzaklığı gibi faktörlere bağlamaktadır. Pazara, doğal kaynaklara ve yerleşim yerine yakın konumdaki topraklarda yapılan üretim, taşıma ve zaman maliyeti açısından elverişli ortam yaratarak rantı oluşturmaktadır (Hoell, 1975: 34).

Farklılık Rantı II'de ise artı değer oluşumu, arazinin sahip olduğu konumdan ziyade araziye yatırılan sermaye ve emek sonucunda ortaya çıkan iyileştirmelere bağlanmaktadır. Farklılık Rantı II'de farklı üretkenlikteki sermayelerin art arda aynı toprak parçasına veya yan yana olan farklı toprak parçalarına yatırılması sonucu ortaya çıkan sonuç incelenmektedir (Marx, 2004: 595). Bu analizde de ürünlerin fiyatının en kötü toprakta yapılan üretime göre şekilleneceği kabul edilmektedir. Rant, ilave sermaye yatırımı sonucu ortaya çıkan üretim fazlalığına bağlanmaktadır.

Bu fazlalıktan, ilk etapta üretimi yapan kapitalist kiracı çiftçinin yararlanacağı ancak topraktaki üretim ve rant artışını gören toprak sahibinin ise yeni sözleşme bedelini arttırmak suretiyle ortaya çıkan ranttan pay alacağı ifade edilmektedir (Marx, 2004: 596). Farklılık Rantı II'nin ortaya çıkabilmesi için Farklılık Rantı I durumunun varlığı şarttır ancak tam tersi durum için bu oluşum şart değildir (Hoell, 1975: 34).

1.2.3.2. Mutlak Rant

Mutlak rant oluşumunda farklılık rantı teorisinde ifade ettiği varsayımlardan yola çıkan Marx, topraktaki verimlilik farkını dikkate almadan toprağın mülkiyet gücü oluşturma özelliğinden hareketle bu teoriyi oluşturmuştur. Hatırlanacağı üzere farklılık rantında en verimsiz toprakların rant getiremeyeceği varsayımından yola çıkmış ancak bu toprakların da zaman içerisinde üretime açılması sonucu rant oluşabileceğini ifade etmişti. Marx'a göre verimsiz topraklara sahip olan kişiler, topraklarını düşük bir ücret karşılığında kullandırmaktan ziyade o topraktan beklediği verimi alıncaya kadar kapitalist çiftçilerin sömürsünden saklamak yolu ile doğru zamanı bekleyeceklerdir (Hoell, 1975: 41).

Mutlak rantın oluşumunda toprak sahipliğini ön planda tutan Marx'a göre toprağın salt hukuki sahipliği, toprak rantı için tek başına yeterli değildir. Toprak rantının ortaya çıkmasında toprağın kullanıma açılma zamanı önemlidir. Toprak sahibi elindeki toprağı, o topraktan artı değer sağlayacağı aşamaya gelinceye dek kullanım dışında tutma gücüne sahiptir. Toprak sahibinin verimsiz toprağından rant elde edebilmesinin koşulu, elinde bulundurduğu toprak arzını piyasaya sürmesidir. Çünkü daha fazla üretim yapmak isteyen üreticiler, başka bir deyişle kapitalist çiftçiler yeni üretim alanları olarak daha verimsiz topraklara yönelmek zorunda kalacaklardır. Bu durumun oluşmasıyla verimsiz toprağı elinde bulunduran toprak sahibi bu toprağı piyasaya sürerek kapitalist çiftçilere sunacaktır. Toprak sahibinin piyasadaki arz-talep dengesine göre elindeki topraktan rant elde etme çabası mutlak rantı ortaya çıkarmaktadır (Marx, 2004: 663). Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere toprak sahiplerinin elde edeceği mutlak rant, harcamış olduğu emekten bağımsız bir şekilde ortaya çıkan mülkiyet hakkına dayanmaktadır. Mülkiyet hakkına dayalı ortaya çıkan rantın miktarı, kapitalist çiftçilerin genel kar oranı tarafından belirlenen artı değer miktarı üzerindeki her bir fazlalıktır (Marx, 2004: 764).

Marx'ın farklılık rantı hakkındaki görüşlerinden hareketle mutlak rant teorisindeki söylemlerine bakıldığında her iki teoride de verimsiz topraklarda rantın oluşabileceğinin vurgulandığı görülmektedir. Farklılık rantında rantın kaynağını toprağın verimliliği ve konumuna bağlayan Marx, mutlak rantta ise rantın ortaya çıkış kaynağını toprak mülkiyeti sahipliğine dayandırmaktadır. Ayrıca Farklılık Rantı I'de rantı sağlayan kesim kapitalist çiftçi iken Farklılık rantı II'de ve mutlak rantta rant elde eden kesim toprak sahibidir.

1.2.3.3. Tekel Rantı

Marx, artı değerın ortaya çıkışında mutlak rant ve farklılık rantını normal rant biçimleri olarak ele almıştır. Kapital'in 3. cildine, farklılık rantı ve mutlak rantı ayrıntılı bir biçimde ele almasına rağmen tekel rantına sadece birkaç satırda değinmiştir (Deak, 1985: 54). Tekel rantını tekel fiyatına dayandıran Marx'a göre tekel fiyatı, genel üretim fiyatı veya ürünlerin değeriyle belirlenen fiyattan bağımsız bir şekilde alıcıların satın alma şekli ve ödeme gücüne göre belirlenen fiyattır. Tekel fiyatını açıklamada olağanüstü kalitede şarap üreten bir bağcıyı örnek gösteren Marx, bu malın fiyatının belirlenmesindeki temel etkenin alıcının bu mala olan düşkünlüğü ve ödeme gücü olduğunu ifade etmiştir. Bu malın fiyatına atfedilen değerin sonucu ortaya çıkan artı değeri ise, o üretimin yapıldığı yerdeki mülkiyet sahibinin rantı olarak açıklamıştır (Marx, 2004: 678).

Tekel rantında, rantı yaratan şey tekel fiyatıdır. Ancak daha önce değinilen mutlak rantta, toprağı ekime açmayıp buradan rant elde etmeyi amaçlayan toprak sahibinin elde ettiği rant bir tekel fiyatı yaratmaktadır. Dolayısıyla, tekel rantında rantı yaratan tekel fiyatı iken, mutlak rantta, rant bir tekel fiyatı yaratmaktadır (Marx, 2004: 678).

1.3. Fayda-Değer Teorisi Çerçevesinde Değer Kavramı ve Rant Oluşumu

Emek-değer teorisi, malların değerinin tespitinde piyasa fiyatından ziyade doğal fiyat teorisi üzerine kurulmuştur. Fayda-Değer teorisi ise, fiyat oluşumundaki reel değerin tespitinde emek-değer teorisinin çok dikkate almadığı piyasa fiyatı üzerine odaklanmıştır. Bu odaklanmaya bağlı olarak talep-fayda gibi temel göstergeler değerin tespitinde ön plana çıkmaya başlamıştır. Bu görüş Neoklasik iktisadi akıma ait olan Fayda- Değer teorisidir (Aydın ve Aydınlar: 2011: 7). Fayda-Değer teorisinde malın değerini belirleyen unsur, o malın marjinal faydası başka bir deyişle bir malın ilave bir biriminin tüketici için ifade ettiği sübjektif değeri veya istek tatmin gücünü ifade etmektedir. Esas itibarıyla Adam Smith tarafından ortaya atılan Elmas-Su Paradoksu perspektifinde, klasik iktisatçılar faydayı objektif açıdan ele almışlardı. Ancak faydayı bir malın genel niteliği olarak ele almaları nedeniyle fayda-fiyat arasındaki ilişkiyi tam olarak açıklayamamışlardı (Savaş, 2007: 523).

Fayda-Değer teorisinin teorik olarak ortaya çıkışı 1870'lerin başına dayanmaktadır. Marjinal devrim olarak da adlandırılan bu teori; W.S. Jevons, Karl Menger ve Leon Walras gibi Neoklasik iktisadi akım öncülüğünde teorileştirmiştir (Blaug, 2014: 348). Neoklasik iktisadın değer ve rant konusunda iktisat literatürüne yapmış oldukları katkı, Fayda-Değer teorisinden ibaret değildir. Tarımsal rant teorilerinden kentsel rant teorilerine yönelik Neoklasik akım öncülüğünde gerçekleştirilmiştir. Özellikle Von Thünen öncülüğünde başlayan mekânsal iktisat hareketi Marshall ile devam etmiş ve mevki rantının tarımsal ekonomiden kentsel ekonomiye

uyarlanmasına zemin hazırlanmıştır. Bu nedenle bu başlık altında öncelikli olarak Fayda-Değer teorisyenlerinin değer ve rant hakkındaki görüşleri verilecek, daha sonra ise Thünnen ve Marshall öncülüğünde değer ve rantı marjinalist değer teorisinden hareketle konum bazlı ele alan yaklaşımlar açıklanacaktır.

1.3.1. Neoklasik İktisadi Akımda Değer Kavramı ve Rant Oluşumu

Klasik iktisadi akımın temel esaslarını benimseyen Neoklasik iktisat² akımı, ilgilendiği konular, kullandıkları yöntemler ve değer hakkındaki görüşleri nedeniyle klasik iktisadi akımdan farklılaşmaktadır (Kazgan, 2000: 117). 1840'lı yıllarda başlayıp 1870'li yıllar itibarıyla kendini gösteren yeni ekonomik düzen bu akımın ortaya çıkmasında önemli bir rol oynamıştır. 1870'li yıllar ile birlikte ekonomi içerisinde dev şirketlerin hakimiyet sürmeye başlaması kapitalizmin değişik bir biçim almasına neden olmuştur. Kapitalizm ile birlikte ortaya çıkan bu yeni ekonomik düzende klasik iktisadi akımın ortaya koyduğu değer teorilerinin işlevliliğini kaybetmesi yeni bir değer teorisinin ortaya koyulması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Yaşanan bu gelişmeler, Neoklasik iktisadi akımın ve ona bağlı ortaya çıkan değer teorisinin oluşumuna zemin hazırlamıştır (Hunt ve Lautzenheiser, 2016: 368).

Neoklasik değer teorisi Jevons, Menger ve Walras'ın görüşleri doğrultusunda şekillenmiştir. Bu üçlü, yapmış oldukları çalışmalar ile Benthamcı bakış açısından yola çıkarak klasik Emek-Değer teorilerini eleştirmişlerdir. Klasik Emek-Değer teorisinin aksine, fayda ile değer arasında ilişki kurarak, mübadele değerinin belirlenmesinde faydayı esas etken olarak ele almışlardır (Aydın ve Aydınlar, 2011: 9).

Fayda teorisinin temelini atan (Savaş, 2007: 530) Jevons'a göre, değer ile emek arasında ilişki yoktur. Başka bir ifade ile değer emeğin sonucu değil sebebidir (Genç ve Çağlayan, 2016: 672). Bir malın değerini belirleyen etken o malın sağlamış olduğu marjinal faydadır. Marjinal fayda, bir malın her ilave tüketiminin toplam fayda üzerindeki etkisini ifade etmektedir. Azalan marjinal fayda yasasına göre, bir mala ilişkin her ilave tüketim her birimin sağladığı faydayı azaltacaktır. Son birim yararın fiyat üzerindeki etkisine odaklanan bu görüşe göre, bir malın kıt olması o malın son biriminin tüketilmesinden elde edilen faydanın ve dolayısıyla değerinin de yüksek olacağı anlamına gelmektedir. Tam tersi durumda yani malın kıt olmadığı durumda ise, o malın marjinal faydası ve değeri düşük olacaktır (Ersoy, 2008: 500).

² Neoklasik iktisadi akım, azalan marjinal fayda ilkesini iktisadi literatüre kazandırmıştır. 1871 yılında W.S.Jewons, The Theory of Political Economy (Politik Ekonomi Teorisi), C. Menger, Grundsätze Der Volkswirtschaftslehre (Siyasi İktisadın Temel Esasları) ve 1874 yılında L. Walras, Éléments D'économie Politique Pure, ou Théorie de la Richesse Sociale (Ekonomi Politığın Unsurları veya Toplumsal Zenginlik Teorisi) adlı eserleri ile marjinal fayda teorisini ortaya koymuşlardır. Bu üçlünün dışında Neoklasik iktisadi akıma değer ve rant hakkındaki görüşleri ile öncülük eden kişiler; Bawerk, Pareto Wieser ve Marshall'dır (Savaş, 2007: 521; Ersoy, 2008: 462).

Fayda teorisinin oluşumunda önemli rol oynayan Menger, fiyatların arz ve talebe göre belirleneceğini, arz ve talebin de fayda ile açıklanacağını ifade etmiştir (Hunt ve Lautzenheiser, 2016: 384). Menger'e ait olan Atıf Teorisine göre bir malın değeri, bireyin aklı ve duygularının o mala verdiği öneme göre belirlenir (Ersoy, 2008: 468). Değeri, sübjektif açıdan ele alan Mengere göre, bir mala farklı bireyler için farklı değerler atfedebilir. Bunun nedeni bireyin tercihleri ve gelir seviyesindeki farklılıklardır. Bu farklılık malın mübadele değerini ifade etmektedir (Bocutoğlu, 2012: 146). Bir malın miktarı ile fiyatı arasında ters yönlü ilişki olduğunu vurgulayan Menger (Aydın ve Aydınlar, 2011: 9), geliştirmiş olduğu talep yasası ile kıtlık kavramını değer ile ilişkilendirmiştir.

Walras da Menger ve Jevons gibi azalan marjinal fayda teorisini savunmaktadır. Walras, genel ekonomik denge adını verdiği modelinde malların arz ve taleplerinden hareketle üretici ve tüketicilerin maksimum doyuma ulaştıkları noktayı alternatif fırsat maliyetleri ile ilişkilendirerek genel bir denge modeli ortaya koymuştur. Walras'ın bu modelinde de kıtlık önemli bir yer tutmaktadır (Ersoy, 2008: 484).

Değer kavramı analizinde iktisadi kıtlık üzerinden teorilerini ortaya koyan Neoklasik iktisatçılar, rant konusundaki görüşlerini de iktisadi kıtlık üzerinden şekillendirmişlerdir. Toprağın yanı sıra emek ve sermayenin de kıt kaynaklar olduğunu öne süren bu görüşe göre ürünün fiyatının belirlenmesinde ücret ve kar ile birlikte rant da etkin rol oynamaktadır. Topraktan elde edilen rant, toprağın marjinal verimliliğine dayanmaktadır. Topraktaki rantı kıtlık üzerinden açıklayan bu görüş Marshall ile birlikte rant kavramını geniş açıdan ele alarak tüm üretim faktörleri üzerinde kıtlık rantını konu edinmiştir. Böylelikle rant analizinde, daha önce klasiklerin ve Marksist iktisadın yapmış olduğu sınıf temelli bir varsayımın dışına çıkarak tüm üretim faktörlerinin kıtlığı ve marjinal faydasından hareketle rant teorisini oluşturmuşlardır (Önal, 2002: 19).

Neoklasik iktisadi akımın rant konusu ile ilgili iktisadi literatüre sunmuş oldukları katkılardan brisi de mekânsal iktisat anlayışıdır. Neoklasik akıma bağlı Thünen, Marshall ve Launhardt öncülüğünde ortaya çıkan bu anlayış kapsamında mesafe ve tarımsal rant arasındaki ilişki ele alınmıştır. Bu ilişkiye, ilerleyen aşamalarda konutlar da dahil edilerek mesafe ve konum rantı arasında bağlantı kurulmaya çalışılmıştır. Aşağıdaki başlık altında incelenen bu görüş, konum ve rant arasındaki ilişkiyi ele alan modellere öncülük etmiştir (McCann, 2001: 94; Gwamna vd., 2015: 402).

1.3.1.1. Mekansal İktisat Çerçevesinde Değer Kavramı ve Rant

Mekansal iktisat ya da diğer adıyla Denge Yerleşim Teorisi, iktisadi hayattaki mesafe ve alan kavramları ile ilgilenmektedir. Mesafeye bağlı ulaşım maliyetleri, ürün fiyatlarını ve üretim faaliyetlerinin toplandığı mekanı etkilemektedir. Alanın iktisadi hayattaki rolü ise, belirli mal piyasalarının belirli coğrafi sınırlara bağlı olmasıdır. Ekonomik mekan olgusunu mekânsal analiz yöntemi yardımıyla inceleyen ilk iktisatçı Neoklasik iktisadi akıma bağlı bulunan Von Thünen'dir (Blaug, 2014: 735-736).

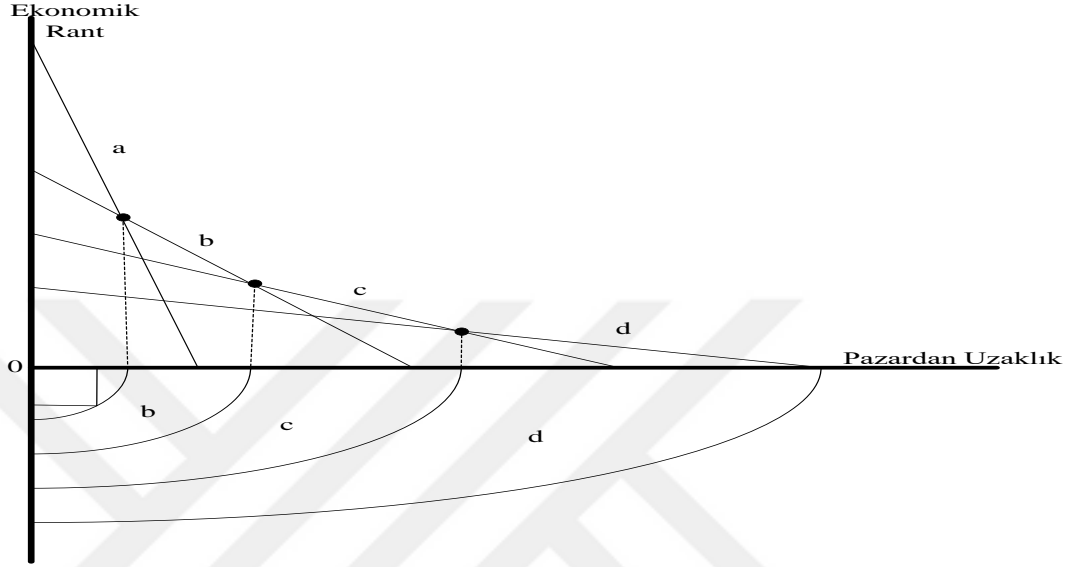
Marjinalist değer teorisini benimseyerek, üretimin tüketim merkezine olan uzaklığına bağlı marjinal maliyetleri üzerine odaklanan Thünen (Turan, 2008: 46), coğrafya ve matematiği iktisada uyarlamıştır. Rantın sadece verimlilik farkından değil mevki farkından kaynaklanabileceğini ifade eden Thünen (Savaş, 2007: 392), tarımsal konum teorisini ortaya koymuştur. 1826 yılında kaleme aldığı İzole Edilmiş Kent (The Issolated State) adlı eseri ile mekânsal iktisadın kurucusu olarak nitelendirilmektedir. Arazi rantları ve ulaşım maliyetleri arasındaki dengeyi incelediği teoride, karını maksimize etmek isteyen çiftçilerin bu amacına yönelik olarak arazi kullanım şekilleri ve arazi konumunun tarımsal fiyatlar üzerindeki etkileşimini analiz etmiştir (O'Kelly ve Bryan, 1996: 457).

Thünen, izole bir kent etrafındaki rant oluşumunu analiz ederken birtakım varsayımlar üzerine yola çıkmıştır. İzole kente ilişkin ilk varsayımı, şehrin verimli bir ovanın ortasında olması ve etrafında nehir veya kanal geçmemesidir. İkinci varsayımı, tüm ova boyunca toprakların eşit verimliliğe sahip olduğu ve tarıma elverişli olduğudur. Son varsayımı ise, bu şehrin uzağında bulunan çorak arazilerin şehir ile dış dünya arasındaki ilişkileri engellediği, başka bir kentin olmadığı ve üretilen her şeyin bu bölgeden temin edildiğidir. Bu varsayımların ardından ulaşmak istediği temel nokta nakliye maliyetlerinin tarımsal üretim üzerindeki etkisini analiz etmektir (O'Kelly ve Bryan, 1996: 457).

Analizi, izole edilmiş kentte tarımın nasıl yapılacağı ve mesafe farkının çiftçileri nasıl etkileyeceği sorusu üzerine kurgulayarak, ekonomik rant oluşumunu da bu soru üzerinden cevaplandırmıştır. Thünen'e göre rantın kaynağı, toprağın pazar merkezine olan yakınlığı ile doğrudan alakalıdır. Bu nedenle arazi rantının derecesinin, pazara yakınlaştıkça artacağını savunmaktadır. Bu görüşünün arkasındaki temel neden pazara uzak yerlerdeki arazilerde ulaşım maliyeti yüksekliğinin rantı azalttığıdır (Savaş, 2007: 393; Fujita ve Thisse, 2012: 63). Çünkü tarımsal ürünlerin fiyat oluşumunda piyasa fiyatı, en yüksek maliyetle üretim yapan üreticinin fiyatını ifade etmektedir. Dolayısıyla merkezi kasabadaki bir ürünün fiyatı, kasabanın toplam ürün talebine bağlı olarak merkez dışında yetiştirilen ürünlerin üretim ve ulaşım maliyeti tarafından belirlenecektir. Piyasa fiyatı, maliyetin daha büyük olduğu pazarın dışındaki üretim sonucuna göre belirleneceği için pazara yakın yerlerde yapılan üretim sonucu rant oluşacaktır. Oluşan rantın

büyüklüğü, pazara uzak alanlardaki ulaşım maliyeti kadar olacaktır. Bu nedenle şehrin en dışında kalan topraklarda rant oluşmayacaktır (Blaug, 2014: 738). Şekil 2 Thünen'in rant oluşumu ve ranta bağlı olarak tarımın nasıl şekilleneceğini açıklamaktadır.

Şekil 2: Thünen'e Göre Rant Oluşumu



Kaynak: McCann, 2001: 112

Pazara olan uzaklığın rant yaratma üzerindeki etkisinin gösterildiği Şekil 2'de farklı tipteki dört toprak türü ve bu toprakların pazara olan uzaklığı gösterilmektedir. Thünen modeline göre "a" tipi toprak merkeze en yakın konumda olduğu için en fazla rant getiren toprak konumundadır. Çünkü bu mevkiye yapılan üretim için ulaştırma masrafı ortaya çıkmamaktadır. Thünen bu alanda verimin en yüksek olduğunu ve her türlü üretimin yapılabileceğini ifade etmektedir. Bu noktada daha çok yükte ağır olan ürünler, bozulmaya müsait olan ürünler ve pahada yüksek olan ürünlerin ekilmesi gerektiğini savunmaktadır. Thünen'in ulaşım maliyetlerine bu denli önem vermesinin temel nedeni yaşamış olduğu dönemdeki ulaşım imkânsızlarının mevcudiyetidir. "a" noktasından itibaren, yani merkezden uzaklaştıkça ekonomik rantın düşeceği ifade edilmektedir. Thünen'e göre "b" noktasında, taşıması güç olan yükte ağır pahada hafif ürünler yetiştirilmelidir. "c" noktasının tahıl ürünleri, d noktasının ise çiftlik ve otlak alanlar olması gerektiğini ifade edilmektedir. "d" noktası, ürün getirisi ile pazara uzaklığın eşitlendiği nokta olup teoride ifade edilen izole devletin sınırlarını oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu bölgede lokasyon rantının sıfır olduğu kabul edilmektedir (Savaş, 2007: 393; Gündem, 2016: 76-78).

Thünen'in yanı sıra Marshall ve Launhardt gibi Neoklasik düşünürler, mekânsal analiz yöntemi kapsamında rantın oluşumunda konum faktörüne dikkat çekmişleridir. Marshall kümelenme analizi ile büyük ölçekli işletmelerin uzmanlaşma, ölçek ekonomileri ve hammaddeye

yakınlık gibi nedenlerle benzer iş kollarındaki firmaların belirli bir noktaya toplanacağını ifade ederek rantın bu noktalarda oluşacağını savunmuştur (Gündem, 2016: 80). Jevons ve Walras'ın düşüncelerini benimseyen Launhardt, İktisadın Matematiksel İlkeleri (1885) (Mathematical Principles of Economics) adlı kitabında hem homojen ürünler için hem de farklı tarımsal ürünler için pazara uzaklık-yakınlık ve rant ilişkisini incelemiştir. Pazara yakın yerlerde rantın en yüksek olduğunu ifade ederken, pazardan uzaklaştıkça rantın azalacağını belirtmiştir. Launhardt, Endüstri Tesisi Kuruluş Yeri Teorisiyle de endüstriyel bir firmanın en uygun kuruluş yerini analiz ederek mekânsal iktisata katkı yapmıştır. (Blaug, 2014: 742).

Thünen'in ortaya koyduğu bu görüşler daha sonra Muth ve Mills tarafından sürdürülmüş ve modele konutlar da eklenerek genişletilmiştir. Muth ve Mills, Thünen'de olduğu gibi tek merkezli bir şehir üzerinden hareketle (Monocentric City) konut fiyatlarının, arazi kiralalarının, bina yüksekliklerinin ve nüfus yoğunluğunun şehir merkezinden uzaklaştıkça azalacağını öne sürmüşlerdir. Görüldüğü üzere bu modelin Thünen'den tek farkı modele konut faktörünün eklenmesidir (Gwamna vd., 2015: 402).

Sonuç olarak, Thünen modeli yer ve arazi kullanımı arasındaki ilişkiyi tanımlayan en basit modeldir. Mevki-rant konusunda geliştirilen modellere öncülük etmesi nedeniyle büyük önem arz etmektedir (McCann, 2001: 94). Ancak iklim, yer şekilleri gibi coğrafi özellikleri göz ardı etmesi, tek pazar varsayımından yola çıkması ve günümüz teknolojisinde ulaştırma maliyetlerinin önemini kaybetmesi bu modelin geliştirilerek günümüze uyarlanmasını zorunlu kılmıştır (Gündem, 2016: 79). Bu kapsamda süreç içerisinde birtakım düşünürler tarafından rehber olarak kullanılan bu model kent içi yerleşim teorileri ve kentsel rant teorilerinin oluşmasına öncülük etmiştir (McCann, 2001: 94). Özellikle Alonso tarafından ortaya koyulan Önerilen Rant Teorisi (Bid Rent Theory), Thünen modelinden önemli ölçülerde esinlenerek oluşturulmuştur (Ertürk, 1997: 174).

1.4. Kentsel Rant Teorileri

Kentsel rant teorilerinin kökenin tarımsal araziler üzerinden şekillendiği daha önceki başlıklarda ele alınmıştı. Bu durumun temel nedeni, bu alanda çalışma yapan iktisatçıların tarım toplumunda yaşamış olmalarıdır (Alonso, 1960: 149). 1900'lü yıllara gelindiğinde kentlerin önem kazanmaya başlaması ile birlikte tarım sektörü için geliştirilen toprak rantı teorilerinin kentsel alanlara uyarlanıp uyarlanamayacağı noktasında tartışma zemini oluşmaya başlamıştır. Bu bağlamda kentsel rantların oluşumu ile ilgili ilk çalışmalar tarımsal rant analizinde ortaya koyulan kavramlar üzerinden temellendirilmeye çalışılmıştır (Haila, 2015: 60).

Tarımsal rant teorilerinin kentsel rant teorilerine uyarlanmasında, toprak üzerinde yapılan değerlendirmelerden yola çıkılarak kentsel toprak rantının kaynakları ve türleri açıklanmaya

çalışılmıştır. Bu kapsamda farklılık rantı; kentsel arsanın merkeze olan yakınlığına, tekeli rant; kıt olan kentsel arsanın konumsal özelliklerine ve mutlak rant ise, kişi ve kurumların kararları ve eylemlerine bağlanarak açıklanmaya çalışılmıştır (Keleş vd. 1999: 40).

Kentsel rant teorileri ile ilgili çalışmalar, Smith ve Ricardo tarafından ortaya koyulan ve yeni klasik liberal rant teorileri çerçevesinde ele alınan konum rantı (farklılık rantı) ile Marx'ın takipçileri tarafından ele alınan özel mülkiyete bağlı (tekel ve mutlak rant) rant teorileri arasındaki tartışmalara yoğunlaşmaktadır (Turan, 2009: 44). Bu nedenle kentsel rant teorileri, Neoklasik ve Marksist açıdan ele alınacaktır.

1.4.1. Neoklasik İktisadi Akımda Kentsel Rant Teorisi

Von Thünen'in mekânsal analiz yöntemiyle ortaya koyduğu konum ve rant ilişkisi Neoklasik iktisadi akıma mensup düşünürlerin kentsel rantların analizi noktasındaki temel dayanak noktasını oluşturmuştur. Esas itibarıyla konum teorisi, Ricardo'nun farklılık rantı teorisine dayanmaktadır. Ancak, Thünen'in pazara yakınlık ve ulaştırma maliyetlerini rantın kaynağı olarak gördüğü çalışmasıyla birlikte konum teorileri Ricardian bakış açısından çıkararak Thünen izinde ilerlemeye başlamıştır. Neoklasik iktisadi akımda konum ve rant ilişkisi 1960'lı yıllara kadar tarımsal araziler perspektifinde ilerlemiştir. Ancak 1960'lı yıllarda Alonso, Thünen'in bu modelini Neoklasik iktisadi akımın temel varsayımlarına dayandırarak fayda ve mekânsal dengeye dayalı kentsel konum teorisinin temellerini atmıştır (Ward ve Aalbers, 2016: 1767). Alonso, kentsel rant teorisinin oluşumunda tarımsal toprak rantı analizinde Ricardo'dan, kentsel rant analizinde ise Thünen'den yararlanarak kendi modelini oluşturmuştur (Turan, 2009: 61).

Neoklasik iktisadi akımda kentsel rant teorileri Alonso öncesi ve Alonso sonrası olarak ikiye ayrılabilir. Hurd (1903) ve Haig (1920) Alonso'nun bu konudaki çalışmasından önce Thünen'in modelini kentsel ranta uyarlayan çalışmalar yapmışlardır. Ancak her ikisi de tarımsal rant teorisi varsayımlarını doğrudan kentsel ranta uyguladıkları için teoriyle çelişen sonuçlara ulaşmışlardır (Alonso, 1960: 149). Alonso, kentsel rant teorisi ile ilgili görüşlerini kendisine ait olan üç temel eserde ele almıştır. Kentsel rantlara ilişkin ilk çalışması 1959 yılında hazırladığı "Kentsel Arazi Piyasası Modeli: Mesken ve İşletmelerin Konumu ve Yoğunluğu" (A Model Of The Urban Land Market: Location And Densities Of Dwellings And Businesses) adlı doktora tezidir. Ardından 1960 yılında yayınladığı "Kentsel Arazi Piyasası Teorisi" (A Theory Of The Urban Land Market) adlı makale ve 1964 yılında tezini revize ettiği "Konum ve Arazi Kullanımı" (Location and Land Use) adlı kitabında kentsel rant teorisi ile ilgili görüşlerini açıklamıştır (McDonald, 2007: 68). Tezinin giriş kısmında şehirlerdeki arazilerin 4/5'nin konutlara ayrılmasına rağmen bu konudaki ekonomik teorisinin ihmal edildiğini vurgulamıştır. Konu ile ilgili teorik eksiklik ve tarımsal rant teorilerine dayalı kentsel rant teorilerindeki çıkarımların yeterli olmadığı yönündeki düşünceleri nedeniyle

rant analizini kentsel alanlara uyarlamayı temel amaç olarak benimsediğini ifade etmiştir (Alonso, 1959: 2).

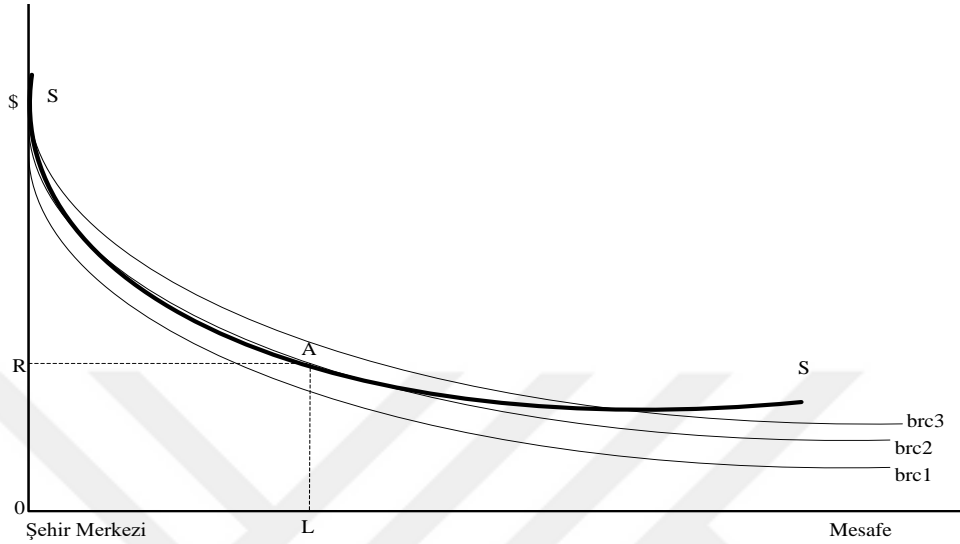
Alonso'nun temel amacı iktisat ve bölge bilimini bir araya getirerek kentsel bir rant modeli oluşturmaktır (Alonso, 1959: 1). Rant analizine konum merkezli yaklaşımın arkasındaki temel sebep Ricardo'nun farklılık rantı ile Thünen'in konum rantı teorisine dayalı ortaya koymuş olduğu görüşlerin izinden gitmesidir. Her iki teoride de konum maliyetlerinin önemine değinilmiş olması Alonso'nun da bu varsayım altında teorisini oluşturmasına zemin hazırlamıştır. Nüfus artışıyla birlikte şehirlerin genişlemesi ve istihdam artışının ortaya çıkması diğer şeyler sabit tutulduğunda, işe gidip gelme maliyetini arttırmıştır. Bu durum konum olarak üstün olan alanların avantajının artmasına ve bu alanlarda rantın doğmasına neden olmuştur. Bu vesileyle belirli bir konumu tercih eden tüketiciler, kullanım çeşitliliği ve gereksinimlerine paralel olarak farklı lokasyonlara farklı miktarlarda rant ödemeye istekli olmuşlardır. Önerilen Rant Teorisi (Bid Rent Theory) olarak adlandırılan bu teori ilk etapta firmaların yer seçimi ve rant ilişkisi üzerine odaklanmıştır (Park, 2011: 61).

Alonso, teorisini oluştururken daha önceki teorisyenlerin yapmış olduğu gibi birtakım varsayımlardan yola çıkmıştır. Öncelikli olarak şehrin düz bir zemin üzerine kurulduğu ve ulaşımın basit ve rahat olduğu varsayılmıştır. Daha sonraki aşamada ise mal ve hizmetler ile istihdam olanaklarının şehir merkezine toplandığı, arazi alım-satım sözleşmelerinin serbest ve herhangi bir kısıtlama olmadan yapılabildiği, belediye hizmetleri ve vergilerin tüm şehir genelinde eşit olduğu, bireylerin arazi fiyatları noktasında tam bilgiye sahip oldukları kabul edilmiştir (Walker, 1974: 51; McDonald, 2007: 69). Bu varsayımlar eşliğinde Alonso'nun temel teorisi, mekan ve rant ilişkisini inceleyen diğer teorisyenlerde olduğu gibi şehir merkezinden uzaklaştıkça konut rantı derecesinin negatif olacağıdır. Alonso'yu farklı kılan temel nokta ise mekan ve rant ilişkisini sıkı sıkıya mesafe ve ulaşım masrafları ile ele almamasıdır (Ward ve Aalbers, 2016: 1767).

Alonso, teorisinde tüketicilerin zevk ve tercihleri, gelir seviyesi, toprağı kullanım amaçları gibi değişkenlerin de rantın oluşumunda göz önüne alınması gerektiğini savunmaktadır. Bu nedenle, aynı konumdaki bir araziye sahip olmak isteyen bireylerin önerdikleri rant miktarlarının farklılığına dikkat çekmiştir. Örneğin, ticaret ile uğraşan kişiler iş merkezi etrafındaki bir arazi veya meskene daha fazla ödeme yapma konusunda isteklidir. Geliri düşük olan bireyler de yoğun yerleşimin olduğu, ulaşım masraflarının az olduğu ancak daha düşük yaşam şartlarının mevcut olduğu şehir merkezine yakın konumlar için rant ödemeyi tercih edebilirler. Daha yüksek gelire sahip olan kişiler ise daha geniş ve daha lüks bir alanda yaşama pahasına ulaşım masraflarına katlanarak şehrin dışında yaşamaya isteklidirler. Arazi maliyeti, konum ve büyüklük marjinal değişimdeki değişkenleri oluşturmaktadır. Bireyler bu değişkenleri göz önüne alarak memnuniyet derecesini maksimum kılma peşindedirler (Ward ve Aalbers, 2016: 1767). Bu varsayımlardan

anlaşılacağı üzere Alonso'nun konum ve rant ilişkisi daha önce tarımsal konum teorileri ve Thünen ile başladığı varsayılan kentsel konum teorilerinden farklılık göstermektedir.

Şekil 3: Alonso'nun Teorisine Göre Önerilen Rant Eğrileri ve Konum İlişkisi



Kaynak: Alonso, 1960: 157

Şekil 3'te orijin (0), şehir merkezini ifade etmektedir. Denge yerleşim yeri (A); ulaşım maliyetleri, ulaşımdan kaynaklanan rahatsızlıklar ve memnuniyet derecesi ile teklif edilen fiyat arasındaki dengenin olduğu yer olacaktır. Şekilde gösterilen fiyat eğrileri, bireylerin farklı memnuniyet seviyelerinden kaynaklanmaktadır. Teklif edilen rant eğrisinin³ (S) dikleşmesi, daha yüksek fayda düzeyi ve daha yüksek fiyatı ifade etmektedir (Alonso, 1960: 155). Alonso'ya göre gerek firmalar gerekse bireyler, en düşük teklif rant eğrisine ulaşmak isteyeceklerdir. Optimal seçim alanı, önerilen rant fonksiyonunun rant ödeme isteğine en alt seviyede teğet olduğu noktadır. Bu durumdaki kişi firmaysa karını maksimize edecek; birey ise memnuniyetini maksimum düzeyde tutacaktır. Bu denge noktasının solunda yani şehir merkezine yaklaştıkça rant ödeme eğrisi teklif edilen rant eğrisinden daha dik olacak; bu noktanın sağında ise daha yatık olacaktır. Çeşitli kullanıcıların eğrileri dik olarak sıralandığında, şehir merkezlerine olan erişimleri de sıralanmış olacaktır. Burada karşılaşılabilecek genel gösterge, işletme eğrilerinin daha dik olacağı ve şehir merkezinin bu kesim tarafından tercih edileceğidir. Orijinden uzaklaştıkça, diğer bir deyişle eğriler daha yatay olmaya başladıkça konutlar ve ardından tarım arazileri gelecektir (Alonso, 1960: 157).

³ Kayıtsızlık eğrileri ile teklif edilen (önerilen) rant eğrileri birçok açıdan benzeşmektedir. Ancak farklılık eğrileri, iki mal arasındaki tatmin ilişkisini gösterirken; önerilen rant eğrileri gayrimenkulün fiyatı ve şehir merkezine olan uzaklığı arasındaki kayıtsızlığı göstermektedir. Bu farkın yanı sıra, kayıtsızlık eğrilerinde orijinden uzaklaştıkça fayda seviyesi yükselirken önerilen rant eğrisinde orjine yaklaştıkça memnuniyet seviyesi artmaktadır (Alonso, 1960: 155).

Alonso bu modelinde mesken rantından daha çok firmaların yer seçimi nedeniyle oluşan rantlara odaklanmıştır (Ertürk, 1997: 174).

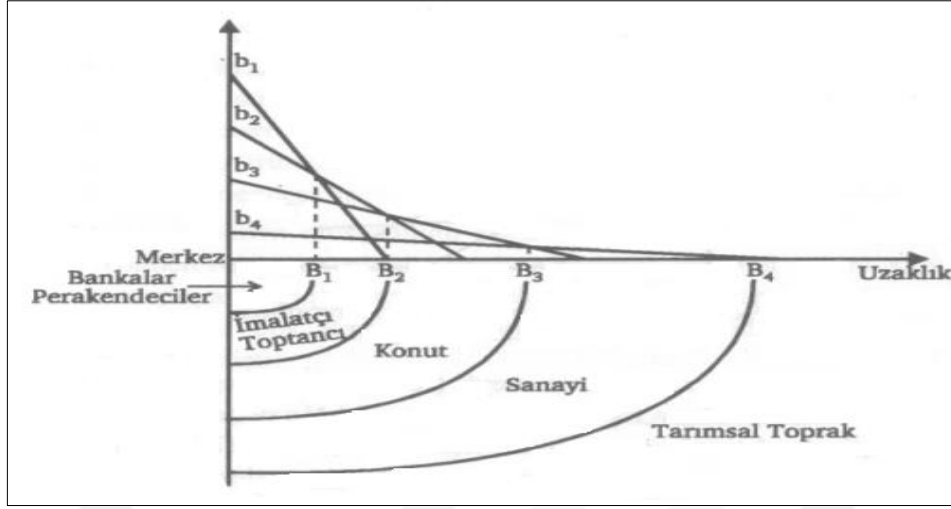
Thünen'den esinlenerek oluşturulan bu teoriye yönelik birtakım eleştiriler yapılmıştır. Bu eleştiriler arasında en sık üzerinde durulan nokta, teorinin basit varsayımlar üzerine tasarlandığıdır. Esasen bu konuda Alonso'da modeli kurarken bu modelin basit varsayımlara dayandığını; ekonomideki gelişmeler, imar değişiklikleri, vergi politikaları vb. rant yaratıcı etkenlerin modele dahil edilmediğini belirtmiştir (Alonso, 1960: 157).

Modern anlamda kentsel rant analizlerinde Alonso'nun ele aldığı varsayımların pek geçerliliği kalmamıştır. Şehir yapılarının tek merkezli olmaktan çıkması, ticaret alanlarının şehrin değişik yerlerine yayılması, ulaşım maliyetlerinin eskiye nispetle pek önem arz etmemesi (Jordaan vd. 2004: 536), toplumdaki sınıfsal ayrılıklar, hükümet düzenlemelerinin rolü, arazi piyasalarındaki dengesizlik vb. durumların ele alınarak modern anlamda Neoklasik rant teorisinin yeniden şekillendirilmesi gerektiği savunulmaktadır (Walker, 1974: 51). Yapılan çalışmalarda kentsel rantların mesafeden ziyade çevrenin ve mahallenin kalitesi, tüketicilerin tercihleri ve hükümet düzenlemelerine göre artma eğiliminde olması bu teorilerin yeniden ele alınması gereksinimini ortaya çıkarmıştır (Haila, 2015: 59).

Neoklasik iktisadi akımda kentsel rant ve konum seçimi teorileri ile ilgili Alonso sonrası dönemde de önemli çalışmalar yapılmıştır⁴. Bu çalışmalar genel itibarıyla Alonso'un çizdiği çerçeve zemininde ilerlemiştir. Alonso'nun firmaların yer seçimi ve rant ilişkisini açıkladığı modeli temel alarak bu ilişkiyi kent içi yerleşim için de uygulayan Ernest Watson Burgess (1952) Ortak Merkezli Bölgeler Modeli'ni (Concentric Zone Model) geliştirmiştir. Alonso'nun firma ve yer seçiminde ele aldığı varsayımlar bu modelde de kullanılmıştır (Ertürk, 1997: 176).

⁴ Bu çalışmalardan bazıları sadece konum seçiminde etkili olan faktörleri ele almışken bazıları da konum seçimi ve rant oluşumuna odaklanmıştır. Tiebout (1956) ayaklarıyla oy verme hipotezi kapsamında mesken seçiminde yerel yönetimlerin sunmuş oldukları hizmet derecesinin önemine değinmiştir. Muth (1969) Mübadele Modeli (Trade-off Model) ile yüksek gelir düzeyine sahip kişilerin ulaşım maliyetlerine katlanarak şehir dışında yaşamayı tercih edeceklerini savunmuştur. Evans (1985) Maksimum Konut Harcaması Teorisi (Maximum Housing Expenditure Theory) ile hanehalkının gelirinin artmasıyla birlikte şehir dışında yaşamayı tercih edebileceği ancak bazı durumlarda yaşadığı yerden memnun olan bireylerin gelirden bağımsız olarak konumunu değiştirmeyeceğini ileri sürmüştür. Muth (1969) Mübadele Modeli (Trade-off Model) ile yüksek gelir düzeyine sahip kişilerin ulaşım maliyetlerine katlanarak şehir dışında yaşamayı tercih edeceklerini savunmuştur. Hill ve Bier (1989), konum seçiminde bireylerin benzer kültürel özellik talebi, ekonomik özellikler ve meslek grupları gibi faktörlerin etkili olduğunu ileri sürmüştür (Jordaan vd. 2004: 535-538). Görüleceği üzere bu çalışmalar kentsel rant analizinden ziyade konum seçimindeki faktörlere odaklanmışlardır. Ancak bu çalışmalar doğrudan kentsel rant konusuna odaklanmamakla birlikte Neoklasik iktisadi akımın kentsel rantın oluşumu ve nedenlerini sadece mesafe ve ulaşım imkanlarına bağlamadığı yönündeki önemli çalışmalardır.

Şekil 4: Alan Kullanımında Ortak Merkezli Bölgeler Modeli



Kaynak: Ertürk, 1997: 176

Hane halkının gelir seviyesi ve konut yer seçiminin ele alındığı modelde merkeze yakın konumda olmak için ödenebilecek rant miktarının farklılığına değinilmiştir. Bankalar, perakendeciler vb. sektörler nüfus yoğunluğunun en fazla olduğu alanları tercih edeceğinden kent merkezine en yakın konumda olmak isteyeceklerdir. Bu nedenle bu sektörlerin teklif rant eğrilerine bakıldığında oldukça dik olduğu görülmektedir (Ertürk, 1997: 176).

Hane halkı ise, gelir seviyesi, zevk ve tercihlerine göre konut seçiminde bulunacaktır. Düşük gelirli hane halkı ulaşım maliyetlerinden dolayı şehir merkezine en yakın kesimdeki daha mütevazı konutları tercih edecektir. Bu kesim bu alanlarda yaşayabilmek için ulaşım masraflarına katlanarak konum rantını ödemek zorunda kalacaktır. Ancak geliri yüksek olan kesim ise, klasik kent rant teorisinin başlangıçta ifade ettiğinin aksine şehir dışında yaşamaya istekli olacaktır. Ulaşım maliyetlerine katlanabilme gücü, daha fazla alanda yaşama isteği (müstakil, lüks ve daha geniş evler) ve çevresel etkenler (gürültü kirliliği, egzoz gazı, trafik sorunu azlığı vb. sorunlardan uzaklaşmak) yüksek gelirli hane halkının şehir merkezi dışında yaşamayı tercih etme nedenleridir (McCann, 2001: 113).

Görüldüğü üzere Burgess'in kentsel rant teorisi hane halkı ve firmalar için farklı işlemektedir. Firmalar için klasik konum teorisi ve rant teorisi geçerli iken hane halkının konum ve rant teorisi farklılaşmaktadır. Burgess'de Alonso'dan sonra gelen Neoklasik iktisatçılar gibi kentsel rantın oluşumunda sadece mesafe ve ulaşım faktörünü ele almamıştır. Zevk ve tercihler, çevresel faktörler, kültürel özellikler de rantın oluşumunu etkileyebilmektedir. Bu nedenle Alonso sonrası Neoklasik kentsel rant teorilerinin günümüz koşulları ile daha fazla uyduğu bir gerçektir. Ancak bu teorilerde kamunun eylem ve müdahaleleri, özel iyileştirmeler, piyasa koşulları vb. rant yaratıcı

faktörler teoriye dahil edilmediği için tam anlamıyla modern bir rant teorisi oluşturulduğu söylenemez. Bu teoriler daha çok ulaşım ve konuma bağlı olarak ortaya çıkan Farklılık Rantı İ'i ifade etmektedir. Ancak bu teoriler günümüzde ele alınan kentsel rant çalışmalarına öncülük etmeleri bakımından önemlidir.

1.4.2. Marksist İktisadi Anlayışta Kentsel Rant Teorisi

Karl Marx, Kapital'in üçüncü cildinin arsa ve madencilik rantı adlı bölümünde sınırlı bir şekilde kentsel rant konusuna değinmiştir. Bu bölümde Londra şehrinde artan yapı spekülasyonuna vurgu yapmıştır. Nüfus artışı, barınma talebindeki artış ve yapı malzemelerindeki artışların spekülatif hareketlere yol açtığını vurgulamıştır (Turan, 2017: 172). Marx'ın içinde bulunduğu toplum onu kentsel rant incelemesinden ziyade tarımsal rant analizleri yapmaya yöneltmiştir. Analizlerinde emeğin rolü ve sınıfsal güç çatışmaları başat faktörler olarak yer almıştır. Bu kapsamda özel mülkiyet ve sınıf gücüne dayalı tekel rantı ve mutlak rant, Marx'ın rant analizine ilişkin iktisadi literatüre yapmış olduğu en önemli katkılardandır. Marx'ın tarımsal rant oluşumu ve nedenleri noktasında yapmış olduğu çalışmalar daha sonra kendisini takip eden ve Marksist akım olarak nitelendirilen iktisatçılar tarafından genişletilerek kentsel rantlara uyarlanmaya çalışılmıştır.

Neoklasik iktisadi akımın ortaya koyduğu kentsel rant analizlerinde toplumsal ilişkilerin göz ardı edilmesi (Önal, 2002: 27), 1970'li yıllar itibarıyla Fransa, İngiltere, Kuzey Amerika gibi ülkelerde hızlı kalkınmaya bağlı kentsel rant oluşumunun hızlanması (Bandyopadhyay, 1982: 162), ortaya çıkan rantlardan emekçilerin pay alamaması ve bu durumun gelir dağılımındaki eşitsizlikleri tetiklemesi, nüfus artışlarına bağlı konut talebinin artmasıyla birlikte spekülatif hareketlerin yoğunlaşması vb. nedenler Marksist iktisatçıların kentsel rant konusunu ele almalarının arkasındaki temel nedenlerdir (Turan, 2017: 176).

1970'li yıllarla birlikte Marx'ın tarımsal rant teorileri kentsel rant teorilerine uyarlanmaya başlanmıştır. Bu konuda yapılan en önemli çalışmalar David Harvey'e aittir. Marksist kentsel rant analizleri Harvey'in çalışmaları kapsamında şekillenmiştir. Harvey'in, kentsel rant teorisinin oluşumunda Marx'ın Kapital 3. cilt ve Artı Değer Teorileri (ikinci kısmı) adlı eserleri önemli bir yer tutmaktadır (Harvey, 2003: 165). Harvey'in kentsel rantlar ile ilgili ilk ve en önemli çalışması 1973'te yayınladığı "Sosyal Adalet ve Şehir" (Social Justice and City) adlı eseridir. Bu eserin yanı sıra aynı yıl kaleme aldığı "Sınıf Tekel Rantı, Sermaye Finansı ve Kentsel Devrim" (Class Monopoly Rent, Finance Capital and the Urban Revolution) adlı makale ile sınıf tekel rantına değinmiştir. "Sermayenin Sınırları" (The Limits to Capital) adlı eserinde arazileri finansal bir varlık olarak ele alıp incelemiş ve kentsel rantların oluşumunda finans sektörünün rolüne vurgu yapmıştır. "Kent Deneyimi" (The Urban Experience) adlı eserinde ise yapıyı çevre ve rant ilişkisini ele almıştır. Harvey'in kentsel rant konusundaki çalışmaları bu eserlerle sınırlı değildir. Bu eserler,

teorinin oluşumunda önemli rol oynadıkları için ifade edilmiştir (Anderson, 2014: 3; Çarıkcı: 2014: 24; Haila: 2015: 60).

Harvey, kentsel rant analizinde Neoklasiklerin üzerinde durduğu hane halkı ve firma tercihlerine endeksli ulaşım ve mesafe bazlı rant oluşumu teorisini ve varsayımlarını yetersiz bulmuş; rant oluşumunda sınıf gücü ve pozitif dışsallık yaratma noktasında etkin rol oynayan kamu sektörünü analize dahil etmiştir. Ulaşım ve uzaklık merkezli bir rant analizini, teknolojinin gelişmesi, ulaşımın kolaylaşması ve birey tercihlerinin yer seçiminde sadece bu noktalara odaklanmaması nedeniyle eleştirmiştir (Bandyopadhyay, 1982: 164-171). Bu yaklaşım, kentsel rant analizlerinde coğrafi konum endeksli rant oluşumuna sıkı sıkıya bağlılığın terk edilmesinde önemli bir dönüm noktası olmuştur. Hatırlanacağı üzere Neoklasik iktisadi akıma bağlı kentsel rant teorilerinde rant oluşum süreci, merkeze olan yakınlık ve ulaşım imkanları çerçevesinde ele alınmıştır. Harvey, ulaşım ve mesafe olgularına sınıf ve güç faktörlerini de katarak basit bir rant modelinin ötesine geçmeyi başarmıştır (Ward ve Aalbers: 2016: 1769). Bu kapsamda, Neoklasik varsayımlara karşı çıkarak, sınıfsal güç ilişkilerine dayandırdığı tekel ve mutlak rant üzerine odaklanmıştır.

Ricardo ve Neoklasik iktisatçıların görmezden geldiği mutlak rant oluşumu Harvey'in en önem verdiği konudur. Rantın ekonomik nedenlerinden daha çok sınıfsal çatışmalara bağlı rant analizi üzerinde duran Harvey, toprak sahibi sınıf ile bu toprakları kullanmak zorunda olan sınıf arasındaki çatışma üzerine odaklanmıştır (Park, 2011: 23). Harvey'in kentsel rant literatürüne kazandırdığı en önemli kavram "Sınıf Tekeli Rantı" (Class Monopoly Rent)'dir. Bu kavramı ilk olarak Baltimore (ABD-Maryland eyaletinde bir şehir) şehri ile ilgili kent içi konut pazarını ele aldığı makalesinde kullanmıştır (Anderson, 2014: 3). Sınıf tekeli rantı, toprağa sahip olan sınıfın varlığı ve bu sınıfın kendi himayesindeki varlıkları belirli bir getiri elde edinceye kadar keyfi olarak elde tutmaları sonucunda oluşmaktadır. Buradaki anahtar kavram sınıf gücüdür (Harvey, 1974: 241). Marx'ın toprak sahiplerini bir aktör olarak ele almasına dayanan bu güç, belirli bir koordinasyon halinde belirli kesimlerde toplanmaktadır. Bu aktörler kentsel konut piyasasında arz-talep koşullarını manüple ederek yapay bir kıtlık yaratmaktadır. Harvey'in bu iddiası, Neoklasik rant teorilerinde ele alınan doğal kıtlığa karşı tekel ve sınıf gücünün sonucu oluşan yapay bir kıtlığa işaret etmektedir (Anderson, 2014: 3).

Harvey, sınıf tekeli rantı oluşumunda, toprak sahiplerinin toprağı piyasa dışında tutmasında kamu sektörünün de önemli bir etken olduğunu vurgulamaktadır. Kamunun toprak kullanım şekli, imar durumu vb. araçlarla mutlak rantın oluşumunda önemli bir rol oynadığı ifade edilmektedir (Ward ve Aalbers, 2016: 170). Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere mutlak rantı, topraktaki özel mülkiyet tekeli ile birlikte sermaye önündeki engellere ve toprak üzerindeki yasal çerçeveye bağlamaktadır. Bu faktörler eşliğinde ortaya çıkan spekülasyon ise rantı tetikleyen faktörlerdendir (Clarke ve Ginsburg, 2015: 4). Harvey, mutlak rantın ardından değindiği tekel rantını ise, bazı

toplumsal aktörlerin özel kalitedeki toprakları ve alanları elde bulundurmasına bağlı olarak sahip olduğu güç ve konumsal avantajların sağlamış olduğu getirilere bağlamıştır (Harvey, 2001: 394). Mutlak ve tekel rantını açıkladıktan sonra sınıf tekel rantının bu rant kategorilerine dahil edilip edilemeyeceğinin tam olarak açık olmadığını ancak, bu rant kavramını bir kategoriye dahil etmek gerekirse mutlak rantın daha uygun olacağını ifade etmiştir (Harvey, 1974: 241).

Sınıf tekeli rantının yanı sıra Urban Experience ve Limits to Capital'de ele aldığı yapılı çevre kavramı da kentsel rant konusunda literatüre yaptığı katkılardan biridir. Tüketim sürecine yardımcı olan konutlar, yollar, okullar, hastaneler, kanalizasyonlar, kamu tesisleri vb. yapılı çevre olarak tanımlanmış ve yapılı çevrenin kapitalizmle beraber meta haline dönüşerek rantın ortaya çıkması ve planlanmasında etkin rol oynadığını ifade etmiştir (Çarıkçı, 2014: 21). Bu eserlerde finans sektörünün kredi gücünün de rantın oluşumu ve dağılımındaki önemine vurgu yapmıştır (Anderson, 2014: 5).

1980'li yıllarda kentsel rant teorileri, Marksist açıdan incelenmeye devam edilmiştir. M. Ball, Anne Haila, Neil Smith gibi iktisatçılar Marksist bakış açısı ile kentsel rant oluşumu üzerinde durmuşlardır. Ancak bu tartışmalar içerisinde Marksist açıdan en tutarlı görüşler Harvey tarafından sunulmuştur (Çarıkçı, 2014: 17; Turan, 2017: 175).

1.5. Kentsel Rantın Nedenleri

Gayrimenkul değerinde malikinin herhangi bir çabası olmadan; belirli bir maliyete katlanmadan, herhangi bir emek harcamadan kendiliğinden ortaya çıkan değer artışları kentsel rant veya kentsel değer artışı olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere gayrimenkul değerinde meydana gelen her artış rant olarak adlandırılmamaktadır. Gayrimenkul varlıkta meydana gelen değer artışının rant olarak ifade edilebilmesi için malik tarafından herhangi bir çaba sarf edilmemesi gerekmektedir.

Kentsel rantın ele alındığı teoriler kentsel rantın ortaya çıkışı ile ilgili önemli bilgiler sunmaktadır. Neoklasik iktisatçılar kentsel rant oluşumunu daha çok mesafe ve mülkün konumuna bağlarlarken, Marksist iktisatçılar ise sermaye önündeki engeller, kıtlık, talep, kamu düzenlemeleri gibi faktörlere bağlamaktadır. Kentsel rantların ortaya çıkışında belirli faktörleri ele alarak inceleme yapmak, ortaya çıkan rantın tam anlamıyla kavranmasına engel teşkil etmektedir. Özellikle kentleşme ve ekonomik büyümeye paralel olarak kentsel rantı meydana getiren faktörlerin klasik rant teorilerinin aksine daha geniş bir çerçevede ele alınması gerekmektedir. Bu kapsamda çalışmanın bu bölümünde kentsel rant teorilerinde ele alınan faktörlere ek olarak literatürde kentsel rant kaynağı olarak gösterilen faktörler de ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

Gayrimenkul varlıkların fiyatının belirlenmesinde birçok değişken etkili olmaktadır. Gayrimenkulün konumu, yaşı, büyüklüğü, teknik özellikleri, bireysel iyileştirmeler, arz-talep ilişkisi, altyapı imkanları, çevresindeki yapılar, ekonominin seyri, kamunun kararları, yasal düzenlemeler vb. gayrimenkulün değerinin belirlenmesinde etkili olan faktörlerdir (Grether ve Mieszkowski 1974: 127; Sirmans ve Benjamin, 1991: 358; Uju ve Iyanda, 2012: 190; Liew ve Haron, 2013: 261; Ong: 2013: 417; Zhou vd. 2017: 4). Bu faktörlere bakıldığında bazılarının malikin tasarrufunda olduğu bazılarının ise malikin tasarrufu dışında şekillendiği bilinmektedir. Ayrıca bu faktörlerden bir kısmı sadece gayrimenkulün değerine etki ederken diğer kısmı ise hem gayrimenkulün değerini ifade etmekte hem de gayrimenkulde süreç içerisinde ortaya çıkan değer artışlarını tetiklemektedir. Gayrimenkulün konumu, yaşı, büyüklüğü, teknik özellikleri, bireysel iyileştirmeler gibi faktörler doğrudan gayrimenkulün değerini etkilemektedir. Gayrimenkulün bulunduğu bölgedeki altyapı imkanları, çevresindeki yapılar, ekonominin seyri, kamunun kararları, yasal düzenlemeler vb. faktörler ise malikin herhangi bir çabası olmadan gayrimenkul fiyatlarına etki eden faktörlerdir. Dolayısıyla doğrudan gayrimenkul fiyatlarını belirleyen faktörleri rant olarak ele almak doğru değildir. Nitekim bu faktörler malikin maddi imkanları ve çabası doğrultusunda oluşan faktörlerdir.

Gayrimenkul varlıkların değerine etki eden faktörleri ele alan çalışmalar incelendiğinde genel itibarıyla gayrimenkulün konumu, yapısal özellikleri, çevresindeki yapılar vb. temel göstergelerin değer belirleyicisi olarak ele alındığı görülmüştür. Bu kapsamda gayrimenkulün değerini belirleyen faktörler; yapısal faktörler, konumsal faktörler, komşuluk faktörleri (Gwamna vd. 2015:400; Zhou vd. 2017:4) ve kamu kaynaklı faktörler olarak dörde ayrılabilir. Yapısal faktörler, mülke ait teknik özelliklerdir. Konumsal faktörler, mülkün şehir ve iş merkezine yakınlığı ve sosyal tesislere yakınlığı ifade etmektedir. Komşuluk faktörleri, konumsal faktörlere benzer bir şekilde mülk etrafındaki gayrimenkullerin durumu, bölgenin sosyoekonomik yapısı vb. faktörleri kapsamaktadır. Kamu kaynaklı faktörler ise gayrimenkulün bulunduğu alandaki kamu altyapı çalışmalarının durumu, imar düzenlemeleri, kamu tesisleri vb. faktörleri içermektedir. Bu temel göstergelerin yanı sıra en az onlar kadar etkili olan diğer bir faktör de mevcut makroekonomik göstergelerdir.

Yapısal faktörler, konumsal faktörler ve komşuluk faktörleri daha çok kamunun müdahalesi olmadan gerçekleşen değer artışlarını içermektedir. Fakat kamu tesislerinin konumu, ulaşım imkanları gibi özellikler kamusal kaynaklı da olabilmektedir. Bu kapsamda kentsel rantı ortaya çıkaran faktörler temelde; kamu kaynaklı ve kamu kaynaklı olmayan faktörler ayrımına tabi tutularak ele alınacaktır. Ancak çalışmanın ilerleyen kısmında bu ayrım, daha geniş bir perspektifte ele alınarak kamunun kararları ve hizmetleri sonucu ortaya çıkan gayrimenkul değer artışları ve piyasa koşullarında ortaya çıkan değer artışları çerçevesinde ele alınacaktır.

Tablo 1: Kentsel Rantın Nedenleri

Kentsel Rantın Nedenleri	
Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarının Nedenleri	Kamu Kaynaklı Olmayan Gayrimenkul Değer Artışlarının Nedenleri
<ul style="list-style-type: none">➤ Kamu Hizmeti<ul style="list-style-type: none">▪ Altyapı hizmetleri▪ Ulaşım yatırımları▪ Sosyal tesis yatırımları ve kamu kuruluşlarına yakınlık➤ Kamunun Kararları<ul style="list-style-type: none">▪ İmar planı değişiklikleri▪ Kentsel dönüşüm projeleri	<ul style="list-style-type: none">➤ Gayrimenkule ilişkin yapısal faktörler➤ Ekonomik Faktörler<ul style="list-style-type: none">▪ Talep▪ Turizm-Sanayileşme▪ Faiz oranları▪ GSYH▪ Makro-Mikro ekonomik Faktörler➤ Demografik Faktörler<ul style="list-style-type: none">▪ Nüfus Artışı➤ Konum Faktörü<ul style="list-style-type: none">▪ İş çevrelerine yakınlık▪ Okul, alışveriş merkezleri vb. tesislere yakınlık

Kaynak: Grether ve Mieszkowski 1974: 127; Sirmans ve Benjamin, 1991: 358; Uju ve Iyanda, 2012: 190; Liew ve Haron, 2013: 261'den esinlenerek tarafımızca oluşturulmuştur.

Kamunun karar ve hizmetlerine bağlı değer artışları Tablo 1'de ifade edilen kamunun faaliyetlerine bağlı değer artışlarını kapsamaktadır. Piyasa koşullarında ortaya çıkan değer artışları ise, değer artışının kaynağını daha geniş bir perspektifte ele almaktadır. Bu kapsamda Tablo 1'deki kamu kaynaklı olmayan değer artışları ve bazı durumlarda kamunun faaliyetlerinin neden olduğu değer artışları da bu yaklaşım kapsamında ele alınmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde gayrimenkul değer artışları, kamu kaynaklı veya kamu kaynaklı olmayan faaliyetler şeklinde ele alınacak; çalışmanın diğer bölümlerinde ise daha ayrıntılı bir inceleme yapabilmek adına yukarıda ifade edilen ayırım kapsamında ele alınacaktır.

1.5.1. Kamu Kaynaklı Olmayan Gayrimenkul Değer Artışlarının Nedenleri

Kentsel değer artışlarını ortaya çıkaran faktörlere ilişkin ilk çalışmalar Neoklasik iktisadi akım öncülüğünde oluşturulmuştur. Daha önce değinildiği üzere Neoklasik iktisadi akıma bağlı olan Thünen, Alonso ve Burgess şehir ve iş çevrelerine yakınlık ile kentsel rant arasındaki ilişkiyi ele almışlardır. Neoklasik iktisadi akımın kentsel rant oluşumu hakkındaki görüşlerini genişleterek kentsel rant oluşumunu dar bir çerçevenin dışına çıkararak kişi Marx'ın görüşlerinden yola çıkan Harvey'dir. Harvey ile birlikte kentsel rant oluşumuna etki eden faktörler daha geniş bir çerçevede ele alınmaya başlanmıştır. Şehir merkezi ve iş çevrelerine yakınlığın yanı sıra, kamu müdahaleleri,

mevki faktörü, kamu yatırımları ve ekonomik faktörler kentsel rantın ve dolayısıyla gayrimenkul değer artışlarının belirleyicileri olarak tanımlanmıştır. 1970'li yıllar ile birlikte gerek Neoklasikler gerekse Harvey'in kentsel rant hakkındaki teorileri nihai halini almıştır. Konuyla ilgili teorik bilgilerin ortaya konmasının ardından 1980'li yıllarda kentleşmenin de hızlanması, kentsel rant konusu ile ilgili bilimsel çalışmaların yoğunlaşmasına zemin hazırlamıştır. Özellikle 1990'lı yıllar konu ile ilgili ampirik çalışmaların hız kazandığı yıllardır (Gwamna vd. 2015:400; Turan, 2009: 44).

Kentsel rantın oluşumuna yönelik faktörleri ele alan çalışmalar neticesinde rant oluşumunda etkili olan faktörler, Tablo 1'de ki gibi bir ayrıma tabi tutulabilir. İlgili çalışmalarda kamu kaynaklı olmayan gayrimenkul değer artışları; yapısal faktörler, konumsal faktörler, komşuluk faktörleri ve makroekonomik faktörler kapsamında ele alınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde kamu kaynaklı olmayan gayrimenkul değer artışları, bu ayrım çerçevesinde ele alınacaktır.

1.5.1.1. Yapısal Faktörler

Yapısal faktörler, gayrimenkuldeki değer artışından ziyade gayrimenkulün değerini oluşturan faktörleri kapsamaktadır. Yapısal faktörlerin gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisini inceleyen birçok ampirik çalışma mevcuttur. Bu çalışmalarda kullanılan temel etki faktörleri; oda sayısı, banyo sayısı, banyo tipi, büyüklük, asansör, ısıtma sistemi, garaj, yaş, mutfak tipi, güvenlik, çatı katı, inşaat maliyetleri, yapı kalitesi vb.'dir (Edelstein, 1974: 324; Ai vd. 1990: 33-88; Groves ve Helland, 2002: 41; Uju ve Iyanda, 2012: 190; Gwamna vd., 2015: 404; Famuyiwa ve Babawale, 2014: 218).

Groves ve Helland (2002), Houston'da (ABD) yapısal faktörlerin konut değerleri üzerindeki etkisini regresyon analizi yöntemiyle ele aldıkları çalışmalarında konutun çatı katının varlığının konut değerini %9, garajın %0,6, havuzun ise %1,8 oranında arttırdığını gözlemlemişlerdir. İlgili çalışmada ulaşılan bir diğer sonuç yapı kalitesindeki artışın gayrimenkul değeri üzerindeki olumlu etkisidir. A sınıfı kalitedeki konutların diğer sınıflara nazaran %6 oranında daha değerli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yapısal faktörler kapsamında ele alınan yaş faktöründeki bir birimlik azalmanın konut değerini %1,3 oranında azalttığı görülmüştür (Groves ve Helland, 2002: 41). Liew ve Horon (2013), Kuala Lumpur'da konut fiyatlarının belirlenmesinde ve artışında etkili olan faktörleri T testi ve Pearson korelasyon analizi ile incelemeye tabi tutmuşlardır. Konut fonksiyonları, inşaat maliyetlerindeki artış ve arazi fiyat artışlarının gayrimenkul değerlerini arttırdığı sonucuna ulaşmışlardır (Liew ve Horon, 2013: 261-269). Konu ile ilgili yapılan çalışmalarda yapısal faktörlerle ilgili benzer sonuçlara ulaşılmıştır.

1.5.1.2. Ekonomik Faktörler

Arazi ve konut değerlerinin temel belirleyicisi çoğu ekonomik işlemde olduğu gibi (Ceteris paribus) taleptir. Arazi ve konut arzının talebe cevap verememesi durumunda gayrimenkul değerlerinde bir artış meydana gelmesi kaçınılmaz olacaktır (Gwamna vd. 2015: 400). Gayrimenkul piyasası, mülkün mülkiyetini belirli pazar koşulları altında kullanma ve kullanım hakkı devri nedeniyle mülk takasının olduğu, çapraz bağlantılı pazar katılımcılarının yer aldığı bir piyasadır. Bu piyasa ekonomik ve sosyal faktörlerin birbiriyle bağlantılı olduğu bir yapıya sahiptir. Segmentlerin birinde durgunluk olması tüm sistem üzerinde olumsuz bir etki yaratma gücüne sahiptir veya tam tersi bir durumda da olumlu bir etki yaratabilmesi mümkündür. Dolayısıyla gayrimenkul piyasası makroekonomik değişkenlerle oldukça duyarlıdır (Belej ve Cellmer, 2014: 5). Talep seviyesi, ekonomik aktivitelerdeki artış, faiz oranları, GSYH ve diğer mako-mikro ekonomik faktörler gayrimenkul değerlerinin gelişiminde göz ardı edilmemesi gereken faktörlerdir (Harris, 1989: 54; Adams ve Füss, 2010: 48; Liew ve Horon, 2013: 261; Ong, 2013: 417).

Ekonomik faktörlerin gayrimenkul değeri üzerindeki etkisine yönelik çalışmaların büyük bir kısmında; talep, turizm ve GSYH artışının gayrimenkul değerlerini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılmıştır (Öner, 2008: 235; Adams ve Füss, 2010: 48; Odabaş, 2011: 155; Liew ve Horon, 2013: 261; Ong, 2013: 417). Faiz oranlarındaki artış, işsizlikte meydana gelen artış, hane halkı gelirinin azalması vb. faktörlerin ise gayrimenkul değerlerini olumsuz yönde etkilediği gözlemlenmiştir (Harris, 1989: 54; Öner, 2008: 235; Adams ve Füss, 2010: 48; Belej ve Cellmer, 2014: 10). Harris (1989), 1970-1985 yılları arasında ABD’de ki nominal faiz oranları ile konut değerleri arasındaki ilişkiyi zaman serisi yöntemiyle ele aldığı çalışmada nominal faiz oranlarındaki her %1’lik artışın konut değerini yaklaşık olarak 200 \$ düşürdüğü sonucuna varmıştır. Öner (2008), konut fiyatları ile makroekonomik değişkenler arasındaki ilişkiyi eş bütünleşme analizi yoluyla incelediği çalışmasında uzun dönemde konut fiyatları ile GSYH ve döviz kuru arasında pozitif bir ilişki; para arzı ve faiz oranları arasında ise negatif bir ilişki olduğu sonucuna varmıştır. Adams ve Füss (2010), 1975-2005 yılları arasındaki makroekonomik değişkenlerin konut fiyatları üzerindeki etkisini panel veri analizi yardımıyla inceledikleri çalışmada ekonomik aktivitedeki her %1’lik artışın konut fiyatlarını %0,6 arttırdığı; faiz oranlarındaki artışın ise uzun vadede konut fiyatlarını %0,3 oranında azalttığını tespit etmişlerdir.

Odabaş (2011), Türkiye’de makroekonomik faktörlerin konut piyasası üzerindeki etkisini (2007-2010) VAR analizi yöntemiyle ele aldığı çalışmasında faiz oranı, hanehalkı geliri, enflasyon oranı, konut kredisi, hisse senetleri ve demografik özelliklerin konut fiyatları üzerinde etkili olduğunu; bu faktörler arasında ise en fazla etkinin enflasyon ve faiz oranları tarafından gerçekleşeceğini ifade etmiştir. Belej ve Cellmer (2014), Olsztyn’da (Polonya) yaklaşık 12.000 konut üzerinde çoklu regresyon analizi yardımıyla konut fiyatları ve makroekonomik değişkenler arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında gayrimenkul değeri ile GDP arasında güçlü bir

korelasyon olduğu sonucuna varmışlardır. Ayrıca aynı çalışmada çıkan bir diğer sonuç ise faiz oranları ve işsizlik oranları ile gayrimenkul değerleri arasındaki negatif ilişkinin varlığıdır.

1.5.1.3. Demografik Faktörler

Demografik değişkenler ile gayrimenkul değer artışları arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmaların önemli bir kısmı nüfus ve göç konuları üzerine yoğunlaşmaktadır. Keskin (2007), nüfus yoğunluğunun arazi değerleri üzerinde olumlu bir katkısı olduğu sonucuna varmıştır. Benzer bir şekilde Arslan vd. (2014), en küçük kareler yöntemiyle nüfus artışı ve yapısının konut değerlerine olan etkisini inceledikleri çalışmalarında nüfusa bağlı konut talebi artışının konut değerlerini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Liew ve Horon (2013) ve Ong (2013) tarafından konut fiyatlarının belirlenmesinde etkili olan faktörlerin analizine yönelik çalışmalarda da nüfus artışı ve göçün konut fiyatları üzerinde olumlu bir etki yarattığı tespit edilmiştir.

1.5.1.4. Konum Faktörü

Kamu kaynaklı olmayan kentsel değer artışının ortaya çıkışında en önemli rolü oynayan faktör, mülkün konumudur (Alonso, 1960: 155; Ertürk, 1997: 176). Konum faktörü ve rant arasındaki ilişki iki açıdan ele alınmaktadır. Birincisi, mekansal bağımlılık olarak da adlandırılan ve şehir merkezine yakınlık olarak incelenen sabit konum özellikleridir. İkincisi ise, niceliksel erişilebilirlik olarak da adlandırılan toplu taşıma, ulaşım ağlarına ve çeşitli tesislere olan yakınlıktır (Zhou vd. 2017: 5). Bir mülkün sabit konum özelliklerinden dolayı değer artışı sergilemesinde etkili olan başlıca faktörler şunlardır; mülkün çevresinde inşa edilen tesisler (alışveriş merkezi, otel, özel hastane, kafeterya, özel okul vb.), şehir merkezine olan yakınlık ve iş merkezlerine olan yakınlıktır (Dapaah ve Lan, 2010: 4). Değinen faktörlerin tümü kamunun müdahalesinden bağımsız bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu sebeplerin yanı sıra niceliksel erişilebilirlik olarak da adlandırılan ve bir sonraki başlık altında ele alınacak olan kamunun karar ve hizmetleri neticesinde oluşacak konumsal avantajlara bu kısımda değinilmeyecektir.

Kentsel değer artışlarını incelemeye tabi tutan ilk çalışmalarda, değer artışının tek göstergesi şehir ve iş merkezlerine uzaklığı dikkate alan konum faktörüdür. Bu varsayım genel itibarıyla doğru olmakla birlikte mülk değerlerini bu dar çerçevede ele almak doğru sonuçlar vermeyecektir. Nitekim mülk değerlerine ilişkin piyasa değerlerine bakıldığında bu düşüncenin genel geçer bir doğruluk payının olmadığı görülmektedir. Frew ve Wilson (2002) Oregon'da (ABD) şehir merkezine yakınlık ve rant arasındaki ilişkiyi Hedonik Fiyatlama Modeli⁵ ve Regresyon Analizi ile

⁵ Regresyon analizi temeline dayanan Hedonik fiyatlama modeli (Hedonic Price Model), ilk defa 1939 yılında Court tarafından kullanılmıştır. Ancak bu modelin ana teorisi Rosen (1974) tarafından ortaya atılmıştır. Hedonik fiyatlama modeli ile bir malın fiyatının belirlenmesinde o mala ait özelliklerin fiyat oluşumunda belirleyici olduğu noktasından hareketle malın değerini yükselten özellikler regresyon analizi yöntemiyle tespit edilmektedir. Bu yöntem ile malın değerinin artmasında rol oynayan faktörlerin bu değer artışındaki nispi rolü ve toplam değer artışının miktarı

ele aldıkları çalışma sonucunda şehir merkezine yakınlığın mülk değerlerini arttırdığını; ancak yüksek değerlere sahip mülklerin sadece şehir merkezine yakın yerlerden oluşmadığı sonucuna varmışlardır. Literatürde bu konu ile ilgili birçok çalışmada benzer sonuçlara ulaşılmış; şehir ve iş merkezlerine yakınlığın gayrimenkul değerleri üzerinde tek başına etkili olmadığı ifade edilmiştir. Bununla birlikte konum faktörünün de gayrimenkul rantı üzerindeki etkisinin göz ardı edilmemesi gerektiği vurgulanmıştır. Örneğin Atik vd. (2015), İstanbul, Ankara, İzmir, Antalya ve Bursa şehirlerinde varyans analizi kullanarak yaptığı çalışmalarında şehrin gelişme gösterdiği yerlere yapılan konutların diğer yerlere yapılacak olan konut yatırımlarından daha fazla getiri sağladığı sonucuna ulaşmışlardır. Çiçek ve Hatırlı (2015), Isparta ilinde konut değerlerini etkileyen faktörleri ele aldıkları çalışmalarında konutun şehir merkezine olan yakınlığının konut değerini %89 oranında arttırdığı sonucuna ulaşmışlardır. Literatürdeki birçok çalışmada şehir merkezine olan yakınlığın konut değerleri üzerindeki etkisi benzer şekilde önemli bir değişken olarak belirlenmiştir.

Sabit konum özelliklerinin gayrimenkul değer artışları üzerindeki etkilerinden biri de mülkün çevresine inşa edilen ve kamu kaynaklı olmayan tesislerin varlığıdır. Rekreasyon tesisleri, alışveriş merkezleri, özel hastane, özel okul vb. tesislerin varlığı konum ve gayrimenkul değerleri arasındaki ilişkiyi açıklamada kullanılan değişkenlerdir (Dapaah ve Lan, 2010: 4). Sirpal (1994), Florida'da farklı büyüklükteki alışveriş merkezlerinin mülk değerleri üzerindeki etkisini ele aldıkları çalışma sonucunda alışveriş merkezlerinin gayrimenkul değerleri üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduklarına ulaşmışlardır. Özellikle daha büyük ve kapsamlı alışveriş merkezlerinin küçük market ve alışveriş merkezlerine nazaran %5 civarında daha büyük değer artışı yarattıkları vurgulanmıştır. Dapaah ve Lan (2010), hedonik fiyat modeli yardımıyla alışveriş merkezlerinin mülk değerleri üzerindeki etkilerini incelemiştir. Çalışma sonucunda elde ettikleri sonuçlara göre mülk etrafında inşa edilen bir alışveriş merkezinin mülke olan yakınlığı çerçevesinde %15'lere varan değer artışı yarattığı gözlemlenmiştir. Alışveriş merkezlerinin yanı sıra okul ve rekreasyon alanlarının da konut değerleri üzerinde olumlu etki yarattığını gösteren çalışmalar mevcuttur. Ancak bu hizmetlerin niteliği itibarıyla daha çok kamu kesimi tarafından sunulmasından dolayı bu alanda yapılan çalışmalar daha çok kamu kaynaklı değer artışlarını gösteren çalışmalardır (Kane vd. 2006; Chiodo vd. 2010; Von ve Aikman, 2014).

1.5.2. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarının Nedenleri

Kent yönetiminin temel amacı, kentte yaşayan insanların kente ilişkin istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek, kentin ihtiyaçlarına yönelik kaynakları en etkin şekilde kullanmaktır (Kaya vd. 2007: 55). Bu kapsamda kent yönetiminde rol oynayan merkezi ve yerel yönetimler bireysel mülkiyet ile kamu yararı arasındaki dengeyi sağlamak amacıyla birtakım hizmetler

hesaplanabilmektedir (Shimizu vd., 2010: 353). Bu model, birçok faktörü göz önüne almakta ve değer artışının etkin bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktadır (Schweiger, 2015: 20).

sunmaktadırlar (Keleş vd. 1999: 50). Merkezi yönetimler; ulaşım, kültür, sosyal tesisler vb. hizmetleri sunarken, kent yönetiminde daha aktif rol oynayan yerel yönetimler ise altyapı çalışmaları ve imar planları ile kent yönetiminde rol almaktadır (Kaya, 2011: 87). Gerek merkezi yönetim gerekse yerel yönetimlerin kentlere yönelik hizmet ve kararları ilgili kentlerdeki gayrimenkulleri sosyal, hukuki ve ekonomik anlamda etkilemektedir. Kamu eliyle yapılan altyapı çalışmaları, imar düzenlemeleri, kamulaştırma gibi faaliyetler gayrimenkul varlıkların değerlerinde birtakım değişiklikler yaratabilmektedir.

Kamunun karar ve hizmetlerinin gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisini inceleyen çalışmalar, genel itibarıyla bu iki değişken arasında pozitif ilişki bulmuşlardır. Temel gereksinimleri karşılamaya yönelik altyapı çalışmaları (vahşi depolama alanları ve gürültü kirliliği yayan ulaştırma yatırımları hariç) sosyal tesisler, kentsel dönüşüm çalışmaları, imar düzenlemeleri sonucu kat ve kullanım alanı artırımının gayrimenkul değerleri üzerinde olumsuz bir etki yarattığına dair bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Ancak ulaşım yatırımları (gürültü etkisi) ve imar düzenlemeleri sonucu getirilen kısıtlamaların gayrimenkul değerlerini olumsuz yönde etkilediği yönünde birtakım çalışmalar mevcuttur (Gwamna vd. 2015: 405).

1.5.2.1. Kamu Hizmetleri

Toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak sunulan kamu hizmetleri ile gayrimenkul değerleri arasında önemli bir ilişki vardır. Su, kanalizasyon, elektrik gibi temel altyapı hizmetlerinin varlığı, erişim avantajı sunan ulaşım tesislerinin inşası ve konumsal avantaj sağlayan kamu tesislerinin mevcudiyeti bu ilişkiyi pozitif yönde hareket ettirmektedir.

1.5.2.1.1. Altyapı Hizmetleri

Kentin büyümesi ve kalkınması açısından oldukça önemli olan altyapı hizmetleri, bir kentin ekonomik birimlerinin üretkenliği ve refahı için gerekli olan sosyal, ekonomik ve fiziksel tesislerin tümünü kapsamaktadır (Ayoola vd. 2016: 645). Dar anlamda altyapı hizmetleri; elektrik, su, drenaj, kanalizasyon, tretuar, ulaşım, telekomünikasyon vb. temel hizmetleri kapsamaktadır. Ancak, sağlık tesisleri, eğitim tesisleri, itfaiye hizmetleri vb. birçok kamusal hizmet de altyapı hizmetleri arasındadır (Aktan ve Dileyici, 2004). İnsan refahı ve ekonomik üretkenlik için vazgeçilmez olan altyapı hizmetleri, gayrimenkul değerleri üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ve bölgelerde bu hizmetlerin mevcudiyeti daha büyük önem arz etmektedir. (Famuyiwa ve Babawale, 2014: 212). Kamunun altyapı çalışmalarının gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisine yönelik ilk çalışmalar kentsel yerleşim yeri seçim teorisine dayanmaktadır. Thünen ve Ricardo'dan yararlanan Hurd (1903), gayrimenkul rantını optimal seçim yerine bağlı konum-yakınlık ve altyapı tesislerinin mevcudiyetine bağlamıştır. Alonso'da Hurd gibi önerilen rant teorisinde, şehir merkezine yakınlık ve buradaki altyapı çalışmalarının öneminden bahsetmiştir

(Ayoola vd. 2016: 638). Kamunun altyapı harcamalarının gayrimenkul değerlerine olan etkisine yönelik öncü çalışmalar Aschauer (1989) ve Munell (1990) tarafından ele alınmış ve kamunun altyapı hizmetlerinin özel yatırım harcamalarını teşvik ettiği sonucuna varılmıştır (Navaro ve Domeque, 2010: 1).

Temel altyapı hizmetlerinin (Elektrik, su, aydınlatma, tretuvar vb.) mevcudiyetinin gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisine yönelik çalışmalar daha çok gelişmemiş ülkeler ölçeğinde ele alınmaktadır. Adebayo (2006), Lagos (Nijerya)'da altyapı tesislerinin varlığının mülk değerleri üzerindeki etkisini mülk sahipleri üzerine uyguladıkları anket ile ölçtüğü çalışma sonucunda mülk sahiplerinin bu tesislerinin yapım maliyetine katlanmaya ilgili oldukları sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca aynı çalışmada altyapısı mevcut olan ve olmayan komşu bölgeler arasında değer bakımından anlamlı farklılıkların olduğu belirtilmiştir. Lagos bölgesinde altyapı tesislerinin mülk değerleri üzerindeki etkisini ölçmeye yönelik Famuyiwa ve Babawale, (2014) tarafından yarı log-linear hedonik model kullanılarak yapılan başka bir çalışmada elektrik temininin %16,5, ulaşım imkanlarının %14,9, sokak aydınlatmalarının %12,6, drenajın %8,7, atık imha hizmetlerinin %2,5 nispetinde gayrimenkul değerlerini arttırdığı sonucuna varılmıştır.

Navaro ve Domeque, (2010) Acayun (Meksika) bölgesinde 28 sokakta asfalt dökümü ve tretuvar çalışması öncesi ve sonrası mülk değerleri arasındaki değişimi inceledikleri çalışmalarında hizmet sonrası gayrimenkul varlıkların değerinde %14'lük bir değer artışı tespit etmişlerdir. Gatauwa ve Murungi (2015), Meru (Kenya)'da yaptığı çalışmasında; Ayoola vd. (2016), Minna (Nijer) kentinde yaptıkları çalışmada mülk değerleri ile altyapı tesislerinin varlığı arasında benzer şekilde anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir.

1.5.2.1.2. Ulaşım Yatırımları

Kamunun altyapı yatırımları içerisinde gayrimenkul değer artışlarını ortaya çıkaran en önemli yatırımlar ulaşım yatırımlarıdır. Kentsel ulaşım sistemleri, kentsel alanların sosyal ve ekonomik gelişiminde önemli bir rol oynamaktadır. Mobilitayı, erişilebilirlik düzeyini, iş ve diğer seyahat zaman tasarrufunu artırmak, etrafındaki alanlarda kentsel gelişimi ve transit yatırımları teşvik etmek, toplu taşıma hizmetlerine bağlı çevresel zararları azaltmak ve bunlara bağlı olarak mülk değerlerinde meydana gelen artışlar kamu ulaşım yatırımları neticesinde ortaya çıkan dışsal faydalardır (Yankaya ve Çelik, 2005: 258; Gallo, 2018: 1).

Ulaşım yatırımlarının gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisini ele alan çalışmalara bakıldığında yaygın kanı, ulaşım yatırımlarının gayrimenkul değerlerini olumlu yönde etkilediğidir. Karayolu ulaşımı, erişilebilirliği arttırması ve kentsel gelişimi hızlandırması nedeniyle çevresindeki mülkler üzerinde pozitif dışsallıkların oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Eryılmaz (2013), 1988

yılında inşa edilen İstanbul TEM otoyolunun çevresindeki arsa ve arazi değerlerine olan etkisini 1986-2006 yılları arasında mülklerin vergi değerlerini kullanarak coğrafi bilgi sistemleri analizi ve ilgili kurumlardan elde edilen verilerin yorumlanmasıyla ele aldığı çalışmada %700'lere varan değer artışları gözlemlemiştir. Karayolu ulaşım hizmetleri kapsamında toplu taşımacılığa yönelik yapılan çalışmalar da gayrimenkul değerleri üzerinde pozitif etkiler yaratmaktadır. Otobüs-metrobüs güzergâhının mevcudiyeti gayrimenkulü bir tercih sebebi haline getirmesi nedeniyle değer artışı meydana getirmektedir. Örneğin, Wang vd. (2015), Cardiff (İngiltere)'de 2000-2009 yılları arasında otobüs duraklarının mevcudiyeti ve mülk değerleri arasındaki ilişkiyi yarı logaritmik hedonik fiyat modeli ile ele aldıkları çalışma sonucunda otobüs durağı varlığının 1500 metreye kadar mülkün değerine doğrudan etki ettiğini; mülk etrafındaki 300 metre ve daha yakın seviyede bir durağın varlığının %0,3, 500 metre içerisindeki bir durağın varlığının ise %0,1 oranında mülk değerine olumlu katkı yaptığı sonucuna varmışlardır.

Raylı sistemlerin varlığının gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisine yönelik çalışmalarda iki farklı sonuca ulaşılmaktadır. Bunlardan ilki yer üstünden geçen eski tip demiryolu hatlarının gayrimenkul değerleri üzerindeki olumsuz etkisidir. Damm vd. (1980), regresyon analizi yardımıyla Washington'da (ABD) demir yolunun etrafındaki mülk değerlerini olumsuz yönde etkilediği sonucuna varmışlardır. Eski tip demir yolu hatları ve taşımacılık amacıyla kullanılan hatlar, etrafındaki gayrimenkul değerleri üzerinde benzer etkiler yaratmaktadır. Ancak metro gibi yer altından geçen modern ve hızlı raylı sistemler, etrafındaki mülk değerleri üzerinde pozitif bir etki yaratmaktadır.

Yankaya ve Çelik (2005), yatay kesitli hedonik fiyatlama modelini kullanarak İzmir metrosunun mülk değerleri üzerindeki etkisini analiz ettikleri çalışmalarında metroya olan yürüme mesafesi ile gayrimenkul değerleri arasında negatif yönlü bir ilişkinin varlığını tespit etmişlerdir. Tüm nitelikleri aynı olan fakat metro istasyonuna 100 metre daha yakın olan bir apartman dairesinin tüm alandan 479 \$, Bornova'dan 519 \$, Üçyoldan ise 1870 \$ daha değerli olduğu görülmüştür.

Martínez ve Viegas (2012), 1959 yılında inşa edilen Lizbon metrosunun (Portekiz) çevresindeki mülk değerlerini konutlarda %2,5, konut dışı meskenlerde ise %9 oranında arttırdığı sonucuna varmışlardır. Dziauddin (2013), Kuala Lumpur'da (Malezya) hedonik fiyatlama modeli ve coğrafi bilgi sistemleri aracılığıyla raylı sistemlerin mülk değerleri üzerindeki etkisini ele aldığı çalışmasında raylı sisteme her bir kilometrelik uzaklığın konut fiyatlarını yaklaşık %10 civarında azalttığı sonucuna varmıştır.

Havaalanı varlığının mülk değerleri üzerindeki etkisi genel itibarıyla pozitifdir. Ancak havaalanına yakın mesafelerde gürültü kirliliğinin fazlalığı ve kat izni kısıtlamalarının gayrimenkul değerlerini olumsuz yönde etkilediğine dair çalışmalar mevcuttur. Crowley (1973), Toronto

uluslararası havalimanının (Kanada) gayrimenkul değerlerine olan etkisini incelediği çalışmasında ilk etapta gürültü kirliliğine bağlı olarak şok satışların yapıldığını ve fiyatların azaldığını ancak kısa bir süre sonra bu değer kayıplarının oluşmadığını tespit etmiştir. Benzer bir şekilde Cohen ve Coughlin (2007), hedonik fiyat modeli ile Atlanta havaalanına (ABD) olan mesafe ile çevredeki konut fiyatları arasındaki ilişkiyi ele aldığı çalışmalarında havaalanına en yakın yerlerde gürültü kirliliği nedeniyle değer artışının gerçekleşmediğini ancak belirli bir mesafeden sonra havaalanına yakınlığın gayrimenkul fiyatlarını arttırdığını ifade etmişlerdir. Gürültü kirliliği alanının dışında hava alanına mesafe olarak her %10'luk artışın konut satış fiyatlarını %1,5 oranında arttırdığı gözlemlenmiştir. Cohen ve Brown (2013), Vancouver havalimanının (Kanada) çevresindeki ticari gayrimenkuller üzerindeki etkisini regresyon analizi yardımıyla (2005-2012) ele aldıkları çalışma sonucunda havaalanına her %10'luk yakınlığın ticari gayrimenkul fiyatlarını %7,6 oranında arttırdığını gözlemlemişlerdir.

1.5.2.1.3. Sosyal Tesisler ve Kamu Kuruluşlarının Yatırımları

Sosyal tesislerin varlığı ile eğitim ve sağlık kuruluşlarına yakınlık, gayrimenkul varlıkların değer artışına etki eden faktörler arasındadır. Okul, üniversite, hastane, yeşil alan gibi sosyal tesisler etrafındaki mülk değerlerine pozitif anlamda katkıda bulunmaktadır. Konum faktörüyle ilintili olan sosyal tesislere yakınlığın mülk değerleri üzerindeki pozitif etkisi konu ile ilgili yapılan çalışmaların çoğunda anlamlı sonuçlar vermiştir. Özellikle kentleşme ile birlikte yeşil alan, park ve rekreasyon alanlarına duyulan ihtiyacın artması, bu hizmetlerden yararlanan mülklerin değerlerinde de bir artış yaşanmasını beraberinde getirmektedir.

Kentsel parklar, geleneksel işlevlerinin yanı sıra; temiz hava ve egzersiz alanları yaratma, gençlere fiziksel, entelektüel ve sosyal programlar sunma, istihdam yaratma gibi etkilere de sahiptir (Walker, 2004: 2). Parkların, gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisi parkın büyüklüğüne ve özelliklerine göre değişmektedir. Literatürdeki yaygın kanı pasif rekreasyon alanlarının (özellikle göletler, bahçeler, büyük dinlenme alanları) gayrimenkul değer artışları üzerinde olumlu etkilere sahip olduğu; aktif rekreasyon alanlarının ise (çocuk parkları, paten parkı vb.) negatif dışsallıkları nedeniyle bitişik mülkiyetindeki gayrimenkul değerleri üzerinde olumsuz etkilere sahip olduğu yönündedir. New York'ta ki Central Park örneği parkların gayrimenkul değer artışları üzerindeki etkisini gösteren en önemli örneklerden biridir. Parkın inşasından (1856-1873) 18 yıl sonra yapılan araştırmalara göre parkın çevresindeki gayrimenkul değer artışlarına olan katkısı %800 gibi devasa bir boyuta ulaşmıştır (Lin, 2016: 1-11).

Hammer vd. (1974), pasif rekreasyon alanlarına sahip Pennypack'ın (Philadelphia) etrafındaki mülk değerleri üzerinde mesafeye bağlı olarak %4-33 arasında pozitif anlamda katkı yaptığını gözlemlemişlerdir. Crompton (2001), 1873- 2001 yılları arasında park ve mülk değerleri arasındaki ilişkiyi ele alan yaklaşık 30 çalışmayı incelemiştir. Bu çalışmalardan sadece beşinin

parka yakınlık ve gayrimenkul değer artışları arasındaki pozitif ilişkiyi desteklemediğini saptamıştır. Nicholls ve Crompton (2005), hedonik fiyatlama modeli yardımıyla Barton Creek Greenbelt ve Wilderness Park'ın (Texas), mülk değerleri üzerindeki pozitif etkisine dikkat çekmişlerdir. Türkiye'ye ilişkin yapılan çalışmalarda da benzer sonuçlar bulunmuştur. Örneğin, Çiçek ve Hatırlı (2015), hedonik fiyatlama modeli ile konutun parka yakınlığının konut değerini %2,5 oranında arttırdığını gözlemlemişlerdir.

Eğitim tesislerine yakınlık genel itibarıyla mülk değerleri üzerinde pozitif bir etki yaratmaktadır. Kane vd. (2006) ve Chiodo vd. (2010)'da yapmış oldukları çalışmada okul kalitesi ve mülk değerleri arasında anlamlı bir ilişki bulmuşlardır. Mülk değerleri ve üniversiteye yakınlık arasındaki ilişkiyi inceleyen Von ve Aikman (2014), Duke Üniversitesi'nin (Kaliforniya) etrafındaki mülk değerlerinin üniversiteye uzak olan alanlardan 4 kat daha değerli olduğunu gözlemlemişlerdir.

1.5.2.2. Kamunun Kararları

İmara açma, imar değişiklikleri sonucunda gayrimenkulün kullanım türü ve kullanım yoğunluğunun belirlenmesine yönelik düzenlemeler ve kentsel dönüşüm çalışmaları ile gayrimenkul değerleri arasında alınan kararın niteliğine göre değişen pozitif veya negatif yönlü güçlü bir ilişki bulunmaktadır.

1.5.2.2.1. İmar Planları

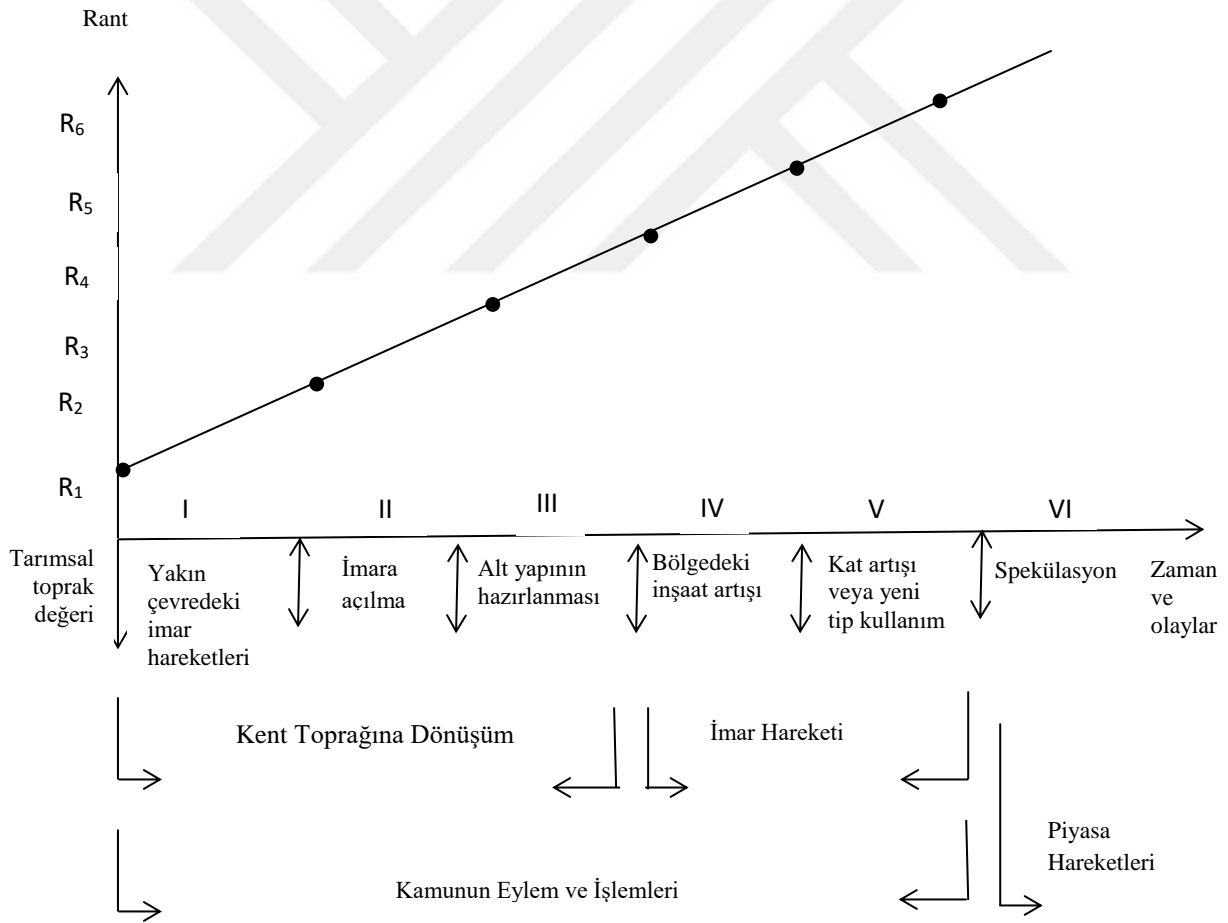
Kentsel rantların oluşumunda önemli bir faktör olarak gösterilen imar düzenlemeleri, yetkili idareler tarafından arazi kullanımına ilişkin düzenlemeleri içeren bir yönetmelik niteliğindedir. Bu yönetmeliklerle mülkün kullanım türü ve kullanım yoğunluğuna ilişkin temel kurallar belirlenmektedir. Bu kapsamda arazi kullanım kategorileri (endüstriyel, konut, ticari) ve bu kategorilere ilişkin yapısal kriterler (minimum lot büyüklükleri, maksimum bina yükseklikleri, planlama-onaylama süreçleri vb.) düzenlenmektedir (McDonald ve Mcmillen, 2012: 438).

Serbest piyasa güçlerinin neden olabileceği olumsuz dışsallıkları en aza indirme noktasında önemli bir politika aracı olan imar düzenlemeleri (Parisian ve Gibbens, 2008:3) çift karakterli bir yapıya sahiptir. Bu düzenlemeler ile bir yandan özel mülkiyet hakkı tayin edilmekte bir yandan da mülk kullanımına ilişkin belirli sınırlamalar getirilmektedir (Tse, 2001: 321). Literatürdeki yaygın kanı, imar düzenlemelerinin maliklere birtakım kısıtlamalar ve sıkıntılar yaşatmaktan ziyade toprağın kullanımı üzerindeki kontrol mekanizması ile kamunun halkın refahını arttırmaya yönelik uygulamaları şeklinde ele alınabileceği noktasındadır (McDonald ve Mcmillen, 2012: 439). Bu kapsamda imar düzenlemelerinin gayrimenkul değerleri üzerindeki olumlu etkisi iki açıdan ele alınabilir. Birincisi, imara açılan yerde yapılaşma ve yapılaşmanın neden olduğu faydalardan

yararlanma durumudur. İkinci etki ise, imara açılmayan yerlerdeki kıtlık etkisidir. Belirli bir alanda yerleşime açılmayan alanlar piyasada kıtlığın oluşmasına neden olmaktadır. Bu kıtlık mevcut gayrimenkul fiyatlarının artmasını beraberinde getirmektedir. İmara açmamanın yanı sıra birtakım imar kısıtları koyma da kıtlık etkisi yaratmaktadır (Jaeger, 2006: 107).

İmar planlarının gayrimenkul değerleri üzerindeki doğrudan etkisi; yeni imara açılma, kat artırımı ve kullanım türü değişikliği durumlarında ortaya çıkmaktadır. Ancak imar planlarının gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisi bunlarla sınırlı değildir. İmara açılan yerlerdeki altyapı çalışmaları ve yapılaşmaya bağlı diğer faktörler de dolaylı yoldan gayrimenkul değerli üzerinde etkili olmaktadır. Yeni imara açılma kapsamında tarım arazilerinin kentsel ve endüstriyel kullanıma açılması, imar sonucu ortaya çıkan değer artışlarının ilk aşamasını oluşturmaktadır.

Grafik 1: İmar Faaliyetleri Sonucu Değer Artış Süreci



Kaynak: Ertürk: 1997: 165

Grafik 1, imar çalışmaları neticesinde gayrimenkul değerlerinde meydana gelen değişiklikleri göstermektedir. Konu ile ilgili yapılan çalışmalar grafikte izah edilen süreci doğrulamaktadır. Özellikle tarım arazilerinin imara açılması sonucunda mülk değerlerinde meydana gelen değer artışları önemli seviyelerde gerçekleşmektedir. Rondhi vd. (2018) ve Başer ve Dizdar (2009) tarafından yapılan çalışmalar, tarım arazisinden konut arazisine dönüşümde meydana gelen değer artışlarının ne denli yüksek seviyelerde olduğunu göstermektedir. Rondhi vd. (2018), Java'da (Endonezya), tarım arazisi iken konut arazisine dönüştürülen alanlarda %700'lere varan değer artışları tespit etmişlerdir. Başer ve Dizdar ise (2009), Kaşüstü (Trabzon) bölgesinde fındıklık arazilerin konut arazisine dönüşümü neticesinde %226'lık reel değer artışını coğrafi bilgi sistemleri analizi ile ölçmüştür.

Tse (2001), varyans analizi yöntemiyle Hon Kong'da imara açık alanlar ile imarlı olmayan alanların fiyatlarına yönelik çalışmada imara açık alanların imara açık olmayan alanlardan daha değerli olduğu sonucuna ulaşmıştır. Uyaniker (2011), Kemalpaşa'da (İzmir) 1986 yılında onaylanan imar planı neticesinde 1987 yılında 80 TL/m² değerindeki arazilerin 2000 yılında 800 TL, 2010 yılında ise 1000 TL/ m² seviyelerinde seyrettiğini gözlemlemiştir. Benzer şekilde Wyndham Vale'de (Avustralya), kırsal alandan konut alanına dönüştürülen arazilerin değerleri dönüşümün hemen ardından 4 kat civarında; Melbourn'de (Avustralya) ise yaklaşık 10 kat civarında değerlenmiştir (Kendall ve Tulip, 2018: 1).

Yeni imara açılan alanlarda en çok tartışma noktası olan konu kentsel toprak spekülasyon durumudur. İleride ortaya çıkabilecek değer artışlarından yararlanmak amacıyla bireylerin ellerindeki arsaları boş olarak bekletmeleri, değer artışı beklenen yerlerden arsa satın almaları veya beklenti ve öngörülere bağlı olarak fiyat artırımları kentsel toprak spekülasyonu olarak adlandırılmaktadır. Spekülatif hareketler kamunun kararlarına bağlı beklentilere dayanabileceği gibi, piyasa koşulları, yatırım güdüsü gibi özel çabalar neticesinde de ortaya çıkabilmektedir. Kamunun kararlarına bağlı spekülatif hareketler, baskı grupları ve siyasal nüfus yoğunluğu ile yakından ilişkilidir. Baskı grupları ve siyasal nüfus yoğunluğu, elindeki güç nispetinde kamu üzerinde etkin olmak suretiyle toprak spekülasyonunun önünü açmakta ve emeğe dayanmayan değer artışlarına neden olmaktadır (Ertürk, 1997: 166). Gayrimenkul spekülasyonu ve rant arayışı arasındaki ilişki başta imar düzenlemeleri olmak üzere, kıtlık olgusu, kamunun hizmetlerine bağlı talep artışı, bireysel yatırımlara bağlı çekicilik ve cazibe gibi birçok faktörle yakından ilişkilidir.

Gayrimenkul sektöründeki spekülatif hareketlerin temel çıkış noktası beklenti ve öngörülere dayanmaktadır. Örneğin, Kolombiya'nın Cali şehrinde kamu otoritesi tarafından düşük gelirli bireyler için yönelik konut projesi yapılacağı duyurulmasının ardından bölgede kamu yatırım beklentisine bağlı olarak arazi metrekare fiyatlarının sekiz kat artması bahsedilen duruma yönelik somut bir örnektir (Bonilla ve Loaiza, 2006'dan aktaran Smolka, 2016: 1). Aynı şekilde Başakşehir'deki yapılaşmanın ardından civarda bulunan Esenkent'te de benzer yapılaşmanın başlayacağı

öngörüsüne dayalı talep ve spekülasyon neticesinde arsa fiyatlarında meydana gelen artış spekülasyon ve öngörü ilişkisini ortaya koymaktadır (Önal, 2002: 129). Bu iki örnek çalışmada görüldüğü üzere ilk örnekteki beklenti kamusal kararlara dayalı iken ikinci örnekteki beklenti kamunun müdahil olmadığı bir öngörüye dayanmaktadır. Bu ayrımın ortaya koyulabilmesi, ortaya çıkan değer artışının bölüşümü açısından büyük önem arz etmektedir.

İmara açmanın yanı sıra kullanım türü değişikliği de mülk değerleri üzerinde etkili olmaktadır. Bu konuda yapılan çalışmalara bakıldığında tarım veya konut alanı iken ticari alan kullanımına açılan bölgelerdeki mülk değerlerinin artış sergilediği görülmektedir. Hushak (1975), regresyon analizi yöntemiyle Ohio'da (ABD) ticari alan olarak belirlenen parsellerde önemli değer artışlarını gözlemlemiştir. Benzer şekilde Uyaniker (2011), Kemalpaşa'da (İzmir) hem konut hem ticari kullanıma tahsis edilen mülklerin diğer kullanım türlerine nazaran daha değerli olduğunu tespit etmiştir. Groves ve Helland (2002), Houston'da (ABD) imar düzenlemeleri sonucu ticari alan olarak belirlenen bölgenin konut alanına dönüştürülmesi neticesinde mülk fiyatlarının olumsuz yönde etkilendiğini regresyon analizi yardımıyla kanıtlamıştır.

İmar faaliyetleri sonucu mülk değer artışlarını meydana getiren düzenlemelerden biri de kat artırımı iznidir. Aynı bölgede yer almasına rağmen daha fazla kat yapımına elverişli alanların daha değerli olması bu durumun işareti. Pentrih'de (Sydney) aynı bölge içerisinde yer alan arazilerden 6 kat izne sahip arazilerin 2 kat izne sahip arazilerden yaklaşık iki kat daha değerli oluşu bu duruma verilebilecek örnekler arasındadır (Kendall ve Tulip, 2018: 1). Şimşek (2015) Kardolap Mahallesi'nde (Eyüp) imar düzenlemeleri sonucu gecekonduların yüksek katlı imara açılması sonucunda metrekare fiyatlarının yaklaşık 7 kat civarında arttığını gözlemlemiştir. Gerek bilimsel çalışmalarda gerekse değerlendirme raporlarında kat artırımı izni ile mülk değerleri arasındaki ilişki yukarıda bahsedilen örneklerde olduğu gibi pozitifdir (Şimşek, 2015: 110).

1.5.2.2.2. Kentsel Dönüşüm Projeleri

Kentin dokusuna uymayan sosyal, fiziksel, ekonomik ve çevresel sorunlara neden olan alanlarda yapılan yenileme ve iyileştirme çalışmaları olarak tanımlanabilecek olan kentsel dönüşüm projeleri gayrimenkul rantlarının ortaya çıkmasında etkili olan faktörlerden biridir. Yenileme, sağlıklaştırma, düzenleme, koruma, yeniden canlandırma, temizleme vb. faaliyetleri kapsayan bu projeler temel amaçlarını gerçekleştirirken etrafındaki mülk değerleri üzerinde de etkili olmaktadır (Aydın ve Çamur, 2016: 57). Konu ile ilgili çalışmaların ekseriyeti kentsel yenileme çalışmalarının gayrimenkul değerleri üzerindeki pozitif etkisine dikkat çekmektedir. Özellikle gelişmemiş ve daha çok gecekondulaşmanı olduğu alanlara yönelik projelerin mülk değerleri üzerindeki pozitif etkisi literatürde en fazla dikkat çekilen konular arasındadır. Huchzermeyer (2008), Nairobi (Kenya); Şimşek (2015), Eyüp (İstanbul); Bah vd (2018), Afrika şehirlerinde gecekonduların mahallelerindeki

yenileme projelerinin konut değerleri üzerindeki etkisine yönelik çalışmalarında bu etkiye dikkat çekmişlerdir.

Gecekondu mahallelerine yönelik dönüşümün yanı sıra deprem ve kentleşme politikaları başta olmak üzere çeşitli nedenlerle yapılan kentsel dönüşüm projelerinin mülk değerlerini pozitif yönde etkilediğine yönelik birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Wing vd. (2003), panel veri analizi ve hedonik fiyatlama modelini kullandıkları çalışmalarında Hon Kong'da kentsel dönüşüm projesi alanındaki mülklerin projenin ardından % 9 oranında değerlendiğini saptamışlardır. Alaba (2010), Lagos'da (Nijerya) kentsel dönüşüm öncesi ve sonrası mülk değerlerini karşılaştırdığı çalışma sonucunda kentsel dönüşümün mülk değerleri üzerinde %95 anlamlılık düzeyinde pozitif etki yarattığını ifade etmiştir. Liu vd. (2015), Shenzen'de (Çin) 2004 yılında ilan edilen kentsel dönüşüm projesinin inşa faaliyetine başlanmadan mülk değerleri üzerinde pozitif etkiler yarattığını gözlemlemişlerdir. Yerli literatürde de kentsel dönüşüm ve mülk değerleri arasındaki pozitif ilişkiyi ortaya koyan birçok çalışma mevcuttur. Özellikle Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) önderliğinde yapılan projelerin gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisine dikkat çekilmektedir. Kılıç (2006), Ataşehir'de başlayan kentsel dönüşüm çalışmalarının 1993-2006 yılları arasında mülk değerlerini %200'ler (enflasyondan arındırılmış oran) civarında pozitif yönde etkilediği sonucuna varmışlardır. Alkışer vd. (2009) ve Ünsal (2015) Tarlabası'nda yaşanan kentsel dönüşüm hareketinin mülk değerlerini önemli ölçüde attırdığını gözlemlemişlerdir. Şimşek (2015), Kartal'da taş ocakları olan alanın kentsel dönüşüm ile birlikte nitelikli konut ve ticari alanlara çevrilmesiyle birlikte mülk fiyatlarının 5 yıl içerisinde 10 kat daha değerli olduğunu saptamıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARINI KAMUYA AKTARMAYA YÖNELİK DÜZENLEMELER VE ÜLKE ÖRNEKLERİ

Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin ele alındığı bu bölümde, ilk olarak birtakım kriterler çerçevesinde değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin çeşitli sınıflandırmalar yapılmıştır. Daha sonra bu düzenlemelerin tarihçesi, gerekçeleri ve özelliklerine değinilmiştir. Devamında, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik bilgiler sunulmuştur. Ardından çeşitli ülkelerde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere yer verilerek bölüm sonlandırılmıştır.

2.1. Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler

Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler, gayrimenkul değerinde malikin herhangi bir tasarrufu olmadan; belirli bir maliyete katlanmadan ve herhangi bir emek harcamadan ortaya çıkan değer artışlarından kamunun pay almasına yönelik düzenlemelerdir. Literatürde Land Value Capture Mechanisms (Gayrimenkul Değer Artışını Kavrama Düzenlemeleri) olarak adlandırılan bu düzenlemeler ile gayrimenkul sahibinin doğrudan yatırımı ve faaliyeti dışında meydana gelen artı değerın belirli bir kısmının kamuya aktarılması amaçlanmaktadır (Prest, 1981: 44; SGS,2007: 3; Dye ve England, 2010: 2; Smolka, 2015: 4; Munshifwa, 2017: 3).

Gayrimenkul değeri üzerinde etkili olan temel faktörler; bireysel iyileştirmeler, piyasa koşulları, kamunun karar ve hizmetlerdir (Grether ve Mieszowski 1974: 127; Sirmans ve Benjamin, 1991: 358; Uju ve Iyanda, 2012: 190; Liew ve Haron, 2013: 261; Ong: 2013: 417; Zhou vd. 2017: 4). Bireysel iyileştirmeler mülk sahibinin maddi katkısı ve emeği sonucunda gayrimenkulün eksikliklerinin giderilmesi, yenilenmesi ve modernleştirilmesine yönelik faaliyetlerdir. Bu işlemler gayrimenkul sahibinin tasarrufu sonucunda meydana geldiği için haksız/emeksiz değer artışı olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla bireysel iyileştirmeler sonucunda mülk değerinde meydana gelen artışlar, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler arasında gösterilmemektedir (Gwamna vd. 2015:400; Zhou vd. 2017:4).

Piyasa koşullarında ortaya çıkan değer artışları, gayrimenkul sektörü ve ekonomik konjonktürde yaşanan gelişmelerin yanı sıra kamunun karar ve hizmetlerinin mülk değerleri üzerindeki etkisini de kapsamaktadır (Alterman, 2011: 461). Bu nedenle bu yaklaşım kapsamında gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler geniş perspektifli gayrimenkul değer artış düzenlemeleri olarak adlandırılabilir. Gayrimenkul değer oluşumu kaynağını geniş perspektifte ele alan bu yaklaşım kapsamında değer artışında rol oynayan faktörler konusunda herhangi bir ayrıma gidilmemektedir. Mali açıdan gelir elde etmeye odaklanılan bu düzenlemeler ile gayrimenkulde meydana gelen değer artışlarının piyasa koşullarında veya doğrudan kamunun düzenlemeleri veya hizmetleri neticesinde oluşmasının bir önemi yoktur. Bu düzenlemelere gayrimenkulün satışı veya el değiştirmesi aşamasında başvurulmaktadır. Gelir vergisi içerisindeki sermaye kazancı vergisi (Capital Gain Tax/Speculation Tax), gayrimenkulün el değiştirmesi aşamasında alınan Transfer Vergisi ve Tapu Harcı (Real Estate Transfer Tax and Deed Fees/Tax), İkinci Konut Vergisi (Second Home Tax), spekülasyon amaçlı arsa alımını önlemeye yönelik Boş Arazi Vergisi (Vacant Land Tax) bu kapsamda ele alınan düzenlemelerdir (Walters, 2012: 189; Hemmings, 2011: 18).

Kamu kaynaklı değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler ise sadece kamunun müdahil olduğu kararlar ve hizmetler neticesinde ortaya çıkan değer artışlarına odaklanmaktadır. Piyasa sürecinde oluşan ve kamunun müdahil olmadığı nedenler sonucunda ortaya çıkan değer artışları bu düzenlemelerin kapsamına girmemektedir (Alterman, 2011: 461). Bu nedenle bu yaklaşım esas alınarak gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmayı amaçlayan düzenlemeler, dar perspektifli gayrimenkul değer artış düzenlemeleri olarak adlandırılabilir. Bu düzenlemeler ile gelir elde etmekten ziyade kamunun neden olduğu ve malikin herhangi bir katkısının olmadığı değer artışlarından elde edilen gelirler ile kamu projelerinin finanse edilmesi ve elde edilen gelirin tekrar kullanılarak erdemli bir döngünün oluşturulabilmesi amaçlanmaktadır (Smart Cities, 2017: 3).

Kamu kaynaklı değer artışlarını kavramaya yönelik tek bir düzenlemeden söz etmek mümkün değildir. Kamunun neden olduğu değer artışlarının imar, kentsel dönüşüm faaliyetleri, bayındırlık hizmetleri ve arazi düzenlemeleri gibi farklı düzenlemeler ve hizmetler neticesinde ortaya çıkması tek bir düzenlemenin bu artışları kavramada yetersiz kalmasına neden olmaktadır (Ertürk, 1997: 172). Bu nedenle kamu otoriteleri, kentsel değer artışlarını kavramaya yönelik çeşitli araçlar kullanmaktadır. Bu kapsamda uygulanan temel düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bird ve Slack, 2007: 214; Walters, 2012: 189; Smolka, 2015: 13);

- * Şerefiye (Betterment Tax)
- * İmar Hakkı Değişiklikleri (Changes For Zoning Rights)
- * Vergi Artışı Finansmanı (Tax Increment Financing)
- * Özel Amaçlı Değerleme Bölgesi (Special Assesment District)

- * Etki- Gelişim Ücreti- Harcamalara Katılım Ücreti (Impact Fee- Development Fee)
- * Ortak Kalkınma Ücreti (Joint Development)
- * Arazi Yeniden Düzenleme ve Kamulaştırma (Land Readjustment- Expropriation)

Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik çeşitli düzenlemelerin varlığı, konunun daha iyi anlaşılması açısından bir sınıflandırma yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda bu düzenlemeler yukarıda da ifade edildiği üzere değer artış kaynağının kapsamına göre dar veya geniş kapsamlı düzenlemeler şeklinde bir ayrıma tabi tutulmuştur. Sadece kamu kaynaklı değer artışlarına odaklanan düzenlemeler dar kapsamlı, kamunun karar ve hizmetleri ile piyasa sürecinde ortaya çıkan değer artışlarına odaklanan düzenlemeler ise geniş kapsamlı düzenlemeler olarak adlandırılmıştır. Bu temel ayrımın yanı sıra, değer artışını kavrama, düzenlemeye başvurulma gerekçesi, elde edilecek gelirin türü, matrah, tahsilat süreci gibi temel kriterler kapsamında da bir sınıflandırma yapılmıştır.

Değer artışının kavranmasındaki kapsam başka bir deyişle temel amaç çerçevesinde yapılan sınıflandırmaya göre düzenlemeler; doğrudan veya dolaylı olarak değer artışını hedef alan düzenlemeler şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırmanın temel mantığı, düzenlemelerin teorik altyapısına dayanmaktadır. Değer artış vergilerinin teorik özelliklerini taşıyan düzenlemeler, doğrudan değer artışlarına odaklanan düzenlemeler; teorik olarak değer artış vergisinin özelliklerini içinde barındırmayan ancak değer artış kazançlarından kamunun pay almasına imkan tanıyan düzenlemeler ise dolaylı olarak değer artışlarına odaklanan düzenlemeler olarak adlandırılmıştır.

Mali amaç kriterine göre yapılan ayırmada, kamunun neden olduğu değer artışlarını tekrar kamuya dolayısıyla tüm topluma dağıtmayı amaçlayan düzenlemeler, sosyal amaçlar kapsamında başvuru düzenlemeler olarak; sadece değer artışından gelir elde etmeyi amaçlayan düzenlemeler ise mali amaçlar kapsamında başvuru düzenlemeler olarak adlandırılmıştır.

Bu ayrımlarının yanı sıra düzenlemeler; matrah türü açısından; verginin hesaplanmasında esas alınan ölçü ve kriterlere göre advalorem veya spesifik, gelirin türü açısından; nakdi veya ayni, tahsilat süreci açısından; alış-satış aşaması veya artışın hemen ardından, vergileme ilkeleri açısından da ödeme gücü veya fayda ilkesine dayanması açısından ayrıma tabi tutulmuştur. Tablo 2, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin sınıflandırmaları göstermektedir.

Tablo 2: Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemelerin Çeşitli Kriterler Bakımından Sınıflandırılması

Kapsam Açısından	Amaç Açısından	Başvurulma Gerekçesi Açısından	Düzenlemenin Türü Açısından
<p><u>Dar Kapsamlı (Kamu Kaynaklı) Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Şerefiye ▪ Vergi Artışı Finansmanı ▪ Özel Amaçlı Değerleme Bölgesi ▪ Etki Ücretleri ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri ▪ Ortak Gelişim ▪ Arazi Yeniden Düzenleme Payı 	<p><u>Doğrudan Değer Artışlarını Hedef Alan Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Şerefiye ▪ Boş Toprak/Gayrimenkul Vergisi ▪ Vergi Artışı Finansmanı ▪ Özel Değerleme Bölgesi ▪ Etki Ücretleri ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri ▪ Ortak Gelişim ▪ Arazi Yeniden Düzenleme 	<p><u>Mali Amaçlar Kapsamında Başvurulan Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artışı Kazancı Vergisi ▪ Sermaye Kazancı Vergisi ▪ Tapu Harcı 	<p><u>Vergi/Harc Temelli Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Şerefiye ▪ Boş Toprak/Gayrimenkul Vergisi ▪ Vergi Artışı Finansmanı ▪ Özel Değerleme Bölgesi ▪ Etki Ücretleri ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri ▪ Ortak Gelişim ▪ Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artışı Kazancı Vergisi ▪ Sermaye Kazancı Vergisi ▪ Tapu Harcı
<p><u>Geniş Kapsamlı (Kamu ve Piyasa Kaynaklı) Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artışı Kazancı Vergisi ▪ Gayrimenkul Transferi Vergisi ve Tapu Harcı ▪ Boş Toprak/Gayrimenkul Vergisi ▪ İkinci ev (Yatırım Konutu) Vergisi 	<p><u>Dolaylı Olarak Değer Artışlarını Hedef Alan Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artışı Kazancı Vergisi ▪ Sermaye Kazancı Vergisi ▪ Tapu Harcı 	<p><u>Sosyal Amaçlar Kapsamında Başvurulan Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Şerefiye ▪ Boş Toprak/Gayrimenkul Vergisi ▪ Vergi Artışı Finansmanı ▪ Özel Değerleme Bölgesi ▪ Etki Ücretleri ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri ▪ Ortak Gelişim ▪ Arazi Yeniden Düzenleme 	<p><u>Gelişme/Kalkınma Temelli Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Arazi Yeniden Düzenleme ▪ Arazi Bankacılığı ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri

Tablo 2: Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemelerin Çeşitli Kriterler Bakımından Sınıflandırılması (Devamı)

Matrah Türü Açısından	Gelir Türü Açısından	Tahsilat Süreci Açısından	Ödeme Gücü ve Fayda İlkesi Açısından
<p>Ad-valorem Matraha Sahip Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Şerefiye ▪ Vergi Artışı Finansmanı ▪ Özel Değerleme Bölgesi ▪ Etki Ücretleri ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri ▪ Ortak Gelişim Ücreti ▪ Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artış Kazancı Vergisi ▪ Sermaye Kazancı Vergisi 	<p>Nakdi Değer Kavrama Düzenlemeleri</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Şerefiye ▪ Boş Toprak/Gayrimenkul Vergisi ▪ Vergi Artışı Finansmanı ▪ Özel Değerleme Bölgesi ▪ Etki Ücretleri ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri ▪ Ortak Gelişim ▪ Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artış Kazancı Vergisi ▪ Sermaye Kazancı Vergisi ▪ Tapu Harcı 	<p>Değer Artışının Hemen Ardından Tahsil Edilen Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Şerefiye ▪ Boş Toprak/Gayrimenkul Vergisi ▪ Vergi Artışı Finansmanı ▪ Özel Değerleme Bölgesi ▪ Etki Ücretleri ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri ▪ Ortak Gelişim 	<p>Fayda İlkesine Dayanan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Şerefiye ▪ Vergi Artışı Finansmanı ▪ Özel Değerleme Bölgesi ▪ Etki Ücretleri ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri ▪ Ortak Gelişim ▪ Arazi Yeniden Düzenleme
<p>Spesifik Matraha Sahip Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Boş Toprak/Gayrimenkul Vergisi ▪ Arazi Yeniden Düzenleme ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri ▪ Şerefiye 	<p>Aynı Değer Artış Düzenlemeleri</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Arazi Yeniden Düzenleme ▪ İmar Hakkı Değişiklikleri 	<p>Alış-Satış Aşamasında Tahsilatının Yapıldığı Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artış Kazancı Vergisi ▪ Sermaye Kazancı Vergisi ▪ Tapu Harcı 	<p>Ödeme Gücü İlkesine Dayanan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Boş Toprak/Gayrimenkul Vergisi ▪ İkinci Konut Vergisi ▪ Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artış Kazancı Vergisi ▪ Sermaye Kazancı Vergisi ▪ Tapu Harcı

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Bu sınıflandırmalar kapsamında gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler, temelde değer artış kaynağının kapsamına göre yapılan sınıflandırmaya göre kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler ve piyasa kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler şeklinde ele alınacaktır.

2.1.1. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler

Bayındırlık hizmetleri, imar düzenlemeleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları gibi kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerdir. Temel amaç kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkan “emeksiz kazançları” birtakım düzenlemeler yoluyla tekrar kamuya aktarmaktır. Vergiler, harçlar, ayni ve idari düzenlemeler bu kapsamda başvuru araçlarıdır (Alterman, 2011: 461).

Bu başlık altında öncelikli olarak kamu kaynaklı değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin tarihçesinden bahsedilecektir. Daha sonra ise bu düzenlemelerin temel özellikleri ile başvuru gerekçelerine değinilecektir. Ardından konu ile ilgili düzenlemeler üç ana sınıflandırma altında ele alınarak incelenecektir.

2.1.1.1. Tarihçesi

Gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay almasına yönelik düzenlemelerin çoğu, vergi ve harç niteliğindedir. Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik en eski ve en geleneksel düzenleme şerefiyedir (Seligman, 1895: 285). Şerefiyenin dışında kamu kaynaklı değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin çoğu 19. yy.’ın ikinci yarısından itibaren başta ABD olmak üzere yerel özerkliğin mevcut olduğu ülkelerde ortaya çıkmış olan yeni sayılabilecek düzenlemelerdir. Vergi ve harçların yanı sıra azınlıkta olmakla birlikte ayni ve idari düzenlemeler yoluyla da kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkan değer artışları kamuya aktarılabilir. Arazi düzenlemeleri ve kamulaştırma bu düzenlemeler arasında en köklü geçmişe sahip olanlardır (Suzuki vd. 2015: 54-61). Bu çerçevede gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik çalışmaların tarihi süreçteki gelişimi dört aşamada ele alınabilir (Prest, 1981: 7);

- 1) 1914 Öncesi (I. Dünya Savaşı’ndan önce)
- 2) I. Dünya Savaşı sonrası
- 3) Georgizm teorilerinin uygulamaya geçirilmesi
- 4) Gayrimenkul değer artışlarını hedef alan çeşitli vergisel düzenlemelerin uygulamaya geçirilmesi

Toprak, ilkçağdan günümüze kadar refahın önemli bir göstergesi olarak ele alınmış ve bu kapsamda gerek varlığı ile gerekse de üzerinde yetişen ürünler ile verginin konusunu teşkil etmiştir. Vergi tekniğinin henüz yeteri kadar gelişmediği ilk dönemlerde, toprak ve mülk sahipliğinin kolay kavranabilmesi toprak sahipliği üzerindeki vergilere ağırlık verilmesine neden olmuştur (Yücel, 2014: 3). Toprak ve mülk sahipliği üzerinden alınan vergilerin kökeni Roma dönemine kadar dayanmaktadır. Ancak emlak vergisinin bir türü olarak ilerleyen başlıklarda detaylı bir şekilde değinilecek olan gayrimenkul değer artış vergilerinin kökeni bu denli eski değildir (Prest, 1981: 21). Antik roma döneminden 18. yy.'a kadar gerek toprak üzerinden gerekse topraktaki değer artışı (rant) üzerinden çeşitli vergiler tahsil edilmiştir. 15. yy.'da Danimarka'da, ardından İngiltere'de topraktan elde edilen değer artışlarını vergilemeye yönelik bazı düzenlemeler yapılmıştır. Aynı dönemlerde kamu hizmetlerinin finansmanına katılımı amaçlayan Şerefiyeye başvurulduğuna dair kanıtlar da bulunmaktadır. 1500'lerde Portekiz ve İspanya'da, 1607'de Meksika'da, 1672'de Fransa'da yollar, köprüler, kanallar gibi kamu hizmetlerinden yararlanan toprak sahiplerinin hizmet maliyetlerine katılımı sağlanmıştır (Smolka, 2013: 13). Ancak gayrimenkul değer artışlarının sistemli ve modern bir şekilde vergilendirilmesine yönelik arayışlar 18. yy.'ın başlarında Fizyokratlar ile başlayıp Henry George ile süregelen teorik çalışmaların akabinde gerçekleşmiştir (Prest, 1981: 30; Mathis ve Zech, 1982: 2; McClucksey vd. 2005: 3).

Hatırlanacağı üzere çalışmanın birinci bölümünde kentsel rant teorilerinin tarımsal rant teorilerinden yola çıkılarak oluşturulduğundan bahsedilmiştir. Teorik aşamada gerçekleşen bu süreç vergisel anlamda da kendini göstermiştir. Topraktan elde edilen rantın vergilenmesine yönelik ilk görüşler tarımsal ürünler ve bu ürünlerin pazarlanması sonucu ortaya çıkan haksız kazançlara yöneliktir. Kentleşme ve yapılaşma ile birlikte daha önce tarım alanları olarak kullanılan toprakların kentsel topraklar haline dönüşmeye başlaması bu aşamada oluşan ve emeğe dayanmayan değer artışlarının da dikkate alınmasını beraberinde getirmiştir (Ökmen ve Yurtsever, 2010: 62). Yapılaşma ve kentleşmeye bağlı bu vergilerin yanı sıra kamu harcamalarının finansmanına katılmaya yönelik vergisel düzenlemelerin kökeni daha eski tarihlere dayanmaktadır (Seligman, 1895: 285).

18. yy.'ın ikinci yarısında François Quesnay önderliğinde ortaya çıkan Fizyokrasi akımı, zenginliğin kaynağını doğaya ve tarıma bağlamıştır. Yalnızca tarım sektöründeki üretken emeğin artı değer yaratacağını savunan Fizyokratlar (Giray, 2014: 22), artı değeri ve rantı tarım sektörü üzerinden incelemişlerdir (Selik, 1982:7). Toprağın tüm toplumun malı olduğu düşüncesiyle topraktan elde edilen gelirin kazanılmamış ve hak edilmemiş olduğunu savunmuşlardır (Oral, 2017: 63). Toprağın en verimli üretim faktörü olduğu düşüncesinden hareketle en verimli vergilemenin toprak üzerindeki ranttan alınacak vergiler olduğunu ve tüm vergilemenin bu kaynak üzerinden gerçekleştirilmesini savunmuşlardır. Fizyokratların ardından Adam Smith ve David Ricardo, arazi

rantlarına ilişkin vergileme noktasında olumlu görüşler ortaya koyarak bu verginin üretim üzerinde olumsuz bir etki yaratmayacağını ifade etmişlerdir (McClucksey vd. 2005: 2).

Gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin tarihi süreçteki ikinci aşaması, I. dünya savaşı sonrası dönem ile 19. yy.'ın ortalarına kadar geçen dönemi kapsayan 1914-1950'li yıllardır. 19. yy.'dan önce toprak üzerindeki vergilerin sürekli ve sistematik olmadığından bahsedilmişti. I. Dünya Savaşı ile birlikte ortaya çıkan yıkım ve tahribat, büyük sosyal ve ekonomik kargaşalara neden olmuştu. Savaş sonrası ortaya çıkan yıkım ve tahribatı onarmaya yönelik finansman ihtiyacı, arazi vergilerine yönelimi arttırmıştır. Dolayısıyla bu dönemde sürekli olmamakla birlikte, savaş sonrası yıkımın tahribatına finansman arayışına bağlı olarak arazi manada gayrimenkul değerleriyle alakalı vergilendirmeler yapılmıştır (Prest, 1981: 7-30; McClucksey vd. 2005: 5).

Gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik esas teorik çalışmalar, tarihi sürecin üçüncü aşaması olarak gösterilen, Henry George ve onun görüşlerini benimseyen Georgizm teorilerinin savunucuları tarafından (1879) yapılmıştır. Federal arazi politikalarından kaynaklanan tekel karın bir kısmının devlete aktarılması gerektiğini savunan Henry George tıpkı Fizyokratlar gibi toprak rantına dayanan tek bir vergi sistemini önermiştir (Mathis ve Zech, 1982: 2). George bu görüşlerini “İlerleme ve Yoksulluk” (Progress and Poverty) adlı eserinde dile getirmiştir. Dönemin ekonomik koşulları, toplumsal yapı ve toprak kıtlığına bağlı spekülasyon hareketleri bu görüşünün arkasındaki temel nedenlerdir (McClucksey vd. 2005: 3). Bu kapsamda arazi spekülasyonu durdurmak, emlak piyasasındaki döngüyü hafifletmek, emeğin ve sermayenin adil gelişimine katkıda bulunmak, orta sınıfın daha uygun fiyat ve kalitede konut ve arazi edinmesini sağlamak, boş arazileri vergileme yoluyla kullanıma açmak George'nin bu vergi sistemi ile elde etmeyi amaçladığı temel konulardır. George'nin bu görüşleri kendisinden sonra Georgizm olarak adlandırılan akıma bağlı birçok ekonomist tarafından destek bulmuştur (Bess, 2018: 61).

Gayrimenkul değer artış vergilerinin tarihsel süreçteki son aşaması, Georgizm savunucuları tarafından yapılan çalışmalar neticesinde uygulamaya koyulan düzenlemeler olmuştur. Özellikle 19. yy.'ın ikinci yarısından itibaren farklı coğrafyalarda yer alan birçok ülkede gayrimenkul değer artışlarını hedef alan vergisel düzenlemeler uygulanmaya başlanmıştır (Prest, 1981: 7-30; McClucksey vd. 2005: 5). Bu kapsamda, Yeni Zelanda, Danimarka, İngiltere, Avustralya, Kolombiya ve Güney Afrika başta olmak üzere birçok ülkede bu verginin uygulanmasına yönelik çalışmalar başlatılmıştır (McClucksey vd. 2005: 4). Aşağıdaki başlıklarda incelenecek olan Vergi Artışı Finansmanı, Özel Değerlenme Bölgesi, Etki Ücretleri, İmar Hakkı Değişiklikleri, Ortak Gelişim gibi uygulamalar bu düzenlemelere ilişkin örneklerdir (Rybeck, 2004: 256).

2.1.1.2. Gerekçesi

Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının bir kısmının tekrar kamuya aktarılması gerektiği görüşü birçok ekonomist tarafından destek görmektedir. Vergilemede adaleti sağlamak, dışsallıkları içselleştirmek, spekülasyon hareketleri caydırmak ve planlı kentleşmeye katkıda bulunmak gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler ile amaçlanan temel hedeflerdir (Smith, 1976: 52; Fainstein, 2012: 24; Wang vd. 2015: 390) . Bu hedefler aynı zamanda gayrimenkul değer artış vergilerinin faydaları olarak da nitelendirilmektedir. Tablo 3'te, Nobel ödüllü bazı iktisatçıların gayrimenkul değer artışlarının çeşitli düzenlemeler yoluyla kamuya aktarılmasına ilişkin görüşlerini göstermektedir.

Tablo 3: Nobel Ekonomi Ödülü Almış Ekonomistlerin Gayrimenkul Değer Artışlarının Kamuya Aktarılmasına İlişkin Görüşleri

Nobel Ödülü Ekonomistler	Ekonomi Almış	Gayrimenkul Değer Artışlarının Kamuya Aktarılmasına İlişkin Görüşleri
Paul Samuelson (1970)		Gayrimenkul değer artışları, üretim teşviklerini ve verimliliği bozmaksızın yüksek miktarda vergilendirilmesi gereken bir "fazlalık" niteliğindedir.
James Tobin (1981)		Malikin çabası dışında meydana gelen değer artışlarını vergiye tabi tutmak iyi bir fikirdir.
Franco Modigliani (1985)		Gayrimenkul değer artışlarını vergileme yoluyla kamuya kazandırmak önemli bir gelir kalemi yaratacaktır.
James Buchanan (1986)		Arazilerini üretken kullanım dışına çıkararak özel kullanıma tahsis eden toprak sahiplerinin daha yüksek miktarlarda vergilendirilmesi gerekmektedir.
Robert Solow (1987)		Verimlilik, adalet ve kamuya gelir aktarılması nedeniyle topraktan elde edilen değer artışı tutarında yerel yönetimlere yıllık ödeme yapılmalıdır.
William Vickery (1996)		Emlak ile ilgili diğer vergilerin kaldırılarak gayrimenkul değer artışları üzerinden vergileme yapılması verimliliği arttıracaktır.
Joseph Stiglitz (2001)		Gayrimenkul değer artışlarının vergiye tabi tutulması mantıklı bir uygulamadır. Çünkü bu kazançlar "hak edilmeyen" bir gelir ve zenginlik kaynağıdır.

Kaynak: Smolka, 2015: 41

Nobel ödüllü bazı iktisatçıların kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarından kamunun neden pay alması gerektiği noktasındaki görüşlerinden hareketle bu payın kamuya aktarılma gerekçeleri aşağıdaki maddeler altında özetlenebilir;

- Vergilemede adaleti sağlamaya yönelik bir uygulama olması,
- Haksız ve emeksiz kazançların önüne geçme isteği,
- Kamu hizmetleri sonucu oluşan değer artışından alınan pay ile tekrar kamu hizmeti sunumunun yapılabileceği bir döngü oluşturabilmesi,

- Vergileme ilkeleri ile bağdaşması,
- Yerel yönetimlere gelir kaynağı oluşturması,
- Arazi kullanımının düzenlenmesi,
- Kırsal kalkınma ve tarımsal üretime katkıda bulunması,
- Spekülatif toprak kullanımının önüne geçmesi,
- Piyasada sapmalara yol açmayan etkin bir vergileme olması.

Tablo 3'te görüldüğü üzere kentsel değer artış vergilerinin meşruiyetine ilişkin en önemli gerekçe, değer artışları nedeniyle ortaya çıkan haksız/emeksiz kazançların vergilemede adalet ilkesi kapsamında ele alınması gerektiğidir (Fainstein, 2012: 24). Bu vergileme kapsamında kamunun hizmetleri neticesinde mülk değerlerinde mülk sahibinin emek ve çabası dışında meydana gelen değer artışlarına odaklanılmaktadır. Bu değer artışında pay sahibi olan kamu kesiminin artıştan pay alması suretiyle elde edilen kaynağın tekrar kamusal hizmetlerde kullanılması planlanmaktadır. Dolayısıyla toplumun kamu hizmetlerinden eşit fayda gördüğü bir döngü oluşturulmakta; bireysel faydadan ziyade toplumsal fayda gözetilmektedir (Smolka, 2015: 4).

Malikin çaba ve iradesi dışında meydana gelen gayrimenkul değer artışlarını çeşitli düzenlemeler yoluyla kamuya aktarmanın önemli gerekçelerinden biri de kamu eliyle yaratılan dışsallıkların içselleştirilmesine dayanmaktadır (Wang vd. 2015: 390; Kaipainen, 2017: 19). Esas itibarıyla devletin dışsallıklara müdahale etme amacı negatif dışsallıkları önlemektir. Ancak kamu eliyle yaratılan pozitif dışsallıklardan belirli alanda yer alan maliklerin yararlanması etkin kaynak dağılımını engelleyebilmektedir. Örneğin yakın parsellerde bulunan iki gayrimenkulden birinin imar düzenlemelerinden yararlanıp diğerinin imar düzenleme alanı dışında bırakılması, ortaya çıkan pozitif dışsallığın adil şekilde paylaşılmamasına neden olacaktır. Bu nedenle pozitif dışsallık sonucu oluşan değer artışının vergiye tabi tutularak tekrar kamu yararına kullanılması etkin kaynak dağılımı ve adalet açısından önem arz etmektedir.

Gayrimenkul sektörüne ilişkin spekülatif hareketlerin varlığı kentsel değer artışlarını vergiye tabi tutmanın önemli gerekçelerindedir (Smith, 1976: 52; Keleş vd. 1999: 49; Heywood ve Hackett, 2013: 14). Gayrimenkul değerlerinin ekonomik etkenlerin yanı sıra siyasal ve yönetsel kararlardan da etkilendiği bilinmektedir (Ertürk, 1997: 163). Özellikle baskı gruplarının etkisi ve siyasal rant kaygısı nedeniyle hazırlanan imar planları (Arslan, 2014: 122) başta olmak üzere gayrimenkul sahiplerinin değer artışı beklentisi nedeniyle mevcut arazilerini boş beklemleri veya bu beklentiye binaen gayrimenkul satın almaları spekülatif kazançların oluşumunda önemli rol oynamaktadır (Brown, 1999: 46; Ertürk, 1997: 167; Clarke ve Ginsburg, 2015: 4). Bu çerçevede boş araziler üzerinden yapılacak bir vergileme ile toprak spekülasyonunu engellemek ve bu alanların tarımsal faaliyetler için kullanımını teşvik etmek suretiyle toprak kullanımında verimliliği arttırmak mümkündür. İmar planları ile yapılan düzenlemeler kapsamında ise kent/banliyö yayılımı azaltılarak kentsel hizmetlerin sunumu kolaylaştırılabilir. Büyük ölçekli ekonomik aktiviteler arazi

değeri vergisinden etkilenmeyen şehrin dış kesimlerine doğru kaydırılarak kent yapısının ve çevre kalitesinin bozulmaması sağlanabilir. Bu sayede marjinal kent alanları, ekonomik aktiviteler için kullanıma açılabilir (LVTC, 2015).

Gayrimenkul sektöründeki spekülâtif kazançların vergi dışı tutulması vergilemede adalet ilkesinin göz ardı edilmesinin yanı sıra yaratmış olduğu cazibe nedeniyle yatırım ve tasarrufların üretken sektörlerle kaymasını da engellemektedir. Bu kapsamda emek ve üretken sektörler üzerine yoğunlaşan vergilerden ziyade istihdam etkisi az olan ve üretken olmayan gayrimenkul sektörüne yönelik bir yükümlülük vergileme yolu ile piyasa dengesinin bozulmaması adına otomatik stabilizatör görevi görebilir. Ayrıca bu vesile ile elde edilen gelirler neticesinde, emek ve harcamalar üzerindeki vergi yükü düşürülerek gelir düzeyi dezavantajlı gruplar üzerindeki baskı azaltılabilir (LVTC, 2015).

Yerel yönetim öz gelirlerini artırma, kamusal harcama maliyetlerini karşılama, planlı ve düzgün kentleşmeyi sağlama, boş ve verimsiz arazileri daha etkin kullanma gibi nedenler kentsel değer artışlarını çeşitli düzenlemeler yoluyla kamuya aktarmanın diğer gerekçeleri arasında gösterilmektedir (Raslanas vd. 2010: 53; LVTC, 2015; Oral, 2017: 68; Alkan, 2017: 61).

2.1.1.3. Özellikleri

Toplumun müşterek ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak devlet tarafından sunulan hizmetler kamu hizmetleri olarak adlandırılmaktadır. Boyutu, önemi ve niteliği değişmekle birlikte dünya üzerindeki tüm devletler toplumsal ihtiyaçların teminine yönelik roller üstlenmektedir (Akdoğan, 2013: 37). Toplumsal ihtiyaçları karşılamak amacıyla kamu otoritesi tarafından sunulan temel hizmetlerden olan bayındırlık hizmetleri, imar düzenlemeleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları kentsel değer artış vergilerinin mali literatürde ele alınma nedenlerindedir. Kamu kuruluşları tarafından sunulan bayındırlık hizmetleri, imar düzenlemeleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları söz konusu hizmetlerin yapıldığı alanlardaki gayrimenkul varlıkların değerleri üzerinde pozitif etkiler yaratmaktadır (Tunçer ve Rakıcı, 2014a: 232).

Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler; imar, bayındırlık hizmetleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları başta olmak üzere kamunun yapmış olduğu hizmetler ve almış olduğu kararlar neticesinde gayrimenkul değerinde meydana gelen artışın belirli bir kısmının tekrar kamusal hizmetlerde kullanılmak üzere kamuya aktarılmasına yönelik mali düzenlemeler olarak tanımlanabilir (Prest, 1981: 44; SGS,2007: 3; Dye ve England, 2010: 2; Smolka, 2015: 4; Munshifwa, 2017: 3). Verilen tanım kapsamında kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Alterman, 2011: 461; Law, 2015: 2; Tunçer ve Coşar: 2017: 1009);

▪ Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler sadece kamunun kararlarına ve hizmetlerine bağlı değer artışlarına odaklanmaktadır. Bunların dışında mükellefin kendi çabasıyla veya kentleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan değer artışları bu düzenlemeler kapsamında değerlendirilmemektedir.

▪ Değer artışı ile kastedilen durum, mülk sahibinin çabası dışında gerçekleşen artışlardır. Mülk sahibinin herhangi çaba sarf etmeden elde ettiği bu artışlar “kazanılmamış/hak edilmemiş değer artışları” olarak kabul edilmektedir.

▪ Kamunun kararları ve hizmetleri ile ortaya çıkan değer artışının tamamının değil; belirli bir kısmın çeşitli düzenlemeler yolu ile kamuya aktarılması hedeflenmektedir. Dolayısıyla, kazan-kazan ilişkisine dayalı bir düzenlemedir.

▪ Kamunun değer artışından pay almasındaki temel amaç, kamusal kaynaklar ile özel fayda elde eden mükelleflerin elde ettiği kazancın bir kısmının tekrar altyapı ve diğer kamu yatırımlarında kullanılması vesilesiyle toplumsal yararın sağlanmasıdır.

▪ Kentsel değer artışlarını meydana getiren hizmetler genel itibarıyla yerel idareler tarafından sunulmaktadır. Bu nedenle bu düzenlemeleri yerel gelirler arasında değerlendirmek daha doğru olacaktır.

▪ Vergilemede ödeme gücü teorisinin bir sonucudur. Hizmetten yararlanan mükelleflerin elde etmiş oldukları fayda ölçüğünde gerçekleşen ödeme gücü artışına bağlı olarak hizmetin maliyetine katılımları amaçlanmaktadır.

2.1.1.4. Sınıflandırılması

Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler üç ana sınıflandırma altında ele alınabilir. Bunlar;

➤ Bayındırlık hizmetleri sonucunda meydana gelen değer artışlarına odaklanan düzenlemeler;

➤ İmar düzenlemeleri sonucunda meydana gelen değer artışlarına odaklanan düzenlemeler;

➤ Kentsel dönüşüm çalışmaları sonucunda meydana gelen değer artışlarına odaklanan düzenlemeler

Bu sınıflandırma kapsamında bayındırlık hizmetleri sonucunda meydana gelen değer artışlarına odaklanan düzenlemeler kapsamında Şerefiye (Betterment Tax), Özel Amaçlı Değerlenme

Bölgeleri (Special Assesment District) , Etki ve Gelişim Ücretleri (Impact/Development/Linkage Fee) ile Ortak Kalkınma Ücretleri (Joint Development Charges) ele alınacaktır. İmar düzenlemeleri sonucunda meydana gelen değer artışlarına odaklanan düzenlemeler kısmında; Yükseklik Hakkı Satışı (Air and Usage Right Sale) , Kentsel Yeniden Gelişim Planı Ücretleri (Urban Redevelopment Scheme) ve Arazi Yeniden Düzenleme Payı'na (Land Readjustment/ Land Pooling and Expropriation) değinilecektir. Son olarak kentsel dönüşüm çalışmalarına bağlı değer artışlarına odaklanan düzenlemeler kısmında ise Vergi Artışı Finansmanı (Tax Increment Financing) ele alınacaktır.

2.1.1.4.1. Bayındırlık Hizmetleri Sonucunda Meydana Gelen Değer Artışlarına Odaklanan Düzenlemeler

Bayındırlık hizmetleri sonucunda gayrimenkulün değerinde meydana gelen artıştan kamunun pay almasını amaçlayan şerefiyenin yanı sıra kamusal hizmet maliyetlerine bölgedeki maliklerin katılımını amaçlayan Özel Amaçlı Değerleme Bölgeleri, kamusal hizmetlerin gayrimenkul değeri üzerinde beklenen etkisi kapsamında hizmetin maliyetine katılımı amaçlayan Etki ve Gelişim Ücretleri, ulaştırma faaliyetlerinin mülk değerleri üzerindeki olumlu etkisi nedeniyle hizmet maliyetlerinin kamu ve özel sektör arasında paylaşılmasına odaklanan Ortak Kalkınma Ücretleri bu kategoride değerlendirilebilir.

2.1.1.4.1.1. Şerefiye

Şerefiye kavramı Latince "eklemek, katkıda bulunmak" anlamına gelen "adiectum" kelimesinden gelmektedir (Król vd. 2017: 138). Literatürde Betterment Tax, Betterment Charge, Betterment Levy, Special Assesment gibi kavramlara karşılık gelmektedir (Szuki vd. 2015: 55). Dar anlamda şerefiye, kamu otoritesi tarafından yapılan altyapı hizmetleri neticesinde hizmetin yapıldığı alanlarda meydana gelen değer artışlarından bir kereliğine mahsus olmak üzere kamunun pay almasını ifade etmektedir. Geniş anlamda şerefiye ise, hem kamu altyapı hizmetleri hem de kamunun almış olduğu planlama kararları neticesinde mülk değerlerindeki artıştan bir kereliğine mahsus olmak üzere kamunun pay almasıdır (Tunncliffe, 1975: 8). Bu kapsamda dar anlamda şerefiye Alt Yapı Temelli Şerefiye düzenlemesi (Infrastructure-Based Betterment) olarak adlandırılırken geniş anlamda şerefiye ise, Gelişim Hakkına Bağlı Şerefiye (Development-Rights-Based Betterment) olarak adlandırılmaktadır (Alterman, 2011: 461).

Şerefiyenin temel mantığı fayda ilkesine dayanmaktadır. Şerefiyenin doğuşuna neden olan kamu hizmetlerinin faydası iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi kamu hizmetlerinden yararlanma durumudur. Bu kapsamda belirli bir alandaki bireylere fayda sağlayan hizmetlerin maliyetine tüm toplumun katılımından ziyade sadece o hizmetten yararlananların katılımı

amaçlanmaktadır. İkincisi ise kamu hizmetinin ardından mülkün cazibesinin artması nedeniyle ortaya çıkan değer artışından yararlanma durumudur. Şerefiyenin temel amacı, faydalanma türünün ikinci şekli sonucu ortaya çıkan değer artışlarından kamunun pay almasıdır (Tunnicliffe, 1975: 8). Bundan dolayı şerefiyenin pür manada değer artış vergisi olarak değerlendirilebilmesi için kamu hizmetleri için yapılan giderlerin yanı sıra ortaya çıkan değer artışlarını da kapsıyor olması gerekir. Aksi takdirde hizmet maliyetine katılımı amaçlayan bir düzenleme şerefiyeden çok harcamalara katılım payı altında değerlendirilmektedir. Şerefiye ve harcamalara katılım payı arasındaki temel fark bu husustan kaynaklanmaktadır (Kazgan, 1960: 108).

Şerefiye ile alınacak değer artışının nasıl belirleneceği önemli bir noktadır. Bu noktada takdir ögesi işin içine girmektedir (Keleş vd. 1999: 74). Teoride şerefiye ile her mülkün hizmet karşılığı aldığı değer kavranması amaçlanmaktadır. Ancak bir kamu hizmetinin mülk değeri üzerindeki etkisini diğer faktörlerden izole etmek güçtür. Bu nedenle değer esasının yanı sıra mülkün metrekare büyüklüğü ve bölge bazlı değerlemeler şerefiyenin dağıtım noktasında kullanılan teknikler arasındadır. Şerefiye düzenlemesi sonucu kamuya aktarılan paylar tekrar kamusal hizmetlerin sunumunda kullanılmaktadır (Bird ve Slack, 2007: 214).

Değer artış tutarının belirlenmesindeki güçlükler, objektif değerlendirme sorunu, karmaşıklığın ve idari maliyetlerin çokluğu, uygulamada eşitliğin sağlanamaması, zaman ve tutarının mükellefe göre ayarlanmasındaki güçlükler bu düzenlemenin zayıf yanları arasındadır. Yerel yönetimlere ek kaynak sağlaması, hizmet ve vergi adaletini sağlaması, diğer değer kavrama araçlarına nazaran daha köklü ve sistemli bir yapı içeriyor olması da şerefiyenin güçlü yanlarını oluşturmaktadır (Akdoğan, 2013: 108; GFDRR, 2018: 45).

Gayrimenkul değer artış vergileri arasında en fazla uygulama alanı bulan şerefiyenin ilk örneklerine 16. yy.'da İngiltere'de rastlanmaktadır (Seligman, 1895: 285). 19. yy.'dan itibaren dünyanın farklı noktalarında uygulanmaya başlanmıştır. Avustralya, Kolombiya, İsrail, Hindistan, Danimarka, Polonya, Çin, Singapur, İngiltere başta olmak birçok ülkede uygulama alanı bulmuştur (Saiyasittipanich, 2016: 54).

2.1.1.4.1.2. Özel Amaçlı Değerleme Bölgeleri

19. yy.'ın başlarında ortaya çıkan ve yerinden yönetim uygulamasının bir örneği olan özel amaçlı değerlendirme bölgeleri fayda temelli bir finansman aracıdır (Morçöl ve Al, 2014: 275). Bu düzenlemeyle belirlenen alanlardaki yerel altyapı çalışmaları neticesinde ortaya çıkan değer artışlarına karşılık mülk değerleri ile orantılı bir şekilde hizmet finansman maliyetlerine katılım amaçlanmaktadır. Emlak vergisi ile bağlantılı bir işleyiş sahiptir (Chapman, 2017: 33).

Bir bölgenin özel değerlendirme bölgesi olarak ilan edilmesi vatandaşların talebi ve yetkili idarenin onayına bağlıdır. Yerel özerklik sisteminin geçerli olduğu ülkelerde uygulama alanı bulunan bu bölge yönetimlerine belirli hizmetler kapsamında vergi toplama yetkisi tanınmaktadır. Özel değerlendirme bölgelerinin diğer bir özelliği, bu bölgelerde yapılacak yatırımların mülk sahiplerinin kendi istek ve taleplerine bağlı olmasıdır. Bu bölgeler özellikle büyük ölçekli altyapı yatırımları talebi sonucu oluşturulmaktadır (Morçöl ve Al, 2014: 275).

Özel değerlendirme bölgeleri düzenlemesinin temel mantığı, büyük altyapı yatırımlarına yakın mülk sahiplerinin mülkiyet değerlerinde meydana gelen orantısız artış ve fayda neticesinde hizmeti yapan kamu birimine finansal destek sunmaktır. Finansal destek miktarı mülkün değeri, hizmetten yararlanma derecesi, hizmete ulaşım mesafesi gibi teknik kriterlere göre belirlenmektedir. Özel değerlendirme bölgesi ilan edilen alanlardaki emlak vergisi matrahı eşit değer tahakkuku esasına göre düzenlenmektedir. Bu nedenle mülk değerinde meydana gelen artışlar ödenecek emlak vergisi miktarını arttırmaktadır. Buradan elde edilen gelirler ile kamu hizmetlerinin maliyeti karşılanmaktadır (Oral, 2017: 80).

Özel değerlendirme bölgeleri düzenlemesi ABD’de yaygın olarak kullanılmaktadır. ABD’nin yanı sıra Kanada, Galler ve İskoçya’da da yaygın olmamakla birlikte uygulama alanı bulmaktadır (Chapman, 2017: 33; Oral, 2017: 81).

2.1.1.4.1.3. Etki/Bağlantı Ücreti

Kamu tarafından sunulan altyapı yatırımlarının mülk değerleri üzerindeki olumlu etki beklentisi karşılığında etkiden yararlanan maliklerin hizmet maliyetine katılımını amaçlayan tek sefere mahsus bir ücrettir (Walters, 2012: 191). ABD’de uygulanmakta olan özel değerlendirme bölgeleri düzenlemesi ile benzerlik göstermektedir. İsrail, Brezilya, İngiltere, Kolombiya gibi ülkelerde uygulanmakta olan bu düzenleme kapsamında gayrimenkule ilişkin altyapı harcamalarının finansmanına hizmetten faydalananların katılımı amaçlanmaktadır. Elde edilen gelir ile harcamaların finansmanın belirli bir kısmı karşılanmaktadır (Oral, 2017: 82).

ABD ve İsrail’de proje ile gayrimenkul değeri arasındaki etkileşim dikkate alınmadan eşit bir şekilde dağıtılmaktadır. Kentsel gelişmeye bağlı olarak mevcut altyapı tesisi talebinin yetersizliğini gidermek amacıyla altyapı tesislerini yeni kullanacak olan mükelleflerden maktu miktarda bir ücret talep edilmektedir (Walters, 2012: 190). Brezilya, Kolombiya ve İngiltere’de ise fayda düzeyi, yapılan hizmete yakınlık ve arazi kullanım yoğunluğu dikkate alınarak malikler arasında dağıtım yapılmaktadır (GFDRR, 2018: 28). Ancak her iki düzenleme da matrah belirlemede katma değerden ziyade hizmet maliyetleri dikkate alındığı için değer artışından daha çok hizmet maliyetine katılımı amaçlayan bir düzenleme olarak kabul edilmektedir (Oral, 2017: 83). Fakat

hizmet alan mülklerin değerlerinde bir artış yaşanma olasılığı bu düzenlemenin de değer artış kavrama düzenlemeler arasında gösterilmesine neden olmaktadır.

2.1.1.4.1.4. Ortak Kalkınma Ücreti

Raylı sistemlerin inşa edilmesi için fon kaynağı yaratmak amacıyla kamu sektörü ile özel bir firma/geliştirici arasındaki iş birliği ve maliyet paylaşımı düzenlemesidir. Maliyet paylaşımı bir ulaşım tesisi yakınında bulunmaktan beklenen fayda nispetinde yapılmaktadır (Oral, 2017: 83). Bu iş birliği projenin finansmanı, işletilmesi ve sürdürülmesi aşamalarını kapsayabilmektedir. Kazan-kazan mantığına dayalı bu düzenleme ile özel geliştiriciler daha iyi erişilebilirlik ve daha fazla potansiyel müşteri kazanırken kamu sektörü de maliyet paylaşımı yoluyla fayda elde etmektedir (Medda ve Modelewska, 2011: 16).

Vergi artışı finansmanı ve şerefiyeye nazaran daha basit bir düzenlemedir. Değer artışının kavranmasından ziyade maliyet paylaşımına odaklanmaktadır. Pür manada bir değer artış vergileme düzenlemesi olmamakla birlikte maliyet paylaşımının altında yer alan sebeplerin kamu yatırımı sonucu oluşan faydaya odaklanması nedeniyle gayrimenkul değer artış kavrama düzenlemeleri arasında gösterilmektedir (Medda, 2011: 48). Diğer düzenlemelerden farklı olarak hane halkından ziyade daha üst düzey ticari kullanıcıları hedef almaktadır. Gelir tabanı dar olduğundan dolayı geleneksel değer kavrama düzenlemeleri arasında nitelendirmek güçtür (Oral, 2017: 84). ABD ve Japonya'da uygulama alanı bulmaktadır (Suzuki vd. 2015: 59).

2.1.1.4.2. İmar Düzenlemeleri Sonucunda Meydana Gelen Değer Artışlarına Odaklanan Düzenlemeler

İmar hakkı değişikliklerine bağlı düzenlemeler ve imara yeni açılan yerlerdeki arazi düzenlemeleri bu kategori altına incelenecektir. Bu kapsamda imar hakkı değişikliklerine bağlı düzenlemeler; kat artırım izni karşılığında tahsil edilen Yükseklik Hakkı Satışı, Kentsel Yeniden Gelişim Planı, Gelişim Haklarının Satılması gibi benzer düzenlemelerdir. Arazi Yeniden Düzenleme Payı ise, yeni imara açılan yerlerde ortaya çıkan değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik bir düzenlemedir.

2.1.1.4.2.1. İmar Hakkı Değişiklikleri

İmar düzenlemeleri kapsamında izin verilen gelişim haklarının, mükellef lehine gevşetilmesi sonucunda elde edilen artı değerden kamunun pay almasına dayanan düzenlemelerdir (Suzuki vd. 2015: 58). Yükseklik ve Kullanım Hakkı Satışı (Air and Usage Right Sale) ve Kentsel Yeniden Gelişim Planları (Urban Redevelopment Scheme) ve bu kapsamda ele alınan düzenlemelerdir

(German ve Bernstein, 2018: 2). Bu düzenlemeler, literatürde genel itibarıyla bu isimler ile adlandırılmasına karşılık bazı kaynaklarda teorik olarak geniş kapsamlı şerefiye altında da değerlendirilmektedir.

Yükseklik ve kullanım hakkı satışı, yükseklik ve kullanım kısıtlamalarına yönelik ek düzenlemelerin/gelişim haklarının gevşetilmesine bağlı olarak ortaya çıkan değer artışlarına odaklanan kalkınma temelli değer kavrama aracıdır (Suziki vd. 2015: 4) . Bu düzenleme, taban alanı ve kat alanı katsayılarının artırılması ile imar alanı/türü değişikliği düzenlemelerini kapsamaktadır. Taban alanı katsayısı yapılaşmaya konu olan arsanın kullanım oranını ifade ederken kat alanı kat sayısı maksimum kat yüksekliğini ifade etmektedir. İmar alanı türü değişikliği ise konut, ticari ve tarım alanlarının birbirleriyle değişimine dayanan düzenlemelerdir (Değirmendereli, 2016: 55; Grover, 2018: 8).

Tayvan'da imar alanı değişikliklerine yönelik olarak konut-ticari ve tarım alanlarının birbirlerine dönüşümü karşılığında belirli oranlardaki aynı toprak miktarı kamuya aktarılmaktadır (Lam ve Tsui, 1998: 17). Brezilya, Yeni Zelanda, ABD, Çin, Hindistan gibi ülkelerde Yükseklik Hakkı Satışı düzenlemesi ile imar düzenlemelerinde belirlenen kat alanı sayısının artırılmasına yönelik ekstra izin haklarının satışı gerçekleştirilmektedir (SGS, 2007: 15; Suziki vd. 2015: 4; German ve Bernstein, 2018: 4). Bu sistem ekstra izin hakları sertifikası aracılığıyla da yapılabilmektedir. Sertifika sahipleri gelişim haklarını kendileri kullanabileceği gibi bu sertifikaları diğer geliştiricilere de satabilmektedir. Özellikle Brezilya'da ek imar izin haklarının yerel yönetimlerce kurulan ajanslarda açık arttırma usulü ile satılmasına dayanan "Ek İmar Potansiyeli Sertifikaları" (Certificates of Additional Construction Potential- CEPAC) bu konudaki en yaygın örnekler arasında gösterilmektedir (Walters, 2012: 8). Kentsel yayılmayı önlemek, toplu taşımacılığı etkin olarak kullanmak, yerel yönetimlere ek gelir kaynağı sağlamak bu düzenlemenin başlıca amaçları arasındadır (Grover, 2018: 8).

Yerel yönetimlerin başlangıçta düşük imar izinleri gösterip bu kalemden gelir elde etme arayışları, baskı gruplarının etkisi ile adil olmayan ek imar düzenlemeleri ve dikey mimariyi özendirilmesi bu düzenlemenin olumsuz yanları arasında gösterilmektedir. İzin hakkı satışının tüm mükelleflere tanınması nedeniyle adil olması (Grover, 2018: 9) ve yerel yönetimlere ek gelir sağlaması bu düzenlemenin güçlü yanları arasında gösterilmektedir. Bu düzenleme kapsamında elde edilen gelirler kentsel altyapının, özellikle ulaştırma yatırımlarının finansmanında kullanılmaktadır (Suziki vd. 2015:5; Grover, 2018: 8).

Yükseklik hakkı satışı ile benzer olan bir düzenleme de gelişim haklarının satışlarıdır. ABD ve Hindistan gibi ülkelerde uygulanan bu yöntem ile tarihi binaların ve çevreye duyarlı alanların yapılaşmaya karşı korunması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda bu alanlardaki maliklere bu alanların

dışında belirlenen alanlarda kullanılmak üzere gelişim hakkı sertifikaları verilmektedir (Grover, 2018: 9).

Japonya'da yaygın olarak kullanılan Kentsel Yeniden Gelişim Planlarında ise mülk sahiplerinin kendi aralarında parsel birleştirmek suretiyle kat sayısı ve alan kullanım artırım taleplerini yerel planlama departmanına sunmaktadır. Özellikle deprem alanları ve eski yerleşim yerlerinin yeniden inşasında kullanılan bu yöntem kapsamında elde edilen gelirler kentsel planlamada kullanılmaktadır. Metro istasyonları etrafında da yaygın olarak kullanılan bu yöntemle kat artırım karşılığında istasyon maliyetlerinin bitişik mülk sahipleri tarafından karşılanması da yaygın bir yöntemdir (Suzuki vd. 2015: 60).

Yukarıda ifade edilen düzenlemelerin yanı sıra İsviçre, İsrail ve Kolombiya'da yerel yönetimler tarafından imar planı değişikliklerine yönelik değer artışlarını kavramaya yönelik genellikle şerefiye adı altında uygulanan düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelere ülke örnekleri kısmında ayrıntısıyla değinilecektir.

2.1.1.4.2.2. Arazi Düzenlemeleri ve Kamulaştırma

Arazi düzenlemeleri, imar düzenlemeleri neticesinde düzenlemeye tabi tutulan alanlarda meydana gelebilecek değer artışları karşılığında bazı kamusal tesislerin inşası için kamu ve özel kesim arasındaki arazi tahsis işlemidir (Yomralıoğlu, 1993: 23). Kamulaştırmaya alternatif olarak kullanılan bu yöntemle kamusal hizmetlerin finansmanına hizmetlerden yararlananların katılımı amaçlanmaktadır. Bu vesileyle kamusal hizmet için kamu bütçesinden bir pay ayrılmamış olacaktır (GFDRR, 2018: 38). Düzenlemeler sonucunda arazisinin belirli bir kısmını kamuya aktaran mükellefler ise düzenleme öncesine nazaran daha küçük bir pay almasına rağmen projenin uygulanması ile birlikte altyapı ve kamu tesislerinin kurulması ve nihayetinde ortaya çıkan kentleşme nedeniyle toplam varlık değerlerini arttıracaklardır. Dolayısıyla bu düzenlemeler kapsamında hem kamu kesimi hem mülk sahipleri kazançlı çıkmış olacaktır (Blanco vd. 2016: 37).

Arazi düzenlemesi, aynı bir yükümlülük doğurduğundan dolayı diğer gayrimenkul değer kavrama düzenlemelerinden farklılık arz etmektedir. Oldukça eski bir geçmişe sahip olan arazi düzenlemesine ilişkin ilk görüşler 16. yy.'da Almanya ve İngiltere'de belgelenmiştir. Amerika, Japonya ve İspanya'da konu ile ilgili çalışmalar yapılmış ancak ilk mevzuat 1875 yılında Almanya'da yürürlüğe konmuştur. Bu kapsamda Frankfurt'ta imara yeni açılan bir bölgede inşa edilen yol için, yolun inşa edileceği alandaki arazilerden %25-%40 arasında kamuya toprak aktarılması yoluna başvurulmuştur. Günümüzde birçok ülkede uygulama alanı bulmaktadır (Souza vd. 2018: 83).

Kamu yararının gerektiği durumlarda özel mülkiyete haiz taşınmaların bedelinin ödenmesi koşuluyla devlet mülkiyetine geçirilmesi olarak tanımlanan kamulaştırma (Keleş vd. 1999: 76) işlemi ile değer artışının kamuya aktarılmasından ziyade mülkiyet hakkının kamuya geçmesi nedeniyle oluşabilecek değer artışının tamamen kamuda kalması sağlanabilmektedir. Ancak bu konuda idarenin sınırsız yetkisi yoktur. Kamulaştırma yapmak için kamu yararı varlığı şarttır.

2.1.1.4.3. Kentsel Dönüşüm Çalışmaları Sonucunda Meydana Gelen Değer Artışlarına Odaklanan Düzenlemeler

Kentsel yenileme ve dönüşüm çalışmalarının ardından gayrimenkul değerlerinde meydana gelen değer artışlarına ve hizmet maliyetlerinin finansmanına odaklanan Vergi Artışı Finansmanı, bu kategoride değerlendirilebilir.

2.1.1.4.3.1. Vergi Artışı Finansmanı

Vergi artışı finansmanı (VAF), yerel yönetimlerin kentsel alanları geliştirmek amacıyla özel girişimcilerle birlikte hareket etme kararına dayanan kamu finansman aracıdır (Medda, 2011: 47). Özellikle kentsel yenileme projeleri, az gelişmiş bölgelere yönelik yatırımlar ve ulaştırma yatırımlarının finansmanında yaygın olarak kullanılmaktadır (Dye ve Merriman, 2006: 2). Genel vergi mükelleflerini geniş tabanlı vergi artışlarından korumayı amaçlayan bu düzenleme kapsamında sadece hizmetin yapıldığı alanlardaki mükellefler sisteme dahil edilmektedir (Oral, 2017: 80). Dolayısıyla kamusal iyileştirme harcamalarının kentsel alanlarda ortaya çıkaracağı büyüme karşılığında büyümeden fayda görecektir olan maliklerin hizmet finansmanına katılımı amaçlanmaktadır (Medda, 2011: 47). Yerel yönetimler bu düzenleme kapsamında çıkarmış oldukları uzun vadeli tahviller aracılığıyla projenin finansmanına katkıda bulunmaktadır. Tahvil geri ödemelerinin finansmanı ise proje nedeniyle ortaya çıkan değer artışlarına bağlı vergi gelirleri ile karşılanmaktadır (Yıldırım, 1998: 2; Medda ve Modelewska, 2011: 15; Suziki vd. 2015: 54).

VAF düzenlemesi ilk olarak bir bölgenin VAF alanı ilan edilmesiyle başlamaktadır (Hoang, 2014: 517). Bir bölgenin VAF alanı olarak seçilebilmesi için birtakım şartların varlığı aranmaktadır. Bu şartlar; bölgenin ilk defa kent toprağına dahil edilmesi, yenilemeye ihtiyaç duyulan bir alan olması veya gelişmemiş bir yapıya sahip olmasıdır (Alkan, 2017: 136). Daha sonraki aşamada mevzuata uygun bir şekilde alanın seçimi, projenin işleyişi, proje süresi gibi ayrıntılı bir çalışma planı hazırlanmaktadır. Bu çalışma planının yönetimi için bir kalkınma ajansı kurulmaktadır (Medda ve Modelewska, 2011: 15).

VAF alanı olarak ilan edilen bölgede bulunan tüm mülklere ilişkin değerlemeler yapılarak mülklerin değeri dondurulmaktadır. Ardından belediye yetkilileri tarafından proje ile ilgili olarak emlak değerleri, değer artış beklentileri ve vergi gelirleri hakkında detaylı incelemelere

başlanılmaktadır. Projenin yapımında rol alan özel sektör girişimcileri belirlenerek proje maliyetleri ve finansman hakkındaki anlaşmalar gerçekleştirilmektedir. Genel itibarıyla özel girişimcilere yapmış oldukları hizmet karşılığında gelecekteki emlak vergisi gelirlerinin taahhüt edildiği uzun vadeli belediye tahvillerinden elde edilen gelirler taahhüt edilmektedir. Nadir durumlarda elinde tahvil olmayanlar nakden ödeme de yapabilmektedir (Walters, 2012: 193). Dondurulan, başka bir deyişle temel alınan değer ile projenin bitimine kadar geçen süreçte ortaya çıkan değer artışları bu düzenlemedeki vergi matrahını oluşturmaktadır. Yerel yönetimler proje öncesindeki mevcut değerler üzerinden emlak vergisi tahsilatına devam etmekte ve bu değer dondurulmaktadır. Projenin yapımına bağlı olarak mülk değerinde yaşanan artışlar emlak vergisi matrahının ve dolayısıyla emlak vergisinin de artmasına neden olmaktadır (Alkan, 2017: 137). Dondurulan değer üzerindeki emlak vergisi gelirleri projenin yapımını üstlenen girişimcilere verilen belediye tahvillerinin anapara ve faiz ödemelerinde kullanılarak projenin finansmanı karşılanmaktadır (Medda ve Modelewska, 2011: 15). Dolayısıyla bir bölgedeki değerlenen mülk değerleriyle proje başlangıcında temel alınan mülk değerleri arasındaki emlak vergisi artışı gelirleriyle o bölgenin altyapı finansmanı sağlanmış olmaktadır. Proje tamamlandıktan sonra dondurulan emlak vergisi matrahı yeniden güncellenmekte ve vergiyi toplayan yerel idare tarafından alınmaya devam edilmektedir (Oral, 2017: 78).

İlk olarak 1951 yılında California'da (ABD) ortaya çıkan bu düzenleme günümüzde ABD'de yaygın olarak kullanılmaktadır. 1980'li yıllar itibarıyla ABD'nin çoğu eyaletinde uygulanmaya başlanmıştır. Şu an itibarıyla 49 eyalette uygulama alanı bulmaktadır (Dye ve Merriman, 2006: 2; Chapman, 2017: 33). ABD'nin dışında İngiltere ve İskoçya'da da uygulanmaktadır (Oral, 2017: 79).

2.1.2. Piyasa Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler

Piyasa kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler; gayrimenkul sektöründe yaşanan gelişmeler, ekonomik konjoktüre bağlı fiyat hareketleri ve kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarına odaklanan düzenlemelerdir (Alterman, 2011: 461). Bu kapsamda, kamuya aktarılması düşünülen gayrimenkul değer artışlarının hangi faktörlerin neticesinde ortaya çıktığı konusunda bir ayrıma gidilmemekte ve değer artış oluşumu geniş perspektifte ele alınmaktadır. Burada vurgulanması gereken temel nokta kamunun karar ve hizmetlerinin de bu başlığın kapsamına alınmasıdır. Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik yükümlülüklerin mevcut olmadığı ülkelerde, gayrimenkulün satışı, transferi veya el değiştirmesi aşamasında artı değer farkı üzerinden yapılan vergilemede matraha dahil olan artı değer süreci içerisinde yapılan kamunun karar veya hizmetlerinden de meydana gelmesi muhtemeldir. Bu doğrultuda ortaya çıkan değer artışları,

piyasa koşulları ve spekülâtif hareketler neticesinde oluşabileceği gibi kamunun karar ve hizmetleri neticesinde de oluşabilmektedir.

Gelir vergisi içerisindeki Sermaye Kazancı Vergisi (Capital Gain Tax/Speculation Tax), gayrimenkulün el değıştirmesi aşamasında alınan Transfer Vergisi ve Tapu Harcı (Real Estate Transfer Tax and Deed Fees/Tax), spekülâtif amaçlı konut alımını önlemeye yönelik İkinci Konut (Yatırım Konutu) Vergisi (Second Home Tax) ve spekülâtif amaçlı arsa alımını önlemeye yönelik Boş Arazi Vergisi (Vacant Land Tax) bu kapsamda ele alınan düzenlemelerdir (Walters, 2012: 189; Hemmings, 2011: 18).

2.1.2.1. Sermaye Kazancı Vergisi

Gayrimenkul alış-satışı arasındaki artı değeri vergilemeye yönelik bir düzenlemedir. Hemen hemen bütün ülkelerin vergi sistemleri içerisinde yer alan bu düzenleme genel itibarıyla merkezi otoriteler tarafından tahsil edilen gelir vergisinin bir uzantısı konumundadır (Walters, 2012: 191). Bu yönüyle diğer gayrimenkul değeri artış vergilerinden ayrılmaktadır. Çünkü diğer gayrimenkul değeri artışı vergileri genel itibarıyla emlak vergileri arasında düzenlenen yerel vergiler niteliğindedir. Bu verginin genel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Klimoowsky, 1975: 321; Heinrich, 2016: 2 KPMG, 2016: 2);

➤ Gayrimenkulü elde etme bedeli, gayrimenkule ilişkin iyileştirme harcamaları, gayrimenkul için ödenen vergiler, enflasyon oranı ve amortisman genel olarak artı değerdan indirilerek vergi matrahı bulunmaktadır.

➤ Mülkün elde tutulma süresi ve artı değerin miktarı vergi oranlarının belirlenmesinde esas teşkil etmektedir.

➤ Spekülâtif alım-satım hareketlerini önlemek amacıyla ödenecek vergi oranı ve gayrimenkulü elde tutma yılı arasında ters oranlı bir ilişki vardır. Erken satışlar daha yüksek oranlarda vergilendirilmektedir.

➤ Bazı ülkelerde belirli bir tutarın altındaki artı değerdan vergi dışı bırakılabilmektedir.

2.1.2.2. Gayrimenkul Transfer Vergisi Ve Tapu Harcı

Gayrimenkule ilişkin tapu veya diğer hakların devri esnasında tahsil edilen vergi veya harçlardır. Sermaye kazançları vergisinde alış ve satış değerdan arasındaki artı değerdan belirli gider kalemleri düşülmektedir. Gayrimenkul transfer vergisinde ise vergileme artı değeri üzerinden

değil toplam devir tutarı üzerinden yapılmaktadır. İki düzenleme arasındaki temel fark bu husustan kaynaklanmaktadır. Tapu harcı, sermaye kazancı vergisi kadar yaygın olmamakla birlikte çoğu ülkede uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde her iki düzenleme aynı anda uygulanmaktadır. Bu durumda mahsup işlemi yapılarak önceden ödenen vergi düşülmektedir (Walters, 2012: 191).

Tapu harcı, taşınmaz malların satışı esnasında alıcı veya satıcıdan mülkün değerinin belirli bir oranında tahsil edilmektedir. Buradaki temel amaç değer artışını kavramaktan ziyade kamuya gelir aktarımı sağlamaktır. Ancak bu düzenleme ile de dolaylı yoldan gayrimenkul varlıkların değerinde meydana gelen artışlar mülkün satış ve devri aşamasında kamuya aktarılabilmektedir (Walters, 2012: 191).

2.1.2.3. İkinci Konut (Yatırım Konutu) Vergisi

Bu düzenleme kapsamında spekülative amaçlı konut alımını caydırmak ve konut balonunun genişlemesini önlemek amacıyla ikametgah amacının dışında kullanılan ve yatırım dairesi olarak adlandırılan birden fazla konut alımlarında ilk konuta nazaran daha yüksek tutarda vergi alınmaktadır. İskoçya, İrlanda, İngiltere, İsrail gibi ülkelerde uygulanmaktadır (Hemmings, 2011: 18; Yehoshua, 2011:3). Bu düzenlemenin temel amacı, değer artışını kavramaktan ziyade değer artışı beklentisi ile ortaya çıkabilecek olan spekülative gayrimenkul hareketlerinin önüne geçmektir. Bu kapsamda ikinci konut alımlarına satın alma bedeli üzerinden belirli oranlarda vergisel yükümlülük getirilerek yatırım amaçlı konut alımının cazibesinin azaltılması hedeflenmektedir.

Yatırım amaçlı konut alımını vergilemeye tabi tutan düzenlemenin bir benzeri de Boş Konut Vergisi'dir (Vacant Residential Tax). Bu düzenleme ile spekülative amaçlı konut alımının önüne geçilmesi ve konut balonunun önlenmesi amaçlanmaktadır. Yılın belirli bir dönemi (genellikle 6 ay) ikametgâh amaçlı kullanılmayan konutlar yatırım amaçlı konut kapsamında değerlendirilmekte ve değerlendirme tutarının belirli bir oranında yıllık vergiye tabi tutulmaktadır. Tatil amaçlı konutlar, miras kalan konutlar, yapımı ve bakımı devam eden konutlar, iş amaçlı kullanılan konutlar vb. vergiden istisna tutulmaktadır. Kanada ve Avustralya'da bu vergi uygulanmaktadır (TIAG, 2018: 1).

2.1.2.4. Boş Toprak/Gayrimenkul Vergisi

Boş toprak/gayrimenkul vergisi, kamusal gelir elde etmekten ziyade spekülative gayrimenkul yatırımlarını caydırmak ve planlı kentsel gelişime katkıda bulunmak amacıyla tasarlanan düzenlemelerdendir (Lam ve Tsui, 1998: 13). Boş arazilerin vergiye tabi tutulması noktasındaki görüşler ilk olarak Henry George'un (1879) İlerleme ve Yoksulluk adlı eserinde dile getirilmiştir (Haas ve Kopanyı, 2017: 6).

Boş duran gayrimenkulleri vergilemeye yönelik farklı düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler arasında en çok başvurulan yöntem kentsel alanlarda boş olarak bekletilen toprakların vergilendirilmesidir. Bu düzenlemedeki en önemli husus boş toprağın tanımlanmasıdır. Bu kapsamda toprağın boş kalma süresi ve boş kalma nedeni vergileme açısından büyük önem arz etmektedir (Lam ve Tsui, 1998: 13).

Kentsel alanlarda toprakların boş tutulmasının arkasındaki temel faktörler yapısal ve arazi olmak üzere ikiye ayrılabilir. Küçük parçalar halinde olmaları nedeniyle yapılaşmaya uygun olmaması, kentin topoğrafik özellikleri nedeniyle yapılaşma iznine sahip olunmaması (dere yatağı, heyelanlı alanlar vb.) ve kamunun alt ve üst yapı çalışmaları için arsaları boş bırakması yapısal amaçlı boş bırakma nedenleri arasındadır. Gelecekte değer kazanacağı beklentisiyle toprak alımı ise arazi boş bırakma nedeni olarak gösterilmektedir. Boş arazi vergisi, kentsel arsaları bu beklenti nedeniyle elde tutmayı caydırmaya yönelik bir düzenlemedir. Toprağın boş kalma nedeninin yanı sıra boş kalma süresi de vergileme açısından önem arz etmektedir. Süre, verginin doğuşu açısından önemlidir. Ayrıca muafiyet ve istisnaların tayini ve vergi oranının belirlenmesi noktasında da etkin rol oynamaktadır (Haas ve Kopanyi, 2017: 5-9).

Tayvan, Brezilya, Çin, Kolombiya, Filipinler boş toprak parçalarını vergilemeye tabi tutan ülkelerdir (WB, 2015a). ABD'de ise iki oranlı vergileme kapsamında, konutlar ve arsa/araziler için farklı oranlarda emlak vergisi uygulanmaktadır. Bu düzenleme ile konutlar için düşük vergi oranı tayin edilirken kentsel arsa/araziler için daha yüksek oranlarda vergileme yapılmaktadır (bazı eyaletlerde bu farklılaştırma 1/6 nispetine ulaşmaktadır). Bu düzenlemenin temel amacı spekülasyon amaçlı toprak alımını caydırmaktır (Dye ve England, 2010: 3).

2.2. Çeşitli Ülkelerde Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler

Teorik temelleri Henry George tarafından ortaya koyulan gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler, birçok ülke tarafından uygulanmaktadır. Vergi idarelerinin gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarma noktasında gütmüş oldukları amaç farklılıkları, uygulanan düzenlemelerin de birbirinden farklı özellikler barındırmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla ülke örneklerinde, farklı amaçlara yönelen ve farklı vergi matrahlarını hedef alan düzenlemeleri görmek mümkündür.

Şerefiye, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler arasında en yaygın olarak kullanılanıdır. Bazı ülkeler şerefiyeyi maliyet paylaşım esaslı olarak uygularken bazı ülkeler ise daha geniş kapsamlı olarak hem maliyet hem de değer artışlarını hedef alan yaklaşım kapsamında uygulamaktadır. Bu düzenleme Avustralya, Kolombiya, İsrail, Hindistan, Danimarka, Polonya, Çin, Singapur, İngiltere başta olmak birçok ülkede

uygulanmaktadır (Saiyasittipanich, 2016: 54). Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerden Etki Harçları, Özel Değerlenme Bölgeleri, Vergi Artışı Finansmanı gibi araçlar yoğun olarak Amerika kıtasında yer alan ülkeler tarafından uygulanmaktadır.

Piyasa kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerden olan Sermaye Kazancı Vergisi, Transfer Vergisi, Tapu Harcı gibi düzenlemeler hemen hemen her ülke vergi sistemi içerisinde yer almaktadır. Bu düzenlemelerin yanı sıra spekülasyon amaçlı gayrimenkul alımını önlemeye yönelik düzenlemeler ise Uzak Doğu ülkelerinde (özellikle Çin'de) ve ABD'de uygulanmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında çeşitli ülkelerdeki gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler ele alınacaktır. Bu kapsamda ele alınan ülkeler; İsviçre, İsrail, ABD, Çin, Almanya ve Kolombiya'dır. Bu ülkelerin yanı sıra diğer ülkeler başlığı altında da gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik çeşitli düzenlemelere yer veren ülkelere değinilmiştir. Ülke uygulamaları kısmında her bir düzenlemeye yer verilmeye dikkat edilmiştir. Dolayısıyla ülkelerin seçilmesinde sahip oldukları farklı düzenlemeler etkili olmuştur.

İsviçre, imar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını vergilendirme noktasında başarılı bir ülkedir. Konu ile ilgili yasal mevzuatın kapsamlı olması ve düzenlemenin yakın tarihlerde yapılmış olması İsviçre'nin ele alınma nedenlerindedir. İsviçre'de bazı kantonlar hali hazırda bu düzenlemeyi hayata geçirmeye yönelik tasarımlar hazırlamaktadırlar.

ABD, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik birçok yenilikçi düzenlemenin öncü ülkesidir. Özel Değerleme Bölgeleri ve Vergi Artışı Finansmanı ilk olarak ABD'de uygulanmıştır. Genellikle hizmet sonucu ortaya çıkabilecek değer artışlarına karşılık olarak hizmet maliyetine katılımı amaçlayan uygulamalara yer verilmektedir.

Kolombiya'nın ele alınmasındaki temel neden ise, Latin Amerika ülkeleri arasında gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik ilk düzenlemeleri yapan ülke olmasıdır. Latin Amerika ülkeleri kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarma noktasında etkili düzenlemeleri barındırmaktadır. Kolombiya, konu ile ilgili düzenlemeleri diğer ülkelere nazaran daha erken dönemlerde yapması itibarıyla diğer Latin Amerika ülkelerine öncülük etmiştir.

İsrail, imar planı değişiklikleri ve ek inşaat haklarının onaylanması nedeniyle ortaya çıkan beklenmedik (hak edilmemiş) değer artışlarının vergilendirmesi noktasında literatürde örnek gösterilmesi, Çin Halk Cumhuriyeti, hem kamunun karar ve hizmetleri neticesinde hem de piyasa sürecinde oluşan değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeleri birlikte barındırması,

Almanya ise, değer artışlarının vergilendirilmesi noktasında Türkiye ile göstermiş olduğu benzerlikler nedeni ile ele alınmıştır.

2.2.1. İsviçre

İsviçre, hem kamu kaynaklı hem de piyasa kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik çeşitli düzenlemelere sahiptir. 1979 yılında yürürlüğe giren Mekansal Planlama Yasası (Raumplanungsgesetz) ile imar faaliyetleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin yasal altyapısı oluşturulmuştur. Kamu kaynaklı değer artışlarının yanı sıra piyasa sürecinde meydana gelen değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik birtakım vergisel düzenlemeler de mevcuttur. Bu kapsamda İsviçre’de gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (VLP-ASPAN, 2015; Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 51);

➤ Mekânsal Planlama Yasası kapsamında imar düzenlemeleri ve imar hakkı değişiklikleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarını hedef alan Yükseklik ve Kullanım Hakkı Değişikliği Ücreti (Geniş anlamda şerefiye),

➤ Piyasa sürecinde meydana gelen değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik Transfer Vergisi, Sermaye Kazançları Vergisi, Tapu Ücretleri ve Emlak Vergisi.

İsviçre’de gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik en önemli düzenleme, imar faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerin yasal dayanağı 1979 yılında federal düzeyde kabul edilen Mekansal Planlama Yasası’dır (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 51). 12 Haziran 1979 yılında tarım arazilerinin korunması ve arazi planlamalarının yapılması amacıyla federal düzeyde kabul edilen Mekansal Planlama Yasası’nın 5. maddesi, yeni imara açılacak olan veya imar hakkı değişikliklerinin yapılacağı yerlerdeki yükseklik ve kullanım hakkı değişikliği ücretlerine ilişkin düzenlemelerin yasal altyapısını belirlemektedir. Bu temel amacın yanı sıra, tarım arazilerinin ve kültürel arazilerin korunması, yapılaşma aşamasında etkin kullanılmayan alanların kullanımına yönelik önlemlerin alınması ve kamunun faaliyetleri sonucu ortaya çıkan avantajlardan kamu kesiminin pay alması da amaçlanmaktadır (Lezzi, 2014: 138). Bu doğrultuda, kamunun kararları sonucunda fayda gören mülk sahiplerinden alınan yükseklik ve kullanım hakkı değişikliği ücretleri tekrar kamusal hizmetlerde kullanılmak üzere kamuya başka bir deyişle halka aktarılmaktadır (Schweiger, 2015: 10).

Federal yasa sadece vergilemeye ilişkin temel ilkeleri belirlemiştir. Düzenlemeye ilişkin temel esasların belirlenmesi noktasındaki yetki kantonlara bırakılmıştır. Bu nedenle vergilemeye

ilişkin temel hususlar benzeşmekle birlikte vergilemenin kapsamı, zamanı ve içeriği noktasında kantonlar arasında birtakım farklılıklar bulunmaktadır (Lezzi, 2014: 138).

Yasanın 5. Maddesinde yükseklik ve kullanım hakkı değişikliği ücretini doğuran olay, imara açılan alanlardaki yapılaşmalar veya imara açılan alanların satışından elde edilen değer artışları olarak belirlenmiştir (RPG, 1979: Md. 5). Değer artışı miktarı, planlama öncesi gayrimenkul bedeli ile planlamanın ardından oluşan gayrimenkul bedeli arasındaki farktır (Lezzi, 2014: 138). Tarımsal amaçlı ek yapıların maliyeti ve gayrimenkul için ödenen vergiler matrahtan düşülmektedir. Kamu kurumuna ait taşınmazlar vergiden muaf tutulurken vergi toplama maliyetinin altındaki gelirler de vergiden istisna tutulmaktadır (RPG, 1979: Md. 5). Değer artışının belirlenmesinde, emsal fiyatlar veya istatistiksel verilerden hareketle oluşturulan fiyatlardan yararlanılmaktadır. Karşılaştırma veya istatistiksel yöntemleri kullanmak için yeterli sayıda emsalin veya verinin olmaması durumunda alternatif değerlendirme modelleri kullanılmaktadır. Bu kapsamda ekonometrik modeller veya hedonik fiyatlama modelleri kullanılmaktadır. Bu modeller, birçok faktörü göz önüne almakta ve değer artışının etkin bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktadır (Schweiger, 2015: 20).

Mekansal Planlama Yasası, imar faaliyetleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarından en az %20 oranında yükseklik ve kullanım hakkı değişikliği ücreti alınmasını hüküm altına almıştır (RPG, 1979: Md. 5). İsviçre Federal Yüksek Mahkemesi, %60'a kadar çıkabilecek bir vergi oranının anayasal mülkiyet garantisiyle uyumlu olduğunu ifade etmiştir. Ancak kantonlardaki düzenlemelere bakıldığında en yüksek oranın %50 olduğu görülmektedir. (Schweiger, 2015: 18). Bu temel düzenlemeler kapsamında vergilemeye ilişkin kantonlardaki mevcut durum Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4: İsviçre'de İmar Faaliyetlerine Bağlı Değer Artışlarını Yükseklik ve Kullanım Hakkı Değişikliği Ücretine Tabi Tutan Kantonlardaki Mevcut Durum

Kanton	Uygulama Yılı	Vergi Oranı	Vergiye Doğuran Olay	Vergi Matrahı	Muafiyet ve İstisna
Basel- stadt	1977	%40	Mülkün satışı	*Müsaade edilen taban alanın (brüt kullanım alanı) genişletilmesi sonucu oluşan değer artışları *Bölgenin imar durumunun değiştirilmesi sonucu oluşan alanlardaki değer artışları	*Kantona ait gayrimenkuller, kamu taşınmazları, kamusal hizmetler için çalışan toplum örgütlerine ait taşınmazlar vergiden muaftır *Değer artışının %10'dan az olması ve oluşan değer artışının 10.000 CHF'yi geçmemesi durumunda istisna hakkı tanınmaktadır
Neuenburg	1986	%30	Mülkün satışı	Mülkün imara açılması veya özel bir alana tahsis edilmesi (örneğin madencilik veya depolama sahası) sonucu oluşan değer artışları	Yok
Cenevre	2011	Değer artışının %20'sinden m ² başına 30 CHF düşülerek bulunur	Yapı ruhsat izninin alınmasından 90 gün sonra	İmara açma sonucu ortaya çıkan değer artışları	*30.000 CHF'ye kadar olan değer artışları *Kanton ve hükümetlere ait gayrimenkuller
Thurgau	2012	%20	Mülkün satışı	Yeni imar ve kamusal alanların kullanımına açılması sonucu oluşan değer artışları	Yok
Tessin	2014	%30 %20	Yapım veya satış aşamasında	Yeni imar Bölgenin imar durumunun değişmesi sonucu oluşan değer artışları	*30.000 CHF'ye kadar olan değer artışları *Kamu görevlerinin yerine getirilmesi amacıyla kanton, federal hükümet, belediye ve kuruluşlara ait taşınmazlar
Jura	2016	%30 %30 %20	Mülkün satışı veya arazi üzerine yapılaşmanın gerçekleştirilmesi	Yeni imara açma İmar izni dışında verilen olağanüstü onaylar	Yetki yürütmeye devredilmiştir
St. Gallen	2017	%20	Mülkün kullanımı veya satışı	Yeni imara açma sonucu oluşan değer artışları	Hükümete yönetmelikle muafiyet tanınmamıştır, istisna bulunmamaktadır

Aargau	2017	% 20-30	Yeni imara açma, kamu taşınmazlarının özel kullanıma açılması, bölgenin imar durumunun değişmesi veya yapılaşma	Arazi satışı veya inşaat ruhsatının verilmesi veya ek kat izni ruhsatının verilmesi sonucu oluşan değer artışları	Kamu görevlerinin yerine getirilmesinde kanton, belediyeler ve toplum derneklerine ait taşınmazlar
Freiburg	2018	%20 %30	Yapı ruhsat izninin alınması veya satış	Yeni imar, bölgenin imar durumunun değiştirilmesi sonucu oluşan değer artışları İmar izni dışında verilen olağanüstü onaylar sonucu oluşan değer artışları	*20.000 CHF'ye kadar olan değer artışları *Kamu kurumlarına ait taşınmazlar
Solothurn	2018	Asgari oran %20, maksimum oran %40	Yapı ruhsat izninin alınması veya satış	Yeni imar veya imar durumunun değişmesi sonucu oluşan değer artışları	Kamu kurumlarına ait taşınmazlar
Schaffhausen	2019	%30	Mülkün satışı veya arazi üzerine yapılaşmanın gerçekleştirilmesi	Yeni imar ve kamu arazilerinin kullanıma açılması sonucu oluşan değer artışları	Kanton ve federal taşınmazlar vergiden muafır
Bern	2020	%20- %50	Mülkün satışı veya arazi üzerine yapılaşmanın gerçekleştirilmesi	Bölgenin imar durumunun değişmesi ve yapılaşma sonucu oluşan değer artışları	*20.000 CHF'ye kadar olan değer artışları * Federal hükümet, kanton ve belediye taşınmazları

Kaynak: VLP- ASPAN: 2020

Tablo 4'te görüldüğü üzere vergilendirme ilgili temel konularda kantonlar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Vergi oranları %20-50 arasında değişmektedir. Vergiyi doğuran olay, vergi matrahı ve istisnalar açısından da birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Kentsel gelişimi hızlı ve büyük olan kantonlar, küçük kırsal kantonlardan daha kapsamlı ve karmaşık düzenlemelere başvurmuşlardır (VLP-ASPAN, 2014: 5).

İmar faaliyetleri sonucu oluşan değer artışlarından kamunun pay almasına yönelik ilk düzenleme Basel- Stadt'da yapılmıştır. Basel-Stadt, 1977 yılından itibaren bu düzenleme vasıtasıyla mülk değerlerinde meydana gelen artışlardan pay almaktadır. Federal yönetim, 1 Mayıs 2014 tarihinde aldığı karar doğrultusunda 5 yıllık geçiş süreci içerisinde bu düzenlemenin bütün kantonlarda uygulanmasına karar vermiştir. Bu kararın ardından çoğu kanton federal yasadaki temel noktalardan hareketle yasal taslaklarını oluşturmuş ve düzenlemeyi uygulamaya koymuştur (VLP-ASPAN, 2015).

Vergilendirmeye esas teşkil eden hususların yanı sıra düzenleme kapsamında elde edilen gelirin kullanım alanı ve idareler arasındaki bölüşümü noktasında da önemli farklılıklar bulunmaktadır. Tablo 5, bu durumu özetlemektedir.

Tablo 5: İsviçre'de Gayrimenkul Değer Artış Vergisinden Elde Edilen Gelirlerin İdareler Arasında Bölüşümü ve Elde Edilen Gelirlerin Kullanım Alanları

Kanton	Gelir Bölüşümü	Elde Edilen Gelirin Kullanım Alanı
Basel- stadt	% 100 belediye	-
Neuenburg	% 100 Kanton	İmar düzenleme giderleri, tarım arazisi alımında çiftçilere destek verilmesi, mekânsal planlama harcamaları
Cenevre	% 100 Kanton	İmar düzenleme harcamaları, kamu konutlarının inşa maliyeti, altyapı tesislerinin finansmanı, tarımın teşvik edilmesi için fon kullanılması
Thurgau	%50 kanton, %50 belediye	Altyapı tesislerinin finansmanı, toplu taşımacılığın finansmanı, mekânsal planlama düzenlemelerinin finansmanı
Jura	% 100 kanton	İmar ve peyzaj çalışmalarının finansmanı
Tessin	%33,33 kanton, %66,66 belediye	İmar ve düzenleme çalışmalarının finansmanı
Schaffhausen	%50 kanton, %50 belediye	İmar ve planlama finansmanı
Freiburg	%96 kanton, %4 arazi ıslah fonu	Arazi ıslah fonu, kentsel dönüşüm ve planlama maliyetlerinin finansmanı
Solothurn	Planlamayı yapan idare	Kamulaştırma ve imar giderleri
St. Gallen	% 100 kanton	İmar ve düzenleme çalışmalarının finansmanı
Aargau	%50 kanton, %50 belediye	Kamulaştırma, kamusal alanların inşası, kentsel dönüşümün teşviki, arazi kullanım planlarının finansmanı
Bern	%70 belediye, %30 kanton	Kamulaştırma giderleri, imar giderleri, altyapı giderlerinin finansmanı, arkeolojik kazıların finansmanı

Kaynak: VLP- ASPAN: 2020.

Bu düzenleme ile elde edilen gelirler; kantonlar, belediyeler ve çeşitli fonlar arasında paylaştırılmaktadır. Elde edilen gelirler genellikle; imar planları ve düzenlemelerinin finansmanı, alt yapı harcamalarının temini ve kamulaştırma giderlerinin finansmanında kullanılmaktadır. Bu temel alanların yanı sıra, toplu taşımacılık, tarım, peyzaj vb. alanlara da kaynak aktarılmaktadır (VLP- ASPAN: 2015).

İsviçre’de kamu kaynaklı değer artışlarının yanı sıra piyasa kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler de bulunmaktadır. Taşınmazların satışı esnasında tahsil edilen Tapu Kayıt Harcı (Registrierungsgebühr), Noter Ücretleri (Notargebühr), Gayrimenkul Transfer Vergisi (Grunderwerbsteuer) ve Sermaye Kazançları Vergisi (Kapitalgewinnsteuer) doğrudan gayrimenkul değer artışlarına odaklanmamakla birlikte dolaylı yoldan gayrimenkul değer artışlarının kamuya aktarılmasına hizmet etmektedir (KPMG, 2016: 2).

Gayrimenkul Sermaye Kazancı Vergisi ile taşınmaz varlığın yatırım değeri üzerindeki net kazanç fazlası vergiye tabi tutulmaktadır. Yatırım değeri, taşınmaza yapılan harcamalar ve taşınmaz malın değerini arttıran tüm harcamalar dahil olmak üzere taşınmazın alış fiyatıdır (Hänseler ve Hochstrasser, 1996: 54). Genel itibarıyla, kişinin kendine ait tek konutunun satışı ve belirli miktarın altındaki kazançlar vergiden istisna tutulmaktadır (Heinrich, 2016: 2). Vergi oranı, mülkün elde tutulma süresi ve elde edilen kazancın miktarına göre %12-20 arasında değişmektedir (KPMG, 2016: 2). Spekülatif hareketlerin önlenmesi amacıyla ilk yıl satış karları daha yüksek oranlarda vergiye tabi tutulmaktadır (Heinrich, 2016: 2). Örneğin Züriç’te taşınmazın edinim tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde yapılan satışlar %50 oranında vergilendirilirken, 2 yıla kadar yapılan satışlar %25 oranında vergilendirilmektedir. Elde etme süresinin ardından 5 yıl sonra yapılan satış işlemlerinde ise vergi, her yıl için %3 oranında azaltılmaktadır (Hänseler ve Hochstrasser,1996: 55).

Gayrimenkul satış kazançları üzerinden tahsil edilen diğer bir vergi Gayrimenkul Transfer Vergisidir. Bu vergi kanton veya komün düzeyinde, devredilen taşınmazın satış bedeli veya emsal bedeli üzerinden alınmaktadır. Vergi oranı %0,40 ile %3,3 arasında değişmektedir. Satış sözleşmesinde aksi belirtilmedikçe alıcı tarafından ödenmektedir (Hänseler ve Hochstrasser,1996: 55; KPMG, 2016: 2).

2.2.2. Kolombiya

Kolombiya, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında Latin Amerika ülkeleri arasında önemli bir yer tutmaktadır. Gayrimenkul değer artış vergileri ile ilgili düzenlemeleri bölgesindeki diğer ülkelere nazaran daha erken dönemlerde uygulamaya koyması ve sistemi etkin bir şekilde kullanması nedeniyle literatürde örnek gösterilen ülkeler arasındadır. Arjantin, Brezilya gibi diğer Latin Amerika ülkelerinde kamusal faaliyetler sonucu oluşan

gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler 1930-1940'lı yıllarda gündeme gelirken, Kolombiya'da bu düzenlemeler 1921 yılından itibaren uygulanmaktadır (Furtado, 2000: 100; Ingram ve Hong, 2007: 7).

Kolombiya'nın gelişmekte olan bir ülke konumunda olması kamunun karar ve hizmetlerinin gayrimenkul fiyatları üzerindeki etkisinin daha yoğun bir şekilde hissedilmesine neden olmaktadır. Kamusal eylemlere bağlı gayrimenkul değer artışlarının bu denli büyük olması bu kaynaktan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini gündeme getirmiştir (Smolka, 2016: 1). Cali şehrinde kamu otoritesi tarafından düşük gelirlilere yönelik konut projesi yapılacağı duyurulmasının ardından bölgede kamu yatırım beklentisine bağlı olarak arazi metrekaresi fiyatlarının sekiz kat artması bahsedilen duruma yönelik somut bir örnektir (Bonilla ve Loaiza, 2006'dan aktaran Smolka, 2016: 1).

Kolombiya'da gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik olarak şerefiyenin dar ve geniş kapsamda uygulandığı iki temel düzenleme mevcuttur. Bunlardan ilki 1921 yılından beri uygulanmakta olan Değerleme Katkı Payı "Contribución de Valorización" (CV) diğeri ise 1997'den itibaren uygulanmakta olan Kamusal Hizmetlere Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarına İştirak "Participación en Plusvalías" (PP)'dir. CV, daha çok uluslararası mali literatürde şerefiye (Special Assesment) kapsamında değerlendirilirken, PP ise Hakedilmemiş Kıymet Artış Vergisi (Unearned Increment Tax) olarak değerlendirilmektedir. CV, hizmet maliyetine katılıma dayalı bir düzenlemedir. PP ise, emek harcanmamış başka bir deyişle hak edilmemiş gayrimenkul kazançlarının kamuya aktarılmasına yönelik bir düzenlemedir. (Acosta, 2008: 19).

CV ile kamunun sunmuş olduğu hizmetler neticesinde gayrimenkullerinin değerinde artış yaşanması beklenen kişilerin kamu hizmetlerinin maliyetine katılmaları hedeflenmektedir (Furtado, 2000: 97). Kamu hizmetlerine bağlı değer artışlarından ziyade kamu hizmetine bağlı değer artışı varsayımı altında kamu hizmetinin maliyeti ile ilişkilendirilen bir harç niteliğindedir. 1943 yılında yerel yönetimlere bu düzenlemenin içeriği ve uygulanacak prosedürler noktasında yetkiler tanınmıştır. Ardından 1966 yılında yürürlüğe giren 1604 sayılı KHK ile birtakım yasal düzenlemeler yapılmış ve 1968 yılındaki 48 sayılı yasa ile de ulusal düzeyde uygulamaya koyulmuştur (Acosta, 2008: 37).

CV, düzenlemesinin öncü şehirleri Bogota ve Manizales'dir. Her iki şehirde uygulanan modeller arasında farklılıklar bulunmaktadır (Ochoa, 2011: 15). Bogota'da gayrimenkul değer artışından bağımsız bir şekilde kamunun yapmış olduğu hizmetlerin maliyeti ile eşdeğer bir şekilde vergileme yapılmaktadır. Verginin dağıtımında projenin mülke etki düzeyi, projeye yakınlık gibi fayda faktörlerinin yanı sıra ödeme gücü kriteri de dikkate alınmaktadır. Verginin yönetimi Kentsel Gelişim Enstitüsü (Instituto de Desarrollo Urbano) tarafından yapılmakta ve elde edilen gelirler yol inşaatlarının projelendirilmesi ve yapımında kullanılmaktadır. Cali ve Barranquilla

şehirleri de Bogota modelini kullanmaktadır (Ochoa, 2011: 15). Bogota ve belirtilen şehirlerde benimsenen düzenlemenin gayrimenkul değer artış vergisinden ziyade harcamalara katılım payı niteliğinde olduğu söylenebilir. Çünkü vergi oranı değer artışından bağımsız şekilde proje maliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Buradaki temel amaç değer artışını kavramaktan ziyade kamu harcamalarını finanse etmektir.

Kamunun altyapı hizmetleri sonucunda gayrimenkullerin değerinde meydana gelen artışları vergilemeye yönelik düzenlemelerin en etkin şekilde uygulandığı şehir Manizales'dir. Kolombiya'daki birçok yerel otoriteye bu noktada rehber olan şehirde esas amaç, kamunun karar ve hizmetleri sonucunda mülk sahiplerinin bir emeği ve sermayesine dayanmayan değer artışlarını vergilendirmektir. Vergi miktarının belirlenmesinde, kamu projesinin inşa maliyeti, gayrimenkulün değer artışında kamu projesine atfedilecek değer ve mükelleflerin ödeme gücü kriterleri dikkate alınmaktadır (Paulais, 2012: 238). Maliyetlerin hesaplanmasında proje maliyetine ek olarak yetkili departmanın idari maliyetleri de göz önüne alınmaktadır (Rhoads ve Birds, 1967: 409).

Maliyet hesaplamasında öncelikli olarak altyapı yatırımlarının değer artışı yaratacağı alan tanımlanmakta ve daha sonra projenin tamamlandığı dönem ile proje öncesi dönem arasındaki gayrimenkul değerleri veri tabanları kullanılarak belirlenmektedir. Maliyetlerin hesaplanmasında piyasa konusundaki bilirkişilerden de faydalanılmaktadır (Rhoads ve Bird, 1967: 409; Paulais, 2012: 238). Son aşamada ise, bu kriterler kapsamında verginin dağıtımı yapılmaktadır. Fayda hesaplamalarının yapılmasında hizmetin kapsamına göre belirlenen katsayılar kullanılmaktadır (Örneğin, ticari alanlara daha rahat ulaşım %20, zaman ve mesafe kısalması %20 vb.). Projeden önceki taşınmaz fiyat haritası, proje sonrası oluşan taşınmaz fiyat haritası ve nihayetinde verginin dağıtımını gösteren üçüncü bir harita ile vergi hesaplanmaktadır. Vergi oranı noktasında herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Vergi miktarı, projenin maliyeti ve proje kaynaklı değer artış miktarına göre yerel otoriteler tarafından belirlenmektedir (Ochoa, 2011: 17). Verginin toplanma dönemi projenin kapsamı ve büyüklüğüne göre projeden önce, proje aşamasında veya projenin tamamlanmasının ardından en fazla 5 yıl içerisinde tek seferlik veya taksit şeklinde olabilmektedir (Paulais, 2012: 238).

CV kapsamında elde edilen gelirler yerel yönetim gelirleri içerisinde %25-30 civarında önemli bir yer teşkil etmektedir. Bogota'da 2005-2016 yılları arasında bu düzenleme kapsamında 1 milyar \$ gelir elde edilmiştir (Smolka, 2016: 4). Vergi dağıtımında adaletin sağlanması, muafiyetlerin dar kapsamlı tutulması, enflasyon düzeltilmesi yapılması, küçük toprak sahiplerine daha uzun vadeli ödeme imkanı sunulması, vergi miktarının yüksek oranlarda belirlenmemesi vb. nedenler bu sistemin başarılı bir şekilde uygulanmasının nedenleridir (Rhoads ve Bird, 1967: 410-412).

1970’li yıllarda ekonomik sorunlar ve idari verimsizliklere bağılı olarak CV’den elde edilen gelirler azalmaya başlayınca sisteme olan güven azalmış ve bu bağlamda 90’li yılların sonuna doğru kamunun hizmetlerine ve kararlarına bağılı gayrimenkul değer artışlarının kamuya aktarılmasına yönelik daha yeni ve daha kapsamlı düzenleme arayışları sonucunda hakedilmemiş kıymet artışı vergisinin Kolombiya’daki versiyonu (Acosta, 2008: 37) olan Kamusal Hizmetlere Bağılı Gayrimenkul Değer Artışlarına İştirak “Participación en Plusvalías” (PP) uygulamaya koyulmuştur (Furtado, 2000: 102-104).

18 Temmuz 1997 yılında 388 sayılı Arazi Gelişim Kanunu kapsamında yürürlüğe koyulan PP, kamusal altyapı yatırımları sonucu ortaya çıkan değer artışlarının yanı sıra imar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarına da odaklanan geniş kapsamlı bir düzenlemedir. Bu düzenleme ile birlikte kat izin artırımı, kırsal arazilerin kentsel arsaya dönüştürülmesi eylemleri de verginin konusuna dahil edilmiştir (Doebele, 1998). Bu düzenlemenin yürürlüğe girmesinde 1991 yılında kabul edilen yeni Kolombiya anayasasının rolü büyüktür. Anayasa’da merkezi hükümet ve özellikle yerel idareler tarafından sunulan hizmetlerden kaynaklanan değer artışlarından (İspanyolca Plusvalía olarak tanımlanmaktadır) kamunun pay alması gerektiği vurgulanmıştır (Furtado, 2000:105). Gayrimenkul sektöründeki spekülasyon hareketlenmeleri azaltmayı planlayan bu düzenlemede amaç hak edilmemiş değer artışlarını vergilendirmektir. Bu kapsamda mükellefin kendi çabalarıyla veya piyasa sürecinde oluşan özel değer artışları vergi kapsamı dışında bırakılmaktadır (Smolka, 2016: 2).

Vergi, gayrimenkulün kamu hizmeti veya kararından önceki değeri ile sonrası değeri arasındaki farkın bulunup metrekaresi değeri üzerinden çarpılmasıyla hesaplanmaktadır. Ortaya çıkan artı değerden kamunun almış olduğu pay %30-%50 arasında değişmektedir. Bu yöntemle kamunun yarattığı değerlerin mülk sahibi ile kamu arasında paylaşılması hedeflenmekte (Furtado, 2000: 105) ve Henry George’un teorisi somutlaştırılmaktadır (Doebele, 1998).

Verginin oranı, istisnası, vadesi vb. konularda yerel yönetimlere yetki tanınmıştır. Ödeme nakit olarak yapılabileceği gibi vergi eşdeğerinde mülkün bir kısmının kamuya devredilmesi, vergi eşdeğerinde başka gayrimenkullerle değiş-tokuş yapılması, vergi eşdeğerinde altyapı maliyetlerine katlanmak gibi yöntemlerle yapılabilmektedir. Mülkün eşdeğerinde bir alanın vergi olarak kamuya devredilmesi halinde %10, altyapı maliyetlerini karşılama yoluyla verginin ödenmesi durumunda ise %5 indirim uygulandığı için daha çok bu yollar tercih edilmektedir (Doebele, 1998).

Verginin ödeme zamanı olarak; mülkün satışı, kullanım değişikliği talebi veya yapı ruhsat talebi aşamaları belirlenmiştir (Furtado, 2000: 106). Kamu otoritesi bu düzenleme kapsamında elde ettiği gelirleri altyapı harcamalarının finansmanı, sosyal konut inşası, kentsel projelerin finansmanı vb. alanlarda kullanmaktadır. Örneğin Bogota’da bu kaynaktan elde edilen gelirlerin %70’i sosyal konut yapımı, yenilenmesi ve kentsel dönüşüm kapsamındaki harcamalara, %15’i

altyapı harcamalarının finansmanına ve kalan %15'i ise ekolojik koruma alanları elde etmede kullanılmaktadır (Acosta, 2008: 76).

PP, değerlendirme miktarının belirlenmesinden kaynaklanan sorunlar nedeniyle Bogota, Medellin ve Pereira şehirlerinin dışında uygulamaya geçirilememiştir. Diğer şehirlerde bu düzenlemenin uygulamaya geçirilmesi ile ilgili çalışmalar devam etmektedir (Garza ve Lizieri, 2016: 450). Bogota, bu düzenlemeden elde ettiği gelirler ile düşük gelirli kesimin konut ihtiyacını karşılayarak dünya üzerinde örnek gösterilecek bir konuma gelmiştir (Doebele, 1998). Sistemin başarılı bir şekilde işleminin ardındaki en önemli etkenler daha önce uygulanan CV düzenlemesinden elde edilen tecrübeler ve bu konudaki teknik personel yeterliliğidir (Furtado, 2000: 108).

Bogota ve Manizales'in yanı sıra Kolombiya'nın önemli şehirlerinden biri olan Medellin'de de CV düzenlemesinin yanı sıra merkezi idarelerin hizmet ve kararlarına bağlı değer artışlarına odaklanan "Impuesto de Valorización" adı altında değerlendirme vergisi mevcuttur. 1962 yılından itibaren uygulanmakta olan bu vergi ile merkezi idarenin hizmet ve kararlarına bağlı olarak ortaya çıkan değer artışlarının 3/4 'ü tekrar kamuya aktarılarak toplum yararına sunulmaktadır (Furtado, 2000:101).

2.2.3. İsrail

İsrail'de, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik temel düzenlemeler; Sermaye Kazancı Vergisi (Capital Gains Tax, Mas Shevach), Satın Alma Vergisi (Purchase Tax, Mas Rechisa) ve Şerefiye'dir (Land Betterment Tax, Hetel Hashbacha). Özellikle imar haklarının genişletilmesine bağlı olarak tahsil edilen şerefiye düzenlemesinde göstermiş olduğu başarı nedeniyle uluslararası literatürde örnek gösterilen ülkeler arasında yer almaktadır (Alterman, 2011: 465).

1930'lu yıllardan itibaren uygulanan Gayrimenkul İyileştirme/Şerefiye vergisi, imar planı değişiklikleri ve ek inşaat haklarının onaylanması nedeniyle ortaya çıkan beklenmedik (hak edilmemiş) değer artışlarının vergilendirilmesini amaçlamayan tek sefere mahsus bir vergidir (Alterman, 2011: 465). Vergi sistemi içerisinde şerefiye olarak adlandırılan bu düzenleme kamunun idari kararları neticesinde ortaya çıkan değer artışlarını kamuya aktarmada kullanılan Yükseklik ve Kullanım Hakkı Satışı düzenlemesiyle aynı işlevi görmektedir. Vergiyi doğuran olay, kırsal arazilerin kentsel arsalar haline dönüştürülmesi, konutların kat kullanımı veya ek yapım haklarının arttırılmasıdır (Yehoshua, 2011: 4). Planlama ve İmar Yasası kapsamında yerel planlama ve yapı komitesi tarafından toplanan bu vergi, planlama makamlarının planlama faaliyetleri finansmanını karşılamayı amaçlamaktadır. Kural olarak vergi, gayrimenkulün değerini arttıracak

nitelikteki iyileştirmelere ilişkin planların onaylanması üzerine veya aşağıdaki durumlardan herhangi birinin gerçekleşmesi halinde alınmaktadır (Segal, 2011);

- İyileştirme kapsamında tanınan haklarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatı veya izin belgesi alma tarihinde,
- İyileştirmeye neden olan hakların fiili olarak kullanılmaya başlanmasında,
- Gayrimenkulün satışına ilişkin yapılan kayıt esnasında.

Vergi memurları, imar düzenlemeleri neticesinde gayrimenkul değerinde meydana gelen artışların tespitinde yetkilidir. Değerlemenin ardından, mülkün imar değişikliği öncesindeki değeri ile imar değişikliği sonrasındaki değeri arasındaki farkın %50'si İyileştirme Vergisi olarak alınmaktadır (Levin, 2010). Yeni inşaat yapımını ve kentsel dönüşümü teşvik etmek amacıyla 2011 yılında yapılan düzenlemeyle 2001 yılından önce satın alınan gayrimenkuller için İyileştirme Vergisi oranı %20 olarak belirlenmiştir (Yehoshua, 2011: 4). Konutun 140 metrekareye kadar genişletilme hakkı tanınması, depreme karşı yapılan iyileştirmeler ve kentsel dönüşüm amacıyla yapılan iyileştirmeler sonucu ortaya çıkan değer artışları vergiden istisna tutulmaktadır (Alterman, 2011: 465; Segal, 2011).

İsrail'de, imar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarının yanı sıra mülkün alışı ve satışı esnasında da gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlardan ilki, mülkün alış aşamasında uygulanan satın alma vergisidir. Bu vergi, konut balonunun genişlemesini önlemek ve spekülatif amaçlı konut alımını azaltmak amacıyla yatırım dairesi olarak adlandırılan ikinci veya daha fazla daire alımlarına vergisel yükümlülük getirmek amacıyla gayrimenkul satın alımı üzerine uygulanan bir vergidir. Vergi matrahı, gayrimenkulün satın alma bedelidir. Genel anlamda birincil konutlar bu vergiden istisna tutulmuştur. Ancak belirli bir tutarın üzerindeki alışlarda (2018 yılı için 1,35 Milyon NIS) tutarı aşan kısım vergiye tabi tutulmaktadır. Vergi oranı, matrah büyüklüğüne bağlı olarak %5-7 arasında artan oranlı olarak değişmektedir. Bu vergi, mükellefiyet açısından diğer düzenlemelerden ayrılmaktadır. Satın alma vergisinde mükellefiyet, gayrimenkul alıcıları üzerine tanımlanmışken, diğer düzenlemelerde mükellefiyet gayrimenkulün satıcısı üzerine tanımlanmıştır (Hemmings, 2011: 18; Yehoshua, 2011:3).

Gayrimenkul sermaye kazancı vergisi, 1963 yılında çıkarılan Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Kanunu (Land Appreciation Tax Law) kapsamında gayrimenkulün değerinde meydana gelen değer artışlarını vergilemeye yönelik bir düzenlemedir. Vergiye tabi matrah, gayrimenkulün elde edilme bedeli, gayrimenkule ilişkin yapılan harcamalar, vergiler, enflasyon oranı ve amortisman miktarları dikkate alınarak hesaplanmaktadır (Klimowsky, 1975: 371). Bu kapsamda vergi matrahının belirlenmesinde gelirden indirilecek kalemler; gayrimenkulün elde etme maliyeti,

gayrimenkule ilişkin ödenen vergiler (Satın Alma Vergisi, Şerefiye, Emlak Vergisi), gayrimenkulün gelişimi için yapılan harcamalar, alım-satım bedelinin %2'sini geçmemek kaydıyla emlakçı ve aracı ücretleri ve enflasyona göre yapılan düzeltmelerdir (Rostowicz, t.y.).

Vergi kapsamında düzenlenen istisna ve muafiyetler İsrail vatandaşı olup olmama durumuna göre farklılık arz etmektedir. İsrail vatandaşlarının ikametgâh amacıyla kullanmış oldukları tek konutları belirli şartların sağlanması halinde vergiden muaf tutulmaktadır. İkametgâh amaçlı konut muafiyetinden yararlanmak için son 18 ay içerisinde herhangi bir konut satışının yapılmaması gerekmektedir. İsrail vatandaşlarına ait ikametgâh amaçlı konutların bu süre dikkate alınmaksızın vergi dışı kalabilmelerinin diğer şartı ise değer artış tutarının 1.664.520 NIS tutarını geçmemiş olmasıdır (Doron Aharoni, 2018). Birden fazla konutu olan İsrail vatandaşları için ise son 8 yıl boyunca herhangi bir konut satmaması halinde vergi muafiyeti tanınmaktadır (Yehoshua,2011:2). 2013 yılında birden fazla konuta sahip olan İsrail vatandaşları için vergi muafiyet süresi 4 yıl iken bu tarihte yapılan değişiklikle süre 8 yıla çıkarılmıştır (Hemmings, 2011: 18).

Gayrimenkul sermaye kazancı vergisinde istisna ve muafiyet uygulamasında olduğu gibi ödenecek vergi miktarının hesaplanmasında da değer artışının büyüklüğü ve vatandaşlık durumu önem arz etmektedir. İsrail vatandaşı olmayan mükellefler için 1.672.385 NIS altındaki değer artış kazançları %0,5 oranında vergilendirilirken bu tutarın üzerindeki değer artışları %5 oranında vergilendirilmektedir. Birden fazla konutu olan İsrail vatandaşları için, 5.095.570 NIS altındaki değer artış kazançları %8 iken bu tutarın üzerindeki değer artışları için vergi oranı %10'dur (Doron Aharoni, 2018). Verginin ödenme tarihi, değerlemenin yapılmasından sonraki 15 gündür (Rostowicz, T.y).

2.2.4. Çin Halk Cumhuriyeti

Çin'de gayrimenkul vergilerinin tarihçesi 4 bin yıl öncesine kadar uzanmaktadır (Lam, 2000: 327). Özel mülkiyet anlayışının 80'li yıllar ile birlikte ortaya çıkmaya başlamasıyla birlikte toprak miktarının önemli bir kısmı kamu tarafından yatırımcılara 70 yıllığına uzun vadeli olarak kiralanmaktadır. Bu nedenle kamunun elindeki taşınmazlardan elde edilen kiralama gelirleri kamu bütçesi içerisinde önemli bir pay (yaklaşık %35) teşkil etmektedir (Ökmen ve Yurtsever, 2010: 67).

Modern Çin emlak vergisi sistemi, Cumhuriyetin kurucusu Dr. Sun Yat-sen tarafından Henry George'un görüşlerinden etkilenilerek tasarlanmıştır. 1954 yılında Sun'un gayrimenkul vergilendirilmesi ile ilgili ideolojisine yönelik "Kentsel Toprak Haklarının Eşitliği Yasası" (Equalization of Urban Land Rights) çıkarılmıştır. Bu düzenleme daha sonraki yıllarda gayrimenkul vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemelerin ana hattını oluşturmuştur. Yasanın 4 temel amacı vardır. Bunlar (Lam, 2000: 327);

- Gayrimenkul değerlemelerinin adil bir şekilde tespit edilmesi,
- Beyan edilen değerlere göre vergilemenin yapılması,
- Beyan edilen değerler üzerinden devlete isteğe bağlı satın alma hakkının tanınması,
- Gelecekte meydana gelen gayrimenkul değer artışlarından kamun pay alması vasıtasıyla yararlanması.

Çin, piyasa sürecinde oluşan değer artışlarını kamuya aktarma noktasında farklı düzenlemelerden yararlanmaktadır. Gayrimenkul Değer Artışı Vergisi (Land Appreciation Tax, LAT) ve Tapu Vergisi (Deed Tax) bu düzenlemeler arasındadır. Her iki düzenlemede de verginin hesaplanmasında artan oranlı tarifelerin uygulanması verginin daha adil bir şekilde dağılımına katkıda bulunmaktadır (Shanda ve Daoshu, 2004: 166).

Gayrimenkul Değer Artış Vergisi (Land Appreciation Tax: LAT) diğer bir adıyla Gayrimenkul Katma Değer Vergisi (Land Value-Added Tax) gayrimenkul satışından elde edilen katma değer üzerinden alınan bir vergidir. Katma değer, satıştan elde edilen gelirin miktarı ile indirilebilir kalemlerin tutarı arasındaki farktır (Shanda ve Daoshu, 2004: 166). Değer artışının hesaplanmasında satış miktarından indirilecek giderler; gayrimenkulün elde edilme maliyeti, gayrimenkulün gelişimi ve iyileştirilmesi amacıyla yapılan harcamalar, ödenen faizler, gayrimenkulün devri esnasında ödenen damga vergisi ve diğer vergilerdir (JLL, 2016: 6).

1994 yılının Ocak ayında yürürlüğe giren LAT, artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Veri oranı %30 ile %60 arasında değişmektedir. Tablo 6, LAT' deki mevcut vergi oranlarını göstermektedir.

Tablo 6: Çin Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Tarifesi

Kar Bandı	Vergi oranı
%50'yi geçmeyen değer artışları için	%30
%50- %100 arasındaki değer artışları için	%40
%100 ile %200 arasındaki değer artışları için	%50
%200'ü aşan değer artışları için	%60

Kaynak: Shanda ve Daoshu, 2004: 172; Pwc, 2019: 14

Örneğin, yatırım amacıyla alınan 150 m²lik bir konutun 2015 yılında 150.000 Yuan'a alınıp 2019 yılında 215.000 Yuan'a satıldığını ve bu süreç içerisinde 2.000 Yuan tapu ücreti, 10.000 Yuan'lık bakım gideri ve 3. 000 Yuan damga vergisi ödendiğini farz edelim. Giderler düşüldükten sonra alış ve satış arasındaki fark 50.000 Yuan olacaktır. Bu durumda kar oranı %34'tür. Kar oranı,

%50'yi geçmediği için vergi oranı %30 olarak uygulanacak ve ödenecek vergi ise 15.000 Yuan olarak hesaplanacaktır.

Gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesinde uygulanan tarife yapısına bakıldığında, yüksek değer artışlarının daha yüksek oranlarda vergilendirildiği görülmektedir. Spekülatif amaçlı gayrimenkul satışlarını en aza indirmek ve süreç içerisinde oluşan değer artışlarını vergilendirmek amacıyla hazırlanan düzenlemede bazı değer artışları vergi kapsamına alınmamıştır. En az 5 yıl boyunca sahip olunan mülkün satışı, ikamet amacıyla kullanılan ve 120 m²'den az yerleşim alanına sahip konutların satışı ve taşınmaz devri sonucunda ortaya çıkan değer artış kazancının %20'den az olması durumunda ortaya çıkan değer artışları vergiden istisna tutulmaktadır (IRET, 2010: 9; JLL, 2016: 6).

Bu vergi yerel idareler tarafından tahsil edilmektedir. Vergi mükellefleri, gayrimenkul transfer sözleşmesini imzaladıktan sonraki 7 gün içerisinde gayrimenkulün bulunduğu bölgelerdeki yerel yetkili vergi dairesine bildirimde bulunmak ve vergi bürosu tarafından belirtilen süre içerisinde ödemekle yapmakla yükümlüdürler. Verginin tahsilatı gayrimenkulün bulunduğu bölgedeki yerel vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. Verginin ödenmemesi durumunda tapu değiştirme usulleri işlememekte ve devir işlemini yapmamaktadır (Shanda ve Daoshu, 2004: 173).

Shenzhen, Guangzhou, Nanjing ve Shanghai yerel idareleri değer artışlarının hesaplamasından kaynaklanan zorluklar ve gelişen emlak piyasası üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle bu vergiyi uygulamaktan vazgeçmiştir. Ancak 2005 Guangzhou ve Shenzhen gayrimenkul değer artışlarını tekrar vergileme kapsamına almış ve vergi oranını %20 olarak belirlemişlerdir (Tian, 2014: 89).

Çin'de gayrimenkul değer artış vergileri kapsamında ele alınabilecek diğer bir düzenleme Tapu Harcı (Deed Tax)'dır. Taşınmaz malların satışı, kamuya ait taşınmazların kullanım hakkının satışı, arazi kullanım hakkı veya konutun ivazsız devri gibi işlemler tapu harcına tabidir. Taşınmaz değerinin %3-5 arasında değişen oranlarda tahsil edilmektedir. 2010 yılından itibaren ikamet amaçlı tek konut alımında tapu vergisi yarı yarıya düşürülmüştür. İşçilerin ikamet amaçlı aldıkları ilk konutlar vergiden muaf tutulmuştur. Ayrıca, 90 m²'den küçük konutlarda tapu harcı %1 oranında uygulanmaktadır (JLL, 2016: 6). Harç, satış ve devir işleminin ardından ödenmektedir. Ayrıca noter harcı da tapu harcı gibi taşınmazın değeri üzerinden alınan diğer bir düzenlemedir. Bu harç, satış fiyatından hareketle artan oranlı bir skala üzerinden hesaplanmaktadır (Shanda ve Daoshu, 2004: 173).

Çin'in Tayvan eyaleti⁶ gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi noktasında önemli düzenlemelere sahiptir. Konut satışları sonucu ortaya çıkan değer artışlarını hedef alan Sermaye Kazancı Vergisi, kullanılmayan araziler üzerinden alınan boş arazi vergisi (Vacant Land Tax) ve arazi değer artışları üzerinden alınan gayrimenkul değer artış vergisi (Land Value Increment Tax) gayrimenkul varlıklarda meydana gelen değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerdir (Lam ve Tsui, 1998: 12; Grant Thornton, 2017:2).

Sermaye kazanç vergisi, konut satışları üzerinden elde edilen değer artışlarını vergilemeye yönelik bir düzenlemedir. Gayrimenkul satış fiyatından gayrimenkule ilişkin yapılan harcamalar, maliyetler ve emsal bedel üzerinden hesaplanan değer artışının çıkarılmasıyla bulunan matrah, mevcut gelir vergisi tarifesi üzerinden vergilendirilmektedir (Grant Thornton, 2017:2). 2016 yılında yapılan değişiklikle birlikte 1 Ocak 2016 yılından sonra satın alınan gayrimenkullerin satışından elde edilen değer artışları farklı bir vergi tarifesi üzerinden değerlendirilmektedir. Buna göre (KPMG, 2015: 46);

- Sahiplik süresi 1 yıldan kısa olan gayrimenkullerin satışından elde edilen değer artışları %45
- Sahiplik süresi 1 yıldan fazla iki yıldan kısa olan gayrimenkullerin satışından elde edilen değer artışları % 35
- Sahiplik süresi 2 yıldan fazla, ancak 10 yıldan daha kısa olan gayrimenkullerin satışından elde edilen değer artışları % 20
- Sahiplik süresi 10 yıldan fazla olan gayrimenkullerin satışından elde edilen değer artışları % 15 oranında vergilendirilmektedir.

Sermaye kazancı vergisinde, kişisel ikametgâh amaçlı konutların satışından elde edilen 4 milyon TWD vergiden istisna tutulmaktadır. İkametgâh amaçlı kullanılan konutlara sağlanan diğer bir avantaj ise, her 6 yıllık kullanım için tanınan %10'luk vergi indirimidir (Grant Thornton, 2017:3).

Tayvan'da gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerden olan Boş Arazi Vergisi, spekülâtif amaçlı arazi toplanmasının önüne geçmek amacıyla normal (boş olmayan) arazi vergisi oranının 2-5 katında uygulanmaktadır. Bir arazinin boş olarak tanımlanabilmesi için, arazinin bulunduğu alanda kamu yolları ve tesislerinin mevcut olması ve arazi üzerindeki yapı değerinin arazi değerinin %10'nu geçmemesi şartı aranmaktadır. Bir arazinin bu vergiye tabi olabilmesi için yerel yönetimler tarafından yapılan tespitler neticesinde iki yıl boyunca bu şartları sağlaması gerekmektedir. Yerel idareler bu araziler üzerinden vergi alabileceği gibi, mükelleflerin

⁶ Tayvan (Taiwan) dünya üzerindeki birçok ülke tarafından bağımsız bir devlet olarak tanınmaktadır. Bu nedenle daha çok Çin'e bağlı bir eyalet olarak kabul edilmektedir.

vergiyi reddetmesi ve talebi üzerine emsal bedel üzerinden araziyi satın alma hakkına da sahiptir. Toprağın değerini belirlemek, boş arazileri tespit etmek, vergilendirme işlemlerini belirlemek ve vergiyi toplamada yaşanan zorluklar bu verginin belirli dönemlerde kaldırılmasına; ekonominin durumuna göre aralıklı olarak uygulanmasına neden olmuştur. Uygulandığı dönemlerde, arazi değer artışlarının önemli bir kısmı kamuya aktarılmıştır. Yerel yönetim gelirleri içerisindeki payı %40-50 seviyelerine ulaşmıştır (Lam ve Tsui, 1998: 13-19).

Herhangi bir emeğe dayanmayan arazi değer artışlarından kaynaklanan kazançları minimum seviyelere indirmek amacıyla tasarlanan LVIT (Lam ve Tsui, 1998: 12), toprak üzerindeki spekülasyonları ve tekelleşmeyi önlemek amacıyla toplumsal kalkınmaya bağlı değer artışlarının vergileme yoluyla tekrar toplum tarafından paylaşılması esasına dayanmaktadır (HCCT, 2015). Önemli bir gelir kaynağı olmanın yanı sıra arazi spekülasyonlarını önlemesi, yerel özerkliği arttırması, vergide adalet ilkesine uyumlu olması ve kıt kaynakların verimli ve üretken sektörlere kaydırılmasına yardımcı olması bu verginin avantajlarından (Tanzi ve Shome, 1992: 36).

Vergi matrahı, beyan değeri ile resmi olarak belirlenen emsal değer arasındaki farktır. Beyan edilen değer emsal bedelden düşük olması halinde emsal bedel dikkate alınırken, beyan değerinin emsal bedelden yüksek olması durumunda beyan edilen değer dikkate alınmaktadır (Lam ve Tsui, 1998: 12). Verginin mükellefi, arazinin devirden önceki malikidir. İvazsız intikaller bu vergi kapsamında değerlendirilmemektedir. Hükümet tarafından satın alınan araziler, ilgili yönetmeliklere bağlı olarak ilk imar düzenlemesi sonucu arazi transferi üzerindeki %40'lık kesintiler, sosyal yardım kuruluşları veya özel okullar kurmak amacıyla kar amacı gütmeyen kurumlara bağışlanan araziler ve eşe yapılan devirler vergiden muaf tutulmaktadır. Arazinin emsal bedeli, arazi için yapılan iyileştirme harcamaları, arazi için ödenen vergiler (değer artışının %5'ni geçmemek kaydı ile) ve tapu harcamaları vergiye tabi matrahtan indirilebilecek kalemlerdir. Nihai, aşamada ortaya çıkan değer artış miktarının belirlenmesinde aşağıda yer alan formül kullanılmaktadır (HCCT, 2015; KAIZEN, t.y.: 2);

Değer Artış miktarı = (Transfer için beyan edilen değer- bir önceki devirdeki transfer değeri veya emsal bedele göre belirlenen mevcut değer) × Tüketici fiyat endeksi/100 - (arazi iyileştirme maliyetleri + inşa ücretleri + imar ücretleri+ hibe edilen arazinin bugünkü değeri).

Maliyetler düşüldükten sonra ortaya çıkan matrah artan oranlı tarife üzerinden vergilendirilmektedir. Vergi oranı değer artış miktarının büyüklüğüne göre %20-40 arasında değişmektedir (Lam ve Tsui, 1998: 29). İkametgâh amaçlı kullanılan araziler için ayrıcalıklı vergi oranı (%10) uygulanmaktadır⁷. Verginin beyan süresi, sözleşme tamamlandıktan sonraki 30

⁷ Bu oran, bazı istisnalar haricinde kişinin yaşam süresi boyunca yalnızca bir defa kullanılabilir. İkinci veya daha sonraki satışlarda kırsal arazinin 3,5 kentsel arazinin 1, 5 dönümü aşmaması kaydıyla satış sırasında kendisinin, eşinin ve küçük çocuklarının başka bir ikametgâhının olmaması, satıştan önce gayrimenkulün 6 yıl boyunca ikametgâh amaçlı

gündür. Ödeme süresi ise tarhiyattan sonraki 30 gündür. Geç ödemelerde vergi cezası her iki gün için ödenmemiş miktarın %1'i kadardır. Verginin ödenmemesi halinde tapu işlemi yapılmamaktadır (Huang ve Kaiier, 2009: 3).

Tayvan'da gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerden biri de Arazi Düzenleme Payı'dır. Arazi düzenlemeleri kapsamında yeni imara açılan arazilerin %60'lık kısmı arazi düzenleme payı olarak devlete aktarılmakta geri kalan %40'lık kısım ise mükelleflere tahsis edilmektedir. Kamu elde ettiği %60'lık payın %35'ni yol vb. kamu tesisleri için kullanabilirken %25'lik kısmını ise yol vb. hizmetlerin finansmanını karşılamak üzere satma hakkına sahiptir. Ayrıca Taipei City'de konut alanlarının ticari alana dönüşümünde %25-35; Kaoshiung'de ise endüstriyel alanların konut alanına dönüşümünde %32-42, tarım alanlarının konu talanına dönüşümünde ise %50-60 arasında kamuya toprak aktarımı zorunlu kılınmaktadır (Lam ve Tsui, 1998: 17).

2.2.5. Amerika Birleşik Devletleri

ABD, iktisadi alanda Liberalizmi benimsemiş bir devlettir. Tarihsel süreç boyunca özel mülkiyeti reddetmek yerine vergileme ve sınırlı regülasyonlar yoluyla ekonomik ve toplumsal hayata müdahale anlayışı benimsenmiştir. Bu anlayış, kamu hizmetlerinin finansmanının hizmetten yararlanan vatandaşlardan karşılanması gerektiği görüşüne dayalı vergilemede fayda ilkesinin benimsenmesini beraberinde getirmiştir (Yayla, 2011: 67). Bu çerçevede ABD, vergilemede fayda ilkesine dayalı gayrimenkul değer artış vergilerinin öncü ülkesi konumundadır. Şerefiye ile benzerlik gösteren Özel Değerlenme Bölgeleri, kentsel değer artışlarına bağlı olarak artan emlak vergisi gelirlerini proje finansmanında kullanmayı amaçlayan Vergi Artışı Finansmanı düzenlemesi ve ek hizmet talepleri karşılığında kamuya ödenen Etki Harçları bu düzenlemelerdendir (Dye ve Merriman, 2006: 3; Chapman, 2017: 33). Maliyet paylaşımına dayalı bu düzenlemelerin yanı sıra değer artışı beklentisiyle spekülasyon amaçlı arazi alımını caydırmaya yönelik olarak da iki oranlı vergilendirme sistemi uygulanmaktadır (Dye ve England, 2010: 13).

Şerefiye ve Vergi artışı finansmanı düzenlemesinin bir benzeri niteliğinde olan Özel Değerlenme Bölgeleri, kamu otoriteleri tarafından sunulan altyapı hizmetlerinin mülk değerleri üzerindeki etkisine karşılık yerel yönetimler ile tanımlı bölgedeki mülk sahipleri arasındaki maliyet paylaşımına dayalı bir düzenlemedir (Chapman, 2017: 33). Bölgede yerleşik olan kayıtlı seçmenlerin en az %51'nin onayı ile kurulabilen bu bölgelerde ortak alanların korunması ve yeni altyapı yatırımlarının yapılması amaçlanmaktadır. Hizmetin yapıldığı alanlarda ortaya çıkacak olan

kullanılması, arazinin ticari amaçla kullanılmaması ve satıştan önceki 5 yılda kiralanmamış olması şartlarının ihlal edilmemesi durumunda ayrıcalıklı vergi oranından birden fazla kez yararlanma imkanı bulunmaktadır. 7 dönüm üzerindeki arazi satışlarında şartların sağlanmasına bakılmaksızın ayrıcalıklı vergi oranı hakkı tanınmamaktadır (Kaizen, t.y. : 3).

değer artışları karşılığında hizmetten faydalananların hizmet maliyetlerine katılımı amaçlanmaktadır (Hendrick, 2016: 17). İlk olarak 1961 yılında New York'ta drenaj sistemi ve sokak kaplama projesinin finansmanında uygulanmıştır. Günümüzde ABD'nin tüm eyaletlerinde özel değerlendirme bölgesi kurmak için gerekli olan yasal mevzuat mevcuttur. Yerel yönetim gelirleri içerisinde yaklaşık %0,45'lik bir paya sahip olan bu düzenleme en yaygın olarak Dakota, Florida, Montana, Minesota gibi eyaletlerde uygulanmaktadır (Zhao ve Larson, 2011: 3).

Özel değerlendirme bölgelerindeki en önemli husus, fayda boyutunun belirlenmesindeki kriterdir (Oral, 2017: 80). Bu konuda her eyalette farklı yaklaşımlar olduğu görülmektedir. Yerel hizmetlerin finansmanına katılım şekilleri temelde aşağıdaki gibidir (Zhao ve Larson, 2011: 9; BATIC Institute);

- *Takdir Edilen Fayda Yaklaşımına Göre Dağıtım:* Proje yapımına bağlı olarak mülk değerlerinde yaşanması beklenen artış takdirine göre maliyet paylaşımını ifade eder.
- *Proje Öncesi Değere Göre Dağıtım:* Proje maliyetinin projenin inşasından önceki mülk değerlerine oranla dağıtımını esas alan yaklaşımdır.
- *Bölge Yaklaşımına Göre Dağıtım:* Projenin mülklere yakınlığına göre proje maliyetinin dağıtımını esas alan yaklaşımdır.
- *Cephe Yaklaşımına Göre Dağıtım:* Projenin yapıldığı alana bitişik olan mülklerin cephelerine göre belirlenen oran üzerinden maliyet paylaşımını ifade eder.
- *Alan Yaklaşımına Göre Dağıtım:* Özel değerlendirme bölgesinin toplam alanının mülk alanına oranlanmasıyla orantılı olarak maliyet paylaşımını esas alan yaklaşımdır.
- *Mesafe Yaklaşımına Göre Dağıtım:* Bölge yaklaşımına benzer. Ancak burada coğrafi bölgeden ziyade direk mülkün projeye uzaklık mesafesi dikkate alınarak maliyet paylaşımı yapılır.
- *Emlak Türüne Göre Dağıtım:* Özellikle ulaşım yatırımlarında kullanılan bu yaklaşım kapsamında ticari mülklerin konutlara göre daha fazla fayda derecesi elde etmesinden hareketle her kesime farklı formülasyonların uygulandığı yaklaşımdır.
- *Karma Dağıtım:* Değerlemeye ilişkin daha hassas davranılması gereken durumlarda, birkaç faktörün aynı anda formüle dahil edilerek maliyet paylaşımının yapılmasına dayanan yaklaşımdır.

Tablo 7: ABD'deki Özel Değerlenme Bölgelerinde Fayda ve Maliyet Paylaşımında Esas Alınan Yaklaşımlar

Eyaletler	Takdir Edilen Fayda Değeri	Değer Artışı	Proje Öncesi Değer	Bölge	Cephe	Alan Yüzölçümü	Diğer
Alabama			x				
Alaska	x						
Arizona	x						
Arkansas	x						
California	x						
Colorado				x	x		x
Connecticut	x						
Delaware							x
Florida					x		x
Georgia					x		x
Hawaii					x	x	x
Idaho	x				x	x	x
Illinois	x						
Indiana			x				
Kansas			x		x	x	x
Kentucky			x		x	x	x
Louisiana			x		x		x
Maine		x					
Maryland							x
Massachusetts	x						
Michigan	x						
Minnesota	x						
Mississippi					x	x	
Missouri	x				x		
Montana					x	x	
Nebraska	x						
Nevada				x	x	x	x
N. Hampshire	x						
New Jersey	x	x					
New Mexico		x					
New York							
N.Carolina		x	x		x	x	
N. Dakota	x			x		x	
Ohio			x		x		
Oklahoma					x		
Oregon							x
Pennsylvania	x	x					
Rhode Island	x					x	
S. Carolina	x				x	x	
S. Dakota					x		
Tennessee					x		
Texas		x	x		x	x	
Utah					x	x	
Vermont		x	x		x		x
Virginia	x		x				
Washington				x		x	
W. Virginia					x		
Wisconsin	x						
Wyoming				x	x	x	x

Kaynak: BATIC Institute

Tablo 7’de görüldüğü üzere her eyalette farklı yaklaşımlar benimsenmiştir. Ancak cephe ve alan bazlı maliyet fayda bölüşümü en yoğun kullanılan yaklaşımlardır. Genel itibarıyla ulaşım yatırımları özellikle metro inşası, özel değerlendirme bölgesi kurularak yapılan yatırımlar arasında yoğun olarak kullanılmaktadır. Los Angeles Metropolitan, Washington Avenue Metro istasyonu, Virginia Dulles Corridor Metrorail projeleri özel değerlendirme bölgesi kurularak yapılan hizmetlerden bazılarıdır (Zhao ve Larson, 2011: 3). Örneğin Virjinyadaki metro projesi kapsamında metro istasyonunun uzatılması için kurulan özel değerlendirme bölgesindeki 5,684 milyar \$’lık maliyetin bir kısmı bütçe ve hibelerden karşılanmış geri kalan kısmı ise özel değerlendirme bölgesindeki ticari mülk sahipleri tarafından karşılanmıştır. Mülk sahipleri, metro istasyonundan elde edecekleri fayda karşılığında maliyete katlanmayı kabul etmişlerdir. Bu kapsamda konut dışı mülk sahipleri her 100 \$’lık maliyetin 0,22 Cent’ini ek vergi olarak ödemişlerdir (WB, 2015b).

Kamusal hizmet maliyetlerinin, hizmetten yararlanan mükelleflerden talep edildiği düzenlemelerden olan Vergi Artışı Finansmanı (Tax Increment Financing) ABD’de yaygın olarak kullanılan değer kavrama düzenlemeleri arasındadır. İlk olarak 1950’li yıllarda California’da az gelişmiş ve kentsel yenilemeye ihtiyaç duyulan alanların rehabilitasyonunda kullanılmıştır (Dye ve Merriman, 2006: 3). 1980’li yıllar itibarıyla yaygınlaşmaya başlayan bu düzenleme süreci içerisinde yaygınlaşarak Arizona eyaleti hariç diğer tüm eyaletlerde uygulama alanı bulmuştur (Kerth ve Bexandall, 2011: 5). Özellikle Chicago, yaklaşık yıllık 500 milyon \$’lık gelir ile bu düzenlemeyi en yaygın olarak kullanan eyalet olarak bilinmektedir (Merriman, 2019: 4).

Hizmetin yapıldığı alanlarda gelecekte beklenen değer artışları nispetinde artan emlak vergisi gelirleri ile hizmet finansmanını sağlamaya yönelik bu düzenleme eyaletler arasında bazı farklılıklar arz etmektedir. Bu farklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kerth ve Bexandall, 2011: 6-19);

- _ Bazı yerel yönetimler (Massachusetts) belli yıllığına değer artışının bir kısmını veya tamamını uygulama dışı bırakabilmektedir.
- _ Bazı eyaletlerde (Illions, California) TIF bölgesi yerel yönetimlerin yanı sıra bağımsız kalkınma ajansları tarafından kurulup işletilebilmektedir.
- _ Genel itibarıyla tahvil geri ödemeleri artan emlak vergisi değerleri üzerinden karşılanmaktadır. Ancak bazı eyaletlerde (New Jersey, Colorado, Ochlahoma, Utah, Washington) emlak vergisinin yanı sıra bazı yerel vergiler ve satış vergileri de TIF tahvillerinin geri ödemesinde kullanılabilir.
- _ Tahvil geri ödeme süreleri genellikle 15-50 yıl arasında değişmektedir. Bazı eyaletlerde ödeme süresi iyileştirme maliyetleri bitene kadar devam edebilmektedir.
- _ Özel değerlendirme bölgeleri, TIF’e katılımdan muaf tutulabilmektedir.

Ek kamu hizmeti talebi karşılığında kamu otoritesine ödenen Etki Harcı/Ücreti (Impact/Development Fee) maliyet paylaşımına dayalı düzenlemeler arasındadır. Tek sefere mahsus harç/resim niteliğinde olan bu düzenleme kapsamında kentsel gelişmeye bağlı olarak bir bölgede ek yerleşimlerin yaratacağı ek kamusal hizmet maliyetlerinin yeni yerleşimciler tarafından karşılanması amaçlanmaktadır. Yeni yerleşime bağlı olarak ek su, kanalizasyon, yol, okul, kütüphane, dinlenme tesisleri vb. kamusal hizmetlerin sunulabilmesi amacıyla bölgede yatırım yapan yatırımcıların projelerinin onaylanmasının bir şartıdır (Carrió ve Libbi, 2001: 1). Örneğin Santiago’da bulunan Chacabuco bölgesindeki metro hattı civarında sonradan yapılan projeler neticesinde ek 4000 hanelik yerleşim sonucunda 21 km ek metro ve 41 km’lik ek otoyol inşasının finansmanında etki ücretlerinden yararlanılmıştır. Projenin maliyetinin %39’luk kısmı yerel idare tarafından karşılanırken %61’lik kısmı projeden yararlanan mükelleflerden projeye yakınlık kriteri kapsamında tahsil edilmiştir (GFDRR, 2018: 30).

ABD’de spekülative arsa alımını caydırmak ve boş arsalar üzerinde oluşabilecek değer artışlarını kavrayabilmek amacıyla iki oranlı vergileme sistemi uygulanmaktadır. Bu vergi ilk olarak 1913 yılında Pennsylvania eyaletinde uygulanmıştır. Zengin toprak sahiplerinin gelişmeye açık arazileri elinde tutması ve bu topraklardan büyük spekülative kazançlar elde etmesi bu düzenlemenin yürürlüğe konmasını gerekli kılmıştır. İki oranlı vergileme sistemi ile arsalar binalara nazaran daha yüksek oranlarda vergilendirilmektedir. Çoğu eyalet bu düzenlemeyi yürürlükten kaldırmıştır. Günümüzde yaklaşık 15 eyalet iki oranlı vergileme sistemini kullanmaktadır (Dye ve England, 2010: 13).

2.2.6. Almanya

Almanya, gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi noktasında Türkiye ile benzerlikler göstermektedir. Arazi düzenlemelerine bağlı değer artışları Düzenleme Ortaklık Payı (Entwicklung Nachjustierung Anteil- Development Readjustment Share) kapsamında vergilendirilirken (Davy, 2007: 38), piyasa sürecinde meydana gelen gayrimenkul değer artışları da tıpkı Türk Vergi Sisteminde olduğu gibi Gelir Vergisi içinde ele alınmakta ve gelirin unsuru olarak vergiye tabi tutulmaktadır (Einkommensteuergesetz, [EStG], 1934). Vergi yasalarımızın önemli bir bölümünün Almanya’dan alınmış olması bu benzerliğin temel sebebidir.

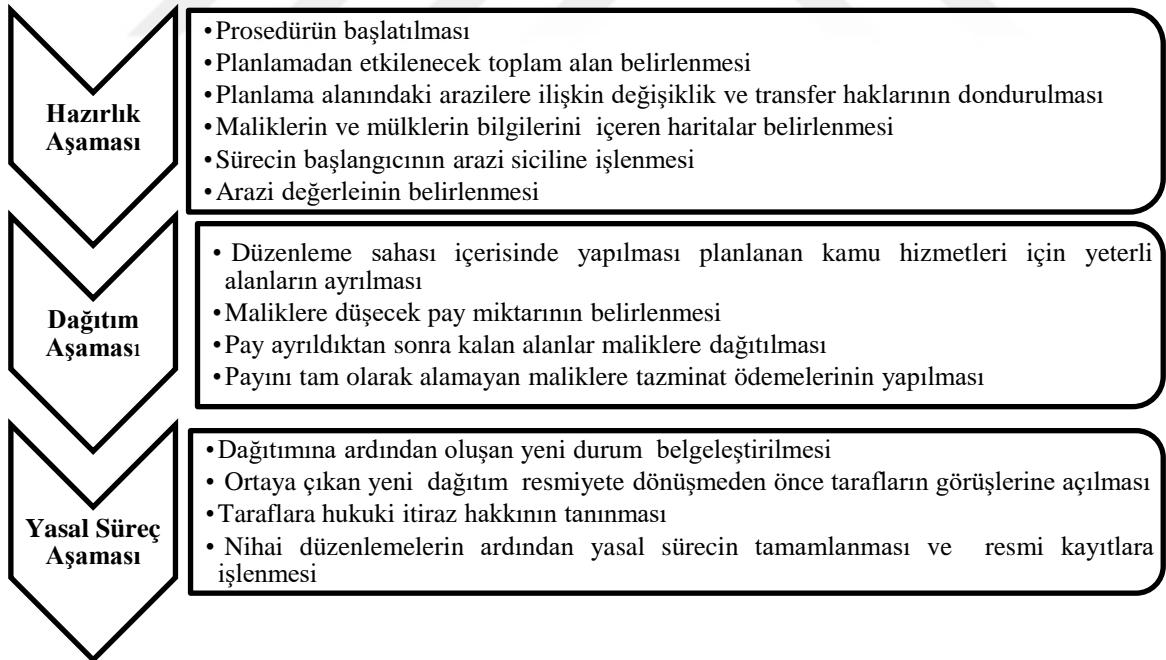
Düzenleme Ortaklık Payı 18. yy.’dan itibaren Alman eyaletlerinde uygulanmaya başlanmıştır. İlk olarak 1896 yılında Baden eyaletinde altyapı tesislerinin inşası amacı ile düzenleme sahasındaki alanlarda toprak kesintisi yapılmıştır. Daha sonra Frankfurt’ta isteğe bağlı düzenlemelerde %40, kamu idaresi tarafından yapılan düzenlemelerde ise %35 oranında DOP alınması düzenlemesine geçilmiştir (Yılmaz, 2010: 46). Süreç içerisinde tüm yerel yönetimler bu düzenleme yolu ile kamusal ihtiyaçların karşılanması yoluna başvurmuşlardır. Eyaletlerde farklı şekillerde uygulanan arsa-arazi düzenlemeleri 1960 yılında yürürlüğe giren Federal İmar Kanunu

(Baugesetzbuch (BauGB)) ile kaldırılarak merkezi düzeyde uygulanmaya başlanmıştır (Köktürk ve Köktürk, 2007: 5).

Arazi kullanım planlamasına ilişkin federal bir yasa olan Alman Baugesetzbuch'un (BauGB) 45 ila 84. maddeleri arasında arazi düzenlemesine ilişkin hükümler yer almaktadır (Davy, 2007: 37). Federal İmar Kanunu'nun 1. Bölümünde, arazi kullanım planlarının hazırlanmasında sağlık şartlarına elverişli kentleşme, nüfusun sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılayacak spor, eğlence, dini ve kültürel tesislerin sağlanması temel amaçlar olarak ifade edilmiştir (BauGB, 1960: Md.1).

Almanya'da arazi yeniden düzenleme süreci Umlegung olarak adlandırılmaktadır. Arazilerin yeniden düzenlenmesi sürecinde kırsal araziler birleştirilerek kentsel alanlar haline dönüştürülmektedir. Bu çerçevede mevcut parsellerin şekil ve boyutları ile ilgili düzenlemeler yapılarak yeni plana uyumlu olması sağlanmaktadır. Bu aşamadaki süreçlerin tümünde yerel yönetimler yetkindir (Larsson, 1997: 142). Bu yasa çerçevesinde yapılan düzenlemeler sonucunda arazi sahipleri hak kaybına uğramamakta aksine yapılan düzenleme sonucu ileride gelişmeye daha açık olan topraklara sahip olabilmeye hakkını elde etmektedir (Davy, 2007: 38). Şekil 5, Almanya'da uygulanmakta olan arazi düzenleme sürecinin aşamalarını göstermektedir.

Şekil 5: Almanya'da Düzenleme Ortaklık Payı Kesintisi Süreci



Kaynak: Davy, 2007: 41

Sürecin ilk aşamasında yerel yönetimler tarafından belirlenen planın hayata geçirilmesi için gerekli prosedürler başlatılmaktadır. Belirli alandaki maliklerin isteği ve ortak talebi üzerine

başlatılan arazi düzenlemelerinde işleminin başlayabilmesi için imar planının hazır olmasına gerek yoktur. Yetkili otoritelerin idari kararı ve maliklerin ortak kararı sürecin başlaması için yeterlidir. Ancak bu durumda imar planının dağıtım işlemine karar verilmeden önce hazırlanması gerekmektedir. Zorunlu düzenleme işlemlerinde ise imar planı olmaksızın arazi düzenlemesi yapılamamaktadır (BauGB, 1960: Md.47).

Prosedür işlemlerinin tamamlanmasının ardından düzenlemeye girecek alanın kapsamı belirlenmektedir. Alandaki tüm arazi sahipleri planı terk etme şansı olmaksızın sürece dahil edilmektedir. Düzenleme sahasındaki toprak parçası bir bütün olarak ele alınmaktadır (BauGB, 1960: Md.55). Ardından sahiplerin, parsellerin ve binaların detaylarını içeren kayıtlar ve haritalar belirlenmektedir. Toplam yeniden düzenleme alanı hesaplandıktan sonra bu alandan sokaklar, yeşil alanlar ve diğer kamu hizmetleri için ayrılacak alanlar düşülmektedir. Bu işlemlerin ardından indirgenmiş alan üzerinden yeniden tahsis işlemine geçilmektedir (Larsson, 1997: 143).

Yeniden tahsis işleminde, nispi büyüklüğe göre tahsis ve göreceli değere göre tahsis yöntemleri kullanılmaktadır (BauGB, 1960: Md.56). Bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağı ilgili tarafların menfaati göz önüne alınarak yetkili komisyon tarafından belirlenmektedir. Değer bazında yeniden dağıtım işleminde yeniden tahsis işleminin kabul edildiği tarihte belirlenen piyasa değeri üzerinden eşit bir arsa tahsisatı yapılmaktadır. Bu yöntem ile yeniden düzenlemeye bağlı değer değişiklikleri dikkate alınmaktadır (BauGB, 1960: Md.57). Nispi büyüklüğe göre yeniden dağıtım işleminin yapılması durumunda ise DOP kapsamında indirilen alanlar düşüldükten sonra boyutlara göre yapılan orantı kapsamında dağıtım işlemi yapılmaktadır (BauGB, 1960: Md. 58).

Dağıtım işlemlerinin akabinde yeni parsel düzeni belirli süreliğine tarafların tartışmasına açık tutularak görüş ve öneriler alınmaktadır. 2004 yılında İmar Yasasında yapılan değişiklikle arsa- arazi düzenlemelerinin yapılmasında kamu kurumları ile mülk sahipleri arasında karşılıklı görüşmelerin ardından düzenleme yapılacağı, bu görüşme olmaksızın herhangi bir düzenleme yapılamayacağı yeni bir hüküm olarak eklenmiştir. Bu görüşmeler düzenleme kararının alınmasından önce ve nihai düzenleme planının şekillenmesinden önce yapılmaktadır. Bu görüşmelerdeki esas amaç düzenleme öncesi ve sonrası maliklerin hak kaybına uğramasını önlemek ve bu düzenlemeden kaynaklı bir değer artışının kamu tarafından alınması suretiyle artı değer yaratmamaktır. Bu vesileyle adil bir paylaşım yapılarak spekülasyon değer artışlarının oluşmasının önüne geçilmek istenmektedir (Köktürk ve Köktürk 2007: 9).

DOP kapsamında kamuya aktarılan alanın miktarı daha önce yerel kamu altyapısı bulunmayan bölgelerde %30'u yerel kamu altyapısı bulunan bölgelerde ise %10'u geçemez. Yeniden tahsis departmanı, kısmen veya tamamen, böyle bir kesinti yerine uygun bir mali ücret ödemeyi tercih edebilir. Tahsis işlemi sonucu yeni alanlar aynı veya eşdeğer bir yerde tahsis edilemiyorsa tahsis edilemeyen alanın karşılığında başka bir yerde tahsis işlemi yapılır veya buna

karşılık gelen para nakit olarak verilir (BauGB, 1960: Md. 58). Sürecin sonunda mal sahiplerinin düzenlemeden önce geçerli olan şartlardan daha yüksek bir talepte bulunma hakkı yoktur (Larsson, 1997: 143).

Almanya'da gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi hususunda önemli rol oynayan diğer düzenleme gelir vergisi kapsamında yapılan vergilendirilmedir. Alman Gelir Vergisi Kanunu (EStG, 1934) vergiye tabi gelir unsurlarını 7 kategori altında⁸ ele almıştır. Bu kapsamda gayrimenkul değer artışlarından elde edilen kazançlar gelirin 7. unsuru olarak sayılan diğer kazançlar kapsamında gelir vergisi altında vergilendirilmektedir (EStG, 1934). Bu düzenleme Türkiye'de Diğer Kazanç ve İratlar kapsamında değerlendirilen değer artış kazançlarının vergilendirilmesi ile benzerlikler göstermektedir. Daha çok spekülatif alım-satım hareketlerini engelleyerek emeksiz kazanç oluşumlarının önüne geçilmek istendiği bu düzenleme kapsamında gayrimenkul varlıkların değerinde meydana gelen artışın kaynağına bakılmadan (imar izni, altyapı çalışmaları, piyasa koşulları vb.) alım-satım dönemi arasındaki artı değer belirli şartlar altında vergiye tabi tutulmaktadır.

Gayrimenkul alım-satımı arasındaki her artı değer bu vergi kapsamında değerlendirilmemektedir. Alım-satım süresi ve ortaya çıkan artı değer miktarı ile ilgili birtakım istisnalar tanınmıştır. Artı değer vergiye tabi olabilmesi için belirli şartların oluşması gereklidir. Bu şartlar (EStG, 1934, Md. 23);

- _ Gayrimenkulün edinim tarihi ile elden çıkarıldığı tarih arasında 10 yıllık sürenin aşılmamış olması,
- _ Elde edilen kazancın belirli bir tutarı aşması (600 Euro ve üzeri),
- _ Gayrimenkulün ikametgah amaçlı kullanılmıyor olması.

Gayrimenkullerin vergi kapsamına alınmasında gayrimenkulün edinim şeklinin bir önemi yoktur. Dolayısıyla, hem ivazlı hem de ivazsız edinim sonucu elde edilen gayrimenkuller süre şartını sağlamaları halinde vergiye tabi tutulmaktadır. Gayrimenkul alım-satımı sürecinde koyulan yıllık süre şartı ile spekülatif alım-satım işlemlerinin önlenmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda kısa süreli alım-satım işlemleri verginin konusuna girer iken uzun vadede yapılan satışlar vergilendirme dışında bırakılmaktadır. 10 yıllık süre şartı 1999 yılına kadar 2 yıl iken bu tarihte yapılan düzenleme ile süre şartı 10 yıla çıkarılmıştır (Değirmendereli, 2016: 57).

⁸ Alman Gelir Vergisi Kanununda vergilendirmeye tabi gelir unsurları; Tarım ve ormancılık kazançları, ticari kazançlar, Serbest meslek kazançları, ücretler, tasarruf ve sermaye kazançları, kiralama kazançları ve Bazı sermaye kazançları ve diğer kazançlar (emekli aylık gelirleri, özel satış işlemleri kazançları) olmak üzere 7 kategoriye ayrılmıştır (Delolite, 2017: 30).

Artı değerin istisna kapsamına alınabilmesi için gerekli olan şartlardan biri de elde edilen kazancın belirli bir tutarın altında olmasıdır. Vergiye tabi değer, gayrimenkulün satın alma fiyatı ile satış fiyatı arasındaki farktır. Bu farktan gayrimenkul için yapılan yatırımlar düşölmektedir. Toplam karın 600 Euro'dan az olması durumunda değer artışları vergiden istisnadır (EStG, 1934, Md. 23). Bu rakamın altında oluşan artı değer vergiden tamamen istisna tutulurken, rakamın aşılması halinde kazancın tamamı üzerinden herhangi bir istisna uygulanmadan vergilendirme yapılmaktadır (Değirmendereli, 2016: 57).

İkametgâh amaçlı kullanıma bağlı istisnadan yararlanabilmek için elden çıkarılan gayrimenkulün satış-devir yılı ve bu işlemlerin gerçekleşmesinden önceki iki yıllık süreçte kesintisiz ikametgâh amaçlı kullanılması gerekmektedir (EStG, 1934, Md. 23). Bu şarttan anlaşılacağı üzere istisnaya tabi olabilmek için satıştan önceki 3 yıllık süre önem arz etmektedir. Bu sürenin dışında gayrimenkulün ikametgâh amaçlı kullanılmıyor olması istisna hükmünden yararlanmayı engellemektedir.

Yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda gayrimenkulün elden çıkarılması sonucu oluşan artı değer gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilmektedir. Alman gelir vergisi, dilim usulü artan oranlı bir tarife yapısına sahip olup, mükelleflerin kişisel özelliklerini dikkate almaktadır. Vergi oranları %15 ile %45 arasında değişmektedir (EStG, 1934, Md.32).

2.2.7. Diğer Ülkeler

Birçok ülke, gerek piyasa koşullarında gerekse kamusal karar ve hizmetler neticesinde meydana gelen gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik çeşitli düzenlemelere sahiptir. Piyasa koşullarında meydana gelen gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelere sahip ölkelerde genel itibari ile spekülative hareketli gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu çerçevede kullanılan araçlardan biri, sermaye kazancı vergisidir. Gayrimenkul alış ve satışı arasındaki artı değeri vergilemeye yönelik bu düzenleme, hemen hemen bütün ölkelerin vergi sistemleri içerisinde yer almaktadır (Walters, 2012: 191). Spekülative amaçlı gayrimenkul hareketliliğinin cazibesini azaltmanın yanı sıra bu kaynaktan kamuya gelir aktarımının hedeflendiğı bu düzenleme kapsamında, gayrimenkulü elde tutma süresi ile doğru orantılı bir vergileme yapılmaktadır. Genel itibariyle bu süre 2 ile 10 yıl arasında değişmektedir. Örneğin; Finlandiya ve Hindistan'da 2 yıl, Norveç'te 5 yıl, Avusturya'da 10 yıldır. Vergi oranı, mülkün elde tutulma süresine göre belirlenmekte, daha kısa bir zaman diliminde elde edilen kazançlar daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Örneğin Belçika'da mülkün ilk 5 yıl içerisinde elden çıkarılması sonucunda elde edilen değer artış kazancı % 33 oranında vergilendirilirken, daha sonraki üç yıl içerisinde yapılan satışlar % 16, 5 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Diğer ölkelerde de vergi oranı, benzer şekilde belirlenmektedir (UIPI, 2013: 26).

Spekülatif gayrimenkul hareketliği sonucunda meydana gelen gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında kullanılan araçlardan bir diğeri, boş arazilerin vergilendirilmesine dayalı düzenlemelerdir. Bu düzenleme kapsamında ülkeler, kentleşme hareketleri, özel sektör veya kamu yatırımları gibi gayrimenkul değerlerini pozitif yönde etkileyebilecek hareketlere bağlı olarak arazi stoğu yapılması sonucunda meydana gelebilecek muhtemel haksız kazançların önlenmesini amaçlamaktadırlar. Hindistan başta olmak üzere Kore, Brezilya, Filipinler gibi birçok ülkede Boş Arazi Vergisi uygulanmaktadır. Örneğin Seul'de (Kore) boş olarak bekletilen araziler, standart arazi vergisinden daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Standart arazi vergisi oranının % 2 olduğu Seul'de 2 yıl boyunca boş bekletilen arazilerde bu oran % 5, üç yıl için % 7, 10 yıl ve üzeri boş bekletmelerde ise % 10'dur (WB, 2021a).

Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemeler, özellikle yerel yönetimlerin mali açıdan özerk olduğu ülkelerde yaygın bir şekilde uygulanmaktadır. Şerefiye, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında en fazla uygulama alanı bulan düzenlemedir. Avustralya, Hindistan, Danimarka, Polonya, Singapur, Hon Kong, Endonezya ve İngiltere başta olmak birçok ülke kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında şerefiyeden yararlanmaktadır (Saiyasittipanich, 2016: 54). Bu ülkelerden bazıları bayındırlık hizmetlerini, bazıları imar düzenlemelerini, bazıları ise her iki kamusal eylem sonucunda meydana gelen değer artışlarını bu düzenleme kapsamında değerlendirmektedir. Örneğin, Polonya'da kamusal bayındırlık hizmetleri neticesinde ilgili hizmet öncesi ve sonrasında yapılan değerlendirme sonucunda meydana gelen değer artışları kamuya aktarılmaktadır. Kamuya aktarılan pay, eyaletler arasında farklılık göstermekle birlikte genel itibari ile % 30- 50 arasında değişmektedir (Król vd. 2017: 139). Benzer şekilde Hindistan'ın bazı eyaletlerinde de bayındırlık hizmetleri neticesindeki değer artışının % 25'i şerefiye altında vergiye tabi tutulmaktadır (WB, 2021). Singapur, Hon Kong ve Endonezya gibi ülkelerde ise şerefiyenin konusu, imar düzenlemeleri sonucunda meydana gelen değer artışlarıdır. Bu ülkelerde yeni imara açma, kullanım türü değişikliği, ek imar izinleri gibi kamusal düzenlemeler sonucunda meydana gelen değer artışları vergiye tabi tutulmaktadır. Singapur'da bu kaynaktan kamuya aktarılan pay % 50 iken diğer ülkelerde de eyaletlere göre farklı oranlar belirlenmekle birlikte % 60'ı geçmeyen oranlarda pay aktarımı yapılmaktadır (Luthango, 2010: 45).

İmar düzenlemeleri sonucunda meydana gelen değer artışlarını kamuya aktarma noktasında vergi sistemlerinde kullanılan araçlardan biri de yeni imara açılan alanlarda yapılan arazi düzenlemeleri sonucunda meydana gelen değer artışı karşılığında kamuya aynı pay ayrılmasına yönelik düzenlemelerdir. Hindistan, Japonya, Endonezya, Angola vb. birçok ülkede uygulanmakta olan bu düzenleme kapsamında ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte genel itibariyle % 20 ile % 60 arasında değişen oranlarda pay aktarımı yoluna gidilmektedir (Souza vd. 2018: 83).

Çalışmanın ikinci bölümünde de ifade edildiği üzere bayındırlık hizmetlerine bağlı gayrimenkul değer artışları karşılığında değer artışına neden olan hizmetin maliyetine katılımı öngören düzenlemeler de çeşitli ülkelerde uygulama alanı bulmaktadır. Özellikle ulaşım yatırımlarına bağlı projelerde uygulanan bu düzenlemeler, Amerika kıtası ve Kuzey Avrupa'da yaygındır. Şili, Brezilya ve İngiltere'de ulaşım yatırımlarının maliyetine katılımı öngören ve daha önce Etki Harcı adı altında ifade edilen düzenlemeler mevcuttur. Hizmete yakınlık derecesi, hizmet maliyetine katılımın temel belirleyicisidir. Örneğin Santiago'da (Şili), şehrin kentsel altyapı hizmetlerinden yoksun olan yöne doğru genişlemesi ile birlikte ihtiyaç duyulan raylı ve kara yollarının inşası, bölgede yer alan gayrimenkullerin konumu ve projenin boyutu dahilinde % 39 devlet katkısı % 61 ise hizmete bağlı değer artışı yaşayan mülk sahiplerinin katkısı ile inşa edilmiştir (WB, 2021b). Kanada, Galler ve İskoçya, Özel Değerlenme Bölgeleri (Chapman, 2017: 33), İngiltere ve İskoçya'da Vergi Artışı Finansmanı gibi kamusal hizmete bağlı değer artışları karşılığında hizmet maliyetine katılımı öngören düzenlemeler uygulanmaktadır (Oral, 2017: 79).

Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışı oluşumunda etkili olan faktörlerden biri olan kentsel dönüşüme bağlı değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemeler, ülke uygulamalarında en az başvurulan kaynak konumundadır. Japonya, deprem alanları ve eski yerleşim yerlerinin yeniden inşa edilmesine yönelik projelerde ek imar izinlerine bağlı değer artışları karşılığında hizmet maliyetine katılımı öngören bir düzenlemeye sahiptir (Suzuki vd. 2015: 60).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARINI KAMUYA AKTARMAYA YÖNELİK DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk vergi mevzuatı içerisinde gayrimenkul değer artış kazançlarını kamuya aktarmaya yönelik çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelerin bir kısmı doğrudan gayrimenkul değer artışlarını hedef alırken bir kısmı da dolaylı yoldan değer artışlarını kamuya aktarmayı amaçlamaktadır. Servetin bir göstergesi olarak kabul edilen mülk sahipliği üzerinden yapılan vergilendirmeler; servet, servet transferi veya servet artışı üzerinden yapılmaktadır. Gayrimenkul değer artış vergilerinin temel amacı, servetin bir göstergesi olarak ele alınan mülkün değerinde meydana gelen artışlardır. Dolayısıyla bu vergilerin temel amacı serveti vergilemek değil; servette meydana gelen değer artışlarını vergilemektir. Bu kapsamda gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemeler, servet artış vergileri kapsamındadır. Ancak, doğrudan gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin olmadığı ülkelerde, servet transferi esnasında mülkün alış ve satış değeri arasındaki fark üzerinden yapılan vergilendirmeler de gayrimenkul değer artışlarını kamuya kazandırmaya yönelik dolaylı düzenlemeler arasında gösterilmektedir. Bu nedenle bu çalışmada esas olarak, servet artışı üzerinden alınan vergilere odaklanılacak ancak servet transferi üzerinden alınan vergilere de değinilecektir. Bu çerçevede çalışmanın bu bölümde, Türk vergi sistemi içerisinde bulunan gayrimenkul değer artış vergisi benzeri düzenlemeler, teorik çerçevesi ve Türk Vergi Sistemi içerisindeki yeri açısından değerlendirilecektir. Bu düzenlemeler, çalışmanın ikinci bölümünde yapılan ayırım çerçevesinde; kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler ve piyasa kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler şeklinde ele alınacaktır. Bu değerlendirmenin ardından gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin değer artışlarını kavrayabilme açısından etkinlikleri incelenecektir. Bu kapsamda yapılacak inceleme sonucunda mevcut düzenlemelerin değer artışlarını vergileme noktasında yeterli olup olmadıkları tartışılacaktır.

3.1. Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler

Türkiye’de cumhuriyet tarihi boyunca, vergi gelirlerinin önemli bir kısmı tüketimi hedef alan dolaylı vergilerden elde edilmiştir. Gayrimenkulün değerinde süreç içerisinde meydana gelen değer artışlarına odaklanan gayrimenkul değer artış vergileri, dolaysız vergiler kategorisinde

değerlendirilmektedir (Yücel, 2014: 2). Esas itibarıyla çalışmanın ikinci bölümünde verilen ülke örneklerinden hareketle Türk vergi mevzuatı içerisinde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin yaygın bir şekilde kullanılmadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Ekonomik büyüme içerisinde inşaat sektörünün önemli bir yer teşkil etmesi, tasarrufları azaltabileceği kaygısı, mükellef baskısı, vergilemeye ilişkin idari ve teknik sorunlar bu kaynağın etkin bir şekilde vergilendirilmesinin önündeki engellerdir (Aslan, 2014: 122).

Üretim faktörlerinden olan emek ve girişimci üzerindeki vergi yükünün ağırlığına karşın diğer üretim faktörleri olan sermaye ve doğal kaynaklar üzerindeki vergisel yükümlülüklerin tam anlamıyla uygulanmaması, vergilemede adaletin temini noktasında önemli sorunlara yol açmaktadır. İmalat ve hizmet sektörü gibi yüksek istihdam oranına sahip, üretken ve diğer sektörleri de harekete geçiren sektörlerin vergilendirilmesine karşılık istihdam etkisi bu sektörler nazaran daha az olan ve üretken olmayan konumdaki gayrimenkul sektörünün etkin bir şekilde vergilendirilmemesi vergilemenin sosyal ilkeleri ile çelişmektedir (Kaya, 2011: 85). Özellikle kamu yatırımları sonucu ortaya çıkan değer artışlarından kamunun pay almaması, gelir dağılımında adaletin sağlanması işlevinin tam aksine işlemekte ve rant arayışında olan bir sınıfın ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Kaya 2011: 90). Bu açıdan bakıldığında üretim faktörlerinden biri olan toprağın üretime katılması sonucunda elde edilen karın vergiye tabi tutulması önemlidir. Aksi takdirde bu sektöre olan spekülasyon amaçlı yatırımlar artacak, gelir dağılımı bozulacak ve üretken olmayan bir ekonomik yapı ortaya çıkacaktır. Özellikle kentleşmenin ve nüfus artışının hızlı olduğu ülkemizde bu durumun etkileri görülebilmektedir.

Türk vergi sistemi içerisinde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır. Gayrimenkul değer artışlarını hedef alan yükümlülüklerin bir kısmı düzenlemeden beklenen verimin alınmaması nedeniyle yürürlükten kaldırılmak zorunda kalmıştır. Mevcut düzenlemelerin ise tam anlamıyla değer artış kazançlarını kavrayamadığı söylenebilir (Gökbunar, 1997: 317). Dolayısıyla, mevcut Türk vergi sistemi içerisinde pür manada bir gayrimenkul değer artış vergisinin/ düzenlemesinin olmadığı ancak gerek merkezi idare gerekse yerel idarelerin başvurmuş oldukları çeşitli düzenlemelerin değer artış vergisi benzeri düzenlemeler olduğuna dair kanıya varmak mümkündür (Kaya, 2011: 85). Bu kapsamda 1948-1981 yılları arasında uygulanan Değerlenme Resmi (Şerefiye), günümüzde uygulanmakta olan Harcamalara Katılım Payı (HKP), Düzenleme Ortaklık Payı (DOP) ve 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun kapsamında İmar Kanununa eklenen ek madde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere benzer uygulamalar arasında gösterilebilir.

Doğrudan gayrimenkul değer artışlarına odaklanan bu düzenlemelerin yanı sıra dolaylı olarak gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay almasına dayalı olan Tapu ve Kadastro Harcı, Emlak

Vergisi, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamında gayrimenkullerin satışından doğan değer artış kazançlarını vergilemeye yönelik düzenleme, Değerli Konut Vergisi ve 1970-1982 yılları arasında uygulanan Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi' de (GMKAV) gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler arasında değerlendirilebilir. Bu düzenlemelerin yanı sıra 2013 yılında meclis gündemine gelen Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ve 2014 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından rant vergisi konulmasına ilişkin çalışmalar da uygulamaya geçmemekle birlikte gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik birtakım düzenlemeleri içermesi nedeniyle ele alınacaktır (Saraçoğlu vd. 2015: 85; Hacıköylü, 2016: 78-79; Değirmendereli, 2016: 50; Bıyık, 2017: 247).

Tablo 8, Türk Vergi Sistemi içerisinde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin çeşitli kriterler bakımından sınıflandırılmasını göstermektedir. Bu sınıflandırma; düzenlemelerin kapsamı, yetkili idare, matrah türü, başvurulma gerekçesi, uygulanma dönemi ve bazı vergileme ilkeleri kapsamında hazırlanmıştır.

Tablo 8: Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler

Kapsam Açısından	Amaç Açısından	Başvurulma Gerekçesi Açısından	Yetkili İdare Açısından	Süreklilik Açısından
<p>Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Hedef Alan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Değerlenme Resmi ▪ HKP ▪ DOP ▪ İmar Kanunu 	<p>Doğrudan Değer Artışlarını Hedef Alan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Değerlenme Resmi ▪ DOP ▪ HKP ▪ İmar Kanunu 	<p>Mali Amaçlar Kapsamında Başvurulan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ HKP ▪ Emlak Vergisi ▪ GMKAV ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ Emlak Vergisi ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ Değerli Konut Vergisi 	<p>Yerel İdareler Tarafından Uygulanan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Değerlenme Resmi ▪ HKP ▪ Emlak Vergisi ▪ DOP 	<p>Tek Sefere Mahsus Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Değerlenme Resmi ▪ HKP ▪ DOP ▪ GMKAV ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ İmar Kanunu
<p>Piyasa Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Hedef Alan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ GMKAV ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ Emlak Vergisi ▪ Değerli Konut Vergisi 	<p>Dolaylı Olarak Değer Artışlarını Hedef Alan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ Emlak Vergisi ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ GMKAV ▪ Değerli Konut Vergisi 	<p>Sosyal Amaçlar Kapsamında Başvurulan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Değerlenme Resmi ▪ İmar Kanunu 	<p>Merkezi İdare Tarafından Uygulanan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ GMKAV ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ Değerli Konut Vergisi ▪ İmar Kanunu 	<p>Süreklilik Esasına Dayanan Düzenlemeler</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Emlak Vergisi ▪ Değerli Konut Vergisi

Tablo 8: Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler (Devamı)

Matraha Türü Açısından	Gelir Türü Açısından	Tahsilat Süreci Açısından	Ödeme Gücü ve Fayda İlkesi Açısından	Uygulama Dönemi Açısından
<p><u>Ad-valorem Matraha Sahip Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ GMKAV ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ Değerlenme Resmi ▪ HKP ▪ Değerli Konut Vergisi ▪ İmar Kanunu 	<p><u>Nakdi Değer Artış Düzenlemeleri</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Değerlenme Resmi ▪ HKP ▪ GMKAV ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ Emlak Vergisi ▪ Değerli Konut Vergisi ▪ İmar Kanunu 	<p><u>Değer Artışının Hemen Ardından Tahsil Edilen Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Değerlenme Resmi ▪ HKP ▪ DOP 	<p><u>Fayda İlkesine Dayanan Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Değerlenme Resmi ▪ HKP ▪ DOP ▪ İmar Kanunu 	<p><u>Güncümüzde Uygulanan Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ HKP ▪ Emlak Vergisi ▪ DOP ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ Değerli Konut Vergisi ▪ İmar Kanunu
<p><u>Spesifik Matraha Sahip Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ DOP ▪ Emlak Vergisi 	<p><u>Aynı Değer Artış Düzenlemeleri</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ DOP 	<p><u>Alış- Satış veya Sahiplik Aşamasında Tahsilatının Yapıldığı Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ GMKAV ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ Emlak Vergisi ▪ Değerli Konut Vergisi ▪ İmar Kanunu 	<p><u>Ödeme Gücü İlkesine Dayanan Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Emlak Vergisi ▪ GMKAV ▪ Tapu ve Kadastro Harcı ▪ GVK- Değer Artış Kazancı Vergilendirilmesi ▪ Değerli Konut Vergisi 	<p><u>Uygulamada Olmayan Düzenlemeler</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Değerlenme Resmi ▪ GMKAV

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 8’de görüldüğü üzere Türk vergi sistemi içerisinde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Bu bölümde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler, değer artışının kapsamına göre yapılan temel ayırım çerçevesinde ele alınacaktır. Bu ayırım kapsamında ele alınan düzenlemelere ilişkin teorik bilgiler verilecektir. Ardından, ilgili düzenlemelerin gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarma noktasındaki başarısı ve etkinliği tartışılacaktır.

3.1.1. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler

Değerlenme Resmi, Harcamalara Katılma Payı, Düzenleme Ortaklık Payı ve 7221 sayılı kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu’na eklenen ek madde kapsamında yapılan düzenlemeler kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay almasına yönelik düzenlemelerdir. Değerlenme Resmi, Düzenleme ve Ortaklık Payı ve 7221 sayılı kanun kapsamında yapılan düzenlemeler, hizmet maliyetine katılımdan ziyade hizmete bağlı değer artışlarını esas aldıkları için doğrudan değer artışını kavramaya yönelik düzenlemeler arasında değerlendirilebilir.

Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerden biri olan Harcamalara Katılma Payı’nda ise hizmete bağlı değer artışını kavramaktan ziyade değer artışı oluşumuna katkıda bulunan hizmet maliyetlerine katılım amaçlanmaktadır. Bu nedenle Harcamalara Katılma Payı düzenlemesinin dolaylı yoldan gayrimenkul değer artışlarına odaklandığını ifade etmek yanlış olmayacaktır. Bu düzenlemede birincil amaç hizmet maliyetlerini hizmetten yararlananlardan karşılamaktır. Ancak bu maliyet paylaşımının arkasındaki temel düşüncenin hizmet dolayısıyla oluşan değer artışlarına bağlanması bu düzenlemenin de gayrimenkul değer artış kavrama düzenlemeleri arasında gösterilmesinin temel nedenidir.

3.1.1.1. Değerlenme Resmi (Şerefiye)

Vergilemede fayda ilkesinin bir uzantısı konumunda olan Değerlenme Resmi, kamu idareleri tarafından sunulan hizmetler neticesinde mülk değerlerinde meydana gelen artışa karşılık mülk sahiplerinin kamu yatırım maliyetlerine katılmasını amaçlayan düzenlemedir. Kamu otoritelerinin gerçekleştirdiği bayındırlık hizmetleri, (yol, köprü, meydan, kent güzelleştirme faaliyetleri vb.), imar faaliyetleri ve alt yapı çalışmaları o bölgede yer alan taşınmaz varlıkların değerinde artış yaşanmasına neden olmaktadır. Bu tür hizmetlerin esas amacı toplum yararını gözetilmesidir. Ancak bu hizmetlerin sunumu toplumsal faydanın yanı sıra hizmetin sunulduğu bölgede yaşayan bireylere özgü bir faydanın da ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Gayrimenkul sahibinin emeği ve sermayesi dışında ortaya çıkan faydanın/değer artışının tekrar kamu yararına sunulması bu düzenlemenin temel amacıdır (Akdoğan, 2013: 108).

Gayrimenkulün değerinde meydana gelen her artış Değerlenme Resmi kapsamında ele alınmamaktadır. Kentleşme, nüfus artışı, enflasyon, mülk sahiplerinin özel iyileştirmeleri vb. gibi kamusal yatırımlar sonucu meydana gelmeyen değer artışları Değerlenme Resmi kapsamına girmemektedir. Taşınmaz değerlerinde meydana gelen artışların Değerlenme Resmi kapsamında ele alınabilmesi için ortaya çıkan değer artışının kamusal bayındırlık hizmetleri ve imar faaliyetleri sonucu ortaya çıkması gerekmektedir (Nadaroğlu, 1978: 127). Ayrıca ortaya çıkan değer artışları kamusal hizmetler sonucu oluşsa bile kamu otoritesinin bu artıştan pay talep etmemesi halinde Değerlenme Resmi'nden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Değerlenme Resminin ortaya çıkması için kamu otoritesinin bu konuda bir kararının olması gerekmektedir (Akdoğan, 2013: 108).

Değerlenme Resminin doğmasına neden olan kamu hizmetleri hem merkezi yönetim hem de yerel yönetimler tarafından sunulabilmektedir. Ancak yerinden yönetim ilkesi ve hizmetlerde etkinliğin sağlanması amacıyla Değerlenme Resmi'ni gerektiren hizmetlerin büyük çoğunluğu yerel yönetimler tarafından sunulmaktadır. Bu nedenle çoğu ülkede bu geliri toplama yetkisi yerel yönetimlere bırakılmıştır.

Değerlenme Resmi, vergi ve harç gelirinin bazı özelliklerini birlikte taşıyan bir kamu gelirdir. Hususi bir hizmet karşılığında alınması bu gelir türünü harçlara yakınlılaştırırken hizmet talebinin varlığına bakılmadan değer artışından pay alınması vergilerle benzeşmesine neden olmaktadır. Zorunlu bir ödeme olması ise her iki gelir türüne ait ortak özelliğidir (Nadaroğlu, 1998: 197; Aksoy, 2011:145). Bu ortak özelliklerin yanı sıra birçok yönden vergi ve harçlar ile farklılaşmaktadır. Özellikle vergi ile Değerlenme Resmi arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Vergilerin karşılıksız olması ve hususi hizmetlere yönelik olarak tasarlanmaması en önemli farklardan biridir (Seligman,1895: 285). Vergilemede süreklilik esas iken Değerlenme Resmi'nin tek seferlik alınması, vergide ödenecek miktar önceden belirli iken Değerlenme Resmi'nde ödenecek miktarın önceden belirlenmemesi (Kazgan, 1960: 110), vergilemede farklı oranlar uygulanıyor iken Değerlenme Resmi'nde tek (düz) oranın uygulanması diğer farklılıklar arasındadır. Bu farklılıkların yanı sıra bu iki gelir türü, alınış amaçları bakımından da ayrılmaktadır. Vergiler ile benimsenen temel amaç kamu giderlerinin finansmanı karşılamak iken Değerlenme Resmi'nde güdülen temel amaç yatırım harcamalarını finanse etmektir (Seligman,1895: 285-287). Belirtilen bu özelliklerden anlaşılacağı üzere Değerlenme Resmi birçok yönden vergiler ile farklılaşmaktadır. Bu gelir türü daha çok harçlara benzemekle birlikte kendine has birtakım özellikleri de içerisinde barındırmaktadır.

Değerlenme Resmi'nin benzer özellikler gösterdiği diğer gelir türü de Harcamalara Katılma Payıdır. Bir hizmet karşılığı olması, zorunlu bir ödeme olması, süreklilik esasına dayanmaması, yerel organlar tarafından toplanması bu iki gelir türünün benzeşmesine neden olmaktadır (Yılmaz 2008: 72; Nadaroğlu, 1978: 131). Ancak bu gelir kalemleri, alınış amacı, matrah tespiti ve hizmet kapsamı itibarıyla birbirinden ayrılmaktadır. Değerlenme Resmi'nde temel amaç, kamu hizmeti

sonucu ortaya çıkan maliyeti veya değer artışını vergilendirmektir. Harcamalara Katılma Payı'nda ise amaç, öngörülen kamusal harcamaları finanse etmektir (Nadaroğlu, 1998:197). Şerefiyede belirlenen değer varsayımsal iken harcamalara katılıma payında belirlenecek değer maliyetlerin objektif şekilde ölçülmesine dayanmaktadır. Şerefiyeye tabi hizmetler genel itibarıyla zorunlu olmayan hizmetler iken Harcamalara Katılma Payı'nın ortaya çıkışı zorunlu hizmetlere dayanmaktadır. Harcamalara Katılma Payı'nda tahsilat yapılması için gayrimenkul değerlerinde bir artış olup olmadığına bakılmamaktadır. Değerlenme Resmi'nde durum böyle değildir. Bu nedenle Harcamalara Katılma Payı'nı Değerlenme Resmi ile özdeşleştirmek tam anlamıyla doğru olmayacaktır (Nadaroğlu, 1978: 131; Yılmaz 2008: 72; Aslan, 2014: 121).

Türk vergi sistemi içerisinde, 1948-1981 yılları arasında uygulanan Değerlenme Resmi ile ilgili yasal düzenleme, 1948 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı (Mülga) Belediye Gelirleri Kanunu'dur. Bu kanunun 16. Maddesi kapsamında kamulaştırma ve bayındırlık hizmetleri nedeniyle değerlerinde artış meydana gelen gayrimenkullerin komisyonlarca belirlenecek olan eski rayiç değeri ile yeni rayiç değeri arasındaki farkın %50'si Değerlenme Resmi olarak tahsil edilmekteydi. Komisyon tarafından belirlenen değerlemelere, hem mükelleflerin hem de belediyenin, yetkili mercilerde itiraz hakkı saklı tutulmaktaydı. 5 yılda 5 eşit taksitle ödeme imkanı tanınmakta, ayrıca peşin ödemelerde %6 oranında indirim sağlanmaktaydı. İbadethaneler, okullar, hastaneler, halkevleri ve dispanserler değer artış resminden muaf tutulmaktaydı. Değerlenme Resmi'nin asıl mükellef tarafından ödenmemesi durumunda, satış işleminin yapılmasına izin verilememekte veya alıcı tarafından ödenmesi suretiyle satış işlemi gerçekleştirilmekteydi (Belediye Gelirleri Kanunu, [BGK], 1948: Md. 16).

Teorik olarak değer artışlarının vergilemesinde önemli bir yer teşkil eden Değerlenme Resmi, uygulamada yaşanan sıkıntılar nedeniyle önemli bir gelir kaynağı haline dönüşmemiş (Nadaroğlu, 1978: 127) ve 1981 yılında yürürlüğe giren 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile uygulamasına son verilmiştir. Değer artış miktarının belirlenmesindeki güçlükler, objektif değerlendirme yapabilecek görevli sıkıntısı, uygulamalarda eşitliğin sağlanamaması, şerefiye miktarının ve zamanının mükelleflere göre ayarlanmasındaki zorluklar, baskı gruplarının etkisi ve siyasi rantlar bu gelir türünden vazgeçilmesinin temel nedenleridir (Akdoğan, 2013: 108).

3.1.1.2. Harcamalara Katılma Payı

Kentleşme, nüfus artışı, yönetim anlayışındaki değişiklikler ve vatandaşların hizmet taleplerindeki artış belediyelerin görev ve sorumluluklarının artmasına neden olmuştur. Artan görev ve sorumluluklar finansman ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Bu noktada kaynak ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak sunulan hizmetlerin fiyatlandırılması yeni gelir kalemlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Harcamalara katılım payı bu yolla oluşturulan gelirler arasındadır (İpek ve Engin, 2016: 469). Bu düzenleme ile belediyelerin sunmuş oldukları

yol, su ve kanalizasyon tesislerinin inşası, bakımı ve onarımı karşılığında hizmetten yararlanan mükelleflerin hizmet maliyetine katılımı amaçlanmaktadır. Belirli bireylere sunulan hizmetlerin maliyetinin tüm topluma yansıtılmasının adaletsiz bir uygulama olacağı düşüncesi bu gelir kaynağının temel çıkış noktasıdır. Bu nedenle dar kapsamlı (belirli sınırları ve bireyleri baz alan harcamalar) kamu yatırımlarının maliyetinin bu hizmetlerden yararlanan bireylerden karşılaması yoluna gidilmektedir (Rüzgaresen, 2012: 94). Harcamalara Katılma Payı düzenlemesinde esas amaç, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaktan ziyade gayrimenkul değer artışlarına neden olan kamusal hizmetlerin maliyetine katılımı sağlamaktır. Bu nedenle doğrudan gayrimenkul değer artış kavrama düzenlemesi olmamakla birlikte dolaylı yoldan gayrimenkul değer artışlarını hedef aldığı için bu düzenleme gayrimenkul değer artış kavramına düzenlemeleri arasında gösterilmektedir.

Harcamalara Katılma Payı ilk olarak 1930 yılında çıkarılan 1580 sayılı Belediye Kanunu (Mülga) ile uygulanmaya başlanmıştır. 1930 yılında düzenlenen bu kanun kapsamında yerel yönetimler tarafından maliklerin talepleri üzerine yapılan yol, kaldırım, aydınlatma ve su hizmetlerinin finansmanın yarısının bu hizmetlerden yararlanan maliklerden tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır (BGK, 1930). Belediye sınırları dışındaki bu tür hizmetler ve karayolları tarafından yapılan şehirlerarası yollar nedeniyle ortaya çıkan maliyetler Harcamalara Katılma Payı'nın konusunu teşkil etmemektedir (Ünlü ve Korkusuz, 1996'dan aktaran: Yılmaz, 2008: 82). 1948 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (Mülga) ile yol, kanalizasyon ve su tesislerinin masraflarının taşınmaz maliklerine hangi şartlar ve nispetler ölçüsünde dağıtılacağı yeniden düzenlenmiştir (BGK, 1948).

5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13. Maddesine göre “yeni yol yapımı, yolun %40 oranında veya daha fazla genişletilmesi, asfalt veya beton dökümü, yeni kaldırım yapımı veya var olan kaldırımların sökülüp yerine asfalt veya beton dökülmesi halinde ortaya çıkan maliyetin üçte biri, mevcut kaldırım ve parkelerin sökülüp yeniden döşenmesi, beton veya asfaltların kapsamlı şekilde onarılması halinde ortaya çıkan maliyetin dörtte biri, ilgili hizmetin yapıldığı cephede yer alan yapı veya arsa sahiplerinden alınır” denilerek yol hizmetlerine katılım payı düzenlenmiştir. Ayrıca “kanalizasyonların yapımı, ıslahı ve tamirâtı, su tesislerinin yapımı ve tamirâtı sonucu ortaya çıkan maliyetlerin üçte biri de hizmetin yapıldığı cephede yer alan yapı veya arsa sahiplerinden alınır” hükmü ile kanalizasyon ve su harcamalarına katılım payı düzenlenmiştir. İştirak payları gayrimenkullerin kıymeti, hizmetin sunulduğu yol üzerindeki uzunlukları dikkate alınarak hesaplanmıştır. Bu şekilde yapılan hesaplama sonucunda maliklere yüklenebilecek en yüksek hizmet maliyetleri yapılarda vergi değerinin %3'ü, arsalarda ise vergi değerinin %6'sıdır. İbadet yerlerinin muaf tutulduğu bu gelir türünde hesaplanan iştirak payları hizmetin tesliminin ardından beş yıl içerisinde beş eşit taksit halinde talep edilmiştir (BGK, 1948: Md.13).

1981 yılında düzenlenen 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır.⁹ Günümüzde uygulanmakta olan bu kanuna göre Harcamalara Katılma Payları yol-su ve kanalizasyon harcamalarına katılım payı şeklinde düzenlenmiştir. 2464 sayılı kanunda harcamalara katılma payını doğuran olay 5237 sayılı kanunda değinilen hizmetlerin ifasıdır. Harcamalara Katılma Payı'nda mükellef, hizmetin yapıldığı esnada taşınmaz mülkiyetini elinde bulunduran kişidir. Yeni yerleşim yerlerinde yol-su ve kanalizasyon tesislerinin yapımı durumunda mükellef, ilk malik konumunda olan bina inşa eden yüklenici şirkettir. Yenileme ve tamirat aşamasında ise mükellef o anda taşınmaza sahip olan kişidir (Rüzgaresn, 2012: 101). İştirak payı ise bu hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin tamamıdır. Mükelleflere, ortaya çıkan maliyeti peşin ödemeleri halinde %25 oranında indirim hakkı tanınmaktadır. Yapılan hizmet sonucu talep edilen harcamalara katılım payının, bina ve arsalarda vergi değerinin % 2'sini geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır (BGK, 1981, Md. 86-94).

Harcamalara katılma payında tahakkuk, hizmetin tamamlanmasının ardından yapılmaktadır. Ancak mükelleflerin paylarına düşen miktarı peşin ödeme isteği üzerine tahakkuk, ilgili başvurunun kabulünden itibaren bir ay içerisinde yapılabilmektedir. Tahakkuk eden katılım payları bir aylık süre içerisinde belediye ilan panolarında asılı kalmaktadır. Ayrıca, mükellefe tebligat da yapılmaktadır. Ödeme, ilan ve tebliğ edildiği yılı takip eden yıldan itibaren iki yılda ve dört eşit taksit şeklinde yapılmaktadır. Peşin ödemelerde ise, tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde tahsil edilmektedir. Güvenlik tedbiri olarak harcamalara katılım payı ödenmeyen gayrimenkullerin satış işlemlerinin yapılmasına izin verilmemektedir. Harcamalara katılım payına ilişkin usul ve esaslar İçişleri Bakanlığı tarafından düzenlenen yönetmeliklerle belirlenebilmektedir¹⁰ (BGK, 1981, Md. 86-94).

⁹ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda, 24.12.1985 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" kapsamında değişiklikler yapılmıştır. Metinde verilen bilgiler bu değişiklikleri içermektedir. 2464 sayılı kanununun 94. Maddesi gereği Harcamalara Katılma Paylarının uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Maliye, Bayındırlık ve İmar ve İskan Bakanlıklarının görüşü alınarak İçişleri Bakanlığınca düzenlenecek bir yönetmelikte belirleneceği ifade edilmiştir. Bu kapsamda konu ile ilgili yönetmelikler hazırlanmıştır. Ancak 3239 sayılı kanun kapsamında yapılan değişiklikler, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Harcamalara Katılma Payları İle İlgili Hükümlerin Uygulanmasına İlişkin Yönetmeliğe (21.08.1981 Resmi Gazete Sayısı: 17435) uygulanmamıştır. Bu nedenle iki yasal metin arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu yönetmelik 2464 sayılı kanunun ilk uygulandığı hükümleri içermektedir. Kanun maddesinde harcamalara katılım payının üst sınırı bina ve arsa değerinin %2'si olarak belirlenmişken yönetmelikte bu sınır %1 olarak kalmıştır. Kanun metninde idare tarafından yapılan harcamaların maliyetinin tamamının mükelleflere yükleneceği belirlenmiştir. Ancak yönetmelikte harcamaların 1/3'nün mükelleflere aktarılacağı hükmolunmuştur. Yönetmelik ve kanun metni arasında görülen diğer bir fark, ödeme süresi ile alakalıdır. Kanun metninde tahsilat süresi iki yıl iken yönetmelikte bu süre dört yıl olarak kalmıştır (Yılmaz, 2008: 84).

¹⁰ 1985 yılında Belediye Gelirleri Kanununun Harcamalara Katılma Payları İle İlgili Hükümlerin Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik kapsamında yapılan düzenlemelerin ardından harcamalara katılım payı ile ilgili kapsamlı bir yasal düzenleme yapılmamıştır. Siyasal nedenler ve baskı gruplarının etkisi nedeniyle belediyelerin bu gelir türüne başvurmadan kaçınması ve kanunun pratikte uygulamasında yaşanan zorluklar değişikliği ihtiyacı duyulmamasının nedenleri arasındadır. 2012 yılında düzenlenen 6360 sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 28. Maddesi kapsamında belediyelerin yapmış oldukları yol inşası, bakımı, yeni yol yapımı hizmetleri dolayısıyla harcamalara katılım payı alınması belediye meclisi kararına bırakılarak bu gelir türü zorunlu bir gelir olmaktan çıkarılmıştır (İpek ve Engin, 2016: 471; Aslan, 2014: 129).

Tablo 9’da 2007-2017 yılları arasında harcamalara katılım payı gelirlerinin belediye bütçeleri içerisindeki payı ve bu gelir kaleminin türlere göre dağılımı gösterilmektedir. Tabloya bakıldığında bu gelir türünün belediye bütçeleri içerisinde %1’in altında bir paya sahip olduğu görülmektedir.

Tablo 9: HKP’nin Alınma Nedenlerine Göre Dağılımı ve Belediye Gelirleri İçerisindeki Payı

Yıl	Toplam Belediye Gelirleri (Bin TL)	HKP Geliri* (Bin TL)	HKP Geliri / Toplam Belediye Gelirleri (%)	Kamu Harcamalarına Katılım Payında Yol-kanalizasyon ve su Hizmetlerinin payı (%)		
				Yol HKP Tutarı/ Toplam HKP Tutarı (%)	Kanalizasyon HKP/ Toplam HKP Tutarı (%)	Su HKP Tutarı/ Toplam HKP Tutarı (%)
2007	35.474.232	257.724	0,73 %	64 %	21 %	15 %
2008	38.841.851	286.714	0,74 %	62 %	21 %	17 %
2009	42.477.177	330.067	0,78 %	61 %	23 %	16 %
2010	53.582.118	434.349	0,81 %	58 %	25 %	17 %
2011	63.415.789	445.679	0,70 %	58 %	23 %	19 %
2012	69.263.300	499.992	0,72 %	59 %	23 %	18 %
2013	83.376.231	541.947	0,65 %	60 %	24 %	16 %
2014	87.170.755	515.652	0,59 %	61 %	25 %	14 %
2015	97.706.380	507.444	0,51 %	61 %	25 %	14 %
2016	109.374.491	647.263	0,60 %	57 %	28 %	15 %
2017	133.766.501	1.139.437	0,85 %	63 %	23 %	14 %

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü sayfasındaki Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

* Diğer harcamalara katılım payı içerisinde; işgal harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı ve çevre kirliliğini önlemeye yönelik harçlar yer almaktadır (İpek ve Engin, 2016: 474). Bu harçlar 2464 sayılı Belediye Gelirleri kanununda düzenlenen Harcamalara Katılma Payı geliri altında düzenlenememesine rağmen belediye bütçe gelirlerinde harcamalara katılım payı altında yer almaktadır. Ancak bu gelirlerin toplanma amacı ve yönteminin 2464 sayılı Kanun’un harcamalara katılım payı ile ilgili düzenlemelere uymaması nedeniyle tabloda gösterilen verilerde bu gelir türü hesaba katılmamıştır.

Tablo 9’da görüldüğü üzere Harcamalara Katılım Payı’nın türlere göre dağılımında en fazla pay, Yol Harcamaları Katılım Payı’na aittir. Su ve Kanalizasyon Harcamalarına Katılım Payları’nın son 10 yıllık süreçte azalma trendinde olduğu; Yol Harcamalarına Katılım Payı’nın ise aynı süreçte artış sergilediği görülmektedir. Dikkat çekici diğer nokta ise toplam Harcamalara Katılma Payı gelirlerinin bu süreçte nominal olarak arttığı ancak nispi olarak azaldığıdır. Diğer belediye gelirlerinde yaşanan değişiklikler bu azalışta önemli bir etkidir. Ancak yerel yönetimlerin oy kaygısı nedeniyle bu gelir türüne başvurmamak istemesi, baskı gruplarının etkisi ve ödenecek miktarın güncel piyasa değerinin aksine vergiye tabi değer üzerinden hesaplanması bu gelir türünün toplam gelirler içerisinde düşük düzeylerde kalmasına neden olmaktadır (Ulusoy,

2013: 275-276). Belediyelerin gider bütçelerine bakıldığında yol-su ve kanalizasyon tesislerinin bakım ve inşası için yapılan giderlerin bu hizmetler dolayısıyla toplanan gelirlerden oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Örneğin 2017 yılında yol-su ve kanalizasyon tesislerinin yapımı, bakım giderleri ve bu tesislerin yapımı için arazi-arsa alım ve kamulaştırma giderlerinin toplam maliyeti 8. 692. 539 TL'dir. Oysa 2017 yılında bu hizmetler karşılığında mükelleflerden tahsil edilen toplam Harcamalara Katılım Payı geliri 433.410 TL'dir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2020a). Dolayısıyla toplanan gelirin yaklaşık 20 katı büyüklüğünde bir harcama yapılmıştır. Bu verilerden hareketle bu gelir türünün etkin bir şekilde uygulanmadığı görülmektedir.

Belediyelerin çoğu bu gelir türüne başvurmadan kaçınırken bazı belediyeler de 2464 sayılı kanunun hükümlerine aykırı şekilde tahsilata başvurmaktadır. Harcamalara Katılma Payı'nda esas amaç hizmet maliyetlerinin objektif bir şekilde belirlenmesi ve maliyetin malikler tarafından karşılanmasıdır. Ancak bazı belediyeler asfalt, yol ve kaldırım hizmetlerinin maliyetlerini belediye meclislerinde almış oldukları karar neticesinde metrekare başına maktu bir ücret şeklinde belirlemektedir. Bu anlayış Harcamalara Katılma Payı gelirin esaslarına uymamaktadır. Hizmet-maliyet ilişkisi Harcamalara Katılma Payı'nda esastır. Ancak maktu bir şekilde belirlenen tutar, hizmet ile bu hizmete ilişkin maliyet ilişkisini ortadan kaldırmakta ve adaletsiz uygulamalara yol açmaktadır (Yılmaz, 2008: 86). Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlamış olduğu özelge'de de bu durum vurgulanmıştır¹¹ (Türkiye Belediyeler Birliği, [TBB], 2013: 166).

Uygulamada yaşanan diğer bir sorun ise, istisna uygulamasıdır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 90. maddesinde ibadet yerleri için Harcamalara Katılım Payı hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu maddeden anlaşılacağı üzere bu gelir türünde ibadet yerlerinin dışında herhangi bir kişi-kurum ve kuruluşla istisna hakkı tanınmamaktadır. Emlak vergisinden muaf olmak bu durumu değiştirmemektedir. Bu durum Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi

¹¹ Belediyenin yapmış olduğu kaldırım döşemesi hizmetinin ardından hizmetin yapıldığı muhitte oturan maliklerden bazılarının bina vergisi beyannamesini vermemesi üzerine tüm dairelerin ortalama değeri 1.000.000.000 Lira kabul edilerek daire başına 20.000.000 Lira yol harcamalarına katılım payı tahakkuk ettirilmiştir. Özelge kapsamında yol harcamalarına katılım payının gayrimenkullerin vergi değerlerine oranlanarak dağıtılması gerektiği, bu nedenle belediyenin gayrimenkul vergi değerlerini dikkate almadan yapmış olduğu bu işlemin kanun hükümlerine uygun olmadığı belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı B.07.0.GEL.66/6613-15/21369 sayılı özelgesi, 17.04.2001).

Başkanlığı tarafından yayınlanan özeldelerle¹² de belirtilmesine rağmen yargı kararlarına bunun aksine uygulamaların olduğu görülmektedir¹³.

3.1.1.3 Düzenleme Ortaklık. Payı

Kentler, farklı sosyal ve kültürel sınıftan insanların topluluklar halinde yaşadıkları mekanlardır. Modern kent hayatında, toplulukların ortak ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik sosyal alanlar gerek kentleşme açısından gerekse bireylerin yaşam kalitesi açısından büyük öneme sahiptir. Kamu idareleri tarafından hazırlanan imar planları ile düzensiz yapılaşmanın önüne geçilmesi, kentsel yaşamın daha kaliteli, sağlıklı ve yaşanılabilir olması amaçlanmaktadır. Bu amaçların sağlanmasında tüm toplumun hizmetine sunulacak olan umumi hizmetlere yönelik sosyal alanların inşası büyük önem arz etmektedir. Yerel idareler, bu tesisleri bazen kamulaştırma yolu ile inşa ederken bazı durumlarda da o bölgedeki taşınmaz sahiplerinin maliyetlere katılımını sağlamaktadır. DOP, yerleşim yerlerindeki yapılaşmanın plan, sağlık ve çevre şartlarına uygun bir şekilde inşa edilmesi karşılığında imara açılan alanlardan kamuya toprak tahsis edilmesine ve tahsis edilen alanların da umumi hizmetler kapsamında kullanılmasına dayanan bir aynı kamu geliri türüdür (Yılmaz, 2010: 49).

Ülkemizde DOP ile ilgili temel hususlar, 1985 yılında çıkarılan 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18. maddesi ve bu kanuna dayalı olarak çıkarılan İmar Kanununun 18. maddesi Uyarınca Yapılacak Arazi Ve Arsa Düzenlenmesi İle İlgili Esaslar Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir. İlgili metinler incelendiğinde DOP'a başvurulma gereçesi; planlı kentleşmenin sağlanması, kamu hizmetlerinin imar faaliyetleri nedeniyle katlandığı maliyetlerin karşılanması (Koçak, 2009:1), arazinin imara açılması nedeniyle mükellefe tanınan tasarruf etme hakkı neticesinde bölgede oluşan değer artışından kamunun pay alması olarak sıralanabilir (Aslan, 2014: 127).

1985 yılında yürürlüğe giren DOP'un kökeni oldukça eskilere dayanmaktadır. Cumhuriyet tarihinden Önce Osmanlı Devleti'nde de bu kaynağına başvurulduğu görülmektedir. 1864 yılında imar planlamalarını düzenlemek amacıyla Turuk ve Ebniye Nizamnamesi düzenlenmiştir.

¹² Vakıf üniversitelerinden Harcamalara Katılma Payı alınıp alınmayacağı noktasında Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü talebi üzerine yayınlanan özeldede vakıf üniversitelerinin devlet üniversitelerine tanınan mali muafiyet ve haklardan yararlanacağına ancak 2464 sayılı kanun gereği Harcamalara Katılma Payı'nda kamu kurum ve kuruluşlarına bir istisna tanınmadığı için vakıf üniversitelerinin de bu payı ödemesi gerektiği görüşü bildirilmiştir. İstisnadan sadece ibadet yerlerinin yararlanacağı tekrarlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-BGK-ÖZE-01-437 sayılı özeldesi, 25.10.2011). Başka bir özeldede ise kamu menfaatine yararlı derneğin sosyal tesislerinin Harcamalara Katılma Payı'na tabi olup olmadığı yönündeki Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına yöneltilen soru kapsamında 2464 sayılı kanuna atıf yapılarak harcamalara katılım payından istisna tutulmayacağı belirtilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı 90792880-140[59-2012-28]-106 sayılı özeldesi, 08.02.2013, <http://www.gib.gov.tr/search/node/?filter=ozelge%20>).

¹³ ...” Bağ-Kur Kanununun 20. maddesi ile bu Kuruma vergi, resim ve harç muafiyeti tanındığından ve 277 sayılı Kanunla da belediyelere verilmekte olan her çeşit paylar belediye vergi ve resimleri hükmünde sayıldığından, Bağ-Kur Genel Müdürlüğünün kanalizasyon, yol ve su tesisatı hizmetlerine ilişkin katılım payından da muaf olması gerekir...” Danıştay 9. Daire, 2001/4935 E., 2004/1003 K. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/>).

Parselasyon işlemleri, kamulaştırma, yol genişlikleri gibi imar düzenlemelerini içeren nizamnamede o dönemde meydana gelen yangının ardından alanın yeniden inşa edilmesi esnasında yolun genişletilmesi için arsalardan %25 oranında bedelsiz pay alınmıştır. 1882 yılına kadar yürürlükte olan Turuk ve Ebniye Nizamnamesi bu tarihte yürürlüğe giren ve Osmanlı'nın ilk imar kanunu olan Ebniye Kanunu ile yürürlükten kalkmıştır. Bu kanun ile alanların imara açılabilmesi için karakol, okul gibi umumi hizmetlere tahsis edilmek üzere arazinin bir kısmının zorunlu olarak belediyelere verilmesi hüküm altına alınmıştır. Yolların genişletilmesi için de her iki kısımda bulunan arsalardan pay alınması kararlaştırılmıştı (Tekeli, 1980: 60).

Cumhuriyet döneminde DOP ile ilgili birçok düzenleme yapılmıştır. İlk olarak 1933 yılında 2290 sayılı Belediye Yapı ve Yollar Kanunu ile en fazla %15 oranında DOP alınacağı hükmolunmuştur. Bu uygulamanın ardından DOP oranının değiştirildiği çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 1957'de yürürlüğe giren 6785 sayılı İmar Kanunu ile DOP oranı %25, 1985 yılında yürürlüğe giren 3194 sayılı İmar Kanunu'da %35 ve günümüzde de geçerli olan 5006 sayılı İmar Kanunu ile İmar ve Gecekondu Mevzuatına Aykırı Yapılara Uygulanacak Bazı İşlemler ve 6785 Sayılı İmar Kanununun Bir Maddesinin Değiştirilmesi Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile DOP oranı %40 olarak belirlenmiştir (Yılmaz, 2010: 46-48).

DOP ile yerleşim yerleri ve bu alanlardaki yapılaşmaların plan, sağlık ve çevre şartlarına uygun bir şekilde kurulmasının sağlanması amacı ile yerel birimlerin arsa ve arazi düzenlemeleri sonucunda ortaya çıkacak değer artışları nedeniyle topraktan pay alması ve alınan payların da umumi hizmetler kapsamında kullanılması amaçlanmaktadır. Umumi hizmetlerin kapsamı 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18. Maddesi ve bu kanuna dayalı olarak çıkarılan yönetmelikte belirtilmiştir. Buna göre DOP kapsamında kamuya aktarılan alanlar; Milli Eğitim Bakanlığına bağlı ilk ve ortaöğretim kurumları, yol, meydan, park, otopark, çocuk parkı, spor sahası, ibadet yerleri, karakol gibi hizmetlerin inşası dışında kullanılamamaktadır. Yasal metinlerde geçen gibi ifadesi hizmetlerin kapsamı noktasında belirsizliklere neden olmaktadır. Danıştay 6. Dairesi, pazar yeri, toplu taşıma yolu, semt spor alanları gibi tesislerin de DOP kapsamında değerlendirilebileceği yönünde kararlar vermiştir¹⁴ (Koçak, 2012).

İlgili maddeye göre, “imar hudutları içerisindeki arsa ve arazilerin birbirleri ile yol fazlalarıyla, kamu kurumlarına veya belediyeler ait yerler ile birleştirmesi, ada ve parsellere ayrılması ve hak sahiplerine dağıtılması işlemleri ilgili taşınmazlara ait maliklerin rızasından bağımsız bir şekilde belediye mücavir alanları içerisinde belediyelere, bu alanların dışında ise valiliklere bırakılmıştır”. İlgili idareler kendilerine tanınan bu yetki kapsamında yapmış oldukları arsa ve arazi düzenlemeleri nedeniyle o alanlarda oluşabilecek değer artışlarına karşılık arsa ve

¹⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz; <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> Danıştay 6. Daire, E.1995/1737, K.1995/4591; Danıştay 6. Daire, E.1991/1550, K.1992/3867; Danıştay 6. Daire, E.2002/6584, K.2004/2274.

arazilerin düzenlemeden önceki yüzölçümünün en fazla %40'ını DOP olarak alabilmektedir (3194 sayılı İmar Kanunu [İK], 1985, Md. 18).

DOP oranı, umumi hizmetlere ayrılan miktarın DOP alınacak parsellerin düzenlemeye giren miktarının toplamına bölünerek hesaplanmaktadır. Hizmetin yapılacağı alanda DOP kapsamında inşası gereken herhangi bir tesisin mevcut olması durumunda o tesis için pay ayırımına gidilmemekte ve DOP hesaplamasına dahil edilmemektedir (Koçak, 2009: 4). Bu yöntem ile hesaplanan oranın İmar Kanunu'nda belirlenen %40'lık oranı aşması halinde ilk etapta düzenleme sahasında belediye ait arsalar, yapılacak hizmetler için tahsis edilmektedir. Belediye ait arsaların mevcut olmaması veya mevcut arsaların yetmemesi halinde hazine veya özel idare mülkiyetinde olup umumi hizmetler için ayrılan arsaların belediyeye devri yapıp ilgili hizmetlerin tahsisine sunulmaktadır. Bu yollar denendiği halde umumi hizmetler için gerekli alanın inşası için kamulaştırma yoluna başvurulmaktadır (İmar Kanununun 18 İnci Maddesi Uyarınca Yapılacak Arazi Ve Arsa Düzenlenmesi İle İlgili Esaslar Hakkında Yönetmelik 1985: Md.32).

DOP oranı ile ilgili değinilmesi gereken diğer önemli husus, ilgili kanunda belirtilen %40'lık oranının mutlak olmamasıdır. İlgili hizmetlerin ifası için daha küçük miktarlarda alana ihtiyaç duyulması halinde %40'ın altında DOP oranı belirlenebilmektedir. Hatta umumi hizmetlerin inşası için gerekli alanın mevcut olması halinde DOP alınmasına da gerek yoktur (Koçak, 2009: 2). Benzer şekilde umumi hizmet ihtiyacı olmaması durumunda da (bu tespitin nasıl ve ne şekilde yapılacağı belirsizdir) DOP'a başvurulmamaktadır (Ersoy, 2000: 8). Buradan da anlaşılacağı üzere arsa ve arazi düzenleme işlemlerinde DOP alınmasını zorunlu tutan bir yasal mevzuat söz konusu değildir. Bu payın alınabilmesi için İmar Kanunu'nda belirtilen şartların oluşması gerekmektedir.

DOP ile ilgili mevzuatta yer alan bilgilerin ardından değinilmesi gereken diğer husus bu kaynak ile ilgili uygulamada yaşanan sorunlardır. Öncelikli olarak değinilmesi gereken nokta yerel yönetimlerin bu kaynağı kullanmada etkin bir davranış sergileyip sergilemediğidir. Oy kaygısı ve maliklerin tepkisi yerel yönetimlerin bu kaynağı etkin kullanmasının önündeki engellerden biridir (Nikes, 2003: 759). Ancak şunu belirtmek gerekir ki DOP kesintisi bir yandan mükelleflerin arazilerinin bir kısmını yerel yönetimlere bırakması itibarıyla bir yükümlülük gibi görülmekle birlikte yapılan düzenlemeler ile alanın kent yaşamına açılmasının arazilerdeki değer artışını beraberinde getirmesi nedeniyle mükellef lehine bir uygulama olarak değerlendirilebilir (Yılmaz, 2010: 80).

Uygulamada en çok sorunun yaşandığı nokta parselasyon işlemlerinin ardından yapılan dağıtım işlemidir. İmar Kanununun 18 İnci Maddesi Uyarınca Yapılacak Arazi Ve Arsa Düzenlenmesi İle İlgili Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 10. Maddesine göre, umumi hizmetlerin inşası için gerekli yerlerin ayrılmasının ardından parsellerin dağıtımında mümkün mertebede aynı yerde veya eski mülkün yakınlarındaki yerlerden tahsisat yapılmaktadır. Ancak bu durumun

mümkün olmaması durumunda başka alanlardan tahsisat yapılmaktadır. Dağıtım esnasında parsel değeri yerine yüzölçümü kriterinin dikkate alınması ve dağıtımın ardından daha düşük değere sahip olan parsellerin tahsis edilmesi eşitsizlik yaratmaktadır (Nikes, 2003: 764). Bu hususta Danıştay nezdinde açılmış birçok dava bulunmaktadır. Danıştay'ın bu konuda aldığı kararlar incelendiğinde yönetmelik maddesindeki hükmün kesin bir yargı içermediği; aynı veya yakın yerde tahsisat yapılması durumunun mümkün olmadığı durumlarda mükellefi maddi anlamda mağduriyete düşürmeden başka alanlarda tahsisat yapılabileceği noktasında kararları bulunmaktadır¹⁵.

Aynı bir gelir türü olması hasebiyle diğer değer artış vergilerinden ayrılan DOP, imar faaliyetleri kapsamında ortaya çıkabilecek değer artışlarını hedef alan, spesifik matraha sahip ve tek sefere mahsus gayrimenkul değer artış vergisi konumundadır. İmara açılacak alandaki sosyal tesislerin inşası karşılığında o alanda yaşayan mükelleflerin arazilerinin belirli bir oranının kamuya aktarılmasını öngören bu uygulamada ikincil amacın imar faaliyetleri sonucu meydana gelen değer artışlarının kamuya aktarılması olması bu düzenlemeyi gayrimenkul değer artış vergilerine yakınlaştırmaktadır.

3.1.1.4. 7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 Sayılı İmar Kanunu'nda Yapılan Düzenleme

7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, imar düzenlemelerine bağlı olarak ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin birtakım hükümler içermektedir. Söz konusu düzenleme 7221 sayılı kanunun 12. Maddesi ile 3194 sayılı İmar Kanunu'na ek madde eklenmek suretiyle yapılmıştır. İlgili kanunun gerekçesinde sürdürülebilir kentleşmeyi sağlayabilmek için kaçak yapılaşmayı engellemenin, yapı denetimini arttırmanın, planların sayısal verilerini coğrafi veri altyapısı altında toplamanın ve planlamaya ilişkin verileri izlemenin önemine vurgu yapılmıştır. Çalışmayla ilgili düzenlemeyi içeren 12. Madde'nin gerekçesinde ise, ruhsat ve eklerine aykırı yapıların yapılmasının önüne geçmek, bu yapıları yıkmak ve denetim noktasında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na yetki verilmesi hedeflenmiştir (7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2020: Genel Gerekçe).

2014 yılında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı öncülüğünde ve Maliye Bakanlığı işbirliğinde imar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik taslak çalışmaları başlamıştır (Değirmendereli, 2016: 55). Bu çalışma, dönemin Başbakanı tarafından kamuoyu ile paylaşılan kamuda şeffaflık paketinde yer alan rant vergisi gerekliliğinden hareketle ortaya çıkmıştır (Kılıçaslan ve Yavan: 2017: 53). Tasarının yasal süreç halini alması altı yıl gibi

¹⁵ Danıştay 6. Daire, E.1998/2676, K.1999/2714; Danıştay 6. Daire, E.1992/1325, K.1993/832 (Koçak, 2012).

uzun bir sürecin ardından gerçekleşmiştir. 2020 yılının Şubat ayında Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 12. Maddesi ile 3194 sayılı İmar Kanunu'na ek madde eklenmiştir.

Söz konusu düzenlemenin temel amacı, ada bazında taşınmaz maliklerinin talebi üzerine imar planı değişiklikleri sonrasında arsa/arazi kullanım fonksiyonu değişikliği ile kat ve emsal alan artışı sonucu ortaya çıkan artı değer kamuya aktarılmasıdır. Düzenlemede parsel bazında kat adedi ve bina yüksekliğine ilişkin imar planı değişikliklerinin yapılamayacağı belirtilmiştir (7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2020: Md. 12) . Bu çerçevede verginin konusu, taşınmaz maliklerinin talebi üzerine ada bazında imar planı sonrası mülk değerinde meydana gelen artıştır. İmar planının dışında meydana gelen artışlar bu düzenleme kapsamına alınmamıştır. Bu doğrultuda örneğin, mevcut imar durumu üç kat olan binanın imar değişikliği sonrası beş kata çıkarılması durumunda aradaki iki kat farktan elde edilen artı değer kamuya aktarılması planlanmaktadır (Değirmendereli, 2016: 55).

İlgili kanun metninde değer artışına tabi matrahın tespitinin 6362 sayılı Kanuna göre yetkilendirilmiş lisanslı en az iki gayrimenkul değerlendirme kuruluşu tarafından yapılacağı ve nihai değerlemenin kıymet takdir komisyonu tarafından belirleneceği ifade edilmiştir. Matrah tespiti noktasında benimsenen usül, imar planı öncesi ve sonrası arasındaki değer farkıdır. Değer artış payının tamamını kamuya aktarmayı planlayan düzenleme kapsamında söz konusu payın, en geç taşınmazın ilk satışında veya ruhsat aşamasında ödenmesi gerekmektedir. Vergi güvenlik önlemi olarak yapı ruhsatının alınması, verginin ödenmesine bağlanmıştır. Afet alanlarındaki dönüşüm çalışmaları ile kamu kurumları ve vakıflara ait taşınmazlara ilişkin imar planı değişiklikleri düzenlemeden muaf tutulmuştur. Verginin idareler arasında paylaşımı noktasında ise aşağıda yer alan usül belirlenmiştir (7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2020: Md. 12);

- a) Büyükşehir belediyesinin olduğu illerde; %25'i büyükşehir belediyesinin ilgili hesabına, %25'i ilgili ilçe belediyesinin ilgili hesabına, %25'i Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına,
- b) Büyükşehir belediyesi olmayan illerde ise; %40'ı imar planı değişikliğini onaylayan idarede açılacak ilgili hesaba, %30'u Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına,
- c) Bakanlıkça onaylanan imar planı değişikliğinden kaynaklanan değer artışının %75'i Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, kalan değer artış payının; büyükşehir belediyesinin olduğu illerde %15'i büyükşehir belediyesinin ilgili hesabına, %10'u ilgili ilçe belediyesinin ilgili hesabına; büyükşehir belediyesi olmayan yerlerde ise Bakanlık payının dışındaki kalan değer artış payının tamamı plan değişikliğinin yapıldığı yerdeki ilgili idarenin açılacak ilgili hesabına, beş iş günü içerisinde aktarılır.

(a) bendine göre kalan değer artış payının %25'i, (b) bendine göre kalan değer artış payının %30'u ile imar planı değişikliğinin diğer genel bütçeli idareler tarafından onaylanması durumunda değer artış payının tamamı genel bütçeye gelir kaydedilir.

7221 sayılı kanun kapsamında ele alınan bu düzenleme, kamuoyunda uzun süre boyunca tartışma konusu olan ancak somut bir adımın atılmadığı imar düzenlemeleri ve gayrimenkul değerleri arasındaki ilişkiye odaklanması nedeniyle oldukça önemli bir düzenlemedir. Türk vergi sistemi içerisinde şerefiyenin ardından teorik olarak gayrimenkul değer artış vergisi işlevi görme noktasında etkinlik kriterlerinin birçoğunu karşılamaktadır. Ancak henüz yeni bir düzenleme olması nedeniyle uygulamadaki başarısı süreç içerisinde gözlemlenecektir.

3.1.2. Piyasa Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemeler

Türk vergi sisteminde gerek geçmiş dönemde gerekse günümüzde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik çeşitli düzenlemelere başvurulmuştur. Bu bölümde piyasa kaynaklı, başka bir deyişle doğrudan bir kamusal hizmet veya karara dayanmayan gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler ele alınacaktır. Bu çerçevede ele alınacak düzenlemeler;

- Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi (GMKAV),
- Gelir Vergisi kapsamındaki değer artış kazançlarını vergilendirilmesine ilişkin düzenleme,
- Emlak Vergisi,
- Tapu ve Kadastro Harcı,
- Değerli Konut Vergisi,
- Rant vergisi ile ilgili taslak çalışmalar.

Çalışmanın ikinci bölümünde de ifade edildiği üzere, piyasa koşullarında ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik bu düzenlemeler kapsamında, gayrimenkul değer artışlarına sebep olan faktörler konusunda bir ayrıma gidilmeksizin değer artış oluşumu geniş perspektifte ele alınmaktadır. Dolayısıyla söz konusu düzenlemeler kapsamında kamuya aktarılması düşünülen değer artışları, kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkabileceği gibi ekonomik konjonktür ve piyasada yaşanan gelişmelerden de kaynaklanıyor da olabilir.

Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi, Tapu Harcı ve gelir vergisi kapsamındaki değer artış kazançlarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemelerde temel amaç, satış ve devir işlemleri neticesinde elde edilen artı gelirden kamunun pay almasıdır. Dolayısıyla bu düzenlemelerin esas amacı mali açıdan gelir elde etmektir. Temel amaç bu olmakla birlikte, spekülasyon amaçlı gayrimenkul alım-satımının önüne geçilme isteği bu düzenlemelerin gayrimenkul değer artış kavrama düzenlemeleri arasında gösterilmesinin temel nedenidir.

Taşınmaz varlıklardan yıllık olarak alınan emlak vergisinde ise temel amaç serveti vergiye tabi tutmaktır. Gayrimenkul sahipliğini bir servet göstergesi olarak ele alan düzenlemelerden biri de Değerli Konut Vergisidir. Bu düzenlemeler vasıtasıyla da dolaylı yoldan gayrimenkul varlığın değerinde meydana gelen artışlar düzenli bir şekilde kamuya aktarılabilmektedir. Ancak, bu düzenlemelerin bu konuda yeterli olmadığını vurgulamak yanlış olmayacaktır.

Yukarıda ifade edilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu düzenlemelerin temel amacı çalışmanın ilk bölümünde teorik olarak ifade edilen rantı vergileme gerekçelerine dayanmamaktadır. Başka bir deyişle, bu düzenlemelerin temel amacı rantın asıl vergilendirilme gerekçelerinden olan emek harcanmadan elde edilen gelirler veya kamu hizmetinden özel yararlanma karşılığına dayanmamaktadır. Buradaki temel amaç, mali açıdan gelir elde etmektir. Ancak, temel amaç bu olmakla birlikte süreç içerisinde oluşan değer artışlarının yukarıda ifade edilen teorik nedenlere dayalı olabilme ihtimali, bu düzenlemelerin rant vergisi benzeri düzenlemeler kapsamında ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Sonuç olarak, bu düzenlemelerin daha önce ifade edilen kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere nazaran teorik olarak gayrimenkul değer artışlarını kavrama noktasında yetersiz oldukları söylenebilir.

3.1.2.1. Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi

1970-1982 yılları arasında uygulanan Gayrimenkul Kıymet Artışı (GMKAV) vergisi 29.07.1970 tarihinde kabul edilen 1318 sayılı Finansman Kanunu¹⁶ ile düzenlenmiştir. 1950'li yıllardan itibaren şehirleşmenin hız kazanması ile tarım toprakları, üzerinde binaların inşa edildiği kentsel topraklar haline dönüşmüştür. Bu dönüşüm ile birlikte toprak değerlerinde emeğe dayanmayan önemli artışlar meydana gelmiştir. Kentleşmeye bağlı olarak şehir merkezleri dağınık yerleşime açılmış ve buna bağlı olarak kamu hizmetlerinin dağıtım alanı genişlemiştir. Özellikle

¹⁶ 1318 sayılı Finansman Kanunu, artan kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla yeni vergisel yükümlülükler doğurmuştur. Bu kanun kapsamında yürürlüğe giren yeni vergiler; İşletme Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Bina İnşaat Vergisi, Spor Toto Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'dir. Yürürlüğe giren bu vergilerin yanı sıra bazı vergi kanunlarında değişikliğe gidilmiştir. Gider Vergileri Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Emlak Vergisi Kanununda vergi kapsamını genişletmek ve oranları arttırmak suretiyle artan kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla düzenlemeler yapılmıştır. 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 33-46. Maddeleri arasında düzenlenen Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi 1982 yılında 2582 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır (Akdeniz, 1971: 16-31).

yeni gelişme aşamasındaki toplumlarda ve nüfus artışının hızlı bir şekilde artış gösterdiği alanlarda bu süreç daha hızlı işlemiştir (Bulutoğlu, 1976: 444). Bu süreçte mevcut konut arzı, bireylerin refahlarında meydana gelen artışa bağlı mesken sahibi olma isteğini karşılama noktasında yetersiz kalmış ve buna bağlı olarak gayrimenkul sektörünün karlılığı artmıştır (Akdeniz, 1971: 29). Konut sektörüne olan talebin artması neticesinde ortaya çıkan iskan sorunları ve fahiş fiyat artışlarına yüksek enflasyon ve spekülasyon hareketlerinin de eşlik etmesi gayrimenkul sektöründe birtakım düzenlemelerin yapılmasını elzem kılmıştır. Gelir vergisinin gayrimenkul sektöründe ortaya çıkan değer artışlarını kavramada yetersiz kalması da bu alanda yeni bir vergileme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır (Altuğ, 1971: 154).

Finansman Kanun Tasarısı Gerekçesinde GMKAV'nin konulma amacı, "tasarrufların olumlu sahalara aktarılması amacıyla kullanılan teşvik tedbirleri ve istikrar politikalarına ek olarak gayrimenkul sektöründeki spekülasyon yatırımlarının cazibesini azaltmak amacıyla arsa, arazi ve konutların devir ve temlikleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarının artan oranlı vergiye tabi tutularak iktisadi ortamı iyileştirmek" olarak belirtilmiştir (GİB, 1970: 50). Kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere GMKAV, spekülasyon amaçlı gayrimenkul yatırımlarının hızını kesmeyi ve bu sektörde değerlendirilen kaynakları etkin ve üretken alanlara çekmeyi amaçlayan bir değer artış vergisi niteliğindedir (Umay, 2006: 112). GMKAV, uygulandığı dönem itibarıyla gelir ve kurumlar vergisinin tamamlayıcısı niteliğindedir. Taşınmazların değerinde meydana gelen artışlar esas itibarıyla gelir sayılarak gelir ve kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilmiştir. GMKAV, gelir ve kurumlar vergisi kapsamına girmeyen gayrimenkul değer artışlarını vergileme amacıyla tasarlanmıştır. Uygulandığı dönem itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi kapsamında vergiye tabi tutulan değer artışları ve verginin mükellefleri aşağıdaki gibidir (Altuğ: 1971: 155);

- Gayrimenkul alım satımı ile sürekli uğraşan ticaret erbabları,
- Satın alma veya trampa yolu ile edinilen araziye elde etme (iktisap) tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde parselleyip satan ticaret erbabları,
- Satın alma, trampa veya inşa amacıyla elde ettikleri gayrimenkulleri, elde etme tarihinden itibaren 4 yıl içerisinde satarak bir takvim yılı içerisinde 10000 TL'den fazla geliri arazi olarak kazananlar.

Yukarıda belirtilen şartların varlığı durumunda mükellefler, devir işleminin ardından bir ay içerisinde devir bedelinin %3'ü kadar teminatı vergi dairesine yatırıp gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlü kılınmışlardır. Bu durumda GMKAV tarh edilmeyecektir. Yukarıda belirtilen hadleri aşan mükellefler ise Finansman Kanununa göre GMKAV beyannamesi vererek bu vergiyi ödemekle yükümlü kılınmışlardır (Altuğ: 1971: 156). GMKAV'nin odaklandığı temel nokta gelir ve kurumlar vergisi kapsamı dışında kalan değer artışlarını vergilemektir. Özellikle gerçek kişiler

tarafından elde edilen değer artış kazançlarında vergilemeye süre sınırı koyulması bu gelirlerin tam anlamıyla vergilendirilmemesine neden olmuştur (Bulutoğlu, 1976: 444). Bu durum hem spekülatif yatırımların caydırılmasını önlemiş hem de mükellefler arasında adaletsiz uygulamaların doğmasına neden olmuştur.

1318 sayılı Finansman Kanunu kapsamında vergi sistemine dahil olan GMKAV'ye ilişkin temel hususlar Tablo 10'da gösterilmiştir. 12 yıllık süreçte uygulama alanı bulan bu düzenleme ile ilgili 1981 yılında birtakım değişikliklere gidilmiştir. Tablo 11 ise yapılan bu değişiklikleri göstermektedir.



Tablo 10: 1318 Sayılı Finansman Kanunu Kapsamında Düzenlenen Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinde Vergileme İle İlgili Temel Hususlar

1318 Sayılı Finansman Kanunu (29.07.1970)	
Vergiye Doğuran Olay	Türkiye'deki arazi, arsa veya bunların üzerindeki binaların ivazlı veya ivazsız devir ve temlikleri ile trampa edilmesi ile ortaya çıkan değer artış kazançları (Veraset yoluyla yapılan intikaller ve kanuni mirasçılara yapılan bağışlar hariç)
Mükellef	Arsa, arazi ve binaları devir ve temlik eden gerçek veya tüzel kişiler
İstisna ve Muafiyet	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Genel bütçeli idareler, Katma bütçeli idareler, Özel idare ve Belediyeler, Köyler ▪ Belediye sınırları dışındaki devir ve temliklerden doğan değer farkının 40 000 TL'si veya iktisap bedelinin %10'u ▪ Belediye sınırlarına mücavir bulunan ve beldenin gelişimi açısından gerekli görülen sahalardan dışındaki devir ve temliklerden doğan değer farkının 40 000 TL'si veya iktisap bedelinin %10'u ▪ Belediye sınırları içindeki devir ve temliklerden doğan değer farkının 5 000 TL'si ▪ Belediye sınırlarına mücavir bulunan ve beldenin gelişimi açısından gerekli görülen sahalardan içindeki devir ve temliklerden doğan değer farkının 5 000 TL'si ▪ Belediye sınırları içerisindeki ziraat arazisinin devir ve temlikinde değer farkının 25 000 TL'si veya iktisap bedelinin %10'u ▪ Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi mükelleflere ait teşebbüslerin aktiflerindeki gayrimenkuller
Matrah	İvazlı devirlerde; arazi, arsa ve bunlar üzerindeki binaların devir ve temlikine bağlı iktisap olunan değer ile iktisap maliyeti arasındaki farktır. İvazsız devirlerde; arazi, arsa ve bunlar üzerindeki binaların devir ve temlik tarihindeki rayiç bedel ile iktisap maliyeti arasındaki farktır.
Matrahтан İndirilebilecek Gİderler	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gayrimenkul için ödenen her türlü resim, vergi, harç, faiz vb. giderler ▪ Bina ve arazi için ödenen bina ve arazi vergileri ▪ Elde edinim tarihinden itibaren her yıl için elde edinim maliyetinin %5'i oranındaki götürü gider
Vergi Oranı	<ul style="list-style-type: none"> ➢ İlk 50 000 Lira için %15 ➢ Sonra gelen 50 000 Lira için %20 ➢ Sonra gelen 200 000 Lira için %30 ➢ Sonra gelen 300 000 Lira için %40 ➢ 600 001 ve üzeri için %50
Tarhiyat	Gayrimenkulün bulunduğu yerdeki vergi dairesince yapılır
Beyanname ve Ödeme Hükümleri	Gayrimenkulün tapuya tescil tarihinin ardından 1 ay içerisinde mükellef tarafından ilgili vergi dairesine verilerek ödenir

Kaynak: 1318 Sayılı Finansman Kanunu (1970)

Tablo 11: Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisinde Yapılan Değişiklikler (1981)

2484 Sayılı 1318 Sayılı Finansman Kanununun Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisine Ait Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (25.06.1981)	
Vergiye Doğuran Olay	Türkiye'deki arazi, arsa veya bunların üzerindeki binaların ivazlı veya ivazsız devir ve temlikleri ile trampa edilmesi ve arsa karşılığında kat ve daire edinilmesi ile ortaya çıkan değer artış kazançları (Veraset yoluyla yapılan intikaller ve kanuni mirasçılara yapılan bağışlar hariç)
Mükellef	-
İstisna ve Muafiyet	-
Matrah	İvazlı devirlerde; devir, temlik ve kamulaştırma karşılığında elde edilen değer ile iktisap maliyeti arasındaki farktır. İvazsız devirlerde; arazi, arsa ve bunlar üzerindeki binaların devir ve temlik tarihindeki rayiç bedel ile iktisap maliyeti arasındaki farktır. Arsa karşılığında kat ve daire alınmada yapı kullanma izninin alındığı tarihte; en geç yapı kullanma izninin alındığı rayiç bedel ile arsanın iktisap maliyeti arasındaki farktır. Arsa karşılığında kat ve daire alınmada yapı kullanma alınmadığı takdirde; inşaatın tamamlandığının idarece tespit edildiği tarihteki rayiç bedel ile arsanın iktisap maliyeti arasındaki farktır.
Matrahтан İndirilebilecek Girdeler	<ul style="list-style-type: none"> ■ Gayrimenkul için ödenen her türlü resim, vergi, harç, faiz vb. giderler ■ Bina ve arazi için ödenen bina ve arazi vergileri <p>Elde edinim tarihinden itibaren her yıl için elde edinim maliyetinin %5'i oranındaki götürü gider</p> <p>Arsa karşılığı kat ve daire iktisap edilmesinde her hissedar için matrahın %25'i (Tek hissedar için 1 milyon TL ve birden çok hissedar için 2 milyon TL'yi aşmamak kaydı ile)</p>
Vergi Oranı	<ul style="list-style-type: none"> ➤ İlk 200 000 Lira için %10 ➤ Sonra gelen 400 000 Lira için %15 ➤ Sonra gelen 800 000 Lira için %20 ➤ Sonra gelen 1600 000 Lira için %30 ➤ 3 000 000 Lirayı aşan kısmı için %40
Tarhiyat	-
Beyanname ve Ödene Hükümleri	Tapu siciline kayıtlı olan gayrimenkullerde; tescil işlemi yapılmadan önce beyanname verilir ve aynı sürede ödenir. Tapu siciline kayıtlı olmayan gayrimenkullerde; devir ve temlik belgelerinin düzenlenmesinden önce beyanname verilir ve aynı sürede ödenir. Arsa karşılığı kat, bina iktisap edilmesinde yapı kullanma izni alanlar için; izin belgesinin alınımının ardından 1 ay içerisinde beyanname verilir ve aynı sürede ödenir. Arsa karşılığı kat, bina iktisap edilmesinde yapı kullanma izni almayanlar için; inşaatın tamamlandığının idare tarafından tespit edilip mükellefe duyurulmasından ardından 1 ay içerisinde beyanname verilir ve aynı sürede ödenir. Yargı aşamasında ise; mahkeme kararının tebliğinin ardından 1 ay içerisinde beyanname verilir ve aynı sürede ödenir.

Kaynak: 2484 Sayılı 1318 Sayılı Finansman Kanununun Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisine Ait Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1981)

GMKAV, doğrudan gayrimenkul sahibinden tahsil edildiği için dolaysız vergiler kategorisinde değerlendirilmektedir. Tarife yapısı artan oranlıdır. Genel itibarıyla kamu idarelerine ait gayrimenkuller ve belirli sınırların dışındaki alanlarda meydana gelen değer artışları bu vergi kapsamında değerlendirilmemektedir. Beyan esasına dayalı olan vergide ödeme zamanı, tescil tarihi ve yapı kullanma izninin varlığına göre değişmektedir (Altuğ, 1971: 155).

Vergi matrahı; satış bedelinden, binanın iktisap maliyeti, vergi giderleri ve götürü gider oranının düşülmesi ile bulunmaktadır. Vergi değeri, araziler için takdir edilen kıymetin, binalarda ise takdir edilen safi iradın 10 katıdır (Altuğ, 1971: 155). İktisap maliyeti, vergi değerinin takdir edilen katsayı ile çarpılmasıyla hesaplanmaktadır¹⁷. Daha sonra bulunan matrah üzerinden artan oranlı tarifeye göre vergileme yapılmaktadır.

GMKAV, alım satım bedellerinin doğru beyan edilmemesi, matrah tespiti ve rayiç değer belirlenmesinde yaşanan sıkıntılar nedeniyle ortaya çıkan vergi uyumsuzlukları, mükelleflere tanınan indirimlerin vergiyi etkisiz hale getirmesi ve yasal düzenlemelerde boşlukların yaşanması nedeniyle 2588 sayılı 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 18. Maddesi kapsamında yürürlükten kaldırılmıştır (Değirmendereli, 2016: 51; Yücel: 2014).

3.1.2.2. Gelir Vergisi Kapsamında Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Gayrimenkullerden elde edilen değer artış kazançlarının vergilendirilmeye tabi tutulduğu düzenlemelerden biri de Gelir Vergisi'dir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, geliri oluşturan kazanç ve iratları 7 başlık altında ele almıştır. Gayrimenkullerin kiraya verilmesi sonucu elde edilen iratlar GVK altında gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir. Gayrimenkul değerinde meydana gelen değer artışlarının kiraya yansımaları durumunda da tıpkı emlak vergisinde olduğu gibi sürece yayılmış bir şekilde dolaylı yoldan gayrimenkul değer artışlarının vergiye tabi tutulduğu düşünülebilir. Bu düşünce bu düzenlemenin gayrimenkul değer artış vergileri kapsamına dahil edilmesini gerektirmektedir. Ancak bu çalışmanın temel konusu alım-satım ve kamusal hizmetlere bağlı gayrimenkul değer artışları olduğu için bu düzenleme kapsam dâhiline alınmamıştır.

GVK'da gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine dair diğer düzenlemeler gayrimenkulün elden çıkarılması aşamasına yöneliktir. Gerçek kişilerin devamlı olarak gayrimenkul alım-satım faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazançlar ticari kazanç kapsamında ele alınıp gelir vergisine

¹⁷ GMKAV, iktisap maliyetinin bulunması amacıyla vergi değerlerine uygulanacak katsayılar(misil) şu şekildedir (Altuğ, 1971: 156);

01.01.1947 yılından önce yapılan takdirler için %12

01.01.1947-01.01.1959 yılları arasında yapılan takdirler için %8

01.01.1959-01.01.1965 yılları arasında yapılan takdirler için %5

01.01.1965-01.01.1968 yılları arasında yapılan takdirler için %2

01.01.1968 ve sonrası için yapılan takdirler için %1,5

tabi tutulmaktadır¹⁸. Arızı olarak belirli şartlar altında yapılan gayrimenkul alım-satım faaliyeti kazançları da gelirin 7. unsuru olarak ele alınan Diğer Kazanç ve İratlar kapsamındaki değer artış kazançları başlığı altında vergilendirilmektedir. Diğer kazanç ve iratlar kapsamında yapılan vergilendirmenin gayrimenkul değer artışlarına bağlı spekülasyon kazançları hedef alması bu düzenlemenin gayrimenkul değer artış vergileri kapsamında ele alınmasını gerektirmektedir.

Gerçek kişilerin arızı olarak yapmış oldukları gayrimenkul satışlarına ilişkin değer artış kazançlarının vergilendirilmesine dair hususlar, 193 sayılı gelir vergisinin 80-82. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. GVK'nın mükerrer 80. Maddesine göre; gerçek kişilerin ivazlı (karşılıklı) şekilde elde etmiş oldukları gayrimenkulleri, iktisap tarihinden¹⁹ itibaren 5 yıl içerisinde elden çıkarmaları sonucunda elde etmiş oldukları kazançlar²⁰ değer artış kazancı olarak tanımlanmıştır. İlgili madde yorumlanacak olursa, gerçek kişilerin ivazsız (karşılıksız) olarak mal edinimlerinin bu düzenleme kapsamı dışında olduğu anlaşılacaktır. Ayrıca kurumların ve gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların elde etmiş oldukları gelirler de ticari kazanç olarak değerlendirilmekte ve vergilendirilmektedir. İlgili maddede geçen diğer bir husus süre kısıtıdır. İktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra yapılan satışlar neticesinde ortaya çıkan kazançlar, değer artış kazancı olarak kabul edilmemektedir²¹.

Gayrimenkul değer artışlarının hesaplanmasında safi kazanç tutarı dikkate alınmaktadır. GVK'nın mükerrer 81. Maddesine göre safi kazanç tutarı, gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında elde edilen her türlü menfaat tutarından, gayrimenkulün elde etme maliyeti ile elden çıkarılma işlemi karşılığında satıcının sorumluluğunda kalan giderler ile gayrimenkule ilişkin ödenen vergi ve harçların indirilmesinden arta kalan tutardır. Aynı maddede geçen diğer bir husus gayrimenkullere ilişkin iktisap bedelinin hesaplanmasında yapılan enflasyon düzeltmesidir. Bu düzeltme, elden çıkarılan gayrimenkulün elden çıkarıldığı ay hariç tutulmak kaydıyla TÜİK tarafından belirlenen ÜFE artış oranı kadardır. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için, gayrimenkulün alındığı ve satıldığı aydan bir önceki aya kadar geçen dönemde ÜFE'deki artış oranı %10 veya üzerinde olması

¹⁸ GVK'da gerçek kişilerin devamlı bir şekilde gayrimenkul alım-satım faaliyetleri sonucu elde edilen kar ticari kazanç olarak kabul edilip vergilendirilirken; alım ve satımların kurum bünyesinde yapılması halinde ortaya çıkan kar gene ticari kazanç olarak kabul edilmekte ve kurumlar vergisi bünyesinde vergiye tabi tutulmaktadır. Bu düzenleme de süreklilik esası içermesi ve temel amacının gayrimenkul değer artışlarını vergilemek olmaması hasebiyle çalışma kapsamına alınmamıştır.

¹⁹ İktisap tarihi, genel itibarıyla tapuya tescil tarihidir. Ancak bazı istisnai durumlarda iktisap tarihinin başlama süresi değişikliği gösterebilmektedir. Gayrimenkullerin kullanım tarihi ile tapuya tescil tarihi arasında zaman farkı olması durumunda bu durumun belgeler ile ispatı halinde iktisap tarihi, tapuya tescil tarihi değil, gayrimenkulün fiili olarak kullanıldığı tarihtir (Sayan, 2007: 104). Kooperatiflerde, gayrimenkullerin ortaklara tahsis edildiği tarih, arsa karşılığı inşaatlarda ise yapı kullanma izni belgesinin alındığı tarih iktisap tarihi olarak kabul edilmektedir (Yakışıklı, 2010: 13).

²⁰ Arsasını kat karşılığında müteahhide veren kişinin bu yol ile elde etmiş olduğu binayı satması durumunda değer artış kazancı oluşup oluşmayacağına dair hususta Danıştay Vergi Dava Dairleri Kurulu vermiş olduğu kararda bu şekilde yapılan satış işleminin arsanın iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra yapılması halinde değer artış kazancının oluşmayacağını; bu durumun yeni bir edinimden ziyade servetin el değiştirilmiş şekli olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde kararı bulunmaktadır (Ayrıntılı bilgi için bkz; <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DanistayVDDK,E.2004/51,K.2004/80>).

²¹ Bu süre 1950-1983 yılları arasında 1 yıl, 1993 yılından itibaren 4 yıl ve en son 2007 yılında 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında 5 yıl olarak düzenlenmiştir (Sayan, 2007: 103).

gerekmektedir. Aksi halde endeksleme yapılmamaktadır (Topçu ve Sarıgül: 2015: 107). 2019 yılı itibarıyla 14.800 TL'ye kadar olan değer artışları vergiden muaf tutulmaktadır (GİB, 2018). Bu tutarın üstünde elde edilen değer artış kazançları için yıllık beyanname verilip gelir vergisi kanununda belirlenen oranlar nispetinde vergi ödenmektedir.

Örneğin, 10.02.2012 tarihinde 200.000 TL'ye alınan bir bina, 05.04.2016 tarihinde 600.000 TL'ye satılmıştır. Bu süreç içerisinde bina için ödenen vergi ve harç toplamı 5.000 TL'dir. Bu satış karşılığında ortaya çıkan değer artış kazancı nedeniyle ödenecek gelir vergisi;

Endekslenmiş maliyet bedeli= $200.000 \times (291.58/203.10) = 287.130$ TL
Satış kazancı= $600.000 - 287.130 = 312.870$ TL
İstisna tutarı (2017 yılı için 11.000 TL) = $312.870 - 11.000 = 301.870$ TL (Beyan edilecek değer artış kazancı)
Ödenecek gelir vergisi = 97.304 TL

Örnek olayda binanın alış tarihi ile satış tarihi arasında 5 yıllık süreç geçmediği için değer artış kazancı hesaplanmıştır. Ocak 2012 ÜFE oranı 203.10 ve Mart 2017 ÜFE oranı 291.58 olarak gerçekleşmiştir. $291.58 - 203.10 = 88.48$ 'dir. ÜFE oranı %10'nun üzerinde olduğu için endeksleme yapılmıştır. Bina ile ilgili ödenen vergi ve harçlar safi kazancın tespiti için düşülmüştür.

3.1.2.3. Emlak Vergisi

Özel servet vergileri kategorisinde değerlendirilen emlak vergisi, vergileme tarihinin en eski örnekleri arasında gösterilmektedir. Kökeni milattan önceki yıllara kadar uzanan bu verginin Türk vergi sistemi içerisindeki tarihçesi de Osmanlı Devleti dönemine kadar uzanmaktadır (Turan, 1998: 112). Osmanlı Devleti döneminde 1863 yılında yürürlüğe giren Emlak Vergisi, başlangıçta bina ve arazileri vergilendirirken 1910 yılında binalar üzerinden alınan vergi Emlak Vergisi kapsamında çıkarılarak Musakkafat Vergisi adı altında düzenlenmiştir. 1931 yılına kadar bu şekilde devam edilen vergilemede yapılan değişikliklerle bina ve arazi üzerinden alınan vergiler 1833 sayılı Arazi Vergisi ve 1837 sayılı Bina Vergisi kapsamında düzenlenmiştir. Bina vergisi, binaların safi iratlarının %12'si tutarında, arazi vergisi ise arazi satış değerinin tespit edilmesi halinde bu değer üzerinden, tespit mümkün olmadığı durumlarda ise yıllık kira bedelinin on katı üzerinden iratlı arazi ve arsalarda %0,10 iratsız arsalarda ise %0,15 oranında tahsil edilmiştir (Altuğ, 1971: 145-150).

1970 yılına kadar uygulanan bu sistemin ardından bu tarihte yürürlüğe giren 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile bina ve arazi vergileri tekrar birleştirilerek tek vergi kanunu altında düzenlenmiştir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK), üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda Bina Vergisi, ikinci kısımda Arazi vergisi ve üçüncü kısımda ise her iki vergiye ait ortak hükümler bulunmaktadır. Bu düzenlemeyi 1833 sayılı Arazi Vergisi ve 1837 sayılı Bina Vergisinden ayrılan iki temel fark bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergilemede rayiç değer esasının belirlenmesi ikincisi ise mülk

değerinin tespitinde beyan ilkesinin getirilmesidir (Bulutoğlu, 1976: 376). İlgili kanunun gerekçesinde iki vergi türünün tek bir kanun altında birleştirilmesinin önemine vurgu yapılmıştır. Eski düzenlemede Bina Vergisinde safi iradın Arazi Vergisinde ise servet değerinin vergilendirmede temel alındığına değinilmişti. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde de bu hususa değinilerek batılı Avrupa ülkelerinde her iki vergi sisteminde de benzer esasların gözetilmesinden hareketle yapılan birleştirme neticesinde bina ve araziler üzerindeki vergilemede aynı ölçü esaslarının (servet değeri-rayiç değer) kullanılması gerekliliğine vurgu yapılmıştır. Ayrıca merkezi ve yerel otoritelerin yapmış oldukları hizmetler sonucunda emlak değerinde meydana gelen artışlarda irat değerinin bu artışları kavramada yetersiz kaldığı; rayiç değer bu konuda daha etkin olacağı ve GMKAV'de de rayiç değer esasının belirlenmesi nedeniyle emlak ile ilgili vergilerde de bu değer kullanılması isabetli olacağı belirtilmiştir (TBMM, 1970).

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre Türkiye sınırları içerisindeki binalar, Bina Vergisine tabidir. Verginin mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisinin de olmaması durumunda binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Genel itibariye kamu idarelerine ait binalar, ibadethaneler, elçilik ve konsolosluklar, kamu yararına çalışan dernek, vakıf ve kuruluşlara ait binalar, 200 metrekarenin altında tek konuta sahip olup kanunda belirtilen şartları sağlayanlar daimi olarak vergiden muaf tutulmuştur²². Daimi muaflığın yanı sıra kanunun 5. Maddesi gereği bazı kişi ve kuruluşlara da geçici muafiyet hakkı tanınmıştır. Geçici muafıklar arasından en çok kullanılanı mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 5 yıl vergi değerinin %25'nin vergi dışı bırakılmasıdır (EVK, 1970: Md. 1-11).

Verginin matrahı, binanın vergi değeridir. Binalarda vergi değeri, Hazine ve Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca tespit edilen bina metrekare fiyatları, inşaat maliyetleri ve arsa değerleri, binanın konumu, kullanım amacı, tesisat durumu (asansör, klima, kalorifer), vb. kriterlerin göz önünde bulundurulmasıyla hesaplanmaktadır (Emlak Vergine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, 1972: Md. 7). Bulunan bu değer her yıl (herhangi bir sebepten dolayı bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde % 25 i aşan oranda artma veya eksiltme olması durumu hariç) değer tespit edildiği yılı takip eden ikinci yıldan başlayarak Vergi Usul Kanununda tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı ölçüsünde arttırılarak güncellenmektedir (EVK, 1970: Md. 29). Meskenlerde % 0,1, diğer binalarda % 0,2 oranında uygulanan vergi, büyükşehir belediyesi sınırlarındaki binalarda bu oranların iki katı şeklinde uygulanmaktadır (EVK, 1970: Md. 1-11).

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmında düzenlenen Arazi Vergisi'nde konu Türkiye sınırları içerisindeki arsa ve arazilerdir. Verginin mükellefi, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisinin de olmaması durumunda araziye malik gibi tasarruf edenlerdir. İlgili kanunun 14. ve 15. Maddeleri bu vergiden muaf tutulan kişi ve kurumları düzenlemektedir. Belediye mücavir

²² Ayrıntılı bilgi için bkz; 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu.

alanları içerisinde yer alan arazilerin vergi değerinin 10.000 TL'si vergiden istisna tutulmaktadır. Verginin matrahı, arazinin vergi değeridir. Vergi değeri, takdir komisyonlarınca cadde, sokak, değer farkı, arazinin cinsi gibi kriterlere göre takdir edilen değerlerdir. Yıllık değerlemeler, Bina Vergisinde olduğu gibi her yıl Vergi Usul Kanununda tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı ölçüsünde arttırılarak hesaplanmaktadır. Arazi vergisi oranı, belediye ve mücavir alanlar içerisindeki arazilerde vergi değerinin % 0,1'i, arsalarda ise vergi değerinin % 0,3'dür. Büyükşehir belediyelerinde bu oran mevcut oranların iki katı olarak belirlenmiştir (EVK, 1970: Md. 12- 21).

Bina Vergisi ve Arazi Vergisinde tarhiyat gayrimenkullerin değerindeki %25'lik artış durumu istisna olmak üzere dört yılda bir kez olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında yapılmaktadır. Tarh ve tahakkuk işleminin ardından tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan Bina ve Arazi Vergileri her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmektedir (EVK, 1970: Md. 11- 20). Tarh ve tahakkuk eden vergi her yıl iki eşit taksit halinde ödenmektedir. İlk taksit; Mart, Nisan ve Mayıs aylarında ikinci taksit ise Kasım ayında ödenmektedir (EVK, 1970: Md. 30).

Emlak vergisi, belediyelerin öz gelir kaynakları arasında bulunan önemli bir gelir kaynağıdır. Tablo 12, Emlak vergisinin 10 yıllık periyot kapsamındaki gelişimini ve belediye gelirleri içerisindeki payını göstermektedir. Toplam belediye gelirleri içerisinde yaklaşık %4-6 arasında bir paya sahip olan bu verginin önemli bir kısmı Bina Vergisi gelirlerinden oluşmaktadır.

Tablo 12: Emlak Vergisi Gelirleri ve Bu Gelirlerin Belediye Gelirleri İçerisindeki Payı

Yıl	Toplam Belediye Gelirleri (Bin TL)	Toplam Emlak Vergisi Gelirleri (Bin TL)	Emlak Vergisi Gelirleri/ Toplam Belediye Gelirleri/ (%)	Bina Vergisi (Bin TL)	Arsa Vergisi (Bin TL)	Arazi Vergisi (Bin TL)
2007	35.474.232	1.464.249	% 4,12	989.494	449.953	24.802
2008	38.841.851	1.717.384	% 4,42	1.231.111	458.957	27.316
2009	42.477.177	1.854.219	% 4,36	1.346.161	480.658	27.400
2010	53.582.118	2.667.530	% 4,98	1.858.481	771.258	37.791
2011	63.415.789	3.463.012	% 5,46	2.431.444	978.054	53.514
2012	69.263.300	3.528.028	% 5,09	2.509.744	971.871	46.413
2013	83.376.231	3.846.888	% 4,61	2.755.883	1.040.834	50.171
2014	87.170.755	4.993.030	% 5,72	3.563.560	1.367.201	62.269
2015	97.706.380	5.881.830	% 6,10	4.232.363	1.584.322	65.145
2016	109.374.491	6.729.252	% 6,15	4.893.059	1.759.226	76.967
2017	133.766.501	6.808.890	% 5,09	5.050.759	1.682.413	75.718

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü sayfasındaki Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tahsilat yetkisinin yerel idarelere devredildiği bu vergi türünde gerek uygulamadan kaynaklanan gerekse yasal mevzuattan kaynaklanan birtakım sorunlar mevcuttur. Bu sorunlar içerisinde en önemli husus vergi matrahının belirlenmesinde yaşanan sorunlardır. Değerleme kriterlerinin piyasa fiyatlarını belirlemede yetersiz kalması, değerlendirme süre aralıklarının uzun tutulması, değerlemeye ilişkin yasal

kriterlerin gelişen ve değişen inşaat sektörüne ayak uyduramaması, mali kadastro anlayışının benimsenmemesi, takdir komisyonlarında alanında uzman olan kişilere yer verilmemesi en önemli sorunlar arasındadır (Karasu ve Karakaş, 2012: 438). Bu sorunların asgari düzeye indirilmesi, süreç içerisinde oluşan gayrimenkul değer artışlarının kamu tarafından sürekli bir şekilde vergilendirilmesine katkıda bulunacaktır.

3.1.2.4. Tapu ve Kadastro Harcı

492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamında düzenlenen Tapu ve Kadastro Harcı, tapu müdürlüklerinin gayrimenkullere ilişkin tapu tescil işlemleri nedeniyle sunmuş oldukları hizmet bedelinin karşılığında tahsil ettikleri kamu geliridir (Ergül, 2006: 217). 2017 yılı merkezi yönetim gelirlerine bakıldığında toplam harç gelirlerinin yaklaşık % 56'sını Tapu ve Kadastro Harcı oluşturmaktadır. 2017 itibarıyla tahsil edilen toplam tapu ve kadastro harcı tutarı 11.022.269 TL'dir (GİB, 2018).

Tapu ve kadastro harcına tabi işlemler, 492sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifede²³ düzenlenmiştir. Bu harcın mükellefi genel itibarıyla, (4) sayılı tarifede belirtilen kişilerdir (Harçlar Kanunu, 1964: Md. 58). Tapu ve Kadastro Harcı gayrimenkule ait emlak vergisi değerinden az olmamak şartıyla mükellefin beyan ettiği bedel üzerinden hesaplanmaktadır. Emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel ile işlemin yapılması veya bu bedelin üzerinde olmakla birlikte devir ve iktisap bedelinin gerçek alım-satım bedelini yansıtmaması durumunda geriye dönük vergi tarhiyatı (ikmalen veya re'sen) ve %25 oranında vergi ziyayı cezası hem devreden hem de devralan taraf için ayrı ayrı uygulanmaktadır (Harçlar Kanunu, 1964: Md. 63).

Bazı işlemlerde nispi bazı işlemlerde ise maktu olarak tahsil edilen tapu ve kadastro harcının en fazla uygulandığı alan gayrimenkullerin ivaz karşılığı devir ve iktisabıdır. Bu işlem karşılığında devir işlemini yapan ve devralan taraf beyan edilen değer % 0,20 'si tutarında tapu ve kadastro harcına tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla, gayrimenkul devir ve iktisabı nedeniyle ödenecek toplam tapu harcı tutarı % 0,40 nispetindedir. Bu oran, 05.05.2018 tarihinden geçerli olarak Bakanlar Kurulu kararı ile 31.12.2019 tarihine kadar % 0,15 olarak belirlenmiştir (TKGM, 2018). Yasal mevzuat gereği bu harç hem alıcıdan hem de satıcıdan tahsil edilmektedir. Ancak uygulamada genel itibarıyla bu tutarın alıcılar tarafından karşılandığı görülmektedir (Ergül, 2006: 217). Kadastro ve tapulama harçları, tahakkuk tarihinden itibaren bir sene içerisinde ödenmektedir.

Vergi matrahının tespitinde gayrimenkule ilişkin vergi değerinin esas alınması emlak vergisinde yaşanan sorunların bu kamu gelirinde de yaşanmasına neden olmaktadır. Mükellefler, ödeyecekleri

²³ 492 sayılı Harçlar Kanununun 57-70. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Harca tabi işlemleraynı kanunun ek (4) sayılı tarifesinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bknz; <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.492.pdf>

tapu harç bedellerini düşük seviyelerde tutmak amacıyla tapu işlemlerinde piyasa alım-satım bedelleri yerine gayrimenkulün vergi değerini beyan etmektedirler. Özellikle müteahhitler gelir vergisi matrahlarını düşük göstermek amacıyla gerçek satış bedeli yerine vergi değeri üzerinden işlem yapma yoluna başvurmaktadırlar (Türkay, 2015). Bu durumun her iki taraf açısından da olumlu sonuçlar doğurması, gayrimenkule ilişkin piyasa fiyatları üzerinden işlem yapılmasını engellemektedir.

3.1.2.5. Değerli Konut Vergisi

Vergileme tarihi açısından, gayrimenkul sahipliği üzerine odaklanan vergilerin en eski düzenlemeler olduğu bilinmektedir. Oldukça köklü bir geçmişe sahip olan mülk vergileri, popülerliğini kaybetmeden geçmiş dönemlerden günümüze kadar süregelmiştir. Bu çerçevede Değerli konut vergisi, servetin bir göstergesi olarak ele alınan mülk sahipliği üzerine odaklanan yeni bir düzenlemedir. Emlak vergisinin uzantısı konumunda olan bu düzenleme, özel servet vergisi niteliğindedir.

Değerli Konut Vergisi, 2019 yılında çıkarılan, Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (torba kanun) ile Türk vergi sistemine dahil olmuştur (T.C. Resmi Gazete, 2019: 30971). Bu vergi, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun Değerli Konut Vergisi başlıklı 42-49. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ancak, gayrimenkul değerlendirme işlemlerinde yaşanan sorunlar, muafiyet ve istisna kapsamının dar olduğu yönündeki eleştiriler neticesinde 14.02.2020 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda görüşülen Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi ile yeni maddeler eklenerek bazı değişiklikler yapılmıştır.

Verginin konusu, Türkiye içerisinde bulunan ve belirli bir değerin (5.000.000 TL) üzerindeki mesken nitelikli taşınmazlardır (EVK, 1970: Md. 42). Dolayısıyla, mesken niteliğinde olmayan işyerleri ve mesken niteliğinde olmakla birlikte zikredilen tutarın altında değere sahip olan mülk sahipleri vergiden muafır. Verginin mükellefi ise, vergi konusuna dahil taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa meskene malik gibi tasarruf edenlerdir. Mükellefiyet, mesken tutarının vergiye tabi değerleri aştığının tespit edildiği tarihi takip eden yıl itibarıyla başlamaktadır. Mükellefiyetin sona ermesi ise, meskenin yanması, yıkılması, tamamen kullanılmaz hale gelmesi veya vergiye tabi iken muaflik şartlarının kazanılmasına bağlanmıştır (EVK, 1970: Md. 45-46).

Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi ile yapılan değişiklikten önce, vergi değerinin belirlenmesinde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü yetkili kılınmıştı. Değişiklikten önceki hali ile ilgili kurum, mevzuat kapsamında yaptığı değerlendirme sonucunda vergiye tabi değer üzerindeki meskenleri kendi internet sayfasından ilan etmek ve ayrıca mükellefe tebliğ etmekle yükümlü kılınmıştı. Değerlemenin yapılmadığı yerlerde, belediye nezdinde yapılan bina vergi değeri, başka bir deyişle emlak vergisi değerleri vergi matrahı olarak esas

alınacaktır. Her iki değerin mevcut olduğu durumda vergiye tabi matrah, yüksek olan değer olarak belirlenecektir. Tebliğ tarihinden itibaren on beşinci günün sonuna kadar itiraz edilmeyen matrahlar, verginin hesaplanmasında esas alınacaktır. Kesinleşen matrah üzerine tarifede belirlenen vergi oranları uygulanarak vergi tahsil edilecektir (EVK, 1970: Md. 43). Ancak meclis genel kurulunda yapılan görüşme neticesinde, Tapu ve Kadastro Müdürlüğü tarafından yapılan değerlemelerin objektif kriterlere göre belirlenmediği, değerlemelerin piyasa değerinden yüksek şekilde belirlendiği yönündeki eleştiriler dikkate alınarak ilgili kurumun yapmış olduğu değerlemeler iptal edilerek emlak vergisi bünyesindeki vergi değerleri esası benimsenmiştir. Vergi oranları değişmemekle birlikte vergi hesaplamasında değişikliğe gidilmiştir.

Tablo 13: Değerli Konut Vergisi Tarife Yapısı

Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi Değişikliğinden Önce		Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi Değişikliğinden Sonra	
Taşınmazın Değeri	Vergi Oranı	Taşınmazın Değeri	Vergi Oranı
5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arası	Binde 3	5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arası konutlarda 5.000.000. TL'yi aşan kısım için	Binde 3
7.500.001 TL ve 10.000.000 TL arası	Binde 6	7.500.000 TL ve 10.000.000 TL arası	7,5 milyon TL'si için 7.500 TL, fazlası için binde 6
10.000.001 TL ve üzeri	Binde 10	10.000.000. TL'den fazla	10 milyon TL'si için 22.500 TL, fazlası için binde 10

Kaynak: EVK, 1970: Md. 44

Tablodan görüldüğü üzere vergi, artan oranlı tarife yapısına sahiptir. Vergi konusuna girmeye ilişkin minimum tutar, vergi oranlarına esas mesken değerlerinin alt ve üst sınırları ile tutarı itibarıyla vergi konusuna dahil olan meskenlerin değerleri her yıl 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranına göre arttırılacaktır (EVK, 1970: Md. 44). Değişiklikten önce vergi matrahında esas teşkil edecek değerler, bütün gayrimenkul portföyü üzerinden değil, tekil servet üzerinden hesaplanmaktaydı. Örneğin, 5.000.000 TL değerinde tek mesken sahibi bir vatandaş vergi mükellefi olurken 5 adet mesken ve her birinin ortalama değeri 4.500.000 TL ve dolayısıyla toplam değeri 22.5000.000 TL olan vatandaş kanunda belirlenen sınırı aşmadığı gerekçesiyle vergiden muaf olmaktadır (Bayraktaroğlu, 2019). Ancak değişiklikle birlikte birden çok değerli konuta sahip mükellefler, en düşük konutundan dolayı vergiden muaf tutulmuş ancak diğer konutlar için bütün gayrimenkul portföyü üzerinden vergi kapsamına dahil edilmiştir.

Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin ve üniversitelerin maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar, Türkiye'de mesken niteliğinde tek taşınmazı olan ve hiçbir geliri olmadığını belirleyenler, (Kendisine bakmakla mükellef kimsesi var olup 18 yaşını doldurmamış

kişiler hariç) geliri sadece Sosyal Güvenlik Kurumundan aldığı aylıktan ibaret olan kişiler, elçilik ve konsolosluk binaları, elçilerin ikamet amacıyla kullandığı meskenler, merkezi Türkiye’de bulunan Milletlerarası kuruluşların ve temsilciliklerin meskenleri, esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar vergiden muaftır (EVK, 1970: Md. 46). Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi ile değerli konut olarak nitelendirilen tek mesken sahipleri, gelire bakılmaksızın vergiden muaf tutulmuştur. Birden fazla değerli konuta sahip mükellefler ise değeri en düşük olan konut için muaf tutulmuş; ikinci ve sonrası konutlar için vergi ödemekle yükümlü kılınmışlardır. Bu düzenleme kapsamında TOKİ’nin maliki veya intifa hakkı sahibi olduğu taşınmazlar da vergi muafiyeti kapsamına alınmıştır.

Yukarıdaki temel esaslar çerçevesinde vergi konusuna dahil olan meskenin mükellefi, mükellefiyetin başladığı yıl Şubat ayının 20. gününe kadar mesken nitelikli taşınmazın bulunduğu yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi dairesine beyanname vermekle yükümlü kılınmıştır. Bu vergi yetkili vergi dairesi tarafından yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Vergi, ilgili yıldaki Şubat ve Ağustos aylarında iki eşit taksit halinde meskenin bulunduğu yerdeki vergi dairesine ödenir (EVK, 1970: Md. 47). Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi ile vergilemeye ilişkin ilk beyannamenin 2021 yılında verileceğine yönelik düzenleme kapsamında vergi bir yıl ertelenmiştir.

3.1.2.6. Rant Vergisi İle İlgili Taslak Çalışmalar

Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik yasal düzenlemelerin yanı sıra, henüz yasalaşmamış konuya ilişkin taslak çalışmaların yapıldığı düzenlemeler de mevcuttur. 2013 yılında TBMM’ye sunulan ve içerisinde gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin de bulunduğu Gelir ve Kurumlar Vergisini birleştirmeye yönelik kanun tasarısı, konu ile ilgili önemli çalışmalardandır. Bu tasarı 2016 yılında meclis gündemine ikinci defa gelmesine rağmen yasal bir nitelik kazanamamıştır (Değirmendereli, 2016: 54).

Uzun bir süreç boyunca uygulanan Gelir Vergisinde, süreç içerisindeki aksaklıkları gidermek ve Gelir ve Kurumlar Vergisini bir bütün halinde düzenlemek amacıyla 2013 ve 2016 yıllarında meclis gündemine gelen Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik bir takım düzenlemeleri içermektedir (Hacıköylü, 2016: 74). Yasama süreci tamamlanamayan ve kanunlaşmayan bu tasarıların genel gerekçesinde, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin pekiştirilmesi amacıyla kentsel rantların vergilendirilmesine yönelik istisnaların daraltılması ve bu alanda oluşacak gelirlerin elde tutma süresine göre kademeli olarak vergilendirilmesinin önemine vurgu yapılmıştır (Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, 2013: Genel Gereğe).

Bilindiği üzere mevcut Gelir Vergisi kapsamındaki gayrimenkul değer artış kazançlarının vergilendirilmesi uygulamasında, değer artış kazançlarının vergiye tabi tutulabilmesi için gayrimenkulün elde edilme tarihinden itibaren beş yıl içerisinde elden çıkarılması gerekiyordu. Taslak metinde bu usul terk edilmiş ve gayrimenkulün elden çıkarılması konusunda bir süre kısıtı koyulmamıştır. Bu kapsamda Tablo 14’te görüldüğü üzere gayrimenkulü elde tutma yılı arttıkça, elden çıkarmaya bağlı olarak elde edilen kazançlara uygulanacak vergi oranının azalacağı bir tarife yapısı ile spekülâtif mülk hareketlerinin önüne geçilmesi planlanmıştır. İkamet amacı ile alınan ve fiilen ikamet edilen konutlardan doğan değer artışları vergiden istisna tutulmuştur. Tasarı kapsamında ele alınan diğer bir düzenleme arsa satışı ve kat karşılığı arsa tahsisidir. Kentleşmeye bağlı olarak değeri artan arsaların satışı veya bu arsalar üzerine bina inşa edilmesi sonucu elde edilen kazançların da vergilendirilmesi amaçlanmaktadır (Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, 2013: Md. 45-49).

Tablo 14: Gelir Vergisi Kanun Tasarısına Göre Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Gayrimenkulü Elde Tutma Süresi	Vergi Oranı
İki yıldan fazla elde tutulan gayrimenkullerin satışından doğan değer artışları	%60
Üç yıldan fazla elde tutulan gayrimenkullerin satışından doğan değer artışları	%50
Dört yıldan fazla elde tutulan gayrimenkullerin satışından doğan değer artışları	%40
Beş yıldan fazla elde tutulan gayrimenkullerin satışından doğan değer artışları	%25

Kaynak: Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, 2013: Md. 49

Tasarıya göre, safi değer artış kazancı, elde edilen hasılatın bu hasılatın elde edilmesi amacıyla katlanılan maliyet, gider ve vergilerin düşülmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında elde gelirin para dışında mal veya menfaat olması halinde ise, değer Vergi Usul Kanunun’daki değerlemelere göre takdir edileceği belirtilmektedir. Mevcut gelir vergisinde enflasyon endeklemesi yapabilmek için şart koyulan %10’un üzerinde ÜFE artışı, tasarıda kaldırılarak her halükarda endekslemesi yapılacağı belirtilmiştir (Hacıköylü, 2016: 91). Bu usuller kapsamında belirlenen değer artışlarının Tablo 14’te gösterilen oranlar nispetinde değer artış geliri kapsamında mevcut gelir vergisi tarifesi üzerinden vergiye tabi tutulması planlanmıştır.

3.1.3. Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemelerin Kamu Kaynaklı Değer Artışlarını Kavrayabilme Etkinlikleri Açısından Değerlendirilmesi

Bu başlık altında, Türk vergi sistemi içerisinde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin, değer artışlarını kavrayabilme noktasındaki etkinlikleri ele alınacaktır. Bu kapsamda, mevcut uygulamalardan DOP, HKP, Emlak Vergisi, Tapu Harcı, Değerli Konut Vergisi, Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu’na eklenen ek madde ve GVK’da yer alan değer artış kazançlarının vergilendirilmesine

ilişkin düzenlemelerin yanı sıra geçmiş dönemlerde uygulanmakla birlikte günümüzde uygulama alanı bulamayan Şerefiye, GMKAV ve gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik tasarı ve taslaklar incelenecektir. Konu ile ilgili düzenlemelerin etkinliği açısından yapılacak incelemeden önce, bu düzenlemelere ilişkin etkinlik kriterlerine değinilecek ve bu kriterler kapsamında genel bir değerlendirme yapılacaktır. Ardından, tüm düzenlemeler ayrı başlıklar altında ele alınarak detaylı bir şekilde incelenecektir.

Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin etkinliği; verimlilik, eşitlik, sürdürülebilirlik ve uygulanabilirlik açısından değerlendirilmektedir (Roukouni ve Medda, 2012: 2401; Blanco vd. 2016: 33; Zhao vd. 2012: 12; Connoly ve Wall, 2016: 163). Bu temel kriterlerden önce düzenlemelerden beklenen etkinliğin tam olarak sağlanabilmesi için düzenlemenin amacının ve kapsamının değer artış düzenlemelerine ilişkin teorik altyapıya sahip olması gerekmektedir. Teorik olarak gayrimenkul değer artışından beklenen işlevi karşılamakta yetersiz olan düzenlemelerin etkinliğinden söz etmek mümkün değildir. Bu nedenle gayrimenkul değer artışlarının etkinliği öncelikli olarak teoriye uygunluk açısından incelenecek ardından ise yukarıda ifade edilen etkinlik kriterleri kapsamında ele alınacaktır. Bu değerlendirmeler çerçevesinde Türk vergi sistemi içerisinde gayrimenkul değer artış vergisine benzer düzenlemelerin bu verginin işlevini yerine getirip getirmediği tartışılacaktır.

Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin teorik uygunluğu, çalışmanın ilk bölümünde ele alınan kentsel rant teorileri ve kentsel rantın nedenlerine ilişkin açıklamalar çerçevesinde ele alınacaktır. Bu kapsamda göz önünde bulundurulmuş temel göstergeler; kentsel rantın tanımı, kentsel rantın ortaya çıkış şekli, rantı kamuya aktarmaya yönelik düzenlemenin temel amacı ve kentsel rant oluşumunda rol oynayan faktörlerdir. Kentsel rant tanımı ve ortaya çıkış şeklinden hareketle rant oluşumunda mükellefin herhangi bir emeği ve sermayesi olmaması, rantı kamuya aktarmaya yönelik düzenlemenin temel amacı bakımından birincil amacın değer artışını kamuya aktarmak olması ve kentsel rant oluşumu bakımından ise düzenlemenin kamu kaynaklı değer artışlarına odaklanması gerekmektedir. Bu çerçevede gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin teorik uygunluğu amaç ve kapsam bakımından ele alınacaktır.

Amaç bakımından yapılan değerlendirmeye göre, düzenlemelerin esas amacının gayrimenkul değer artışını kavramaya yönelik olması, değer artışının oluşumunda mükellefin herhangi bir emeği veya çabasının olmaması ve vergiye tabi matrahın belirlenmesinde değer artış miktarının dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede amaç bakımından etkin bir düzenlemenin ilk koşulu, değer artış kaynağının varlığının kamunun bir kararına veya hizmetine bağlı olmasıdır. Çalışmanın son bölümünde kamunun bayındırlık hizmetleri, imar düzenlemeleri ve kentsel dönüşüm çalışmalarının gayrimenkul değerleri üzerinde artı değer yarattığı ifade edilmiştir. Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artış vergisinin, bu üç unsura bağlı değer artışlarını kapsaması gerekmektedir. Bu çerçevede, piyasa koşullarında meydana gelen değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin kamu kaynaklı

gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında etkin olmadıkları söylenebilir. Piyasa koşullarında meydana gelen değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerde değer artışının kaynağına bakılmadan mülk değerinde meydana gelen bütün artışlar vergi kapsamına alınmaktadır. Böylelikle değer artışının kaynağı kamu kaynaklı olabileceği gibi kamu kaynaklı olmayan nedenlere bağlı artışlar da olabilmektedir.

Gayrimenkul değer artış vergilerinin esas amacı, serveti vergilemek değil, kamunun karar ve hizmetlerine bağlı servet artışını vergilemektir. Bu kapsamda kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik etkin bir düzenlemenin diğer şartı, vergilemenin toplam mülk değerinden ziyade hizmet sonrası meydana gelen artı değer üzerinden yapılmasıdır. Ancak artı değeri vergilemekle birlikte bu değer kaynağını kamunun karar ve hizmetlerine dayandırmayan düzenlemelerin etkinliğinden söz etmek mümkün değildir. Buradan da anlaşılacağı üzere kamu kaynaklı gayrimenkul değer artış vergilerinin olmazsa olmazı, değer artışının kaynağının kamusal bir karar veya hizmete dayalı olmasıdır. Sonuç olarak, ifade edilen değer artış kaynaklarının tamamını içermeyen, vergilemede mülkün toplam değerini dikkate alan, kamusal hizmet maliyetlerini karşılamayı amaçlayan veya servet göstergesi olarak gayrimenkulü vergilemeye yönelik düzenlemelerin amaç bakımından etkin olmadığı söylenebilir.

Kapsam bakımından yapılan değerlendirmede ise, değer artışını ortaya çıkaran faktörlerin kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkması gerekmektedir. Bu bakış açısı dar kapsamlı bir değerlendirmedir. Kamunun karar ve hizmetlerinin yanı sıra piyasa koşullarında ortaya çıkan değer artışlarından kamunun pay alması durumu ise geniş kapsamlı bir yaklaşımdır.

Teorik uygunluğun yanı sıra verimlilik, eşitlik, sürdürülebilirlik ve uygulanabilirlik kriterleri de gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin etkinliği noktasında ele alınan temel göstergelerdir. Ekonomik verimlilik; düzenlemeler vasıtasıyla elde edilen kaynağın etkin bir şekilde kullanılmasını, maliyetlerin karşılanmasını, yüksek düzeylerde marjinal fayda elde edilmesini, hizmetin yapıldığı alanlardaki çıkarılara uygun davranılmasını, vergiye karşı mükellef uyumunun dikkate alınmasını ve ekonomik kalkınmanın olumsuz yönde etkilememesini ifade etmektedir. Eşitlik ise düzenleme sonucu talep edilen miktarın elde edilen faydaya göre dağılımını ifade eden fayda eşitliği ile maliyetin gelir dağılımına göre dağıtımını ve ödeme gücü göstergelerinden biri olan gelirin elde edilmesi durumunu esas alan ödeme gücü eşitliği olmak üzere iki boyutta ele alınmaktadır. Sürdürülebilirlik, düzenlemeler yoluyla elde edilen gelirin geniş tabanlı, yeterli, istikrarlı, öngörülebilir ve büyümeyi destekleyici nitelikte güvenilir bir gelir kaynağı olmasını ifade etmektedir. Uygulanabilirlik ise, düzenlemelerin siyasi ve idari yönden uygulanabilir olmasını ifade etmektedir (Zhao vd. 2012: 12; Oral, 2017: 74).

Yukarıda ifade edilen değerlendirme kriterleri ve gayrimenkul değer artış vergisine ilişkin teorik altyapı dikkate alındığında kamu kaynaklı değer artışlarını vergilendirmeye yönelik etkin bir düzenlemede bulunması gereken temel özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Kamunun karar ve hizmetleri sonucunda, mükellefin herhangi bir emeği ve sermayesi dışında meydana gelen değer artışlarına odaklanmalıdır,
- Vergi matrahı, mülkün toplam değeri değil, mülk değerindeki artışlar olmalıdır,
- Değer artışının kaynağı dar kapsamlı olarak belirlenmeli, dolayısıyla kamunun karar ve hizmetleri dışında meydana gelen değer artışları bu vergi kapsamında değerlendirilmemelidir,
- Mükellef uyumu dikkate alınarak ödeme zamanı ve şekli konusunda kolaylıklar tanınmalıdır,
- Hizmetten faydalanma derecesi ve ödeme gücüne ulaşılması göz önünde bulundurulmalıdır,
- Sürdürülebilir ve idari yönden uygulanabilir olmalıdır.

Bu açıklamalardan hareketle Tablo 15'te, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan ve pür manada gayrimenkul değer artış vergisi olmamakla birlikte bu amaca yönelik birtakım düzenlemeler içermesi nedeniyle gayrimenkul değer artış vergisi benzerleri olarak adlandırılan düzenlemeler etkinlik kriterleri çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Tablo 15: Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemelerin Etkinlik Kriterleri Kapsamında Değerlendirilmesi

Düzenleme Türü	Teorik Uygunluk		Verimlilik	Eşitlik		Sürdürülebilirlik	Uygulanabilirlik
	Amaç	Kapsam		Fayda	Ödeme Gücü		
7221 Sayılı Kanun ile İmar Kanununda Yapılan Düzenlemeler	✓ (Kısmi)	✓ (Kısmi)	✓	✓	✓	×	×
Şerefiye	✓ (Kısmi)	✓	✓	✓	×	×	×
DOP	✓ (Kısmi)	✓ (Kısmi)	✓	×	×	✓	✓
HKP	×	✓ (Kısmi)	×	✓	×	×	×
GVK (Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi)	×	×	✓	×	✓	✓	×
GMKAV	×	×	✓	×	✓	✓	×
Gelir Vergisi Kanun Tasarısı (2013)	×	×	✓	×	✓	✓	×
Emlak Vergisi	×	×	✓	×	✓	✓	×
Tapu Harcı	×	×	✓	×	×	✓	×
Değerli Konut Vergisi	×	×	×	×	✓	×	×

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.1.3.1. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Şerefiye

Türk vergi sistemi içerisinde 1948-1981 yılları arasında uygulanan şerefiye, kamu kaynaklı değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler arasındadır. Şerefiyenin gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktasında ele alınan kriterlere göre değerlendirmesi aşağıdaki gibidir.

- **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** Uygulandığı dönem itibarıyla kamulaştırma ve bayındırlık hizmetleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarını hedef alan bu düzenlemede temel amaç, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay almasıdır. Şerefiyenin amaç bakımından etkin bir düzenleme olarak kabul edilmesinde bahse konu hizmetler nedeniyle kamunun talep etmiş olduğu pay ile hizmet maliyeti arasındaki ilişki önemlidir. Şayet kamunun talep ettiği pay, kamu hizmetlerinin maliyeti ile orantılı bir şekilde ise bu durumda bir değer artış vergisi olmaktan ziyade hizmet maliyetine katılımı amaçlayan bir düzenleme (HKP) olarak değerlendirilebilir (Kazgan, 1960: 109). Bu kriter kapsamında şerefiye, hizmet maliyetinden ziyade hizmete bağlı değer artışlarına odaklandığı için değer artış vergisi olarak kabul edilebilir. Ancak, imar faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan değer artışlarının bu düzenleme kapsamına dahil edilmemesi düzenlemenin etkinliğini azaltmaktadır.

- **Teorik Uygunluk (Kapsam Bakımından);** Kamunun karar ve hizmetlerine bağlı değer artışları bu düzenlemenin kapsamını oluşturmaktadır. Gayrimenkule ilişkin yapısal faktörlerde yapılan iyileştirmeler, ekonomik faktörler, demografik faktörler, konum faktörü, spekülasyon hareketleri gibi kamunun hizmet ve kararları dışında gerçekleşen değer artışları bu düzenleme kapsamında dikkate alınmamaktadır. Sonuç olarak, şerefiyenin bu kriter kapsamında kamu kaynaklı değer artışlarını kamuya aktarmada gayrimenkul değer artış vergisi görevini gördüğünü (dar kapsamlı) söylemek mümkündür.

- **Verimlilik;** Vergi matrahı, kamusal hizmet öncesi rayiç değer ile hizmet sonrası rayiç değer arasındaki fark olan bu düzenleme ile bir yandan emek harcanmadan elde edilen gelirler vergiye tabi tutulmakta diğer yandan ise kamusal hizmetlerin maliyetinin karşılanması amaçlanmaktadır. Vergi oranının rayiç değer farkının %50'si olarak belirlenmesi, bu değer artışından mükellefin ve kamunun birlikte fayda elde etmesine olanak tanımaktadır. Dolayısıyla etkinlik açısından önemli bir gösterge olan maliyet paylaşımı ve maliyetin karşılanması kriterleri sağlanmaktadır. Ödemelerin beş yılda beş eşit taksit şeklinde yapılması ve peşin ödemelerde mükellefe indirim hakkı tanınması, mükellefin vergiye uyumu açısından olumludur. Buna karşın realize olmayan bir kazanç üzerinden yapılan vergileme, mükellef üzerinde baskı oluşturma potansiyeline sahiptir. Yerel çıkarılara uygun olması ve ekonomik kalkınmayı olumsuz yönde etkilememesi bu düzenlemenin ekonomik verimliliğini arttırmaktadır.

• **Eşitlik;** Fayda eşitliğine uygundur. Ancak realize olmamış bir kazanç üzerinden vergileme yapılması nedeniyle henüz ödeme gücünün göstergeleri olan gelir ve servete ulaşılmamış olan bir kaynağın vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır.

• **Sürdürülebilirlik;** Gelir tabanı dar bir düzenlemedir. Kamuya aktarılması düşünülen %50'lik pay kamu yatırımlarının finansmanı için büyük ölçüde yeterlidir. Ancak öngörülebilir bir gelir yaratma mekanizması değildir.

• **Uygulanabilirlik;** İdari olarak uygulanabilirliği kolay bir düzenleme gibi görülmekle birlikte matrah tespitinde önemli sorunlar yaşanmıştır. Uygulandığı dönem itibarıyla komisyonlar tarafından belirlenen değer artış miktarlarına yönelik eleştiriler olmuştur. Değer artış miktarının belirlenmesinde objektif değerlendirme yapabilecek görevli sayısında yaşanan sorunlar ve uygulamalarda eşitliğin sağlanamaması bu düzenlemenin yürürlükten kalkmasının ardındaki en önemli nedenlerdir. İdari zorlukların yanı sıra baskı gruplarının bu düzenlemeye karşı olumsuz yaklaşımı ve siyasi rantlar da düzenlemenin son bulmasındaki önemli etkenler olarak gösterilmektedir (Nadaroğlu, 1978: 127; Akdoğan, 2013: 108). Bu açıklamalardan yola çıkarak şerefiyenin uygulandığı dönem itibarıyla idari ve siyasi manada uygulanabilir olmadığını söylemek mümkündür. Ancak günümüz şartlarında mevcut teknik imkanlar, mevzuatın geliştirilmesi, personel sayısı ve özel değerlendirme şirketlerinin varlığı hesaba katıldığında uygulanabilirlik noktasında önemli sorunlara yol açmayacağı düşünülmektedir. Nitekim şerefiye, günümüzde birçok ülkede başarılı bir şekilde uygulanan en yaygın gayrimenkul değer artış vergisi konumundadır.

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle Şerefiye;

- Amaç bakımından, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik altyapıya sahiptir,
- Kapsam bakımından kamu kaynaklı değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik etkin bir mekanizmadır,
- Ekonomik açıdan verimlidir,
- Maliyet ve fayda paylaşımı ilişkisini dikkate almaktadır,
- Sürdürülebilirdir,
- Realize olmayan gelir üzerinden vergileme yapılmaktadır,
- Birtakım idari ve siyasi zorlukları barındırmaktadır,

3.1.3.2. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Harcamalara Katılma Payı

Belediyelerin sunmuş oldukları yol, su ve kanalizasyon tesislerinin inşası, bakımı ve onarımı karşılığında hizmetten yararlanan mükelleflerin hizmet maliyetine katılımı amaçlanmaktadır. HKP'nin gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktasında ele alınan kriterlere göre değerlendirmesi aşağıdaki gibidir.

- **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** Doğrudan gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler arasında gösterilmemektedir. Bu söylemin arkasındaki temel neden, HKP gelirinin değer artışlarından bağımsız bir şekilde düşünülmesidir. Çünkü HKP alınabilmesi için gayrimenkulde bir değer artışı olup olmadığına bakılmamaktadır (Aslan, 2014: 121). Buradaki temel amaç ortaya çıkan değer artışından ziyade belediyelerin yapmış oldukları yatırımların finansmanını hizmetten yararlananlardan karşılamaktır. Yapılan hizmetlerin gayrimenkul değerinde bir artış yaratacağı muhtemeldir. Ancak HKP'de odaklanılan nokta bu değildir. Buradaki temel amaç sosyal olmaktan ziyade malidir. Bu durum HKP'yi bir gayrimenkul değer artışı vergisi olmaktan uzaklaştırmaktadır.

- **Teorik Uygunluk (Kapsam Bakımından);** Bayındırlık hizmetleri, bu düzenlemenin kapsamını oluşturmaktadır. Bu nedenle dar kapsamlı bir düzenleme olduğu söylenebilir. Ancak bayındırlık hizmetleri dışında kamunun diğer karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkan değer artışlarını kapsamaması nedeniyle de tam anlamıyla dar kapsamlı bir değer artış vergisi işlevini görme noktasında da yetersizdir.

- **Verimlilik;** Belediye gelirleri içerisinde ortalama %1 gibi düşük bir pay teşkil eden HKP, temel amacı olan hizmet maliyetlerini karşılama noktasında da yetersiz bir gelir türüdür. Tablo 9'da ifade edildiği üzere belediyelerin bu kapsamda yapmış olduğu harcamaların ancak 1/5'i bu düzenleme kapsamında elde edilen gelirlere ile karşılanabilmektedir. Ayrıca HKP'de yapılacak tahsilatın gayrimenkul değerinin belirli bir yüzdesini aşmaması gerektiği yönündeki düzenleme bu uygulamayı, sınırlı bir gayrimenkul değer artış vergisi aracı haline getirmektedir.

- **Eşitlik;** Teorik olarak fayda-maliyet ilişkisi benimsenmiştir. Ancak uygulamada bazı durumlarda maktu olarak belirlenen HKP tutarı, hizmet ve maliyet arasındaki ilişkinin eşit bir şekilde dağılımını engellemektedir.

- **Sürdürülebilirlik;** Gelir tabanı dar bir düzenlemedir. Çoğu belediyenin bu gelir türüne başvurmaması, istikrarlı bir gelir olmadığını göstermektedir.

• **Uygulanabilirlik;** Bazı belediyeler siyasi baskılar nedeniyle bu gelir türüne başvurmadan kaçınılmaktadır. Dolayısıyla siyasi anlamda uygulanabilirliği zayıftır.

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle HKP;

- Amaç bakımından gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik altyapıya uygun değildir,
- Kapsam bakımından, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik altyapıya kısmi manada uygundur,
- Ekonomik açıdan verimli değildir,
- Maliyet ve fayda paylaşımı ilişkisini tam anlamıyla dikkate almamaktadır,
- Uygulamada birtakım siyasi zorlukları bünyesinde barındırmaktadır,
- Sürdürülebilir değildir.

3.1.3.3. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Düzenleme Ortaklık Payı

İmara açılacak alanlardaki sosyal tesislerin inşası karşılığında o alanda yaşayan mükelleflerin arazilerinin belirli bir oranının kamuya aktarılmasını öngören aynı bir gelir türüdür. İmara açılan alanlarda mükelleflere tanınan tasarruf etme hakkı sonucu ortaya çıkacak olan değer artışları karşılığında imar faaliyetlerine bağlı maliyetlerin karşılanması ve planlı kentleşmenin sağlanması amaçlanmaktadır. DOP'un gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktasında ele alınan kriterlere göre değerlendirmesi aşağıdaki gibidir.

• **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** DOP ile güdülen temel amaç, imara açılacak olan yerlerdeki sosyal tesislerin inşası için gerekli olan alanların temin edilmesidir. Mükelleflerden talep edilen payın, imara açılacak olan yerlerde gerçekleşmesi beklenen muhtemel değer artışları karşılığında olması bu uygulamanın değer artışını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler arasında gösterilmesinin temel nedenidir. Değer artışı karşılığında alınan aynı payın tekrar kamusal hizmetler amacıyla kullanılması, kamunun neden olduğu değer artışının tekrar kamusal faaliyetlerde kullanılması gerektiği yönündeki döngüye uygundur. Ancak aynı pay oranının değer artış miktarından bağımsız bir şekilde belirlenmesi, teorik uygunluk açısından dezavantajlı bir durumdur.

• **Teorik Uygunluk (Kapsam Bakımından);** Düzenlemenin kapsamı, kamusal planlama faaliyetleridir. Kamunun gayrimenkul değer artışları üzerinde etkili olduğu diğer faktörler nedeniyle oluşan değer artışları dikkate alınmamaktadır. Bu kapsamda DOP'un dar tabanlı bir düzenleme olduğu ancak tek başına gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarma noktasında yeterli olmadığı söylenebilir.

• **Verimlilik;** Aynı bir gelir türü olması nedeniyle hizmet sonucu ortaya çıkan değer artışlarının realize olmamasından kaynaklanan sorunları barındırmamaktadır. Maliyet paylaşımı ve maliyetlerin karşılanması esasına uygundur. DOP kapsamında yapılan kesinti, görünürde mükellef açısından bir yükümlülük doğurmaktadır. Ancak, yeni imara açılacak olan alanda yapılan kentsel düzenlemeler sonucunda arazilerin değerinde meydana gelen artışlar mükellef lehine sonuçlar doğuracaktır. Dolayısıyla yerel çıkarılara uygun bir düzenleme olduğu söylenebilir (Yılmaz, 2010: 80). Bu açıklamalardan hareketle DOP'un ekonomik anlamda verimli bir düzenleme olduğu söylenebilir.

• **Eşitlik;** Planlama faaliyetlerin yapıldığı alanlardaki mülk sahiplerinden eşit oranda kesinti yapıldığı için fayda eşitliğine uygun olduğu söylenebilir. Ancak, DOP kapsamında kesilen alan yüzdesinin eşit şekilde uygulanması, arazilerin konum değerinin göz ardı edilmesine neden olmaktadır. Bu eşit dağıtım, değer artış matrahlarının tam anlamıyla tespit edilmesini engellemekte, hizmet ve fayda ilişkisinin teminini güçleştirmekte ve gelirden veya servette meydana gelen ödeme gücü artışının dikkate alınmamasına neden olmaktadır (Nikes, 2003: 764).

• **Sürdürülebilirlik;** Planlama faaliyetlerinin yapıldığı alanlardaki bölgelere uygulanacağından dolayı proje bazlı bir finansman karşılama aracı olarak sürdürülebilirlik özelliğine sahiptir.

• **Uygulanabilirlik;** Bu düzenleme kapsamında kamunun inşa edeceği sosyal tesislerin türüne ilişkin kanun metninde sayılan sosyal tesislerin ardından koyulan “gibi” ifadesi hizmetlerin kapsamı noktasında belirsizlikler oluşturmaktadır (Koçak, 2012). Konu ile ilgili mevzuatlarda bu payın alınma yetkisinin yerel idarelere bırakılması ve yerel idarelerin de oy kaygısı nedeniyle bu düzenlemelerde esnek davranması, gayrimenkul değer artışlarının kavranmasını engellemektedir. Ayrıca DOP tahsis edildikten sonra mükelleflerin yerlerine ilişkin yapılan taksim işlemlerinde bazı durumlarda tahsis edilen alanların değer bakımından farklılıklar arz ettiği yönündeki eleştiriler uygulamanın adillığı noktasında sorunlar oluşturmaktadır. Bu durum değer artışlarını kavramaktan ziyade değer artışlarının farklı zümreler arasında adaletsiz bir şekilde dağılımına neden olmaktadır (Nikes, 2003: 764). Bu eksikliklere rağmen imar faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarma noktasında basit ve uygulanabilir bir düzenlemedir.

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle DOP;

- Amaç ve kapsam bakımından gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik altyapıya kısmi olarak uygundur. Ancak bu düzenleme, sadece yeni imara açılan bölgelerdeki değer artışlarını kamuya aktarma noktasında işlev görmekte olan dar kapsamlı bir düzenlemedir,

- Etkinlik kriterlerini büyük ölçüde sağlamaktadır. Ancak eşit pay kesintisi ve taksim işlerinde yaşanan sorunlar düzenlemenin etkinliğini azaltmaktadır,
- Pay kesinti oranının gayrimenkulün konumu ve diğer değer belirtisi göstergelere göre belirlenmemesi, fayda-değer ilişkisinin gözetilmesini engellemektedir,
- DOP sonrası mükelleflere yapılan tahsis işlemlerinde alanların birbirine denk değerlerde olmaması, rant yaratıcı dağıtım işlemlerinin doğuşuna neden olmaktadır.

3.1.3.4. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Emlak Vergisi

Özel servet vergileri kategorisinde değerlendirilen emlak vergisi, servetin bir göstergesi olarak ele alınan gayrimenkul sahipliği üzerine odaklanmaktadır. Emlak vergisinin gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktada ele alınan kriterlere göre değerlendirmesi aşağıdaki gibidir.

- **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** Servet vergisi niteliğinde olan emlak vergisi, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarından ziyade gayrimenkul mevcudiyetini vergilemeye yönelik bir düzenlemedir. Servet artış vergisi niteliğinde olan gayrimenkul değer artış vergilerinde ise gayrimenkulden elde edilen değer artış kazançlarının vergilendirilmesi amaçlanmaktadır (Bıyık, 2017: 251). Dolayısıyla emlak vergisinin bu özelliği onu gayrimenkul değer artış vergisi işlevini yerine getirme noktasında etkisiz kılmaktadır.

- **Teorik Uygunluk (Kapsam Bakımından);** Mülkün değerinde meydana gelen artışın kaynağına bakılmadığı için geniş tabanlı düzenlemeler arasında yer almaktadır. Dolayısıyla düzenleme kapsamında ele alınan değer artışının kaynağı kamu kaynaklı olabileceği gibi piyasa koşullarında ortaya çıkan değer artışları da olabilmektedir. Bu nedenle teorik olarak kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında etkin bir düzenleme değildir.

- **Verimlilik;** Düzenli bir gelir kaynağı olması nedeniyle realize olmamış değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde bir araç olarak kullanılabilir (Kılıçaslan ve Yavan: 2017: 49). Ancak gerek teorik açıdan yetersiz olması gerekse vergi oranlarının düşük düzeylerde belirlenmesi, bu işlevi yerine getirme noktasında da etkin bir rol oynamasını güçleştirmektedir.

- **Eşitlik;** Ödeme gücü eşitliğine uygun bir düzenlemedir.

- **Sürdürülebilirlik;** İstikrarlı bir gelir türü olması nedeniyle sürdürülebilirdir. Gelir tabanı geniş bir düzenlemedir. Ancak vergi oranının düşük düzeylerde olması tek başına gayrimenkul değer artış vergisi boşluğunu dolduracak nitelikte olmasını engellemektedir (Tunçer ve Rakıcı, 2014b: 260).

• **Uygulanabilirlik;** Vergi matrahına esas teşkil eden değer ile piyasa değeri arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. Değerlemelerin cadde, bölge bazında yapılması, konum ve piyasa özellikleri gibi önemli etkenlerin göz ardı edilmesine neden olmaktadır. Bu durum gayrimenkul değerinin tam anlamıyla kavranmasını engellemekte ve verginin etkinliğini azaltmaktadır (Hacıköylü ve Heper, 2010: 3).

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle Emlak Vergisi;

- Amaç bakımından gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik altyapıya uygun değildir,
- Parsel bazlı değerlemenin aksine bölge bazlı değerlendirme yapılması (Öz, vd. 2014: 14), düşük beyanda bulunmaya ilişkin caydırıcı önlemlerin alınmaması (Gökbunar, 1997: 318), değerlemelere ilişkin yasal mevzuatın gayrimenkul sektöründeki gelişmelerin gerisinde kalması (Organ ve Çiftçi, 2015: 137), takdir komisyonlarında gayrimenkul değerlendirme uzmanlarının olmaması (Karasu ve Karakaş, 2012: 441) ve değerlemelerin uzun periyotlar dâhilinde yapılması verginin etkin bir şekilde işleyişini engellemektedir,
- Gayrimenkul değerlemelerinin piyasa fiyatları ile uyumlu bir şekilde belirlenmesi ve yukarıda belirtilen sorunların giderilmesi halinde gayrimenkul değer artışlarını vergilemede dolaylı yoldan etkin olabilir. Ancak tek başına gayrimenkul değer artışlarını vergilemede etkin değildir.

3.1.3.5. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Değerli Konut Vergisi

Mülk sahipliğini servet göstergesi olarak ele alan ve bu kapsamda belirli bir tutarın üzerindeki konutların yıllık olarak vergilendirilmesine dayanan bir düzenlemedir. Emlak vergisinin uzantısı konumunda olan bu düzenlemenin gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktasında ele alınan kriterlere göre değerlendirmesi aşağıdaki gibidir.

• **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** Emlak vergisinde olduğu gibi bu düzenlemede de temel amaç, gayrimenkul mevcudiyetinin vergilendirilmesidir. Emlak vergisinden farklı olarak, belirli bir tutarın üstünde “lüks” olarak ifade edilen meskenlerin toplam değeri üzerinden vergileme yapılmaktadır. Bu kapsamda bu düzenlemenin gayrimenkul değer artış vergilerine ilişkin teorik çerçeveye uymadığı görülmektedir.

• **Teorik Uygunluk (Kapsam Bakımından);** Mülk değerine etki eden faktörlerin kaynağı noktasında herhangi bir ayırımın yapılmadığı için geniş tabanlı bir düzenleme olduğu söylenebilir.

• **Verimlilik;** Bu düzenleme kapsamında elde edilen gelirlerin yerel hizmetler kapsamında kullanılmaması ve realize olmayan gelir üzerine odaklanması mükelleflerin vergiye uyumunu zorlaştırmaktadır.

• **Eşitlik;** Ödeme gücü eşitliğine uygundur. Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişikliklerden önce mesken dışındaki alanların vergi dışı bırakılması ve verginin tekil servet üzerinden hesaplanması nedeniyle adaletsiz bir düzenleme olduğu noktasında yoğun eleştiriler almıştır. 2020 Şubat ayında yapılan değişiklikle birlikte tek konut sahiplerinin vergiden muaf tutulması ve vergi matrahının belirlenmesinde tek konuttan sonraki bütün konutların değerlendirmeye alınması, vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerinin temini adına önemli adımlardır. Vergi hesaplamasında yapılan değişiklik ile dilim usulü artan oranlı tarife yapısına geçilmesi de bu ilkelerin kuvvetlenmesi adına önemli bir adım olarak gösterilebilir.

• **Sürdürülebilirlik;** Gelir tabanı dar bir düzenlemedir. Mevcut yasal mevzuatın mükellef üzerinde baskı oluşturacağına yönelik görüşler çoğunluktadır. Nitekim bu eleştiriler karşısında verginin uygulaması bir yıl ertelenmiştir.

• **Uygulanabilirlik;** Coğrafi Bilgi Sistemleri ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun değişikliğinden önce vergi değerinin belirlenmesi noktasında Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, yetkili kılınmıştı. Bu kurumun değerlendirme yapmadığı yerlerde ise belediyeler tarafından belirlenen emsal bedeller dikkate alınacaktı. Bu nedenle, vergi matrahının belirlenmesinde idari sorunlar ortaya çıkmıştır. İlgili kurumun objektif değerlendirme yapamadığı noktasındaki eleştiriler karşısında vergi değerinin tespitinde emlak vergisi değerlerinin dikkate alınması yönünde değişiklikler yapılmıştır. Vergi konusuna dahil edilen mülklerin belirli bir tutarın üzerinde olması ve bu mülklere sahip mükelleflerin yüksek gelir düzeyi ve konumları itibarıyla baskı oluşturma potansiyelinin yüksek olması, vergiye karşı siyasi ve kolektif tepki oluşturma ihtimalini arttırmaktadır. Bu yönüyle siyasi yönden uygulanabilirliği tartışma konusudur. Nitekim kamuoyu tepkisi sonucu düzenlemeye ilişkin birtakım değişiklikler yapılması ve ertelemeye gidilmesi bu durumun kanıtı niteliğindedir.

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle Değerli Konut Vergisi;

- Amaç ve kapsam bakımından gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik altyapıya uygun değildir,
- Realize olmayan gelir üzerine odaklanması mükellefin vergiye uyumunu zorlaştırmaktadır,

- Değişiklikten önceki hali ile tek meskenlerin vergi kapsamına alınması ve tekil servet portföyü üzerinden matrah tespiti yapılması büyük eleştirilere neden olmuştur. Değişiklikle birlikte bu konuların dikkate alınması verginin uygulanabilirliği adına önemli bir adımdır.
- Yeni bir düzenleme olması nedeniyle henüz vergileme ilkelerini karşılama noktasında yeterli özelliklere sahip değildir. Konu ile ilgili uzmanların ve mülk sahiplerinin görüşleri dikkate alınarak revizyon çalışmaları yapılmalıdır. 2020 Şubat ayında yapılan değişiklik yerinde bir düzenlemedir. Ancak vergi değerinin tespitinde emsal bedel uygulaması yerine daha modern ve teknik bir düzenlemeye ihtiyaç vardır.
- Verginin tahsilat sürecinin ertelenmesi, vergiden beklenen amaca ulaşılma adına bir çözüm noktasıdır. Bu süreçte yasal mevzuat kapsamlı bir şekilde düzenlenmelidir.

3.1.3.6. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Tapu Harcı

Tapu müdürlüklerinin gayrimenkullere ilişkin tapu tescil işlemleri nedeniyle sunmuş oldukları hizmet bedelinin karşılığında tahsil ettikleri kamu geliridir. Tapu harcının gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktasında ele alınan kriterlere göre değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir.

- **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** Bu düzenlemenin temel amacı mali açıdan gelir elde etmektir. Harç miktarının mülk değeri üzerinden belirlenmesi nedeniyle rant vergisi benzeri uygulamalar arasında gösterilmektedir. Ancak bu düzenlemenin amacı, gayrimenkul değer artış vergisi işlevini yerine getirme noktasında yetersizdir.

- **Teorik Uygunluk (Kapsam Bakımından);** Mülkün değerinde meydana gelen artışın kaynağına bakılmadığı için geniş tabanlı düzenlemeler arasında yer almaktadır.

- **Verimlilik;** Harç gelirleri arasında önemli bir pay teşkil etmektedir. Realize olmuş gelir üzerinden tahsil edilmektedir.

- **Eşitlik;** Fayda ve ödeme gücü eşitliğinin göz ardı edildiği bu düzenleme kapsamında harç, alıcı ve satıcıdan eşit paylar şeklinde alınmaktadır. Gayrimenkule ait değer artışında payı olmayan alıcının harç kapsamına dahil edilmesi gayrimenkul değer artış vergisinin temel mantığıyla çelişmektedir. Kaldı ki uygulamada bu harç genel itibarıyla alıcı tarafından karşılanmaktadır. Bu durum değer artışından yararlanan tarafın göz ardı edilmesine ve düzenlemenin amacı dışında kullanılmasına neden olmaktadır.

- **Sürdürülebilirlik;** Harç gelirleri arasında önemli bir pay teşkil etmesine rağmen gelir yaratma potansiyeli itibarıyla tek başına gayrimenkul değer artış vergilerinden beklenen etkiyi

sağlama noktasında geleneksel değer artış vergilerinin yerini alması olası değildir. Ancak mali açıdan düzenli bir gelir kaynağı niteliğindedir.

• **Uygulanabilirlik;** Genel itibarıyla ödenecek harç miktarını düşük tutmak amacıyla tarafların gayrimenkullere ait gerçek satış bedelinin yerine emsal bedel üzerinden beyanda bulunmaları bu düzenlemenin etkinliğini azaltmaktadır.

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle Tapu Harcı;

- Etkinlik kriterleri bakımından, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik altyapıya sahip değildir,
- Emsal bedel üzerinden yapılan beyanlar düzenlemenin etkinliğini azaltmaktadır,
- Harcın muhatapları arasında gayrimenkul değer artışında payı olmayan alıcının da olması, gayrimenkul değer artış vergilerinin teorisiyle çelişmektedir.

3.1.3.7. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Gelir Vergisi Kapsamındaki Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Türk vergi sistemi içerisinde, gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin yasal düzenlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu içerisinde yer almaktadır. GVK'nın 80. maddesi, gayrimenkullerin elden çıkarılması karşılığında ortaya çıkan değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümleri içermektedir. Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yer alan düzenlemelerin gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktada ele alınan kriterlere göre değerlendirmesi aşağıdaki gibidir.

• **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** Gerçek kişilerin ivazlı (karşılıklı) şekilde elde etmiş oldukları gayrimenkulleri, iktisap tarihinden itibaren beş yıl içerisinde elden çıkarmaları sonucunda elde etmiş oldukları kazançların mevcut Gelir Vergisi tarifesi üzerinden vergilendirilmesine dayanan bu uygulamada temel amaç spekülatif amaçlı gayrimenkul alım-satımını caydırmaktır (Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 48). Değer artışının vergiye tabi tutulmasında süre kısıtı koyulması bu amacın temel göstergesidir. Dolayısıyla bu düzenleme, değer artış kaynağına göre kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarına odaklanmamaktadır.

• **Teorik Uygunluk (Kapsam Bakımından);** Düzenleme kapsamında değer artış göstergesi olarak ele alınan tek kriter, belirli bir süre içerisinde gayrimenkulün alış ve satışı arasındaki artı değerdir. Artı değer kaynağı başka bir deyişle ortaya çıkan değer artışının sebepleri dikkate alınmadan süreç içerisinde meydana gelen bütün değer artışları vergi kapsamına alınmaktadır. Dolayısıyla düzenleme kapsamında ele alınan değer artışının kaynağı kamu kaynaklı olabileceği

gibi piyasa koşullarında ortaya çıkan değer artışları da olabilmektedir. Bu nedenle bu düzenleme kapsam bakımından, değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin geniş kapsamlı bir düzenlemedir.

• **Verimlilik;** Realize olmuş olan gelirin vergiye tabi tutulması düzenlemenin etkinliğini arttırmaktadır.

• **Eşitlik;** Vergileme, artan oranlı gelir vergisi tarifesi üzerinden yapıldığı için ödeme gücü eşitliği ilkesine uymaktadır. Ancak geniş kapsamlı bir düzenleme olması nedeniyle kamusal hizmetlerden faydalanma kriteri göz ardı edilmektedir.

• **Sürdürülebilirlik;** Gelir tabanı geniş bir düzenlemedir. İstikrarlı ve yeterli gelir kaynağı yaratma noktasında etkindir.

• **Uygulanabilirlik;** Düzenlemenin etkin bir şekilde çalışmasını engelleyen en önemli sorun gerçek alım- satım bedellerinin tespitinin doğru bir şekilde yapılmamasıdır. Emsal bedel ile piyasa bedelleri arasındaki önemli farklılıklar düzenlemenin etkin bir şekilde işleyişini engellemektedir. Değerlenme sürelerinin daha sık aralıklarla yapılması ve mülk sahibi beyanlarının etkin bir denetim mekanizması altına alınması ile bu sorunların çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle Gelir Vergisi kapsamındaki değer artış kazançlarının vergilendirilmesi;

- Düzenleme ile güdülen temel amaç, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik altyapıya uygun değildir. Spekülasyonu önlemeye yönelik amacın dışında gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerden beklenen diğer amaçları karşılama noktasında yetersizdir,
- Vergilemeye süre sınırı koyulması, düzenlemenin sadece spekülatif gayrimenkul hareketlerini önlemeye yönelik dar kapsamlı bir işlev görmesine neden olmaktadır,
- Geniş kapsamlı bir düzenlemedir. Ancak amaç bakımından etkin bir düzenleme olmaması, kapsam genişliğinin olumlu yansımalarını engellemektedir,
- Gerçek alım-satım bedellerinin tespiti noktasında etkin bir denetim mekanizmasının olmaması ve bu konuda değerlendirme uzmanlarından yardım alınmaması vergi matrahının tam olarak tespit edilmemesine neden olmaktadır.

3.1.3.8. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi

Gelir vergisinin, kentleşme hareketlerine bağlı gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında yetersiz kaldığı gerekçesiyle 1970-1982 yılları arasında uygulanmış bir düzenlemedir. Bu düzenleme ile gelir ve kurumlar vergisi dışında kalan gayrimenkul değer artışlarının kamuya aktarılması hedeflenmektedir. GMKAV'nin gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktasında ele alınan kriterlere göre değerlendirmesi aşağıdaki gibidir.

- **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** Bu düzenlemenin temel amacı spekülasyon amaçlı gayrimenkul yatırımlarının hızını kesmek ve bu sektörde değerlendirilen kaynakları etkin ve üretken alanlara çekmektir (Umay, 2006: 112). Bu çerçevede GMKAV, tıpkı Gelir Vergisi'nde olduğu gibi piyasa sürecinde meydana gelen gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik bir düzenlemedir.

- **Teorik Uygunluk (Kapsam Bakımından);** Geniş kapsamlı bir tabana sahiptir. Gelir vergisi kapsamında değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme ile benzer özellikler göstermektedir. Bu düzenlemeye ek olarak ivazsız intikallerin yanı sıra arsa ve arazilerin de devir işlemlerinden doğan değer artış kazançları vergileme kapsamına alınmıştır.

- **Verimlilik;** Realize olmuş olan gelirin vergiye tabi tutulması düzenlemenin etkinliğini arttırmaktadır.

- **Eşitlik;** Gelir vergisi bünyesinde değer artışının vergiye tabi tutulabilmesi noktasında koyulan süre sınırı bu düzenleme kapsamında yer almamaktadır. Bu nedenle spekülasyon amaçlı gayrimenkul hareketlerini önlemede daha etkin olduğu söylenebilir. Ayrıca süre sınırı olmaması, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinin gözetildiğini göstermektedir. Vergilemenin artan oranlı tarife üzerinden yapılması da ödeme gücü eşitliğine uyulduğunun bir göstergesidir.

- **Sürdürülebilirlik;** Gelir tabanı geniş bir düzenlemedir. İstikrarlı ve yeterli gelir kaynağı yaratma noktasında etkindir.

- **Uygulanabilirlik;** Vergi matrahının belirlenmesinde Gelir vergisindeki uygulamaya nazaran daha teknik bir yöntem kullanılmaktadır. Vergi matrahı; satış bedelinden, binanın iktisap maliyeti, vergi giderleri ve götürü gider oranının düşülmesi ile bulunmaktadır. İktisap maliyetinin bulunması amacıyla vergi değerlerine uygulanacak katsayılar belirlenmiştir (Altuğ, 1971: 155). Ayrıca gayrimenkul değerlerinde yıllar itibarıyla gerçekleşen yüksek fiyat artışlarının etkisini azaltmak amacıyla her yıl için iktisap maliyetine %5 oranında eklenen götürü gider indirim hakkı tanınmıştır (Bulutoğlu, 1976: 451). Bu düzenlemeler verginin idari anlamda uygulanabilirliğini

arttırmış ancak gayrimenkul alım-satım bedellerinin doğru tespiti noktasında yaşanan sorunların devam etmesi nedeniyle beklenen verim alınmamıştır.

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle GMKAV;

- Düzenleme ile güdülen temel amaç, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaktan ziyade spekülasyon hareketli gayrimenkul yatırımlarını caydırmaktır. Bu amaç düzenlemeyi, etkin bir gayrimenkul değer artış vergisi işlevini görme noktasında yetersiz kılmaktadır,
- İvazsız intikallerin yanı sıra arsa ve arazi devirlerinden doğan değer artış kazançlarının da vergi kapsamına alınması gelir vergisine göre daha geniş bir tabana sahip olduğunu göstermektedir,
- Değer artışının doğuşuna ilişkin süre sınırı koyulmaması vergiden beklenen amacın etkinliğini arttırmaktadır,
- Uygulanabilirlik bakımından gelir vergisi kapsamındaki düzenlemeye göre daha etkindir. Geniş tabanlı bir değer artış vergisi işlevi görme noktasında mevcut gelir vergisi kapsamındaki uygulamaya göre daha üstündür. Ancak, vergi matrahının tespitinde yaşanan sorunların giderilmemesi, teorik üstünlüğünün kullanılamamasına neden olmuştur.

3.1.3.9. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak Gelir Vergisi Kanun Tasarısı

Yasama süreci henüz tamamlanamayan ve kanunlaşamayan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı (2013), kentsel rantların vergilendirilmesine yönelik istisnaların daraltılması ve bu alanda oluşacak gelirlerin elde tutma süresine göre kademeli olarak vergilendirilmesine dayalı bir takım düzenlemeleri içermektedir (Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, 2013: Genel Gerekçe). GMDAV ve mevcut gelir vergisinde yer alan düzenlemelere ilişkin değerlendirmelerle benzerlik göstermekle birlikte tasarıda yer alan düzenlemelerin gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktasında ele alınan kriterlere göre değerlendirmesi aşağıdaki gibidir.

• **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** GMKAV ve mevcut Gelir Vergisinde yer alan değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi bu düzenlemede de temel amaç spekülasyon amaçlı gayrimenkul alım-satımını vergiye tabi tutmaktır. Gayrimenkulün elde tutulma süresiyle bağlantılı artan oranlı tarife yapısı, bu amacın diğer düzenlemelere nazaran daha etkin bir şekilde işlev görmesi noktasında önemli bir adımdır.

• **Teorik Uygunluk (Kapsam Bakımından);** Geniş kapsamlı bir tabana sahiptir. GMKAV ile benzer özellikler göstermektedir.

- **Verimlilik;** Realize olmuş olan gelirin vergiye tabi tutulması düzenlemenin etkinliğini arttırmaktadır.

- **Eşitlik;** Vergi tarife yapısının gayrimenkulü elde tutma süresi ile bağlantılı şekilde artan oranlı olarak belirlenmesi ve değer artışının doğuşu bakımından süre sınırı koyulmaması bu düzenlemeyi GMKAV ve mevcut Gelir Vergisi'nde yar alan düzenlemelerden olumlu yöne ayırmaktadır. Dolayısıyla vergilemede adalet ve ödeme gücü eşitliğinin dikkate alındığı bir düzenleme olarak ifade edilebilir.

- **Sürdürülebilirlik;** Gelir tabanı geniş bir düzenlemedir. İstikrarlı ve yeterli gelir kaynağı yaratma noktasında etkindir.

- **Uygulanabilirlik;** Gerçek alım-satım bedelinin doğru bir şekilde tespitine ilişkin idari sorunların çözümü noktasında bir öneri sunulamamıştır.

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle Gelir Vergisi Kanun Tasarısı;

- GMKAV ve Gelir Vergisi kapsamındaki değer artış kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili genel hükümlerle benzerlik göstermektedir.
- Tarife yapısı, süre sınırının olmayışı ve vergi oranlarının gayrimenkulü elde tutma süresine göre belirlenmesi spekülasyon amaçlı gayrimenkul değer artışlarının vergileme noktasındaki etkinliğini arttırmaktadır. Ancak bu haliyle gayrimenkul değer artış vergilerinden beklenen amaç ve işlevlere ilişkin yeterli düzenlemeye sahip olduğu söylenemez.

3.1.3.10. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi Olarak İmar Kanunu Kapsamındaki Düzenleme

İmar planı değişiklikleri sonrasında arsa/arazi kullanım fonksiyonu değişikliği, kat ve emsal alan artışı sonucu ortaya çıkan artı değerlerin tamamının kamuya aktarılmasına yönelik düzenlemedir. İmar Kanunu'na eklenen düzenlemelerin gayrimenkul değer artış vergisi işlevlerini yerine getirip getirmediği noktasında ele alınan kriterlere göre değerlendirmesi aşağıdaki gibidir.

- **Teorik Uygunluk (Amaç Bakımından);** Kamunun kentsel planlamaya ilişkin kararları neticesinde ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarına odaklanmaktadır. Bu doğrultuda yapılan düzenleme ile güdülen temel amacın, gayrimenkul değer artış vergileri ile elde edilmek istenen amaç ile uyumlu olduğu söylenebilir. Ancak, bayındırlık hizmetleri nedeniyle ortaya çıkan değer artışlarının bu düzenleme kapsamına dahil edilmemesi düzenlemenin etkinliğini azaltmaktadır.

• **Teorik uygunluk (Kapsam Bakımından);** İmar faaliyetlerine bağlı değer artışları bu düzenlemenin kapsamını oluşturmaktadır. Kamunun bayındırlık hizmetleri sonucunda meydana gelen değer artışları bu düzenlemenin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla tek başına kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında yeterli bir düzenleme olmamakla birlikte kamusal planlama kararlarına bağlı gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında atılan önemli bir adımdır.

• **Verimlilik;** Verginin ödenme zamanı, taşınmaza ilişkin imar planı değişikliğinden sonraki ilk satış veya yapı ruhsatı aşamasından önceki aşamadır. Ödeme zamanı noktasında mükelleflere seçim hakkı tanınması, vergiye uyumu artırma ve realize olmayan kazanç üzerinden yapılacak vergilemeye ilişkin sorunların ortadan kaldırılması adına önemli bir adımdır. Düzenleme kapsamında elde edilen gelirin idareler arasında hizmeti yapan idareye bağlı olarak paylaşılması esas alınmıştır. Bu durum yerel hizmetlerin daha etkin bir şekilde yürütülmesi noktasında önemlidir. Fayda ve maliyet paylaşımının dikkate alınması, düzenlemenin ekonomik anlamda verimli olabileceğine ilişkin diğer bir göstergedir.

• **Eşitlik;** Fayda eşitliğine uygundur. Planlama kararının ardından gayrimenkulün ilk satış aşamamasında ödeme imkanı tanındığından dolayı mülk sahibinin ödeme gücünün de dikkate alındığı söylenebilir.

• **Sürdürülebilirlik;** Gelir tabanı dar bir düzenlemedir. Sürekli bir gelir kaynağı değildir. Planlama maliyetlerinin karşılanması, spekülatif amaçlı gayrimenkul hareketlerinin caydırılması ve yerel hizmetlerin etkin bir şekilde sunulabilmesi noktasında sürdürülebilirliğe sahiptir. Ancak, siyasi baskı, çıkar çatışması ve oy kaybı gibi birtakım faktörler, bu düzenlemenin sürdürülebilirliği noktasında dikkatle izlenmesi gereken hususlardır.

• **Uygulanabilirlik;** İdari olarak uygulanabilirliği kolay bir düzenlemedir. İmar planı öncesi ve sonrasında değerlendirme yapılması noktasında uzman kişi ve kuruluşlardan yardım alınması yerinde bir düzenlemedir. Ancak sadece maiklerin talebi üzerine yapılan plan değişikliklerinden değer artış payı talep edilmesi bu düzenlemenin uygulanabilirliği noktasındaki en büyük eksikliklerdir.

Etkinlik kriterleri kapsamında yapılan değerlendirmelerden hareketle bu düzenleme;

- Amaç bakımından, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelere ilişkin teorik altyapıya sahiptir,
- İmar faaliyetlerinin yanı sıra bayındırlık hizmetlerinin de düzenleme kapsamına alınması halinde tam anlamıyla kamu kaynaklı değer artış vergisi işlevini görme noktasında etkin bir düzenleme olacaktır,

- Maliklerin ortak talepleri dışındaki planlama çalışmaları neticesinde meydana gelen değer artışlarını kapsam dâhiline almaması nedeniyle adaletsiz bir uygulama olduğu söylenebilir. Bu durum vergiye uyum ve erkinlik noktasında sorunların yaşanmasına neden olacaktır,
- Ekonomik açıdan verimlidir,
- Kamu hizmetlerinden elde edilen faydanın tekrar kamusal hizmetlerde kullanılmasına yönelik düzenlemeleri barındırmaktadır. Düzenleme kapsamında elde edilen gelirin himzeti yapan idareler arasındaki paylaşımı yerinde bir düzenlemedir,
- Yerel yönetimler için mali anlamda önemli bir gelir yaratama potansiyeline sahiptir,
- Değer artış payının tamamının kamuya aktarılması, gayrimenkul değer artış vergilerindeki mülk sahibi ve kamu arasındaki değer artış paylaşımı ilişkisine aykırıdır. Ülke uygulamalarında kamunun sadece değer artışının belirli bir kısmına yönelik vergileme yaptığı bilinmektedir,
- İdari anlamda değer artış miktarının belirlenmesi ve siyasi anlamda ise baskı ve oy kaygısı sorunlarına neden olabilecek bir yapıya sahiptir.

3.1.4. Gayrimenkul Değer Artışlarını Kamuya Aktarmaya Yönelik Düzenlemelerin Gayrimenkul Değer Artış Vergisi İşlevi Görme Açısından Değerlendirilmesi

Türk vergi sisteminde gerek geçmiş dönemlerde gerekse günümüzde gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin mevcut olduğu ifade edilmişti. Ancak daha önce de belirtildiği üzere bu düzenlemelerin önemli bir kısmı dolaylı yoldan gayrimenkul değer artış vergisi olarak kabul edilmekte ve gayrimenkul değer artış vergisi benzeri düzenlemeler olarak da bilinmektedir. Bu söylemin arkasındaki temel etken, ilgili düzenlemelerin amaç ve kapsam bakımından gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen işlevleri yerine getirme noktasında yetersiz kalmalarıdır. Bu başlık altında Tablo 15'te yer alan değerlendirmelerden hareketle Türk vergi sisteminde gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin gayrimenkul değer artış vergisine benzerliği noktasında sıralaması yapılacaktır. Bu şekilde, mevcut düzenlemelerin gayrimenkul değer artış vergisine yakınlığının ifade edilmesi amaçlanmaktadır. Sıralama, mevcut düzenlemelerin teorik uygunluğu, verimliliği, eşitlik kriterini dikkate alıp almadığı, sürdürülebilirliği ve uygulanabilirliği kriterlerine göre yapılacaktır.

Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik etkin bir düzenlemenin 100 puan olarak ele alındığı bu sıralamada öncelik, teorik uygunluğa sahip düzenlemelerdedir. İlgili düzenlemelerin gayrimenkul değer artış vergisi işlevini yerine getirme noktasında etkin bir düzenleme olabilmesi için öncelikle amaç ve kapsam bakımından vergilemeye ilişkin teorik altyapıya sahip olmaları gerekmektedir. Bu nedenle değerlendirmede teorik uygunluk kriteri 75 puan olarak ifade edilmiştir. Amaç bakımından teorik uygunlukta öncelikli olarak değer artış kaynağının kamunun karar ve hizmetlerine bağlı üç ana unsuru vergi kapsamına alması gerektiği

düşünülmektedir. Bu nedenle bu üç unsur eşit şekilde puanlandırılmıştır. Amaç bakımından teorik uygunluğun diğer şartı; vergilemenin, kamunun karar ve hizmetleri sonucunda mülk değerinde meydana gelen artışlar üzerinden yapılmasıdır. Bu kriter, 15 puan olarak belirlenmiştir. Kapsam bakımından yapılan değerlendirmede ise gayrimenkul değer artış vergilerinin özüne uygun olarak dar kapsamlı başka bir ifadeyle yalnızca kamu kaynaklı değer artışlarına odaklanan düzenlemeler puanlandırılmıştır.

Teorik uygunluk kriterinin ardından etkin bir gayrimenkul değer artış vergisi düzenlemesinden beklenen eşitlik, verimlilik, sürdürülebilirlik ve uygulanabilirlik kriterleri 5'er eşit puan olarak değerlendirilmiştir. Tablo 16, bu değerlendirmeler çerçevesinde Türk vergi sisteminde gerek geçmiş dönemlerde gerekse günümüzde gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin gayrimenkul değer artış vergisi işlevi görme noktasında sıralamaktadır.

Tablo 16: Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Değer Artışlarını Vergilendirmeye Yönelik Düzenlemelerin Gayrimenkul Değer Artış Vergisi İşlevi Görme Noktasındaki Etkinlikleri

Düzenlemeler	Teorik Uygunluk (75)							Eşitlik (10)		Verimlilik (5)	Sürdürülebilirlik (5)	Uygulanabilirlik (5)	Toplam Puan
	Amaç (60)			Vergiye Tabi Değere Göre	Kapsam (15)	Fayda	Ödeme Gücü						
	Değer Artışının Kaynağına Göre	İmar Düzenlemeleri (15)	Kentsel Dönüşüm (15)					Değer Artış Miktarı (15)					
7221 Sayılı Kanun ile İmar Kanununda Yapılan Düzenlemeler	x	15	x	15	15	5	5	5	x	x	60		
Şerhiye	15	x	x	15	15	5	5	5	x	x	55		
DOP	x	15	x	x	15	x	x	5	5	5	45		
HKP	15	x	x	x	15	5	5	x	x	x	35		
GMKAV	x	x	x	x	x	x	5	5	5	5	15		
GVK (Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi)	x	x	x	x	x	x	5	5	5	x	15		
Gelir Vergisi Kanun Tasarısı (2013)	x	x	x	x	x	x	5	5	5	x	15		
Emlak Vergisi	x	x	x	x	x	x	5	5	5	x	15		
Tapu Harcı	x	x	x	x	x	x	5	5	5	x	15		
Değerli Konut Vergisi	x	x	x	x	x	x	5	5	x	x	5		

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 16’da görüldüğü üzere Türk vergi sistemi içerisinde gayrimenkul değer artış vergisine en yakın düzenleme, 7221 sayılı Kanun kapsamında imar değişiklikleri sonucunda meydana gelen gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemedir. İlgili mevzuat kapsamında kamunun planlama kararları neticesinde meydana gelen değer artışlarının vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Amaç bakımından yapılan değerlendirmeye göre ilgili düzenleme, imar değişikliklerine bağlı değer artışlarını kapsam dahiline alırken bayındırlık hizmetleri ve kentsel dönüşüme bağlı değer artışlarını vergi dışı bırakmaktadır. Tablodan da görüldüğü üzere bu üç ana unsur vergi kapsamına alan herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. DOP ve geçmiş dönemlerde uygulanan Şerefiye ’de de benzer bir durum hakimdir. Bu açıdan 7221 sayılı Kanun kapsamındaki vergileme, yalnız başına gayrimenkul değer artış vergisi işlevi görme noktasında yeterli değildir. Ancak mevcut düzenlemeler içerisinde kısmen amaç bakımından uygun olması, vergilemenin değer artış miktarı üzerinden yapılması, kapsam bakımından etkin olması, vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkesini göz önünde bulundurması ve verimliliğe ilişkin usul ve esaslar içermesi nedeniyle ön plana çıkmaktadır.

7221 sayılı Kanun ile İmar Kanunda Yapılan Düzenlemelerin ardından gayrimenkul değer artış vergilerine en yakın düzenleme şerefiyedir. Şerefiye ’de vergiye tabi değer, kamusal hizmet sonucu mülk değerinde meydana gelen artı değerdir. Bu açıdan teorik altyapıya uygundur. Ancak amaç bakımından dar bir faaliyet alanına hitap etmesi, bu düzenlemenin de tek başına gayrimenkul değer artış vergisi işlevini yerine getirmesi noktasındaki en büyük engeldir.

DOP’da esas amaç, yeni imara açılan yerlerde toplumun müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamaktır. Bu ihtiyaçları karşılamaya yönelik pay talebinin planlamaya bağlı muhtemel değer artışları karşılığında talep edilmesi nedeniyle gayrimenkul değer artış vergisi olarak kabul edilmektedir. Ancak pay tahsisinin değer artışından bağımsız olması ve planlama faaliyetleri dışında diğer kamu kaynaklı değer artışlarını vergi kapsamına almaması nedeniyle etkin bir gayrimenkul değer artış vergisi değildir. Kamusal hizmet maliyetine katılımı amaçlamaya yönelik bir düzenleme olan HKP ise, gerek esas amacı gerekse hizmete katılım bedelinin değer artış miktarına göre belirlenmemesi nedeniyle gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen işlevleri karşılama noktasında eksik bir düzenlemedir.

Gelir Vergisi kapsamındaki düzenleme, GMKAV ve Gelir Vergisi Kanun Tasarısındaki düzenlemeler, kamu kaynaklı değer artışlarından ziyade piyasa sürecinde meydana gelen gayrimenkul değer artışlarına odaklanmaktadır. Bu nedenle bu düzenlemeler daha çok sermaye kazancı vergileri kapsamında değerlendirilmektedir. Emlak Vergisi, Tapu Harcı ve Değerli konut vergisinde ise asıl amaç, kamu kaynaklı değer artışlarından ziyade mevcut servet portföyünü vergilemektir.

Sonuç olarak, mevcut Türk vergi sistemi içerisinde kamu kaynaklı bütün değer artışlarını vergilemeye yönelik bir düzenleme mevcut değildir. Bu kapsamda çalışmanın son bölümünde, yukarıda ifade edilen amaç, kapsam ve diğer kriterlerden hareketle kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik bir öneri sunulacaktır.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARININ KAMUYA AKTARILMASININ SOSYO-EKONOMİK AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE İÇİN VERGİ ÖNERİSİ

Bu bölümde öncelikli olarak, gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler, sosyo-ekonomik açıdan incelenerek Türk vergi sistemine dahil edilecek bir gayrimenkul değer artış vergisinin muhtemel etkileri tartışılacaktır. Daha sonra, Türkiye’de kentsel rantların tarihsel süreç içerisindeki gelişiminden bahsedilerek çalışmanın diğer bölümlerinde ifade edilen kamunun karar ve hizmetleri ile gayrimenkul değer artışları arasındaki ilişki ortaya konacaktır. Bu kapsamda, bazı büyük kamu projelerinin yer aldığı konumlardaki gayrimenkul değer artışlarının seyrindeki değişimlere ilişkin veriler yorumlanacaktır. Çalışmanın son kısmında ise, yukarıda ifade edilen tartışmalar, üçüncü bölümde ele alınan ülke uygulamaları ve verilerden elde edilen bulgular göz önünde bulundurularak Türkiye’de kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının kamuya aktarılmasına yönelik öneriler sunulacaktır.

4.1. Gayrimenkul Değer Artışlarının Kamuya Aktarılmasının Sosyo-Ekonomik Açıdan Değerlendirilmesi

Vergilerin geleneksel fonksiyonu, mali açıdan gelir elde etmektir. Ancak modern maliye anlayışında vergiler, devletin ekonomiye müdahalesinin bir aracı olarak da kullanılmaktadır. Dolayısıyla günümüzde vergiler sadece devlete gelir sağlayan bir araç olmanın yanı sıra iktisadi ve sosyal hayata müdahale aracı olarak kullanılmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2016: 20). Gayrimenkul değer artış vergilerinde, vergilemenin mali amacından ziyade mali olmayan amaçlar ağır basmaktadır. Bu çerçevede gayrimenkul değerinde meydana gelen artışı vergileyen kamu otoriteleri kimi zaman gelir dağılımını düzenlemek kimi zaman düzenli kentleşmeyi temin etmek kimi zaman da vergilemede adaleti sağlamak gibi amaçlar çerçevesinde bu gelir türüne başvurmaktadır. Bu başlık altında gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler, Sosyo-ekonomik açıdan incelenecektir. Ekonomik değişimlerin toplum üzerinde yaratacağı değişiklikler olarak ifade edilen Sosyo-ekonomik yaklaşım, aynı anda hem toplumsal alanı hem ekonomik alanı veya her ikisi arasındaki ilişkiyi ele alan bir yaklaşımdır (TDK).

Bilindiği üzere en önemli kamu gelirlerinden birisi olan vergiler, sadece kamuya finansal anlamda destek olmak amacıyla başvuru bir gelir türü değildir. Gelir dağılımını düzenlemek,

ekonomik istikrarı ve büyümeyi sağlamak, insan sağlığını korumak, çevresel sorunlarla mücadele etmek, tarım ve düzenli kentleşmeyi teşvik etmek gibi birçok mali olmayan amaç kapsamında bu gelir türüne başvurulmaktadır. Dolayısıyla vergileme ile toplumsal düzen arasında sıkı bir ilişkiden bahsetmek mümkündür. Bu çerçevede çalışmanın bu bölümünde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik vergisel düzenlemeler ile vergileme ilkeleri, bütçe, vergi psikolojisi, vergiye uyum, kentleşme ve tarım sektörü arasındaki ilişki incelenerek Türk vergi sistemine dahil edilecek bir gayrimenkul değer artış vergisinin muhtemel etkileri tartışılacaktır. Vergileme ilkeleri kapsamında gayrimenkul değer artış vergilerinin adaleti temin etme noktasındaki durumu, vergileme nedeniyle mükelleflerin zor duruma düşmemesi olarak ifade edilen uygunluk ilkesi, vergilemenin iktisadilik ilkesi çerçevesinde piyasa dengesi üzerindeki etkisi, bu verginin verimliliği ve diğer vergileme ilkeleri karşısındaki durumu ele alınacaktır. Ardından, kentleşme ile birlikte tarım alanlarının kentsel topraklar haline dönüşüm süreci ile gayrimenkul değer artış vergileri arasındaki ilişki incelenecektir. Daha sonra, düzenli ve modern kentleşme ile gayrimenkul değer artış vergileri arasındaki ilişki ele alınacaktır. Son olarak ise vergi psikolojisi başlığı altında, vergi sistemine dahil edilecek bir gayrimenkul değer artış vergisi karşısında mükelleflerin tutum ve davranışlarında meydana gelebilecek değişimler tartışılacaktır.

4.1.1. Vergileme İlkeleri Kapsamında Değerlendirilmesi

Bir vergi sisteminin kendisinden beklenen amaçlara ulaşabilmesi adına taşınması gerektiği temel normlar olarak ifade edilen vergileme ilkeleri (Turhan, 1998: 190), vergi sistemlerinin başarısının değerlendirilmesinde göz önünde tutulan ilkelere dir. Bu ilkeler genel itibarıyla, vergilemenin klasik ve modern ilkeleri olmak üzere iki ana başlık altında incelenmektedir. Bu ayrım çerçevesinde vergilemenin klasik ilkeleri; adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir. Modern vergileme ilkeleri ise, verimlilik, esneklik, tarafsızlık, eşitlik, genellik, fayda, ödeme gücü ve ayırma ilkesidir (Pehlivan, 2012: 146). Vergilemeye ilişkin bu temel ilkelere hareketle Türk vergi sistemi bünyesine eklenecek olan bir gayrimenkul değer artış vergisinin bu ilkeler karşısındaki durumu aşağıdaki başlıklar altında özetlenmiştir.

▪ *Vergilemede Adalet İlkesi*; Adil bir vergi sisteminin sağlanması, devletin öncelikli olarak dikkate alması gerektiği hususlardan biridir. Gerek teorik tartışmalarda gerekse uygulamada vergi ile ilgili gündemin temel bileşenlerinden biri genellikle adalet olmaktadır (Şen ve Sağbaşı, 2016: 223). Gayrimenkul değer artış kazançlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin vergileme ilkeleri karşısındaki durumunun incelendiği çalışmalarda da ilk olarak ele alınan ilke adalettir (Rhoads ve Bird, 1967: 410; Tanzi ve Shome, 1992: 36; Fainstein, 2012: 24; Smolka, 2015: 4; Polat vd. 2016: 2269). Vergilemede adalet ilkesi; genellik, eşitlik ve ödeme gücü ile yararlanma ilkelerinin bileşiminden oluşmaktadır (Pehlivan, 2012: 146).

Genellik ilkesi, vergi ödeme gücüne sahip olup, vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunan bütün gerçek ve tüzel kişilerin vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir (Turhan, 1998: 206). Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik bir düzenleme ile vergilemede genellik ilkesinin sağlanabilmesi için, kentsel rant oluşumundan fayda gören bütün mükelleflerin vergi kapsamına alınması gerekir (Smolka, 2015: 4). Bu kapsamda kamunun neden olduğu kentsel değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik bir düzenlemenin altyapı hizmetleri, ulaşım yatırımları, sosyal tesis yatırımları, imar planları, kentsel dönüşüm çalışmaları, spekülasyon gibi kentsel rantı meydana getiren bütün kamusal faaliyetleri ve bu faaliyetler neticesinde mülkünde değer artışı yaşanan bütün mükellefleri vergi kapsamına alması gerekmektedir. Dolayısıyla genellik ilkesine uygun bir gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen, kamu kaynaklı bütün değer artışlarını vergi kapsamına almasıdır. Sadece imar düzenlemeleri sonucu veya bayındırlık hizmetleri sonucu ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını vergi kapsamına alan bir düzenleme, tam anlamıyla genellik ilkesine uygun yönde hareket etmez.

Genellik ilkesi kapsamında değinilmesi gereken noktalardan biri de istisna ve muafiyet müesseseleridir. Bilindiği üzere birtakım iktisadi ve sosyal nedenler kapsamında her vergi sistemi içerisinde bu uygulamalara yer verilmektedir. Genellik ilkesini zedeleyen unsurlar arasında gösterilen istisna ve muafiyet müesseselerinin mümkün olduğu kadar dar tutulması gerekmektedir. Gayrimenkul değer artış vergilerinde, vergilemenin mali amacından ziyade mali olmayan amaçların ağır bastığı bilinmektedir. Bu nedenle birtakım istisna ve muafiyetlere yer verilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. İstisna ve muafiyetlerin objektif kriterlere göre belirlenmesi ve mümkün olduğu kadar sınırlı tutulması, gayrimenkul değer artış vergilerinin genellik ilkesine uyumunu arttıracaktır. Sonuç olarak, kamu kaynaklı bütün değer artış nedenleri ile bu artıştan fayda gören mükellefleri vergi kapsamına alıp istisna ve muafiyet uygulamalarına mümkün olduğu kadar dar kapsamlı yaklaşan bir gayrimenkul değer artış vergisinin vergilemede genellik ilkesine uygun yönde hareket edeceği söylenebilir.

Eşitlik İlkesi; Yükümlülerin vergi borçlarının tespitinde, ödeme güçlerinin dikkate alınarak eşit veya benzer durumda bulunan kişilerin aynı vergileme statüsüne tabi tutulmasıdır. Vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik ilkelerden biridir. Aynı durumda olan mükelleflerin aynı vergilendirme şartlarına tabi olması yatay eşitlik; farklı durumda olan mükelleflerin ise farklı vergileme şartlarına tabi tutulması ise dikey eşitlik olarak ifade edilmektedir. Vergi adaletinin sağlanmasında bu iki durumun birlikte ele alınması gerekmektedir (Pehlivan, 2012: 150). Gayrimenkul değer artış vergileri, teorik olarak kamusal hizmetlerden yararlanma karşılığında başvuru bir gelir türüdür. Ancak, kamunun karar ve hizmetleri sonucunda mülk değerinde meydana gelen artışın realize olduğu durumlarda mükelleflerin ödeme güçlerinin artacağı da bir gerçektir. Bu açıdan bakıldığında, gayrimenkul değer artış vergilerinin kamusal hizmetten faydalanma nispetinde belirlenmesi ancak ödeme gücü ilkesini de göz önünde bulundurması gerektiği söylenebilir.

Gayrimenkul değer artış vergilerinde eşitlik ilkesini ve ödeme gücünü güçlendirmeye yönelik adımlar; artan oranlı tarife yapısı ve ayırma ilkesidir. Artan oranlı bir tarife yapısı, elde edilen değer artışı ve ödenecek vergi miktarı arasında doğru orantılı bir ilişkinin kurulmasında kullanılabilecek önemli tekniklerden biridir. Artan oranlı tarife yapısı ile, kamunun karar ve hizmetleri sonucunda gayrimenkulünde daha fazla değer artışına sahip olan mükellefler daha düşük rant geliri elde eden mükelleflere oranla daha fazla vergi ödeyecek; benzer oranlarda rant geliri elde edenler de aynı oranlarda vergi ödeyecektir. Dolayısıyla yatay ve dikey eşitlik sağlanmış olacaktır.

Artan oranlı vergilemenin yanı sıra gelirin kaynağı ve niteliğinin göz önünde bulundurularak vergileme yapılması esasına dayalı ayırma ilkesi de gayrimenkul değer artış vergilerinin ödeme gücü ile uyumlu olması noktasında kullanılabilecek tekniklerdendir. Emeğin ve sermayenin adil gelişimine katkıda bulunmak, gayrimenkul değer artış vergilerinin temel amaçları arasındadır (Bess, 2018: 61). Emek gelirinden ziyade sermayenin bir getirisi olan rantı daha yüksek oranlarda vergiye tabi tutmak, vergilemede ödeme gücü ilkesini güçlendirmeye yönelik bir adım olarak kullanılabilir.

Yararlanma İlkesi, vergilemenin bireylerin kamu hizmetlerinden sağlamış oldukları yarar kapsamında yapılmasını ifade etmektedir. Ancak kamu hizmetlerinin bölünemez ve pazarlanamaz nitelikte olması nedeniyle bütün kamu hizmetlerinin finansmanında bu yola başvurmak mümkün değildir. Kamusal hizmet maliyetine katılımı amaçlayan ve gayrimenkul değer artış vergisi benzeri olarak adlandırılan bazı düzenlemelerde bu ilke gözetilmektedir. Gayrimenkul değer artış vergilerinde de yararlanma ilkesi göz önünde bulundurulmakla birlikte vergileme yalnızca bu prensip altında yapılmamaktadır.

▪ *Vergilemede İktisadilik İlkesi*; Bu ilke dar anlamda, vergilemeye ilişkin tarh ve tahsil masraflarının mümkün olduğu kadar düşük miktarlarda olması olarak yorumlanmaktadır. Geniş anlamda ise, vergilemenin etkisinin iktisadi faaliyetlere mümkün olduğu kadar az zarar vermesi gerektiği şeklinde yorumlanmaktadır (Turhan, 1998: 194).

Gayrimenkul değer artış vergileri, genel itibarıyla emsal bedel üzerinden veya mükellefin beyanı üzerinden tarh edilmektedir. Coğrafi bilgi sistemleri, hedonik fiyatlama modeli gibi gayrimenkul değerlenme şirketlerinin kullandığı daha dar ve kapsamlı analiz yöntemleri kullanılmamaktadır. Uzman personel yetersizliği, idari maliyetler, siyasal kaygılar, süre kısıtı gibi etkenler bu yöntemlerin tercih edilmeme nedenleridir. Dolayısıyla klasik yöntemler kullanılarak tarh ve tahsil işlemi yapılacak olan bir gayrimenkul değer artış vergisi düzenlemesi iktisadilik ilkesi ile uyumlu yönde hareket edecektir. Ancak bu yöntemlerin etkinliği tartışmaya açıktır. Emsal bedeller ile gerçek alım-satım bedelleri arasındaki farklar bu durumun en büyük göstergesidir. Bu

noktada klasik yöntemler kullanılarak yapılacak olan tarh ve tahsil işlemlerinde denetim mekanizmasının etkin olarak kullanılması gerekmektedir.

Vergilemede iktisadilik ilkesinin geniş anlamda yorumu, vergilerin maliye politikası aracı olarak gelir dağılımı üzerindeki etkileri ve vergileme ile ekonomik büyüme arasındaki ilişki gibi çok yönlü bir incelemeyi gerektirir. Vergileme, bireylerin ekonomik karar ve tercihlerinde etkilidir. Genel ekonomik hayatın işleyişinde de önemli bir rolü olan vergiler, iktisadi amaçların gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Daha önceki bölümlerden de hatırlanacağı üzere gayrimenkul değer artış vergileri, özel servet artış vergisi niteliğindedir. Servet vergilerinin gelir dağılımı üzerinde pozitif etkiler yarattığı bilinmektedir (Turhan, 1998: 188; Rakowski, 2000: 130; EC, 2015:2). Dolayısıyla gayrimenkul değer artış vergileri, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve ekonomik büyümenin temini noktasında önemli bir politika aracı olarak kullanılabilir.

Gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin, ekonomik büyüme ve kalkınmayı olumlu yönde etkileyeceğine yönelik görüşler yoğunluktadır. Konu ile ilgili ampirik çalışmaların büyük kısmında büyüme üzerinde en az olumsuz etkiye sahip vergiler, servet vergileri olarak gösterilmektedir (Xing, 2011: 3; Demir ve Sever, 2017: 55; Di Sanzo vd. 2017: 241). Servet artışlarını ele alan gayrimenkul değer artış vergileri de bu yönüyle ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etki yaratması beklenmeyen vergiler arasındadır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler için ekonomik denge üzerinde çok az bozulmaya neden olacağı ve mali açıdan önemli bir gelir kaynağı oluşturacağı yönünde görüşler mevcuttur (Kalkuhl vd. 2018: 339).

İmalat ve hizmet sektörü gibi yüksek istihdam oranına sahip, üretken ve diğer sektörleri de harekete geçiren sektörlerin vergilendirilmesine karşılık istihdam etkisi bu sektörlerle nazaran daha az olan ve üretken olmayan konumdaki gayrimenkul kazançlarının vergi dışı bırakılması bu alandaki spekülasyon hareketlerin güçlenmesine neden olmaktadır (Kaya, 2011: 85). Bu kapsamda emek ve üretken sektörler üzerine yoğunlaşan vergilerden ziyade istihdam etkisi az olan ve üretken olmayan gayrimenkul sektörüne yönelik bir yükümlülük vergileme yolu ile piyasa dengesinin bozulmaması adına otomatik stabilizatör görevi görebilir. Ayrıca bu vesile ile elde edilen gelirler neticesinde, emek ve harcamalar üzerindeki vergi yükü düşürülerek gelir düzeyi dezavantajlı gruplar üzerindeki baskı azaltılabilir (LVTC, 2015; Kalkuhl vd. 2018: 340). Dolayısıyla bu vergiler, yatırımların üretken alanlara kayması ve kaynakların daha etkin alanlarda kullanılması noktasında bir mali araç olarak kullanılabilir. Hane halkının yatırım ve tasarruflarının üretken alanlarda kullanılması noktasında teşvik edici bir rol oynayabilir. Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerden biri olan boş arazilerin vergilendirilmesi yöntemi de benzer şekilde spekülasyon hareketlerin önlenmesinde ve arazilerin üretim amaçlı kullanılması yoluyla ekonomik üretimin artırılması yönünde pozitif etkiler yaratabilir (Tideman, 1998: 274).

▪ *Vergilemede Uygunluk İlkesi*; Gayrimenkul değer artış vergilerinde, verginin ödeneceği zaman ve ödeme biçimi konusunda mükelleflere kolaylık tanınması vergilemede uygunluk ilkesini güçlendirecektir. Bu kapsamda çalışmanın ikinci bölümünde değinilen ülke örneklerinde görüldüğü üzere verginin ödenebilirliği noktasında mükelleflere kolaylık sağlayan ülkeler, bu vergiyi genel itibarıyla mülkün satışı, yapı ruhsat izninin alınması veya imar artışı düzenlemelerinde bu hakkın kullanılması aşamasında almaktadır. Verginin alınma zamanı, gayrimenkul değer artışının nedeni ve vergiyi doğuran olayın vukuu tarihine göre değişmekle birlikte yaygın kanı realize olmuş değer artış kazançlarının vergilendirilmesidir. Bu yaklaşım, vergilemede uygunluk ilkesi ile uyusmaktadır. Verginin ödenme zamanının yanı sıra ödeme biçimi de bu ilke açısından önemlidir. Bu kapsamda başvuru temel kolaylıklar; vergi miktarının taksitler halinde alınması, vergi ödeme zamanının uzun periyotlara yayılması ve aynı ödeme seçeneğinin tanınmasıdır.

▪ *Vergilemede Verimlilik İlkesi*; Dar anlamda verimlilik ilkesi, vergileme ile elde edilen gelirlerin kamu harcamalarının finansmanını karşılayacak ölçüde olmasını ifade eder. Türk vergi sistemi içerisinde mevcut gayrimenkul değer artış vergisi benzeri uygulamalar gerek vergi oranlarının düşüklüğü gerekse kamu idarelerinin siyasi baskılar nedeniyle başvurmadan kaçınması nedeniyle verimlilik bakımından etkin değillerdir. Ayrıca matrah tespitinde çoğu düzenlemede esas alınan emsal bedel uygulaması, vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti noktasında önemli sorunlara neden olmaktadır. Objektif kriterlere uygun bir şekilde matrah tespitinin yapıldığı ve kamusal hizmet maliyetlerinin göz önüne alınacağı bir düzenleme gayrimenkul değer artış vergilerinin verimlilik ilkesine uygunluğunu arttıracaktır.

▪ *Belirli İlkesi*; Yükümlülerin ödeyecekleri vergi miktarının, ödeme zamanı ve şeklinin önceden belli olmasını ifade eden belirli ilkesi, etkin bir gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen özellikler arasındadır. Bu kapsamda belirli ilkesine uygun bir gayrimenkul değer artış vergisinde matrah belirleme sürecinin açık ve aleni olması, değerlendirme aşamasında objektif kriterlerin kullanılması, ödeme zamanı ve şekli konusunda kanunilik ilkesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

▪ *Tarafsızlık İlkesi*; Devlet tarafından alınan vergi miktarının ekonomik karar ve faaliyetlerdeki tercihleri etkilemeyecek düzeyde az olmasını ifade eden tarafsızlık ilkesi, gayrimenkul değer artış vergilerinin temel amaçlarına uygun değildir. Gayrimenkul değer artış vergilerinin temel amaçlarından biri spekülasyon amaçlı gayrimenkul hareketliğinin cazibesini azaltarak sermaye ve servet birikimini üretken sektörlerle kaydırmaktır (LVTC, 2015). Ancak burada dikkat edilmesi gereken noktalardan biri vergilemenin gayrimenkul piyasası üzerindeki etkisidir. Bu noktada psikolojik vergi sınırı dikkate alınmalıdır.

4.1.2. Bütçe Üzerindeki Etkileri

Gayrimenkul değer artış vergilerinde, vergilemenin mali fonksiyonundan ziyade ekonomik ve sosyal fonksiyonunun ön planda tutulduğu bilinmektedir. Ancak şüphesiz her vergi türünde olduğu gibi gayrimenkul değer artış vergilerinde de benimsenen temel amaçlardan biri kamu harcamalarının finanse edilmesidir (LVTC, 2015). Nüfus artışı ve kentleşme, kamu harcamalarının önemli artış nedenleri arasında gösterilmektedir. Nüfus artışına bağlı yapılaşma hareketliliği ile planlı ve modern yaşam alanları oluşturulması yönündeki ihtiyaçlar kamu kesiminin bu alana yönelik harcamalarının artmasına neden olmaktadır. Bu noktada birçok ülke, bayındırlık ve kentsel planlama hizmetlerinin maliyetinin hizmete bağlı değer artışlarından fayda gören mükellefler tarafından karşılanması yoluna başvurmuştur (Alterman, 2011: 461). Gayrimenkul değer artış vergilerinin mali açıdan önemli bir gelir kaynağı yaratacağına ilişkin görüş bildiren birçok ekonomist, bu kalemden elde edilecek kaynağın özellikle yerel yönetim bütçelerinde önemli bir gelir kalemi oluşturacağını savunmaktadır (Smolka, 2015: 41). Çalışmanın ikinci bölümünde ele alınan ülke örneklerinde de görüldüğü üzere kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergiye tabi tutan ülkelerde, bu gelir kaleminin planlı ve modern kentleşmeye yönelik fonlarda toplandığı ve ilgili hizmetlerin maliyetinin büyük oranda buradan karşılandığı görülmüştür. İsviçre, Kolombiya ve ABD’de kamusal faaliyetlere bağlı gayrimenkul değer artışları karşılığında tahsil edilen vergilerin yerel bütçe gelirleri arasında önemli bir pay teşkil ettiği görülmüştür (Zhao ve Larson, 2011: 3; VLP- ASPAN: 2015). Özellikle Kolombiya’da bazı yerel yönetimlerin toplam gelirinin yaklaşık %30’u gayrimenkul değer artış vergisi gelirlerinden oluşmaktadır (Smolka, 2016: 4). Dolayısıyla gayrimenkul değer artış vergileri, düzenli ve öngörülebilir bir gelir türü olmamakla birlikte kamusal hizmet maliyetlerinin finansmanının sağlanması noktasında bütçeye ek bir gelir kalemi yaratma potansiyeline sahiptir.

Türkiye’de kamunun karar ve hizmetlerine bağlı gayrimenkul değer artışı oluşumunda rol oynayan kamu idarelerinin katkıları yeteri kadar gelire dönüştürülememektedir. Bu durumun temel nedeni servet vergilerine yeteri kadar başvurulmamasıdır. Gayrimenkul değer artış vergileri, servet vergisi kapsamındaki servet artış vergisi olarak kabul edilmektedir. Mevcut vergi sistemi içerisinde servet artış vergisi yer almamakla birlikte servet vergilerinin genel yönetim bütçesindeki payı ise yaklaşık olarak %3,7’dir (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2020b). Mevcut düzenlemeler arasında bulunan HKP ve DOP’da kısmi manada hizmet maliyetine katılım amaçlanmakla birlikte bu konuda yeterli gelir kaynağının oluşturulmadığı daha önceki bölümlerde ele alınmıştı. Bu kapsamda doğrudan kamu kaynaklı değer artışlarına odaklanan bir düzenleme ile kamusal bayındırlık hizmetleri ve kentsel planlama faaliyetlerinin bütçe üzerindeki yükünü hafifletmeye yönelik bir politika izlenmesi yerinde olacaktır.

Gayrimenkul değer artış vergilerinin bütçe üzerindeki etkileri üzerine yapılan değerlendirmelerde öne çıkan konulardan biri de yerel yönetimlerin gelir kaynaklarına yeni bir kaynağın kazandırılması ve öz gelir kaynaklarının arttırılmasıdır (Polat, 2019: 1). Gayrimenkul değer artış vergisinin uygulandığı ülkelerde, bu vergiden elde edilen kaynak merkezi ve yerel idareler arasında paylaştırılmaktadır. Bu kapsamda gayrimenkul değer artış vergileri, belediyelerin görev ve gelir dengesizliğinin giderilmesi noktasında bir politika aracı olarak kullanılabilir (Smolka, 2015: 41).

4.1.3. Tarım Üzerindeki Etkileri

Tarımsal üretimin ana girdi kaynağı olan toprak, ekonomik açıdan temel üretim faktörleri arasında yer almaktadır (Rondhi vd. 2018: 1). Üretim faktörü olan toprağın en önemli özellikleri; sınırlı miktarda olması, başka yere taşınamaması ve çoğaltılmasının mümkün olmamasıdır. Bu özelliklerden anlaşılacağı üzere toprak, kıt kaynak niteliğindedir (Ertürk, 1997: 159). Ancak bu kıt kaynak, kamunun planlama faaliyetleri neticesinde esnek bir nitelik kazanabilmekte ve asıl işlevinin dışında kullanıma açılarak üzerinden rant elde edilebilen bir ekonomik girdi haline dönüşebilmektedir (Kaipanen, 2017: 2).

Çalışmanın ilk bölümünde kentsel rant teorilerinin tarımsal rant teorilerinden hareketle oluştuğu ifade edilmişti. Tarımsal rantın açıklanmasında ortaya koyulan konum, mesafe, ulaşım maliyetleri ve sınıf gücü gibi kriterlerin kentsel rant teorilerinde de kullanıldığı bilinmektedir (Alonso, 1960: 149; Haila, 2015: 60). Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere gayrimenkul değer artışları ile tarım arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkinin ilk ayağı rant oluşum süreci, diğer ayağı ise tarımsal alan ve üretim ile ilgilidir. İlk ayak olan rant oluşum süreci, tarımsal alanların kentsel arsalar haline dönüşüm aşamasındaki kentsel rant oluşumunu ifade etmektedir. Bu süreç, kentsel rant oluşumunu tetiklemektedir. Grafik 1'de yeni imara açılan tarım alanlarının kent toprağına dönüşmesi neticesinde değer artış sürecinin işleyişine dikkat çekilmiştir. Tarım topraklarının kent toprağına dönüşümü sürecinde ortaya çıkan bu değer artışları, toprak sahiplerinin spekülatif yönde hareket etmelerine ve siyasi baskılar yoluyla imar düzenlemeleri üzerinde etkili olmaya çalışmalarına neden olmaktadır. Bu durum, tarım alanlarının amacı dışında elde tutulmasına neden olmaktadır.

Kentsel rant ile tarım arasındaki ilişkinin ikinci ayağı, tarımsal alan ve üretim noktasında ortaya çıkmaktadır. Büyüyen kent merkezlerinin tarım alanlarına doğru genişlemesi, tarımın artı değer yarattığı toprakların yerleşime açılmasına neden olmaktadır. Kentsel alan arzını arttırmak amacıyla kırsal alanların ve doğal kaynak açısından zengin olan tarım alanlarının yerleşime açılması tarımsal alanların azalmasını ve dolayısıyla üretim noktasında sorunların yaşanmasını beraberinde getirmektedir (Görmez, 2010: 12). Bu durum, biyoçeşitliliğin yok olmasına, gelecekte gıda güvenliği oluşmasına, toprak verimliliğinin azalmasına, yağmur sularının toprak tarafından

emilmesi sonucu sellerin meydana gelmesine ve iklim değişikliği gibi birçok çevresel sorunun ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır (Bonnet ve Montanerella, 2015).

Tarım alanlarının kentsel alanlara dönüştürülmesi neticesinde ortaya çıkan değer artışlarının vergilendirilmediği Türkiye’de kentsel alanlardaki meralar ve tarım alanları yerleşime açılmakta; kırsal alandaki meralar ve ormanlar ise tarım alanlarına çevrilmektedir (Turan, 2009: 147). TÜİK tarafından yayınlanan tarım ve orman alanları istatistikleri bu değerlendirmeyi destekleyici niteliktedir. 1988 yılında 41.940 (Bin Hektar) olan toplam tarım alanı 2019 yılında 37.712’ye (Bin Hektar) düşmüştür. Hızlı kentleşme sonucunda arazi arzının kentsel yerleşimi karşılayamadığı durumlarda kamusal planlama kararları ile arazi arzında artış yaratmak olağan ve mecburidir. Ancak bu artış, verimli tarım topraklarından ziyade tarımsal üretimi olumsuz yönde etkilemeyecek alanlara yönelik olmalıdır. Ayrıca planlama kararları neticesinde kent toprağı arzında meydana gelecek artışlara yönelik düzenlemelerde, o bölgelerde ortaya çıkan değer artışlarının dikkate alınması gerekmektedir. Aksi taktirde toprak arzı isteği, talep yetersizliğinden ziyade spekülasyon amaçlı olarak ortaya çıkmaya başlayacaktır. Bahsedilen bu tedbirler, gayrimenkul değer artış vergilerinin sosyal amaçları arasında gösterilmektedir. Nitekim halka açık alanların, ormanların ve tarım alanlarının korunması bu düzenlemeler ile güdülen temel amaçlar arasındadır (Wunderlich, 1997: 219).

Tarım ile kentsel rant ilişkisine yönelik yukarıda ifade edilen bilgilerden hareketle Türk vergi sistemi bünyesine eklenecek olan bir gayrimenkul değer artış vergisi ile tarımsal arazileri tarım dışı potansiyeli nedeniyle elinde tutmak isteyenlerin güdüleri caydırılabilir. Kent imarının yerini ve türünü etkileyecek bir vergi sistemi veya gayrimenkullerin sürekli el değiştirmesini önlemeye yönelik vergiler yoluyla da bu kaynağın cazibesinin azaltılması yoluyla tarım alanlarının korunması sağlanabilir (Wunderlich, 1997: 219; Ertürk, 1997: 172).

4.1.4. Kentleşme Üzerindeki Etkileri

Kentleşme, en basit ifadeyle nüfusun belirli bir alanda yoğunlaşması olarak tanımlanabilir. Bu dar bakış açısına göre kentleşme, sadece demografik bir olay olarak ele alınmaktadır. Ancak, kentleşme olgusu sadece basit demografik bir olay olmayıp, ekonomik, sosyal, siyasal, kültürel bir sürecin ifadesidir. Bu bakış açısına göre kentleşme; sanayi ve ekonomik gelişme paralelinde kent sayılarının artması ve mevcut kentlerin büyümesi sonucunu doğuran, toplum yapısında örgütlenme, iş bölümü ve uzmanlaşma yaratan, insan davranış ve ilişkilerinde kentlere özgü değişiklikler yaratan bir nüfus birikim sürecidir (Ertürk, 1997: 11; Kaya vd. 2007: 15). Sanayi devrimi ile başlayan kentleşme süreci, hızla artmaya devam etmektedir. Dünya genelinde ilk kez 2007 yılında kentlerde yaşayan nüfus kırsal alanda yaşayan nüfus miktarını geçmiştir (WB, 2018).

Tablo 17: Türkiye ve Dünya’da Kentsel Nüfus Oranları (1960-2018/ %)

Yıllar	Türkiye	Dünya Geneli
1960	%31	%33
1970	%37	%36
1980	%43	%39
1990	%56	%42
2000	%63	%46
2010	%70	%51
2018	%75	%55

Kaynak: WB, 2018

Tablo 17’den de görüldüğü üzere dünya genelinde ve Türkiye’de nüfusun kentlerde yaşama oranı sürekli olarak artmaktadır. Özellikle Türkiye’de 1980’li yıllardan sonra kent nüfus oranındaki artış dikkat çekmektedir. Toprak yetersizliği, işsizlik, tarımda makineleşme, tarımsal politikalar, iklim koşulları, eğitim talebi, kentin cazibesi, daha iyi hayat standardı arayışı, ulaşım olanakları gibi birçok faktör bu dağılımın arkasındaki temel nedenlerdir (Ertürk, 1997: 20). Kentleşme oranında yaşanan bu artış, birtakım avantaj ve dezavantajların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Özellikle hızlı ve düzensiz kentleşme, çevre sorunları arasında gösterilmektedir. Hızlı ve düzensiz kentleşme; küresel ısınma, hava kirliliği, su kaynaklarının kirlenmesi, çarpık yapılaşma gibi sorunlara neden olmaktadır. Çevresel sorunların dışında kent yaşamına alışmada yaşanan sosyalizasyon sorunu ve yerel yönetimlerin hizmet talebini karşılama noktasındaki yetersizlikleri gibi birtakım sorunlara da neden olmaktadır (Kaya vd. 2007: 24). Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemeler, hızlı ve düzensiz kentleşmenin neden olduğu bu sorunların çözümüne yönelik mali araçlar arasında gösterilmektedir (Kalkuhl vd., 2018: 341).

Kentleşmeye bağlı olarak ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını vergilendirmek, bir yandan çarpık kentleşmenin önlenmesine diğer yandan ise vergileme sonucu elde edilen gelirlerin düzenli ve modern kent oluşumunda kullanılmasına katkıda bulunmaktadır (Kaipanen, 2017: 18; Kalkuhl vd., 2018: 341). Kentin hızlı büyümesine paralel olarak konut talebinin artması ve buna paralel olarak rantın yükselmesi, imara aykırı yapıların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kent yönetimlerinin aşırı imar izni uygulamaları da kentin fiziksel çevresini ve görünümünü etkilemektedir (Kaya vd. 2007: 25). Henüz ömrünü tamamlamamış binaların daha yüksek katlı imar uygulamaları sonucunda yıkılması ve daha yüksek binalar yapılması, toprak kullanımında rasyonelliği geri plana iterek daha fazla konut yapabilme adına yan yana ve sosyal alanları olmayan binalar inşa edilmesi, kentsel gelişimin yoğunlaştığı yerlere yakın konumdaki alanların imara açılması suretiyle bu alanların kentsel toprak arzına dahil edilmesi, kamunun elindeki toprakların özel mülkiyete dönüştürülmesi gibi planlama kararları ve değişiklikleri kentsel rantların ortaya

çıkmasındaki en önemli nedenlerdendir (Keleş vd. 1999: 42). Dolayısıyla imar planları, kentsel rantların oluşumunda ve bölüşümde en etkili araçlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Turan, 2009: 126).

Vergi sistemi içerisinde yukarıda ifade edilen planlama değişiklikleri neticesinde ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını vergiye tabi tutan ülkeler, gayrimenkul değer artış vergilerini imar planları ve kentleşmenin ortaya çıkardığı muhtemel olumsuz etkileri caydırma noktasında mali bir araç olarak kullanmaktadırlar. Çeşitli ampirik çalışmalarda kentleşmeye bağlı değer artışlarını emlak vergisinden ziyade değer artışındaki miktar ile orantılı bir vergilemeye tabi tutan ülkelerin düzensiz kentleşmenin önlenmesinde başarılı sonuçlar doğurduğu sonucuna ulaşılmıştır (Kalkuhl vd., 2018: 341). Dolayısıyla Türk vergi sistemine dahil edilecek bir gayrimenkul değer artış vergisi ile, imar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan rant kamuya aktararak bu kaynağın cazibesi azaltılabilecek ve bu vesileyle de aşırı imar iznine bağlı kentsel yapı ve doku korunabilecektir.

Gayrimenkul değer artış vergilerinin kentleşme üzerindeki bir başka etki, bu düzenleme kapsamında elde edilen gelirlerin kullanım alanı ile ilgilidir (Kaipanen, 2017: 18). Gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin mevcut olduğu ülkelerde genel itibarıyla kamu otoriteleri bu düzenleme kapsamında elde ettiği gelirlerin belirli bir kısmını altyapı harcamalarının finansmanı, ulaşım yatırımları, sosyal konut inşası, kentsel projelerin finansmanı vb. alanlarda kullanmaktadır (Acosta, 2008: 76). Dolayısıyla vergi sistemi içerisinde yer alan gayrimenkul değer artış vergisi ile modern ve düzenli kent oluşumuna katkıda bulunulabilmektedir.

4.1.5. Mükellef Psikolojisi ve Vergiye Uyum Üzerindeki Etkileri

Vergi sistemlerinin mükelleflerin durumuna göre uyarlanması çalışmaları, psikoloji ve sosyoloji ile vergi arasında bir ilişkinin doğuşuna zemin hazırlamıştır. Nihayetinde, devletler vergileme yolu ile gelirlerini arttırma çabası içerisindeyken; mükellefler ise yasal veya yasal olmayan eylemleri ile vergiye karşı tepki koyabilmektedir. Bu nedenle mali olaylar ile ilgili değerlendirmelerde olayların sadece hukuki, ekonomik ve siyasal yönlerinin esas alınıp psikolojik ve sosyolojik yönünün dikkate alınmaması eksik ve hatalı değerlendirmelere neden olmaktadır (Şenyüz, 1995: 3). Bu görüş, maliye literatüründe kamu maliyesinin bir alt dalı olan davranışsal kamu maliyesi disiplini doğurmuştur (Aktan, 2012:1).

Mali sosyoloji, mali psikoloji ve vergi psikolojisi araştırma alanlarını kapsayan davranışsal kamu maliyesi, mali olayların insan davranışları üzerindeki etkisini incelemektedir (Demir, 2018: 107). Mali sosyoloji, kamu gelirlerinin ve kamu harcamalarının toplum üzerindeki siyasi, ekonomik, kültürel, kurumsal ve tarihsel etkilerini ele alan bir disiplindir (Campbell, 1993: 164). Mali psikoloji, mali olayların mükellefler üzerindeki etkileri ile mükelleflerin mali olaylar karşısındaki tutum ve davranışlarını ele almaktadır. Mali psikolojinin bir alt dalı olan vergi

psikolojisi ise, mükelleflerin vergiye karşı bakış açıları ve vergilemeye ilişkin tutum ve davranışları ile ilgilenmektedir (Saruç, 2015: 19). Bu kapsamda vergiye uyum ve vergiye karşı mükellef tepkileri de vergi psikolojisinin inceleme alanına girmektedir (Taşkın, 2010: 69). Bu çalışma alanlarının ortak kanısı, devletin vergileme yoluyla elde edeceği gelirlerin o ülkenin ekonomik ve mali koşullarına bağlılığının yanı sıra vergiyi ödemekle yükümlü mükelleflerin vergiyi algılama biçimlerine başka bir deyişle psikolojik durumlarına bağlı olduğudur (Koç, 2019: 1017). Bu ortak kanıyla paralel olarak vergi psikolojisinin temel amaçları; vergi politikalarının etkinliğini arttırma, vergiye uyumu kolaylaştırma ve vergileme kaynaklı toplumsal ilişkileri düzenlemedir (Şenyüz, 1995: 11).

Mükelleflerin vergilere ilişkin tutum ve davranışlarında birçok faktör etkili olmaktadır. Bu faktörler, bireysel ve çevresel faktörler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bireysel faktörler; vergi ödeme gücü, vergi ahlakı, devlete ve siyasal iktidara olan bağlılık, mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki düşünceleri, kamu hizmetlerinin mükellef tercihlerine uygunluğu ve demografik faktörlerdir (Şenyüz, 1995: 25; Yardımcıoğlu vd. 2014: 101). Çevresel faktörler ise; vergi yönetimi ve vergi sisteminden kaynaklı faktörler, ekonomik konjunktürden kaynaklanan faktörler ve siyasal yapıdan kaynaklanan faktörler olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir. Vergi yönetimi ve vergi sisteminden kaynaklanan faktörler; personel ve halka ilişkiler yetersizliği, vergi adaleti, mevzuatın değişme sıklığı ve basitliği, vergi yükü, vergi afları, vergi cezaları ve denetimi ve vergi bürokrasisinin ağırlığıdır. Ekonomik konjüktüre bağlı ekonomik faktörler ve siyasal yapıdan kaynaklı vergi politikalarının belirlenmesine halkın katılımı ile verginin alındığı dönemin siyasal özellikleri, mükelleflerin vergiye karşı davranışlarının belirleyen çevresel faktörlerdir (Şenyüz, 1995: 25; Yardımcıoğlu vd. 2014: 101).

Vergi sistemi içerisine dahil edilecek bir gayrimenkul değer artış vergisinin mükelleflerin tutum ve davranışlarını etkileyen faktörlere uygunluğu, vergilemeden beklenen etkinliğin temini açısından önemlidir. Gayrimenkul değer artış vergileri ile güdülen mali amacın etkin bir şekilde sağlanmasında, mükelleflerin reaksiyonlarının da dikkate alınması gerekmektedir. Aksi taktirde, vergileme sonucu elde edilmek istenen amaçlar ile beklenen etkilerin gerçekleşmemesinin yanında, arzulanmayan bazı etkilerin de ortaya çıkmasına zemin hazırlanmış olacaktır (Şenyüz, 1995: 12). Bu kapsamda mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında etkili olan vergi adaleti açısından, ödeme gücünün bir göstergesi olan servetin ve servette meydana gelen artışların vergiye tabi tutulması vergi yükünün dağıtımında adaletin sağlanmasına yönelik bir adımdır. Artan oranlı bir tarife yapısı ve ayırma kuramı prensibi kapsamında sermayeyi vergi kapsamına alan bir gayrimenkul değer artış vergisi vergilemede ödeme gücüne ulaşmaya yönelik adımlar olarak değerlendirilebilir. Mükellefin vergi sisteminin adaletsiz olduğu yönündeki görüşü, vergi ahlakını etkileyen en önemli faktörlerden birisidir (Çomaklı, 2008: 2). Servet artışlarının, konumuz özelinde hak edilemeyen gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmemesin adaletsiz bir uygulama olduğu

yönündeki görüşlerden hareketle bu verginin vergi ahlakı üzerinde olumlu etkiler yaratması muhtemeldir.

Gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi, vergi ahlakının yanı sıra mükelleflerin diğer mükelleflerin hakkındaki düşünceleri üzerinde de etkili olabilmektedir. Bu vergiler, bilindiği üzere temel altyapı hizmetlerinden kaynaklananlar hariç olmak üzere daha çok yüksek gelir düzeyine ve servet portföyüne sahip mükellefleri ilgilendirmektedir. Daha düşük gelir ve servet düzeyine sahip mükelleflerin sermaye ve servet birikimden ziyade tüketim ve harcamalara yöneldiği de bilinen bir gerçektir. Dolayısıyla düşük gelir miktarına sahip mükelleflerin tüketim ve harcamaları vergilendirilirken servet sahibi yüksek gelirli kesimlerin vergi dışı bırakılması, düşük gelirli kesimin bu konudaki olumsuz kanaat ve düşünceleri neticesinde vergiye uyumlarının düşmesine neden olabilecektir.

Mükelleflerin, devletin uygulamış olduğu politikalarla ilgili düşünceleri, vergiye gönüllü uyum derecelerini etkilemektedir. Mükellefler, ödemiş oldukları vergiler karşılığında devletten hizmet beklemektedirler (Aydoğan, 2017: 18). Gayrimenkul değer artış vergilerinden elde edilen hasılatın tekrar kentsel planlama ve altyapı hizmetleri gibi alanlarda kullanılması vergi ve hizmet alma ilişkisini güçlendirmeye yönelik bir adım olarak değerlendirilebilir. Devletin yanı sıra siyasi iktidarın benimsenmesi de vergi uyumu açısından önemlidir (Yardımcıoğlu vd. 2014: 105). Seçimle iş başına gelen siyasi iktidarın yapmış olduğu planlama çalışmaları sonucunda ortaya çıkan gayrimenkul değer artışı paylaşımında tarafsız olması önemlidir. Belirli kesimlere ayrıcalıklar tanınmaması, spekülâtif hareketlere destek olunmaması, imar planlarının objektif bir şekilde yapılması ve plan değişiklikleri ile ilgili çalışmalara yönelik olarak kamuoyunun aynı anda bilgilendirilmesi gibi önlemler ile ortaya çıkan değer artışlarının paylaşımında tarafsız olunması gerekmektedir. Bu tarafsızlığın akabinde ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi noktasında toplum desteğini kazanılması daha kolay olacaktır.

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında bireysel faktörlerin yanı sıra çevresel faktörler de önemli bir yer arz etmektedir. Ekonomik konjonktüre bağlı enflasyon sorunu bunlardan bir tanesidir (Şenyüz, 1995: 74). Enflasyon oranlarının yüksek düzeyde olduğu ülkelerde, gelirin elde edildiği dönem ile verginin ödendiği dönem arasındaki sürenin uzunluğu, gayrimenkul değer artış vergilemesinde göz önüne alınması gereken hususlardandır. Vergiyi enflasyon etkisinden arındırmak için mülkün değerlemesi ile vergi matrahının tespiti ve ödeme zamanı arasındaki sürenin mümkün olduğu kadar kısa tutulması veya hesaplanan matraha enflasyon endekslemesi yapılması yerinde bir uygulama olacaktır.

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarında etkili olan çevresel faktörlerden bir diğeri siyasal yapıdan kaynaklanan faktörlerdir. Gayrimenkul değer artış vergileri ile ilgili düzenlemelerde vergiye ilişkin halkın katılımı, uzman kişilerin ve sektör temsilcilerinin görüşleri,

psikolojik vergi sınırı gibi faktörlerin göz önüne alınması gerekmektedir. İfade edilen tüm faktörler göz önüne alınarak detaylı etki analizi yapılmalıdır. 2019 yılında yürürlüğe giren ancak gerek vergi uzmanlarının gerekse mükelleflerin tepkisi neticesinde mükellefiyet başlangıcı 2021 yılına ertelenen Değerli Konut Vergisi bu konudaki en yakın ve en somut örnektir. Bu nedenle vergi sistemine dahil edilecek bir gayrimenkul değer artış vergisinde, vergiye ilişkin muafiyet, istisna, vergi tutarı ve vergi ödeme zamanı noktasında psikolojik sınırların aşılmaması gerekmektedir.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasında vergiyle ilgili mevzuatın açık, sade ve basit olması önemlidir (Aydoğan, 2017: 20). Gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelere sahip ülkelerde, değer artışlarının miktarı, ortaya çıktığı dönem ve bu artışların vergilendirileceği dönemin tespiti farklı usullere göre yapılmaktadır. Her ülke için aynı vergileme tekniğinin uygulanabilir olduğunu söylemek güçtür. Bu hususta konu ile ilgili düzenlemelerde vergi idaresi açısından kolay uygulanabilir, mükellef açısından ise kolay anlaşılabilir bir düzenlemeye ihtiyaç vardır. Vergi idaresi açısından personelin yeterliliği, çalışma koşulları ve halka ilişkilerdeki başarı da vergileme işlemine karşı mükellef psikolojisini etkileyen faktörlerdir (Şenyüz, 1995: 56). Gayrimenkul değer artış vergisi uygulamasında vergi idaresi personellerine önemli yükümlülükler düşmektedir. Gayrimenkul değerlemesi konusunda uzman personel yeterliliği bu vergilemede beklenen etkinlik için oldukça önemlidir. Vergi idarelerinin kendi personelinin dışında konu ile ilgili uzman personellerden yardım alması veya bu personelleri bünyesinde barındırması gerekmektedir. Değerlenme konusunun yanı sıra vergi tekniğinin mükellef psikolojisi ile çelişmeyecek tarzda hazırlanması konusunda da uzman personel yeterliliği önemlidir. Halkla ilişkiler noktasında vergiye karşı mükellef tepkilerini azaltmak amacıyla; uygulamanın gerekçesini, gerekliliğini ve konu ile ilgili uygulanan politikalar anlatılmalı, bu politikaya karşı duran kitlelerin görüşü alınarak gerekli düzenlemeler ve açıklamalar yapılmalı, konu ile ilgili yasal mevzuat çeşitli kanallar vesilesiyle halka duyurulmalı, uzun dönemde gayrimenkul değer artışlarının hak edilememiş bir kazanç olduğu ve bu kazancın toplum bireyleri arasında paylaşılması gerektiği noktasında plan ve programlar hazırlanmalıdır.

Gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerden beklenen etkinin tam olarak sağlanması ve mükellefin bu düzenlemelere karşı uyum sorununun azaltılması noktasında aflar, cezalar ve denetim mekanizmasının boyutu da oldukça önemlidir. Vergi adaleti ile doğrudan ilişkili olan vergi aflarının aften yararlanmayan mükellefler üzerinde vergiye uyum noktasında sorunlar oluşturduğu bilinmektedir. Vergi matrahının tespiti ve vergilemeye ilişkin diğer hususlarda vergi idaresini yanıltmaya yönelik mükellef davranışlarının denetlenmesi ve cezaya tabi tutulması da diğer mükelleflerin vergiye uyum göstermesi noktasında önemli bir adımdır.

Mükelleflerin vergilemeye ilişkin tutum ve davranışlarında etkili olan bu faktörler, mükelleflerin vergilemeye ilişkin davranış biçimleri üzerinde etkili olmaktadır. Mükelleflerin vergilemeye karşı göstermiş olduğu tepkiler; kabul, pasif tepki ve aktif tepki olmak üzere üç başlık

altında sınıflandırılmaktadır. Pasif tepki aşamasındaki mükellef reaksiyonları; vergiden kaçınma, oy kaynaması, baskı gruplarının etkisi, yansıma, vergi göçü ve kapitalizasyondur. Aktif tepki aşamasındaki mükellef reaksiyonları ise; vergi kaçakçılığı, vergi grevi, vergi isyanı gibi kanuni olmayan reaksiyonlardır (Şenyüz, 1995: 87; Şen ve Sağbaş, 2016: 170; Koç, 2019: 1019).

Gayrimenkul değer artış vergilerinin temel amaçlarından birinin spekülatif amaçlı gayrimenkul alım-satımlarını caydırmak olduğu bilinmektedir. Toprak spekülasyonları daha çok baskı grupları ve siyasal nüfus yoğunluğuna sahip kesimler tarafından yapılmaktadır (Ertürk, 1997: 166). Gayrimenkul değer artışlarının vergiye tabi tutulmadığı ülkelerde özellikle baskı gruplarının etkisi ve siyasal rant kaygısı nedeniyle hazırlanan imar planları (Aslan, 2014: 122) ve baskı gruplarının etkisi sonucunda adil olmayan ek imar düzenlemeleri (Grover, 2018: 9) ile meydana gelen değer artışları vergi dışı kalmaktadır. Vergi sistemine dahil edilecek bir gayrimenkul değer artış vergisi ile baskı gruplarının imar düzenlemeleri üzerindeki etkileri ve spekülatif amaçlı boş arazi bekletmenin önüne geçmek mümkündür. Ancak çoğu vergi sisteminde yerel yönetimlerin oy kaygısı nedeniyle bu gelir türüne başvurmadığı bilinmektedir (Ulusoy, 2013: 275). Bu durum gayrimenkul değer artış vergisinin uygulamaya koyulmasının önündeki en büyük engellerden biridir.

Dünya üzerinde özellikle de gelişmekte olan ülkelerde vergi sistemlerinin optimal vergilerden ziyade dolaylı vergiler gibi alternatif vergi sistemlerine kaymasının ardındaki temel neden vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığıdır. Gayrimenkul değer artış vergileri, vergi tabanının görünür olması ve vergi idareleri tarafından kolayca doğrulanabilir olması nedeniyle vergiden kaçınma ve kaçakçılığın zor olduğu bir vergi türüdür (Kalkuhl vd., 2018: 342).

Mükelleflerin vergilemeye karşı göstermiş olduğu tepkilerden biri de vergi göçüdür. Gayrimenkul değer artışları üzerine koyulacak bir vergi ile bu alanda gelir elde etmeyi planlayan mükelleflerin vergi göçü olarak adlandırılan güdüleri vasıtasıyla daha az vergi ödeyecekleri sektörlere kayması muhtemeldir. Vergi yansıması, mükelleflerin vergilemeye karşı tepkilerinden biridir. Gayrimenkul değer artış vergileri, fiyat mekanizması aracılığıyla yansımaya uygun vergiler arasında değerlendirilebilir. Gayrimenkul değer artışı nedeniyle vergiye tabi tutulan mükellef söz konusu gayrimenkulün satış aşamasında ödemiş olduğu vergiyi malı satın alan mükellefe yansıtarak vergi yükünden kurtulma yolunu arayabilecektir (Şenyüz, 1995: 87; Şen ve Sağbaş, 2016: 170).

Yukarıda ifade edilen bilgilerden hareketle vergi sistemi bünyesine dahil edilecek bir gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen etkinliğin elde edilmesinde vergi uyumunu sağlamaya yönelik adımların oldukça önemli olduğu söylenebilir. Bu nedenle vergilemeye ilişkin temel konularda mükelleflerin vergiye ilişkin tutum ve davranışlarını etkileyen bireysel ve çevresel faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu noktada adil bir vergi sistemi ile vergi ahlakının

arttırılması, vergi kapsamının objektif kriterlere göre belirlenmesi, muafiyet ve istisna müesseseleri konusunda adil davranılması, vergi matrahına yönelik değerlemelerin piyasa koşulları ile uyumlu olması, vergi tarifesi ve oranı noktasında ödeme gücü ilkesinin göz ardı edilmemesi, psikolojik vergi sınırının dikkate alınması, verginin ödenme şekli ve zamanı noktasında vergilemede uygunluk ilkesine yönelik adımların atılması ve mükellef haklarının dikkate alınması mükelleflerin vergiye karşı uyumunu arttırmaya yönelik adımlardır. Vergileme ile elde edilen gelirlerin mükellef tercihlerine uygun bir şekilde kentsel planlama ve altyapı hizmetleri gibi alanlarda kullanılması, mevzuatın basit ve açık olması, vergileme sürecinin tüm aşamalarında etkin bir denetim mekanizmasının kurulması ve vergi aflarına başvurulmaması da gayrimenkul değer artış vergilerine yönelik mükellef tepkisinin azaltılmasına ve vergiye gönüllü uyumun arttırılmasına yönelik diğer adımlar olarak sıralanabilir.

4.2. Türkiye’de Kentsel Gelişme Kapsamında Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artış Süreci

Toplumların ekonomik, siyasi, kültürel ve sosyal yaşamlarında meydana gelen değişimleri içeren kentleşme 20.yy’ın en önemli sosyo-ekonomik olgularından biridir (Ertürk, 1997: 1). Türkiye’de kentleşme süreci üç döneme ayrılarak ele alınabilir. İlk dönem Cumhuriyetin ilanı ile 1950’li yıllar arasındaki dönemdir. İkinci dönem, 1950-1980 arası ve üçüncü dönem ise 1980’den günümüze kadar geçen süreyi kapsayan dönemdir (Yırtıcı, 2011).

4.2.1. 1923-1950 Yılları Arasındaki Kentleşme Süreci

Cumhuriyetin ilanı ile birlikte, kentlerin çağdaş yaşam alanlarına dönüştürülmesi hedeflenmiştir. Ancak bu süreçte başkent Ankara dışında kentleşme noktasında önemli gelişmeler yaşanmamıştır (Tekeli, 2009: 112).

4.2.2. 1950-1980 Yılları Arasındaki Kentleşme Süreci

1950’li yıllarda kırsaldan kente olan göçte meydana gelen artış, kentsel sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Özellikle büyükşehirlere olan talep, konut ihtiyacı ve altyapı ihtiyacını beraberinde getirmiştir (Keleş vd. 1999: 14). Devlet mülkiyetindeki toprakların planlı bir şekilde yerleşime açılmadığı bu dönemlerde gecekondulaşma önemli boyutlara ulaşmıştır (Yırtıcı, 2011). Bu dönem itibarıyla da henüz planlı kentleşme noktasında yeterli adımlar atılmamıştır.

4.2.3. 1980 Sonrası Kentleşme Süreci

1980’li yıllar kentsel planlama alanında dönüşümün başladığı yıllardır. 3194 sayılı İmar Kanunu (1985) ile birlikte planlı kentleşme noktasında atılan adımlar neticesinde modern kent alanları oluşturulmaya başlanmıştır. Büyük toprak parçaları bazında yapılan imar planları ile büyük sermaye yatırımları ortaya çıkmıştır. Bu süreçte kentsel yayılma hızlanarak her biri ayrı merkez konumunda olan kentsel alanlar oluşmuştur (Turan, 2009: 132; Yırtıcı: 2011). Planlı kentleşme noktasında yaşanan bu gelişmeler kentsel rantların oluşmaya başlamasına neden olmuştur.

1980’li yıllarda kentsel yapılaşma alanında ortaya çıkan gelişmelerde kamunun yönetsel anlamda vermiş olduğu bu katkıların yanı sıra kamu yatırımlarının rolü de oldukça önemli bir etken olmuştur. 1980’li yıllara kadar ithal ikameciliği desteklemek amacıyla kamu kaynaklarının önemli bir bölümünü sanayiye aktaran devlet, 1980 yılından sonra politika değişikliğine giderek yapıli çevre üretimlerine de kayan aktarmaya başlamış; altyapı ve inşaat yatırımlarına önemli miktarlarda kaynak ayırmıştır (Balaban, 2016: 24).

2000’li yıllar ile birlikte Neo-Liberal politikalar öncülüğünde kentlere yatırım çekmek, ulaşımı kolaylaştırmak, ekonomik açıdan geri kalmış bölgeleri canlandırmak, yıpranmış alanları modern kentsel alanlara dönüştürmek ve yaşam kalitesini yükseltmek amacıyla büyük ölçekli kamusal yatırımlara ağırlık verilmeye başlanmıştır (Penpecioglu, 2016: 68). Bu yatırımlar arasında en fazla dikkat çekenler ulaşım ve altyapı yatırımlarıdır. 2019 yılı yatırım programında kamu yatırımlarının sektörlere göre dağılımında ilk sırayı ulaşım sektörü almaktadır. Kamu yatırım ödeneklerinin kuruluşlara göre dağılımında ise, 243.000.000 TL ile ilk sırada Karayolları, ikinci sırada 213.000.000 TL ile Devlet Su İşleri, üçüncü sırada 123.000.000. TL ile Devlet Demir Yolları ve dördüncü sırada 91.000.000 TL ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı yer almaktadır. İlk dört sırada ulaşım ve altyapı ile ilgili kurumların yer alması kamunun kentleşme alanındaki rolünün en iyi göstergelerinden biridir (SBB, 2019). Bu projeler, inşa alanlarındaki mülk değerleri üzerinde önemli artışların yaşanmasına neden olmaktadır. Özellikle büyükşehirlerde bilhassa İstanbul’da kamu yatırımları, mülk değerlerini önemli seviyede arttırmaktadır. Kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkan bu süreç, gayrimenkul sektörünün canlanmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda, nüfus artışı, kente olan göçün devam etmesi, toprak ve konut talebindeki sürekli artış gibi faktörler de özel sektörü büyük çaplı konut projelerine yöneltmektedir. Bu süreçte kentsel yayılma hızlanmakta, yeni yapılaşmalara bağlı olarak gayrimenkul değerlerinde önemli artışlar yaşanmaktadır. Dolayısıyla 2000’li yıllarda kamu sektörünün yanı sıra piyasa koşullarının başka bir deyişe özel sektör konut yatırımlarının da gayrimenkul rantlarının ortaya çıkmasında önemli bir rol oynadığını söylemek mümkündür.

4.3. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarına İlişkin Uygulama Örnekleri

Kamunun karar ve hizmetlerinin gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisi çalışmanın ilk bölümlerinde teorik olarak ele alınmıştır. Bu kısımda ise, kamu tarafından inşa edilen projelerin yer aldığı alanlardaki gayrimenkul değer artışlarından hareketle teorik olarak değinilen kamu ilişki uygulama örnekleri yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır. Bu kapsamda, REIDEN Emlak Endeksi'nden elde edilen veriler, nitel araştırma yöntemlerinden olan doküman analizine tabi tutulmuştur.

Çalışmanın evreni, Türkiye'de kamunun kararları ve hizmetleri sonucunda gayrimenkul değerlerinde yaşanan gelişimin seyridir. Çalışmada kullanılan hedef evren, İstanbul ilindeki büyük ölçekli kamu yatırımları ve kamusal kararlar neticesinde gayrimenkul değerlerinde yaşanan gelişimin seyridir. Bu çerçevede çalışmada, olası olmayan örnekleme tekniklerinden amaçlı örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Amaçlı örnekleme yönteminde, derinlemesine araştırma yapabilmek için temel amacı en iyi yansıtan durum seçilmektedir. Bu örnekleme türünün alt dalı olan Tipik örnekleme yönteminde örnekleme, araştırma problemine ilişkin evrende yer alan çok sayıda tipik durumdan sıra dışı olmayan ve konuyu en iyi açıklayan birimin seçilmesine dayanmaktadır (Coyne, 1997: 628; Palinkas vd. 2015: 535). Çalışmada tipik örnekleme yöntemi kullanılarak konuyu en iyi yansıttığı düşünülen İstanbul ili seçilmiştir. Dolayısıyla çalışmanın örnekleme, İstanbul'da kamusal kararlar ve yatırımların yapıldığı bölgelerdeki gayrimenkul değer değişimleridir. Bu değişimlerin izlenebilmesi adına ilgili alanlarda kamusal karar ve yatırımlara ilişkin süreç öncesi ve sonrasındaki gayrimenkul değerleri analiz edilmiştir. Değer analizine ilişkin yorumlama kısmında İstanbul ili geneli ve ilgili dönemde değer artışına tabi kamunun karar ve hizmetlerinden yeteri kadar yararlanmayan bölgelerdeki gayrimenkul değerleri de karşılaştırmalara dahil edilerek kamusal karar ve hizmetlere bağlı değer artışının etkisi tespit edilmeye çalışılmıştır. İstanbul ilinin seçilmesinin ardındaki temel dayanaklar şunlardır;

- Nüfusun büyük bölümünün İstanbul'da yaşaması (Türkiye nüfusunun %18,4'ü İstanbul'da ikamet etmektedir), (TÜİK, 2019).
- Kamu yatırımlarının büyük bir bölümünün bu ile yapılması (2002-2018 yılları arasında yaklaşık 72 milyar TL ile en çok yatırım yapılan il İstanbul olmuştur. Bahsedilen yıllar içerisinde İstanbul'a yapılan kamu yatırımları toplam kamu yatırımlarının yaklaşık %17'sini oluşturmaktadır), (SBB, 2019).
- Veri bulma noktasındaki kolaylıklar.

İstanbul'da kamunun karar ve hizmetleri neticesinde gayrimenkul değerlerinde yaşanan gelişimin izlenebilmesi amacıyla seçilen projeler şunlardır;

- Büyük ölçekli kamu yatırımları (Yavuz Sultan Selim Köprüsü, İstanbul Havalimanı, Kanal İstanbul),
- Ulaşım yatırımları ve kamusal hizmet alanları (Üsküdar-Çekmeköy Metrosu, Kartal Metrosu ve Anadolu Adliye Sarayı),
- Kentsel dönüşüm projeleri (Fikirtepe ve Cendere Vadisi).

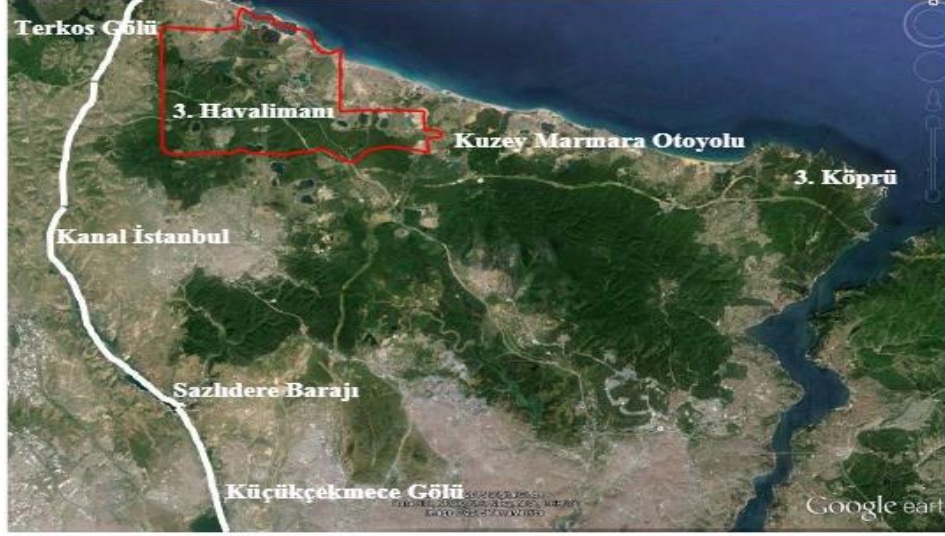
4.3.1. Büyük Ölçekli Kamu Yatırımlarının İnşa Edildiği Alanlardaki Gayrimenkul Değer Artışlarına İlişkin Örnekler

İstanbul'da son yıllarda “büyük ölçekli” olarak adlandırılan bazı projelerin inşasına başlanmıştır. Bu projeler; Yavuz Sultan Selim Köprüsü ve köprüyle bağlantılı Kuzey Marmara Otoyolu, İstanbul Havalimanı ve Kanal İstanbul'dur (Tolunay, 2015: 226). Belirtilen projeler arasındaki ilk planlama çalışması Yavuz Sultan Selim Köprüsü'ne ilişkindir. Ancak konu ile ilgili somut adımlar 2010 yılı sonrasında atılmaya başlanmıştır. Aynı süreçte kente yeni bir havalimanı ve yapay su kanalı projesine ilişkin çalışmalara başlanılmıştır. Nihai aşamada havalimanı ve köprü projesi tamamlanırken, yapay su yolu ve kanal projesine ilişkin çalışmalar devam etmektedir (İstanbul SMD, 2020).

Yukarıda ifade edilen projeler, görünüş itibarıyla ulaşımaya dönük yatırımlardır. Ancak bu yatırımları ikinci başlık altına ele alınan temel ulaşım projelerinden ayıran nokta büyük ölçekli olmaları ve tüm şehri ilgilendirmeleridir. İkinci başlık altında ele alınan projelerdeki temel amaç hizmetin yapıldığı alanlardaki ulaşım sorununu çözmektir. Ancak bu başlık altında ele alınan ulaşım yatırımlarındaki temel amaç, ulaşım sorunlarını çözmeyin yanı sıra şehre bir imaj kazandırmaktır. Bu nedenle bu yatırımlardan beklenen tek etki, ulaşım sorununa yönelik değildir. Ülkenin tanıtımına katkıda bulunmak, uluslararası bir itibar kazanmak, turizmi canlandırmak, modern kent alanları ortaya çıkarmak, kentin nüfus hareketliliğini yeniden tayin etmek, ekonomiyi canlandırmak vb. bu projeler ile hedeflenen temel amaçlardır. Bu amaçlardan her biri ve proje arasındaki ilişkiye yönelik birçok çalışma mevcuttur. Ancak bu kısımda çalışmanın konusu itibarıyla bu projeler ile kentleşme ve bu olguya bağlı olarak gayrimenkul sektöründe meydana gelen değişimler ele alınacaktır.

Kamu özel sektör ortaklığına dayanan bu projelerin finansman modeli, Yap-İşlet-Devret modelidir. Projelere ilişkin diğer bir ortak özellik ise şehrin Avrupa yakasının kuzey kesiminde konumlandırılmasıdır. Aşağıda yer alan harita, çalışmada ele alınan büyük ölçekli projelerin konumlarını göstermektedir. Görüldüğü üzere projelerin konumları birbirlerine yakın mesafelerdedir.

Harita 1: İstanbul'daki Büyük Ölçekli Projelerin Güzergâhları



Kaynak: Tolunay, 2015: 228

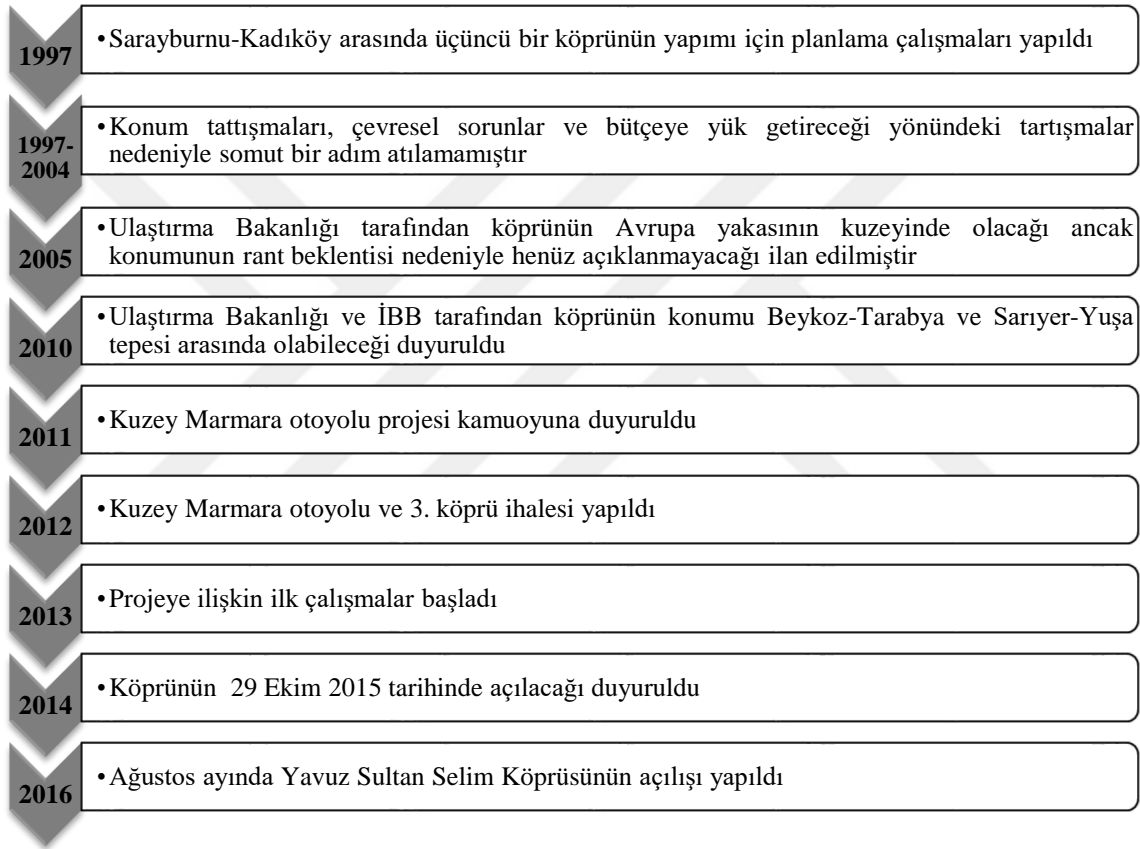
Yavuz Sultan Selim köprüsü ve İstanbul Havalimanı arasındaki mesafe 18 km'dir. Planlama aşamasında olan Kanal İstanbul'un Küçükçekmece noktasındaki başlangıç güzergahı ile İstanbul Havalimanı arasında 12 km'lik mesafe bulunmaktadır. Dolayısıyla bu üç projenin birbirine bu denli yakın konumlarda olması bölge içerisinde bulunan mülklerin her üç projeden de etkilenmesine neden olmaktadır. Bu kapsamda İstanbul Havalimanı projesinden birinci derecede etkilenen bölge, projenin sınırları içerisinde bulunduğu Arnavutköy'dür. Başakşehir ve Sarıyer yeni havalimanına olan yakınlıkları ve bağlantı yolları üzerinde olmaları nedeniyle proje ve mülk değerleri arasındaki ilişkinin yaşandığı diğer bölgelerdir. Kanal İstanbul projesi ile mülk değerleri arasında doğrudan ilişkinin ele alınacağı bölgeler; Arnavutköy, Başakşehir, Küçükçekmece ve Avcılar'dır. Bu iki proje birbirine oldukça yakın konumda bulunmaktadır. Son olarak Yavuz Sultan Selim köprüsü ile mülk değerleri arasındaki ilişki, köprü sınırları içerisinde olan Sarıyer ve Beykoz başta olmak üzere bağlantı yollarının geçtiği Eyüp, Çatalca ve Arnavutköy bölgelerini kapsayacak şekilde ele alınacaktır. Bu kısımda öncelikle projelerin yapım aşamalarından bahsedilecek ardından bu süreçler ile gayrimenkul değerleri arasındaki ilişki, elde edilen veriler eşliğinde yorumlanacaktır.

4.3.1.1. Yavuz Sultan Selim Köprüsünün Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi

Yavuz Sultan Selim köprüsü İstanbul Havalimanı ve Kanal İstanbul Projelerine nazaran daha erken tarihlerde planlanmasına rağmen konum tartışmaları, çevresel sorunlar ve bütçeye yük getireceği yönündeki eleştiriler nedeniyle uzun bir süre boyunca hayata geçirilememiştir. 2012 yılında ihalesi yapılan köprü, Garipçe (Sarıyer)-Poyrazköy (Beykoz) arasında inşa edilmeye başlanmıştır. Kuzey Marmara Otoyolu ile birlikte şehre bağlantısı yapılan proje Yap-İşlet-Devret modeli ile ihaleye çıkarılmıştır. Toplam maliyeti 4,5 Milyar TL'dir. 59 metre genişlik 2164 metre

uzunluk ve 322 metre yükseklik ile üzerinde raylı sistemlerin bulunduğu dünyanın en uzun ve en geniş asma köprüsü unvanına sahiptir. Gidiş geliş istikametindeki 4'er karayolu şeridi ve ortadaki 2 demiryolu ile birlikte 10 ulaşım şeridi bulunmaktadır. Köprü ile birlikte yılda yaklaşık 1 milyar 450 Milyon \$ enerji, 335 Milyon \$ iş gücü olmak üzere toplam 1 milyar 785 Milyon \$'lık ekonomik kaybın önlenmesi hedeflenmektedir (İBB, 2016: 13; İstanbul SMD, 2020a). Şekil 6, projenin planlama çalışmalarının başladığı 1997 yılından açılış tarihi olan 2016 yılına kadar geçen yapım sürecini göstermektedir.

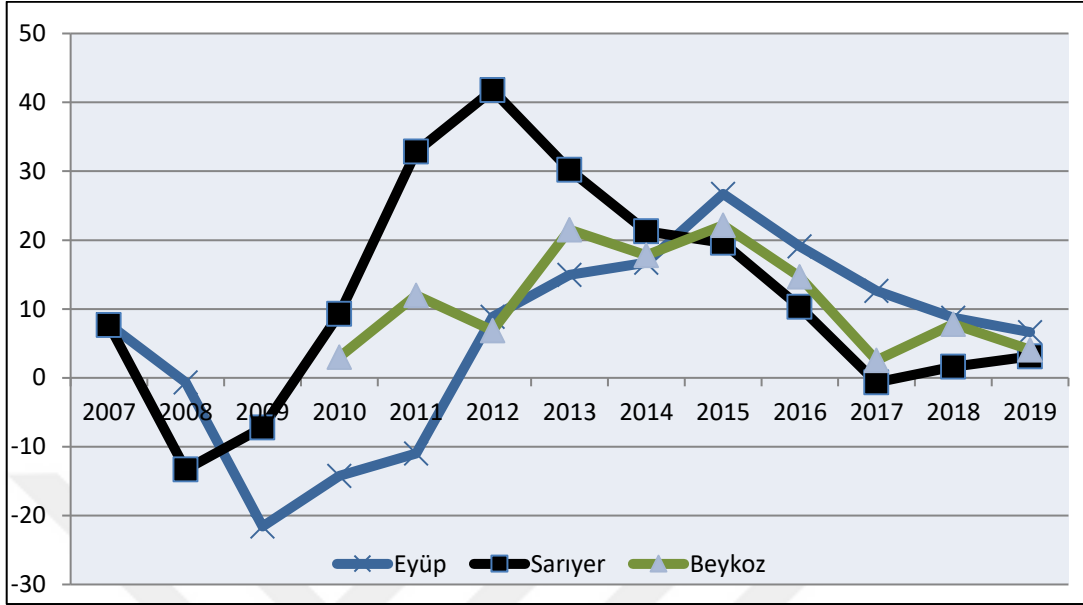
Şekil 6: Yavuz Sultan Selim Köprüsü Yapım Süreci



Kaynak: İstanbul SMD, 2020a

Şekil 6'da görüldüğü üzere proje, 19 yıllık bir süreçte hayata geçirilmiştir. Sarıyer ve Beykoz ilçeleri arasında inşa edilen köprü ve bağlantı yolları boğazı üçüncü defa birleştirmenin yanı sıra etrafındaki mülk değerlerini de pozitif yönde etkilemiştir. Projeye yakın konumlarda proje süreci ve gayrimenkul değerleri arasındaki ilişkiyi ele alan Grafik 2, bu sürecin bir örneği niteliğindedir.

Grafik 2: Proje Sürecinde Yavuz Sultan Selim Köprüsü Güzergâhındaki İlçelerde Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2007-2019/ %)



Kaynak: REIDEN Emlak Ajansından temin edilen verilerden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Bölge genelinde projenin açıklanış tarihinden önce, gayrimenkul değerlerinin negatif yönde hareket ettiği görülmektedir. 2010 yılında projenin konumunun açıklanmasıyla birlikte gayrimenkul değerlerinde pozitif yönde hareketler başlamıştır. 2011-2014 yılları arasında, değer artışlarının en yüksek seviyelere ulaştığı görülmektedir. Söz konusu dönem, projenin ihalesinin yapıldığı ve çalışmaların başladığı dönemdir. Bu dönem içerisinde özellikle köprü ayaklarının konumlandığı Beykoz ve Sarıyer’de nispeten köprüye daha uzak konumda olan Eyüp ilçesine nazaran daha yüksek değer artışları görülmesi kentin yeni yerleşim alanlarına yöneleceği beklentisine bağlı konum kaynaklı Farklılık Rantı I durumunun yaşandığını göstermektedir. Bölge genelindeki değer artışları, projenin açılışından sonra da devam etmektedir. Ancak bu artış trendi ilk dönemdeki artışlara nazaran daha düşük seviyelerdedir.

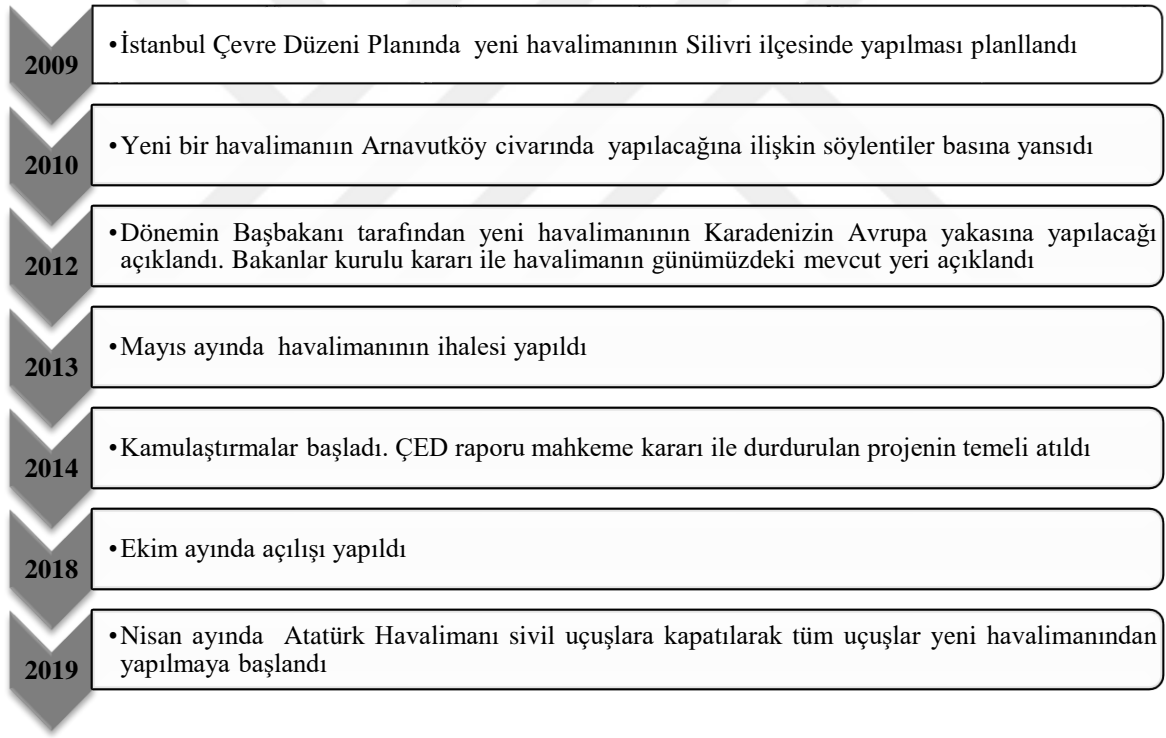
Projenin güzergah bilgilerinin kamuoyunda tartışılmaya başlandığı 2010 yılı ile projenin sona erdiği 2016 yılları arasındaki yedi yıllık zaman diliminde, Sarıyer’de ortalama gayrimenkul değer artışı yaklaşık %24’dür. İlgili dönem içerisinde İstanbul genelinde ortalama gayrimenkul değer artış oranı %16’dır. 2010-2016 yılları arasında büyük ölçekli kamu yatırımlarından yeteri kadar yararlanmayan ilçelerdeki ortalama değer artışları %12 ile %15 arasında değişmektedir. Örneğin 2010-2016 yılları arasında Sancaktepe’de gayrimenkul değerleri %13, Şişli’de ise %15 civarında artmıştır. Köprü’nün inşa edildiği alanlar ile İstanbul ili ve karşılaştırmalarda kullanılan Sancaktepe ve Şişli ilçelerinde ortalama mülk değeri artışlarının yaşandığı yıllar da farklılık arz etmektedir. Proje alanındaki gayrimenkul değer artışları projeye ilişkin somut adımların atıldığı 2011-2013 yılları arasında yoğunlaşırken diğer ifade edilen lokasyonlardaki değer artışları ilgili yıllar itibarıyla

birbirine yakın oranlar şeklinde gerçekleşmiştir. Bu verilerden ve değer artışının yaşandığı zaman dilimi farklılıklarından da anlaşılacağı üzere Yavuz Sultan Selim Köprüsü, inşa edildiği alan içerisinde Farklılık Rantı I ve spekülasyon beklentilere dayalı Mutlak Rant etkisi yaratmıştır.

4.3.1.2. İstanbul Havalimanının Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi

İstanbul havalimanı projesi, 2000’li yılların başında Sabiha Gökçen ve Atatürk Havalimanlarının talebi karşılayamadığı gerekçesiyle gündeme gelmeye başlamıştır. Bu gerekçenin karşılanmasına yönelik ilk somut adım 2009 yılında İstanbul Çevre Düzeni Planında havalimanının Silivri ilçesi yakınlarında projelendirilmesi ile başlamıştır (Tolunay, 2015: 227). Ancak 2012 yılında Bakanlar Kurulu kararı ile günümüzdeki mevcut yerinde yapılması kararlaştırılarak 2013 yılında ihaleye çıkarılmıştır.

Şekil 7: İstanbul Havalimanının Yapım Süreci



Kaynak: Tolunay, 2015: 227; İstanbul SMD, 2020b

Kentin gelişimi ve yayılımının düşük olduğu Avrupa yakasının kuzey bölümünde bulunan Arnavutköy ilçesine bağlı İmrahor, Tayakadın ve Yeniköy’ü kapsayan 76,5 milyon metrekarelik bir alanda inşa edilen İstanbul Havalimanı 10,25 milyar Euro yatırım maliyeti ile Türkiye Cumhuriyeti tarihinin tek kaleme yapılan en büyük altyapı yatırım projesi olma özelliğini taşımaktadır (EDAM, 2016: 14). Havayolu ulaşımındaki talebi karşılamak amacıyla yapılan projenin temel amaçlarından biri de 2023 yılı hedeflerine odaklanan Türkiye’nin tanıtımına ve

ekonomisine katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle projenin dünyanın en kalabalık beş havalimanı arasına girmesi ve Avrupa'nın en büyük ve en modern havalimanı olması hedeflenmiştir (Tanyaş ve Düzgün 2017: 7). Yıllık 150 milyon yolcu, 500 bin uçak iniş-kalkışı ve 37,2 milyon araç giriş çıkışı hedeflenmektedir (Tolunay, 2015: 227). Bu denli büyük bir projenin çevresindeki mülk değerleri üzerinde etkili olması kaçınılmazdır. Nitekim İGA tarafından yapılan ekonomik etki analizinde havalimanının yakın çevresinde konumlanacak olan turizm, sağlık, ticaret ve konut alanlarının gelişimiyle birlikte kentsel rantı yaygınlaştıracığı ve bu nedenle İstanbul'un değerinin yükseleceğine dikkat çekilmiştir (EDAM, 2016: 38).

Tablo 18: Arnavutköy İlçesinde Arazi Fiyatlarının Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2006-2019/ %)

	Durusu	Karaburun	Tayakadın	Yeniköy	İmrahor
2006	24,9	12,3	61,9	66,8	233,3
2007	1,0	3,8	4,1	3,9	5,0
2008	6,4	3,6	3,5	3,5	4,8
2009	13,0	13,0	-12,4	107,7	4,5
2010	198,9	379,2	474,4	159,0	52,2
2011	3,8	4,1	3,8	3,9	4,3
2012	9,9	10,1	9,4	10,1	12,3
2013	10,9	7,8	7,8	7,9	7,3
2014	80,8	16,2	4,1	-3,2	8,0
2015	5,0	5,1	5,0	5,1	5,3
2016	2,8	2,8	2,7	2,7	4,0
2017	3,8	3,1	3,9	3,8	2,9
2018	44,4	49,4	48,9	41,0	49,5
2019	5,8	10,1	8,9	22,4	8,1

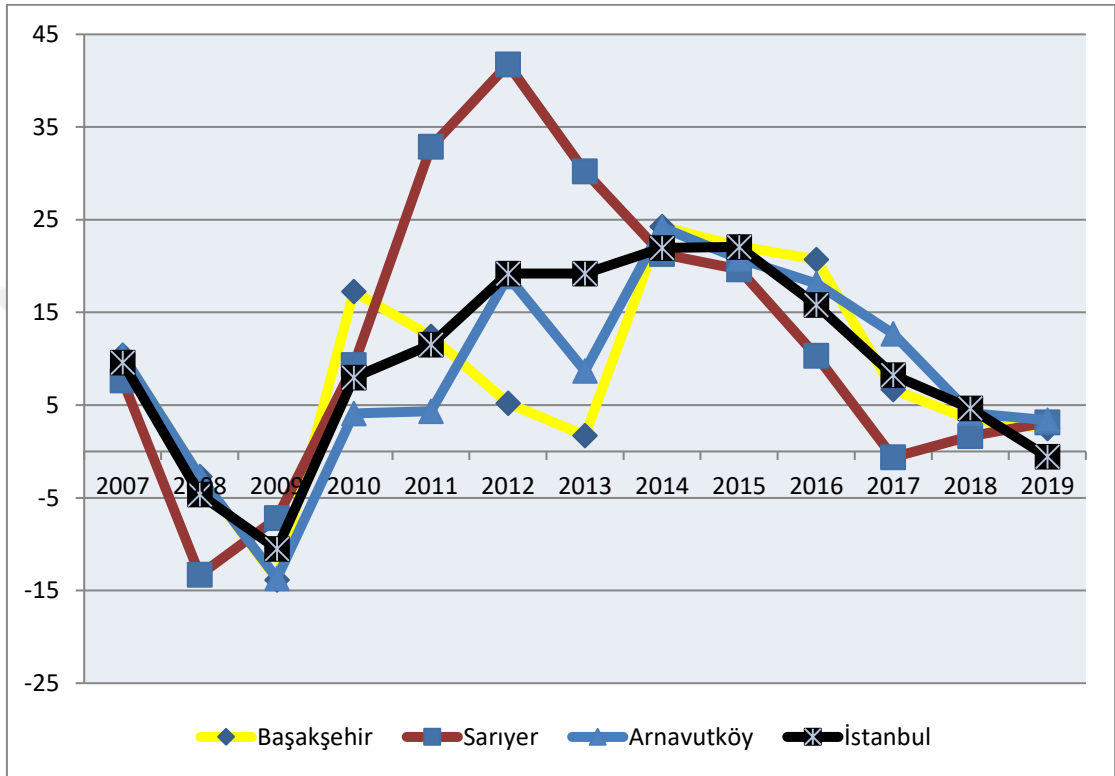
Kaynak: Arnavutköy Belediyesi- Arsa Rayiç Değer verilerinden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 18, İstanbul Havalimanı sınırları içerisindeki Arnavutköy ilçesindeki bazı mahallelerin arazi değer değişimlerini göstermektedir. Ele alınan mahalleler, havalimanına yakın konumda bulunmaktadır. Bölge, genel itibarıyla yoğun yerleşmenin olmadığı ve henüz kentleşmenin yeteri kadar gerçekleşmediği bir alandır. Bu nedenle mülk fiyatları İstanbul'un diğer alanlarına nazaran düşük seviyelerdedir. Bu denli büyük bir yatırım ve bu yatırıma bağlı tesislerin ve kentleşmenin gerçekleşeceği beklentisi, bölge genelindeki mülk fiyatları üzerinde oldukça etkili olmuştur.

Havalimanı yapım süreci ve gayrimenkul değer değişimleri birlikte incelendiğinde havalimanının yapılacağı kamuoyuna duyurulduğu yıl ve açılışın gerçekleştiği yıllardaki değer artışları açık bir şekilde görülmektedir. Havalimanının, Arnavutköy civarına yapılacağına ilişkin haberlerin kamuoyuna yansıdığı yıl olan 2010 yılında spekülasyon yönündeki arazi alımlarının bölgede mutlak rant beklentisi yarattığı görülmektedir. Bu tarihten, açılışın yapıldığı tarihe kadar bölge genelindeki mülk değerlerinde pozitif bir trend hakimdir. Açılışın yapıldığı yıl olan 2018 yılında ise %50'lere varan değer artışları gerçekleşmiştir. Kentleşmenin yoğun olmadığı yerlerde ortaya çıkan bu değer değişimi nispeten daha yoğun bir kentleşmenin olduğu ilçe merkezinde de

görülmektedir. Geniş bir alana hitap eden bu proje sadece Arnavutköy ile sınırlı kalmayıp Başakşehir ve Sarıyer gibi civar ilçelerde de değer artışlarına neden olmuştur. Grafik 3, bu gelişimi göstermektedir.

Grafik 3: İstanbul Havalimanına Yakın Konumda Bulunan İlçelerde Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2007-2019/ %)



Kaynak: REIDEN emlak ajansından temin edilen verilerden hareketler tarafımızca oluşturulmuştur.

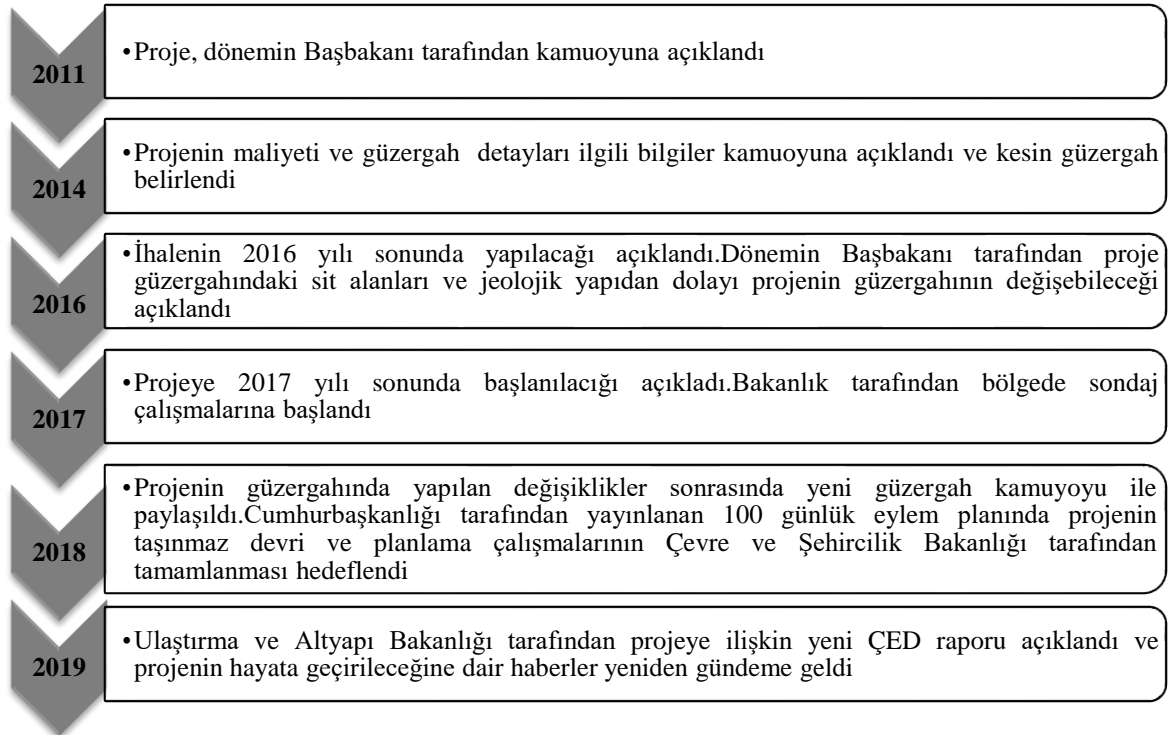
Grafik 3'te görüldüğü üzere projenin açıklanma tarihi olan 2009-2010 yıllarından önce gayrimenkul değerlerinde tüm bölgelerde azalış trendi hakimdir. Ancak 2009 yılından itibaren %45'leri bulan değer artışları yaşanmıştır. 2010-2014 yılları değer artışının en fazla hissedildiği dönemdir. Projeye ilişkin ilk çalışmaların yapıldığı bu dönemde, spekülasyon yöndeki hareketler mutlak rantı doğurmuştur. Bu dönemde Sarıyer, Arnavutköy ve Başakşehir ilçelerindeki gayrimenkuller genel itibarıyla İstanbul ortalamasının üzerinde değerlendirilmiştir. 2010-2014 yılları arasındaki beş yıllık dönemde İstanbul geneli ortalama gayrimenkul değer artışları %9, Sancaktepe'de %5, Şişli'de %10'dur. Buna karşılık proje alanında bulunan Sarıyer'de %27, Başakşehir'de %13, Arnavutköy'de ise %12'dir. İlgili dönem içerisinde proje alanına 44 km uzaklıkta bulunan Eyüp'te ortalama gayrimenkul değer artışı %3 civarındadır. Bu durum konum kaynaklı Farklılık Rantı I ve altyapı yatırımına bağlı Farklılık Rantı II'nin etkili olduğunu göstermek adına önemli bir göstergedir. Burada dikkat çeken en büyük değer artışları Sarıyer ilçesindedir. Havalimanına en yakın konum olan Arnavutköy'ün Sarıyer'in gerisinde kalmasının temel nedeni aynı dönem içerisinde hayata geçirilen Yavuz Sultan Selim Köprüsü projesinin

Sarıyer'e yakın konumda olmasıdır. Bu nedenle Sarıyer'deki emlak piyasası her iki projeden de etkilenmiştir. Sarıyer'deki bu durum esas itibarıyla aşağıda ele alınacak Kanal İstanbul projesi için Başakşehir ve Arnavutköy için de geçerlidir. Bu ilçeler, havalimanının yanı sıra Kanal İstanbul projesine olan yakınlıkları nedeniyle de her iki projeden olumlu yönde etkilenmişlerdir.

4.3.1.3. Kanal İstanbul Projesinin Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi

İstanbul'da Avrupa kıtasının kuzeyinde inşa edilmesi planlanan projelerden biri de Kanal İstanbul'dur. Bu projenin diğer iki projeden farkı, henüz hayata geçirilmemiş olmasıdır. Kanal İstanbul, İstanbul'un kuzey yakasından Karadeniz'den Marmara'ya deniz ulaşımı ve taşımacılığını gerçekleştirmek amacıyla tasarlanan su yolu projesidir. Boğazdaki trafik yükünü azaltmak, boğaz trafiğini hızlandırmak, boğazın dar ve kıvrımlı yapısında tehlike oluşturan büyük tankerlerin geçişini kolaylaştırmak ve şehre yeni bir ivme kazandırmak bu projenin temel amaçları arasındadır. Bu kapsamda bir yandan boğaz trafiği ve tehlikeli geçişlerin önüne geçmek istenmekte diğer yandan ise şehre yeni bir eğlence, turizm ve kent alanı kazandırılmak istenmektedir (Tuna ve Elbir, 2013: 3; Tütüncü, 2017: 115). Küçükçekmece ve Arnavutköy ilçesi sınırları içerisinde 45 km uzunluğunda ve 25 km derinliğinde planlanan bu projenin planlanma süreci şekil 8'de gösterilmektedir.

Şekil 8: Kanal İstanbul Projesi Yapım Süreci

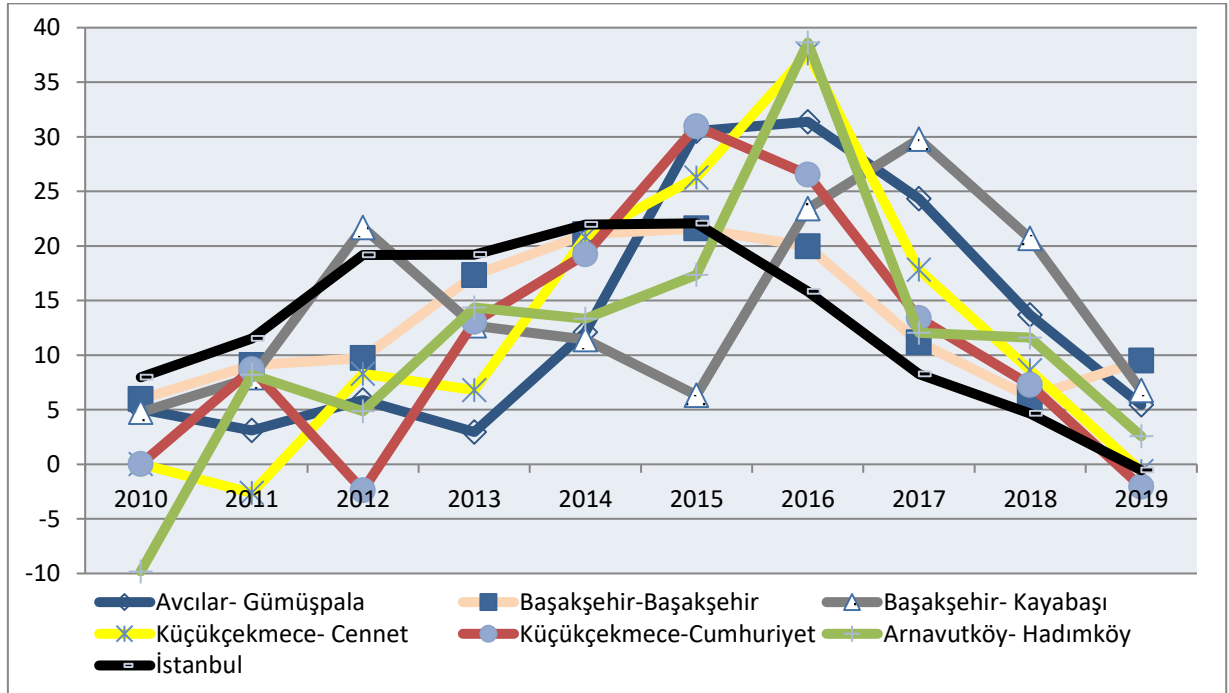


Kaynak: İstanbul SMD, 2020c

Şekil 8’de görüldüğü üzere projeye ilişkin ilk gelişme 2011 yılında kamuoyuna yapılan bilgilendirmedir. Ancak bu bilgilendirmenin üzerinden 9 yıl geçmesine rağmen projeye ilişkin somut adımların henüz atılmadığı bilinmektedir. Bu durumun temel nedeni proje ile ilgili kamuoyunda paylaşılan eleştirilerdir. Projenin mevcut ekonomik şartlar altında yük oluşturacağı ve elzem derecede gerekli olmadığı, diğer kentlerden İstanbul’a olan göçü daha da arttıracığı, proje alanının deprem tehlikesi taşıdığı, dip akıntıya karşı yeterli güvenlik tedbirlerinin alınamayacağı, projenin tarım arazilerine ve yeşil örtüye zarar vereceği, boğazın kullanımı noktasında uluslararası hukuki sorunlara neden olacağı ve son olarak proje alanlarındaki rant ve bu rantın paylaşımı eleştirileri projenin sarkmasının ardındaki temel nedenlerdir (Fidan, 2015: 55; Tütüncü, 2017: 115).

Ancak bu eleştirilerin karşısındaki görüşlere göre proje ile birlikte İstanbul’un trafik sorununa çözüm getirilebileceği, merkezdeki yoğun yerleşmenin bu alanlara kaydırılabileceği, boğazın tarihi ve ekolojik yapısının korunacağı, Yap-İşlet-Devret modeli kapsamında kamuya yük oluşturmayacağı ve dünya çapında vizyon bir proje olması nedeniyle ülkenin tanıtımına, turizme ve ekonomiye katkı sunacağı savunulmaktadır (Fidan, 2015: 55). Bu görüşler eşliğinde projenin yapımına ilişkin tartışma devam ederken bölge genelindeki mülk değerlerinin projenin yapılacağı yöndeki beklenti nedeniyle değerlendirildiği bilinmektedir. Grafik 4, bölge genelindeki mülk değerlerinin süreç içerisindeki değişimini göstermektedir.

Grafik 4: Kanal İstanbul Projesine Yakın Konumda Bulunan İlçelerde ve Mahallelerde Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2010-2019/ %)



Kaynak: REIDEN emlak ajansından temin edilen verilerden hareketler tarafımızca oluşturulmuştur.

Kanal İstanbul projesi, projeye henüz başlanılmamış olması nedeniyle diğer iki projeden farklılık arz etmektedir. Proje ile ilgili ilk somut adım 2011 yılında kamuoyuna yapılan duyurudur. Ancak 2014 yılına kadar projenin yapım yeri, kamuoyu ile paylaşılmamıştır. Bu nedenle yukarıdaki grafikte de görüldüğü üzere proje güzergahında seçilen ilçe ve bu ilçelerdeki konumlardaki gayrimenkul değerleri, 2014 yılına kadar İstanbul ortalamasının altında kalmıştır. Bununla birlikte yeni projenin Avrupa'nın kuzeyinde düşünüldüğü iddiaları bu bölgelerde spekülasyona bağlı mutlak rant etkisi yaratmıştır. Grafiği yorumlarken göz önünde tutulması gereken önemli noktalardan biri Kanal İstanbul ve İstanbul Havalimanı güzergâhlarının birbirine yakınlığıdır. Bu nedenle Başakşehir ve Arnavutköy bu süreçte her iki projeden de olumlu anlamda etkilenmiştir. Söz konusu ilçeler için 2014 yılı öncesi değer artışlarında havalimanı projesinin etkisi göz ardı edilmemelidir.

Projenin güzergahının kamuoyu ile paylaşıldığı 2014 yılı, bölgedeki değer artışlarının en iyi izlendiği yıldır. Bu yıl itibarıyla ele alınan bölgelerin büyük bir kısmındaki değer artışları İstanbul ortalamasının üzerine çıkmıştır. Bölgedeki değer artışları, projenin 2016 yılında ihaleye çıkarılacağı beklentisiyle en yüksek düzeylere ulaşmıştır. Ancak yukarıda ifade edilen tartışmalar nedeniyle projenin gecikmesi, bölgedeki değer artış sürecini yavaşlatmıştır. 2017 yılı itibarıyla gayrimenkul değerlerindeki artışlar İstanbul ortalamasına yaklaşmakla birlikte halen il ortalamasının üzerindedir. 2018 ve 2019 yılları sektörde yaşanan gelişmeler neticesinde değer artış sürecinin durakladığı yıllar olmuştur. 2019 yılında, Küçükçekmece ilçesinde değer kayıpları olduğu görülmektedir.

4.3.2. Ulaşım Yatırımları ve Kamusal Hizmet Alanlarının İnşa Edildiği Alanlardaki Gayrimenkul Değer Artışları

Bu başlık altında daha önce de ifade edildiği üzere M5 Üsküdar- Çekmeköy ve M4 Kadıköy-Tavşantepe metro hattı yatırımları ile Kartal Adliye Sarayı projelerinin etrafındaki mülk değerleri üzerindeki etkisi ele alınacaktır.

4.3.2.1. Üsküdar-Çekmeköy Metro Hattının Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi

M5 Üsküdar- Çekmeköy metrosu, Türkiye'nin ilk sürücüsüz metro hattıdır. İlk olarak 2004 yılında gündeme gelen projeye ilişkin yasal süreç 2011 yılında başlatılmıştır. 20 km hat uzunluğu ile günlük ortalama 180.000 yolcu tarafından kullanılan hattın ilk etabı 2017 yılında hizmete açılmıştır. İlk etap, Üsküdar ve Yamanevler arasında bulunan 9 istasyondan oluşmaktadır. 2018 yılında hizmete açılan ikinci etap ile birlikte Çakmak- Çekmeköy arası sisteme dahil edilerek istasyon sayısı 16'ya çıkarılmıştır. Bahsedilen konular arasındaki ortalama sefer süresi 32 dakikadır. Metronun üçüncü etabı kapsamında Çekmeköy-Sultanbeyli arasındaki hattın yapımına devam edilmektedir (İBB, 2019a).

Şekil 9: Üsküdar-Çekmeköy-Sultanbeyli Metrosu Yapım Süreci

2004	• İmar komisyonunda görüşüldü
2007	• Proje ve etüt çalışmaları yapıldı
2008	• Basında projenin yapılacağı ile ilgili haberler verilmeye başlandı
2011	• İhalesi yapıldı
2012	• İhale sözleşmesi imzalandı ve projenin temeli atıldı
2015	• Sözleşme bitim tarihi olarak belirlendi
2017	• Aralık ayında birinci etabın açılışı yapıldı ve üçüncü etabın çalışmalarına başlandı
2018	• Kasım ayında ikinci etabın açılışı yapıldı
2019	• Üçüncü etabın açılış tarihi olarak planlandı

Kaynak: İBB, 2019a.

Bilindiği üzere, genel itibarıyla ulaşım yatırımları, zaman ve erişilebilirlik noktasında sağlamış oldukları kolaylıklar nedeniyle mülk değerleri üzerinde pozitif etkiler yaratmaktadır. Üsküdar- Çekmeköy metro hattı da yapımına başlanılacağı duyurulmasının ardından mülk değerleri üzerinde pozitif etkiler yaratan bir ulaşım yatırımı olmuştur. Teorik olarak, hattın yapılacağı basın aracılığıyla duyurulmasının ardından mülk değerlerinde spekülasyona bağlı olarak mutlak rantın ve sınıf gücüne bağlı tekel rantının gerçekleşmesi beklenmektedir. Ancak 2008 yılında yaşanan ekonomik kriz ile hattın duyuru tarihlerinin aynı periyot içerisinde gerçekleşmesi, beklenen durumun aksine bir sürecin oluşmasına neden olmuştur. Tablo 19'da görüldüğü üzere bu etki kısa süreli olmuş ve beklenen mutlak ve tekel rant etkisi 2010 yılı itibarıyla görülmeye başlamıştır. Projenin temelini atıldığı yıl olan 2012 ve açılış tarihi olan 2017 yılları arasında mülk değerlerinde önemli artışlar meydana gelmiştir. Tablo 19, Üsküdar-Çekmeköy metro hattının geçmiş olduğu Ümraniye ve Üsküdar ilçelerindeki ilçe merkezi ve metroya yakın konumdaki mahallelerde bulunan gayrimenkul değerlerinin bir önceki yıla göre değişimini göstermektedir.

Tablo 19: Üsküdar-Çekmeköy Metro Hattı'nın Geçtiği Güzergâhlardaki Gayrimenkul Değerlerinde Bir Önceki Yıla Göre Değişim (2007-2019/ %)

Yıllar	Üraniye	Üsküdar	Atatürk (Üraniye)	Çakmak (Üraniye)	İnkılap (Üraniye)	Yamanevler (Üraniye)	Altunizade (Üsküdar)	İcadiye (Üsküdar)	Kısıklı (Üsküdar)	Mimar Sinan (Üsküdar)	Sultantepe (Üsküdar)
2007	10,8	12,3	10,8	10,8	10,8	10,8	10,8	10,8	10,8	10,8	10,8
2008	13,6	-5,1	13,6	13,6	13,6	13,6	13,9	13,9	13,9	13,9	13,9
2009	-13,8	-9,4	-23,	-23,2	-23,2	-23,2	-20,2	-20,2	-20,2	-20,2	-20,2
2010	16,5	4,1	21,6	21,6	21,6	21,6	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5
2011	8,0	7,8	-4,6	-4,5	9,1	-7,1	0,7	2,2	-0,1	-1,0	-1,2
2012	11,8	13,2	6,2	5,4	3,6	5,2	2,6	12,1	5,7	0,9	-0,1
2013	12,0	17,4	18,6	25,1	12,1	7,2	8,2	8,3	19,4	2,2	2,2
2014	20,7	21,4	10,7	12,2	-6,8	18,8	11,5	13,2	14,0	4,3	3,3
2015	24,4	21,5	24,7	9,2	23,8	19,0	10,6	25,6	24,1	5,2	7,5
2016	21,4	24,3	30,3	35,2	29,4	11,5	28,3	31,6	15,4	7,2	2,4
2017	9,5	14,0	20,2	15,4	9,1	21,6	26,1	9,9	6,9	0,9	2,0
2018	3,9	4,3	9,1	5,8	7,5	7,1	10,2	10,5	8,7	8,1	25,7
2019	-2,8	-1,9	-1,3	-4,5	1,8	3,4	-2,2	-7,1	2,0	-1,8	14,0
2007-2019Or t.	10,5	9,5	10,5	9,4	8,7	8,4	7,8	8,6	7,9	2,4	4,7
2010-2018 Ort.	14,2	14,2	15,2	13,9	12,1	11,6	11,1	12,7	10,6	3,2	4,8
2012-2018 Ort.	14,8	16,5	17,1	15,4	11,2	12,9	13,9	15,8	13,4	4,1	6,1

Kaynak: REIDEN emlak ajansından temin edilen verilerden hareketler tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo 19'da görüldüğü üzere bölgedeki gayrimenkul değerleri, ele alınan periyot içerisinde artış eğilimindedir. 2009 ve 2019 yılları, ekonomide yaşanan krizlerden dolayı bu trendin dışında kalmıştır. Bazı bölgelerde yıllık olarak %35 gibi önemli değer artışlarının olduğu görülmektedir. Mimar Sinan ve Sultantepe mahalleleri, tabloda ele alınan diğer lokasyonlara göre metro

istasyonlarına daha uzak bir konumda bulunduğu için değer artışlarından daha az pay almışlardır. Buradan hareketle altyapı hizmeti sonucunda yapılaşma ve nüfus yoğunlaşmasına bağlı beklentiler çerçevesinde Farklılık Rantı II'nin etkili olduğu söylenebilir.

Tablo 19'da ele alınan ilk ortama değer, kriz yıllarını da kapsayacak şekilde projenin duyurulma yılından bir önceki yıl olan 2007 ile günümüze kadar geçen süreçteki ortalama değer değişimleridir. İkinci ortalama değer göstergesi, kriz etkisine bağlı olarak değer kaybının yaşandığı 2008 ve 2009 yılları göz ardı edilerek projenin duyurulması ve açılışı (2008-2018) arasındaki sürede meydana gelen değer artışlarının ortalama değeridir. Son ortalama değer göstergesinde ise, projenin inşasına başlanılan yıl ile açılışın yapıldığı yıl (2012-2018) arasındaki değer artış ortalaması gösterilmektedir. Bölge genelindeki en yüksek artış yüzdesi, projenin inşasına başlanılan yıl ile açılışın yapıldığı yıllar arasında gerçekleşmiştir. Hattın 2015 yılında açılacağı beklentisi ile 2014 ve 2015 yılları arasındaki değer artışlarının maksimum düzeylere ulaştığı görülmektedir. Bu dönem Yavuz Sultan Selim Köprüsü projesinde 2011-2014 yılları, İstanbul Havaalanı projesinde ise 2010-2014 yılları arasındaki değer artış sürecine benzemektedir. Kamusal hizmet ve proje arasındaki ilişkinin net olarak görülebilmesi adına her üç proje alanındaki değer artışlarının hangi yıllarda gerçekleştiğine bakmak yeterlidir. Yavuz Sultan Selim Köprüsü'nün yapım sürecinde 2011-2014 yılları arasında proje alanında bulunan Sarıyer'de %40'lara varan değer artışları yaşanırken aynı dönem içerisinde Üsküdar ve Ümraniye'nin birçok bölgesinde mülk değerlerinin düşüş içerisinde olduğu görülmektedir. Ancak 2014 ve 2015 yılları projeye bağlı erişilebilir bir konuma sahipliğin avantajı neticesinde ortaya çıkan değer artışları Farklılık Rantı I, ve o konumdaki mülk sahiplerinin mülkiyet gücüne bağlı Tekel Rantı'nın oluştuğunun bir göstergesidir.

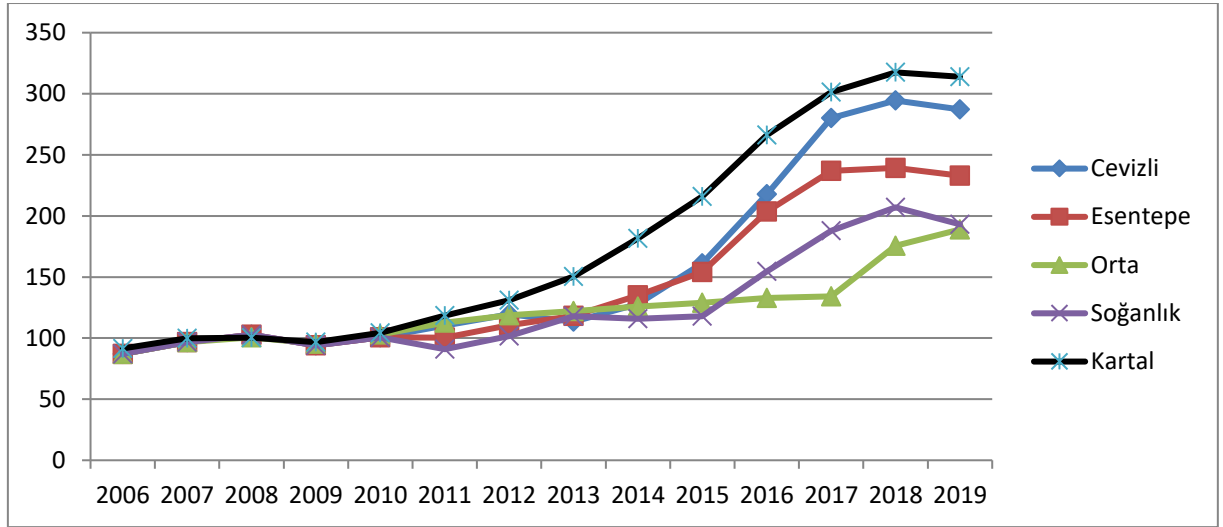
4.3.2.2. Kadıköy-Tavşantepe Metro Hattı ve Kartal Adliyesinin Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisi

Anadolu yakasında yer alan Kartal ilçesi, son zamanlarda göstermiş olduğu gelişim ile dikkat çeken ilçeler arasındadır. Bu gelişimin yaşanmasında, bölgede inşa edilen kamu yatırımlarının büyük bir payı bulunmaktadır. 2012 yılında hizmete giren metro hattının sağlamış olduğu erişilebilirlik fırsatı ve 2013 yılında Anadolu yakasına hizmet vermek amacıyla hizmete açılan dünyanın en büyük adalet sarayı olan Anadolu Adliye Sarayı bu yatırımlar arasındadır. Benzer yıllarda hizmete giren bu tesisler özellikle Esentepe, Soğanlı, Cevizli gibi projeye komşu olan bölgelerin değerlendirilmesinde büyük rol oynamışlardır (İstanbul SMD, 2020d; İstanbul Barosu, t.y.).

Anadolu yakasındaki ilk metro hattı konumunda olan M4 Kadıköy-Tavşantepe metro hattı, Kadıköy-Kartal ve Pendik ilçeleri sınırları içerisindedir. 2005 yılında projenin yapılacağı duyurulmasının ardından 2008 yılında ihalesi gerçekleştirilmiştir. Kadıköy ve Kartal arasındaki ilk etap 2012 yılında hizmete açılmıştır. Kartal ve Tavşantepe arasındaki ikinci etap ise 2016 yılında hizmete girmiştir. Saatte 70.000 yolcu taşıma kapasitesine sahip hat 26,2 km uzunluğundadır (İBB,

2019b). Kartal'da aynı dönemlerde hizmete açılan diğer bir kamu yatırımı, Anadolu Adliye Sarayıdır. Kartal ilçesindeki Esentepe Mahallesi sınırlarında yapılan bu yatırım Cevizli ve Soğanlık mahallerine de oldukça yakın konumda bulunmaktadır. 2003 yılında yer çalışmaları ile başlayan projenin inşaatına 2006 yılında başlanmıştır. 123.625 m²'lik bir alanı kapsayan bu yatırım 2013 yılında hizmete açılmıştır (İstanbul SMD, 2020d). Grafik 5, bu iki proje sürecinde bölgedeki gayrimenkul değerlerinin gelişimini göstermektedir.

Grafik 5: Kartal İlçesinde Metro ve Adliye Sarayına Yakın Konumda Bulunan Mülk Değerlerinin Gelişimi (2006-2019/ m² -TL)



Kaynak: Emlak360 Emlak Endeksi verilerinden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

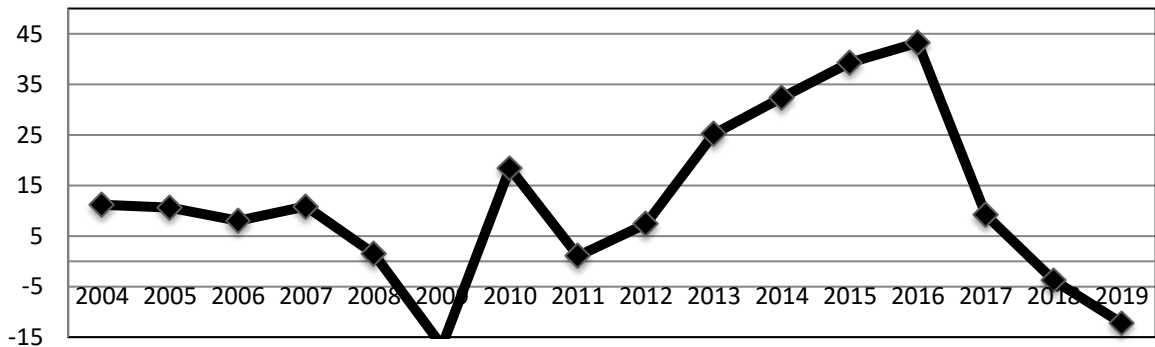
Grafik 5'te görüldüğü üzere 2010 yılına kadar bölge genelindeki gayrimenkullerin değeri durağan düzeydedir. Ancak bu tarihten itibaren gerek ilçe genelinde gerekse ele alınan mahallelerde değer artış süreci yaşanmaya başlanmıştır. Özellikle 2013 yılı sonrasında değer artış sürecinin hızlandığı görülmektedir. Bu artışta ulaşım yatırımı olan metronun payı büyüktür. Diğer mahallelere oranla metro hattına daha uzak konumda olan Orta mahallesindeki düşük değer değişimi bu durumu ortaya koyma noktasında bir gösterge olarak ele alınabilir. Ayrıca hem adliye sarayına hem de metroya en yakın konumda olan Cevizli ve Esentepe'de diğer mahallelere nazaran daha yüksek düzeyde değer artışı yaşanması da bu iki projeye atfedilebilir. Sonuç olarak bu iki projenin, konum ve altyapı hizmetine bağlı Farklılık Rantı I ve II durumu ile o konumdaki mülk sahipliğine bağlı Tekel Rantı'na neden olduğu söylenebilir.

4.3.3. Kentsel Dönüşüm Projelerinin İnşa Edildiği Alanlardaki Gayrimenkul Değer Artışları

Kentsel dönüşüm en basit ifadeyle, kentin dokusuna uymayan alanlardaki iyileştirme çalışmaları olarak tanımlanmaktadır. Plansız kentleşmenin önüne geçmek, gecekondulaşmayı önlemek, doğal afetlere karşı dayanıksız olan yapıları güçlendirmek, modern yaşam alanları yaratmak vb. kentsel dönüşüm ile benimsenen temel amaçlardır. Bu kapsamda yapılan, yenileme, sağlamaştırma, temizleme ve koruma çalışmaları ile kentsel alanlar yeniden dizayn edilmektedir (Aydın ve Çamur, 2016: 57). Dönüşüm projeleri ile gayrimenkul değerleri arasındaki ilişki, çalışmanın birinci bölümünde ele alınmıştır. Bu bölümde, birinci bölümde teorik olarak ifade edilen durumu desteklemek amacıyla iki farklı bölgede yapılan kentsel dönüşüm sonrası gayrimenkul değerlerindeki değişim ele alınmıştır. Bu kapsamda incelemeye tabi tutulan bölgeler; İBB tarafından Anadolu yakasında kentsel dönüşüm için seçilen pilot bölge olan Fikirtepe (Kadıköy), ve Avrupa yakasında pilot bölge olarak seçilen Cendere Vadisi (Şişli- Kağıthane)'dir (Emlak Kulisi, 2016).

İstanbul'un gecekondulaşma alanlarından olan Fikirtepe'de kentsel dönüşüm çalışmalarına yönelik ilk adım, 2005 yılında bölgenin özel proje alanı ilan edilmesidir. Gecekondu alanlarını planlı kentsel alanlara dönüştürmeyi amaçlayan projeye yönelik ilk somut adım, 2010 yılında kamuoyuna yapılan bilgilendirmedir. Proje, 2011 yılında İBB meclisinden geçerek onaylanmıştır. Ancak 2011-2014 yılları arasında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile İstanbul Büyükşehir Belediyesi arasındaki yetki çatışması nedeniyle durma noktasına gelmiştir. 2014 yılında bakanlığın yetkiyi İBB'ye devretmesiyle birlikte süreç hızlanmış ve proje kapsamındaki ilk temel atılmıştır. 2017 yılı itibarıyla da mülk sahiplerine ilk teslimatlar yapılmaya başlanmıştır (Göksu ve Akalp, 2016: 26). Grafik 6, 2004-2019 yılları arasında Fikirtepe'deki gayrimenkullerin bir önceki yıla göre değer değişim yüzdelerini göstermektedir.

Grafik 6: Kentsel Dönüşüm Sürecinde Fikirtepe'de Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2004-2019/%)

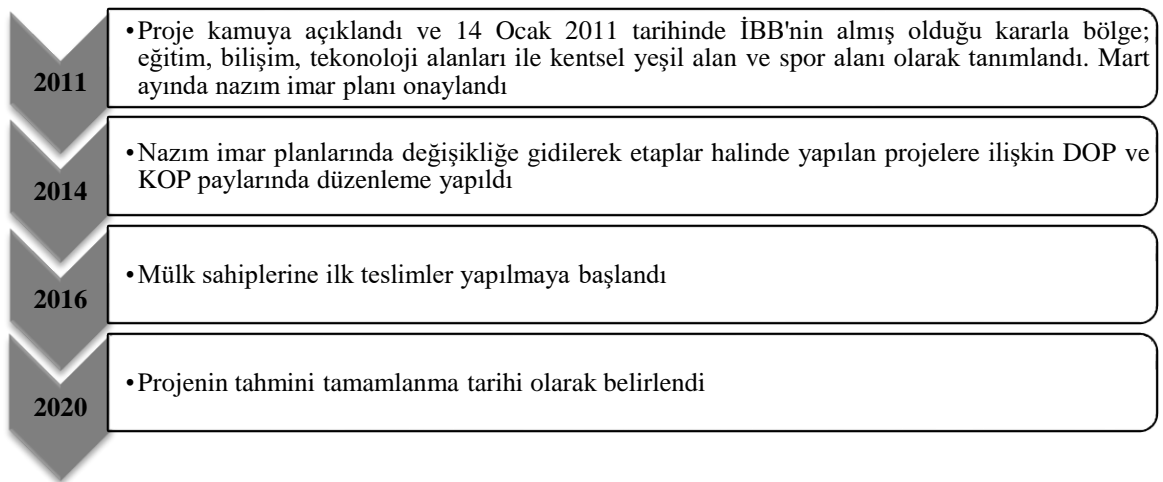


Kaynak: REIDEN Emlak Ajansından alınan verilerden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Grafikte görüldüğü üzere bölge genelindeki mülk değerleri ile kentsel dönüşüm projesinde yaşanan olumlu gelişmeler arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bölgedeki gayrimenkul değerleri 2004-2019 yılları arasında %338 artmıştır. Projenin kamuoyuna açıklandığı 2010 yılındaki değer artışı dikkat çekicidir. Proje, yaşanan birtakım sorunlar nedeniyle süreç akışında yaşanan aksaklıklara rağmen spekülasyon hareketlere bağlı mutlak rant beklentisinin devam ettiği görülmektedir. 2011-2016 yılları arasında, mülk değerleri sürekli bir şekilde bir önceki yıla nazaran yüksek seviyelerde artmaya devam etmiştir. Bu dönemde ilgili alandaki değer artışları İstanbul geneli gayrimenkul değer artış ortalamalarından oldukça yüksektedir. Projenin başlangıç yılı olan 2014 itibarıyla ise bölgedeki altyapı yatırımları ve yoğunlaşma beklentisi Farklılık Rantı II oluşumunu desteklemiştir. Değer artış süreci, teslimatların başladığı 2016 yılı itibarıyla doyum noktasına ulaşmıştır. Buna rağmen değer artış sürecinin 2018 yılına kadar azalarak devam ettiği görülmektedir. 2019 yılında yaşanan değer düşüklüğünün temel nedeni gayrimenkul piyasasında yaşanan durgunluktur.

Cendere vadisi, Kâğıthane ilçesi sınırlarından başlayıp Eyüp ve Sarıyer'e kadar uzanan 8 km'lik vadi boyunca uzanan doğal ekolojik koridordan oluşmaktadır (İBB, 2019c). Avrupa yakasında kentsel dönüşüm için seçilen bu pilot bölgede, sanayi alanlarının dönüşümü hedeflenmektedir. Fabrikaların yerine modern ve yeşil koridorun hakim olduğu konut ve iş merkezlerinin yapımı amaçlanmaktadır. Bu kapsamda projeye ilişkin ilk somut adım 2011 yılında atılmıştır (Polat ve Eren, 2011: 77). Şekil 10, projenin ilerleyiş sürecini, Grafik 7 ise projenin ilerleyiş sürecine ilişkin yıllardaki gayrimenkul değerlerinde meydana gelen değişimi göstermektedir.

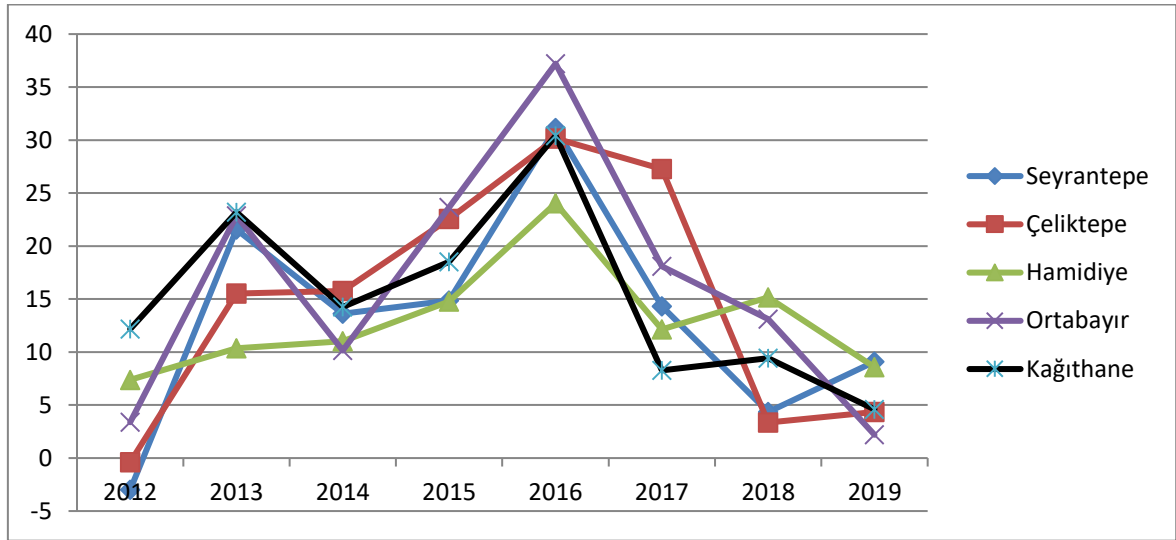
Şekil 10: Cendere Vadisi Kentsel Dönüşüm Projesi Süreci



Kaynak: İstanbul SMD, 2020e

2011 yılında başlayan proje çalışmaları, yapılan planlama çerçevesinde hızlı bir şekilde ilerlemektedir. Bu dönüşüm ile birlikte bölgenin fiziki yapısında önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikler, mülk değerleri üzerinde önemli ölçüde etkili olmuştur. Bu değişim, projenin başlangıç noktası olan Kâğıthane’de önemli ölçüde hissedilmektedir. Grafik 7, bu duruma ilişkin somut bir örnektir. Grafiğe bakıldığında projenin başlangıcından itibaren mülk değerlerinde sürekli pozitif değerlendirme olduğu görülmektedir.

Grafik 7: Cendere Vadisi Kentsel Dönüşüm Projesi Alanındaki Kâğıthane’de Gayrimenkul Değerlerinin Bir Önceki Yıla Göre Değişimi (2012-2019/ %)



Kaynak: REIDEN emlak ajansından temin edilen verilerden hareketle tarafımızca oluşturulmuştur.

Grafik 7’de, projenin yapım aşaması sürecinde çevre mülklerdeki değer artışları belirgin bir şekilde görülmektedir. Özellikle Ortabayır ve Çeliktepe, ilçe sınırları içerisinde en fazla değer kazanan bölge konumundadır. Grafikte göze çarpan önemli noktalardan biri 2014-2016 yılları arasındaki değer artışlarıdır. İmar planında yapılan değişiklik sonucu müteşebbislere sağlanan kolaylık bu durumun temel nedenidir. Bu noktada belirtilen yıllar arasındaki değişim, plan değişiklikleri sonucu o alandaki sermaye yatırımlarının yoğunlaşmasına bağlı Farklılık Rantı II durumunun bir göstergesidir. Teslimatların yapılmaya başlandığı yıl olan 2016 ile birlikte, değer artış sürecinin devam ettiği ancak yavaşladığı görülmektedir. Bu yıl, değer artışı sürecinde doyum noktası olarak kabul edilebilir. 2018 yılı sonrası ekonomide ve gayrimenkul sektöründe yaşanan olumsuz gelişmelere rağmen değer artışının sürmesi de dikkat çekici diğer bir husustur.

4.4. Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesine İlişkin Öneri

Gayrimenkul değer artış vergileri, birçok ülke tarafından benzer veya farklı isimler altında uygulanmaktadır. Bu vergiye başvuran ülkelerin bir kısmı kamunun hizmet veya kararları sonucunda ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını vergilendirirken, bir kısmı ise sermaye kazancı kapsamında alış ve satış arasındaki değer farkını vergilendirmektedir. Bazı ülkelerde ise yukarıda ifade edilen her iki durumu kapsayan bir vergilendirme yapılmaktadır.

Türk vergi sistemi içerisinde gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik birtakım düzenlemeler mevcuttur. Ancak mali literatürde gayrimenkul değer artış vergisi benzeri olarak adlandırılan düzenlemelerin büyük bir kısmı teorik olarak gayrimenkul değer artış vergisi niteliği taşımamaktadır. Bu düzenlemelerin çoğu servet artışından ziyade servet sahipliğini vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Emlak Vergisi, Değerli Konut Vergisi ve Tapu Harcı bu çerçevede değerlendirilen düzenlemelerdir. Kamusal hizmetlerdeki maliyet paylaşımına odaklanan Harcamalara Katılma Payı, değer artışından bağımsız bir şekilde aynı vergileme yapılan Düzenleme Ortalık Payı ve gayrimenkul sermaye kazançlarını belirli şartlar altında vergiye tabi tutan GVK kapsamındaki düzenlemelerin de gayrimenkul değer artış vergisi işlevi görme noktasında etkin olmadıkları söylenebilir.

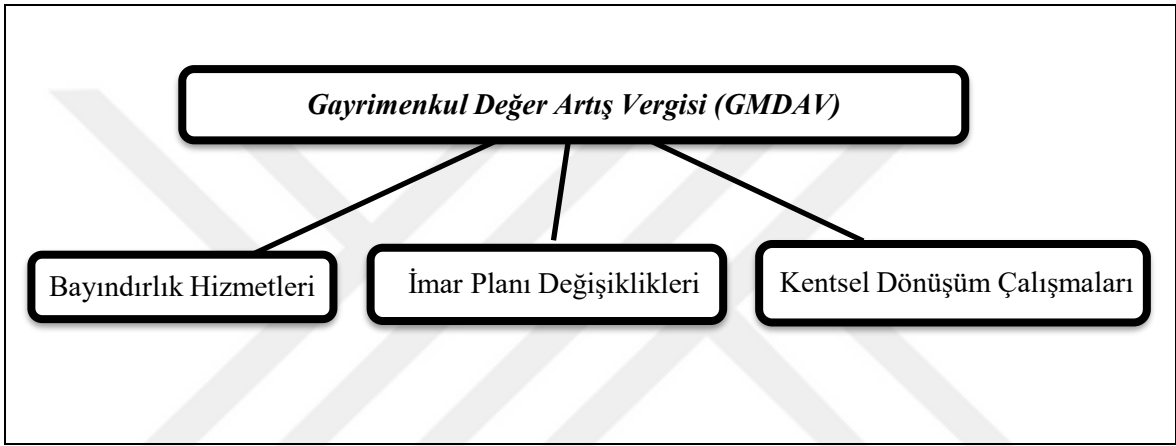
Türk vergi sistemi içerisinde geçmiş dönemlerde uygulanmakta olan şerefiye ve 2020 Şubat ayında yürürlüğe giren 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 sayılı İmar Kanuna yapılan eklemeler, teorik olarak gayrimenkul değer artış vergilerine en yakın düzenlemelerdir. Ancak şerefiyenin yürürlükten kaldırılması, 7221 sayılı kanun kapsamında İmar Kanuna eklenen düzenlemenin ise imar değişiklikleri dışında kamusal hizmetler nedeniyle ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını kapsam dahiline almaması nedeniyle mevcut koşullarda gayrimenkul değer artışları etkin bir şekilde vergilendirilmemektedir. Kanaatimiz, malikin çabası ve emeği dışında kamunun karar ve hizmetleri sonucunda meydana gelen gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi gerektiğidir. Bu kapsamda daha önce değinilen ülke örneklerindeki uygulamalar da dikkate alınarak Türkiye için kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik bir öneri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

4.4.1. Gayrimenkul Değer Artış Vergisi (GMDAV) Önerisi

Çalışmanın birinci bölümünden hatırlanacağı üzere gayrimenkul değer artışları çıkış kaynaklarına göre; kamu kaynaklı ve kamu kaynaklı olmayan faaliyetlere bağlı değer artışları olarak sınıflandırılmıştı. Bu çalışmanın esas konusu, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarıdır.

Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını ortaya çıkaran temel nedenler; kamunun karar ve hizmetlerine bağlı nedenler olarak ikiye ayrılmaktadır. Kamunun hizmetlerine bağlı nedenler, alt ve üst yapı çalışmaları olarak adlandırılan bayındırlık hizmetleridir. Kamunun kararlarına bağlı nedenler ise, imar düzenlemeleri ve kentsel dönüşüm çalışmalarıdır. Bu çerçevede kamunun neden olduğu gayrimenkul değer artışlarından kamuya pay aktarmaya yönelik bir düzenlemenin bu üç unsuru göz önüne alması gerekmektedir. Bu kapsamda kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik bir düzenlemenin aşağıdaki gibi dizayn edilmesinin uygun olacağı söylenebilir.

Şekil 11: Gayrimenkul Değer Artış Vergisinin Unsurları



Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

GMDAV’de geliri oluşturan unsurlar; bayındırlık hizmetleri, imar planı değişiklikleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede gayrimenkul değer artışlarının tek bir başlık altında vergilendirilmesi (GMDAV) ancak vergilemeye ilişkin temel konuların, değer artışını meydana getiren gelir unsurlarına göre üçlü ayırım çerçevesinde ele alınması uygun görülmüştür. Kentsel rant teorilerinin yer aldığı birinci bölümden de hatırlanacağı üzere bayındırlık hizmetleri yeni ulaşım yatırımları nedeniyle Farklılık Rantı I, altyapı yatırımlarının belirli alanlara yönelmesi ile Farklılık Rantı II ve hizmetin yapıldığı kıt alanlarda mülk sahibi olma durumu ile de Tekel Rantını meydana getirmektedir. GMDAV’de geliri oluşturan unsurlardan olan imar planı değişiklikleri ise spekülasyon beklentisine bağlı Mutlak Rant ve yapılaşmaya bağlı Farklılık Rantı II’ye neden olmaktadır. Vergi kapsamında dahil edilen bir başka gelir unsuru kentsel dönüşüm çalışmalarıdır. Kentsel dönüşüm çalışmaları, altyapı hizmetleri ve yapılaşmaya bağlı Farklılık Rantı II’yi meydana getirmektedir. Dolayısıyla çalışmada ele alınan vergi önerisi, Farklılık Rantı I, Farklılık Rantı II, Mutlak Rant ve Tekel Rantı teorilerine dayandırılarak oluşturulmuştur.

Vergilendirme süreci ile ilgili bilgilendirmelerden önce bu vergiye ilişkin vergilendirme yetkisinin hangi organ tarafından kullanılacağı konusuna değinilecektir. Gayrimenkul değer artışlarını meydana getiren kamunun karar veya hizmetlerinin bir kısmı yerel yönetimler bir kısmı

ise merkezi yönetimler tarafından yapılmaktadır. Dünya genelinde gayrimenkul değer artış vergilerine ilişkin yetkinin yerel otoritelere bırakıldığı görülmektedir. Bu uygulamanın önemli bir kısmının federal yapıya sahip devletler olduğu da bilinmektedir. Çalışma kapsamında incelemeye tabi tutulan ABD, Kolombiya ve İsviçre bu yönetim şekline sahip devletlerdir. Ancak çalışmada ele alınan İsrail, Çin ve Türkiye gibi üniter yapılı devletlerde, karar alma süreçlerinde merkezi idare hakimdir. Örneğin Türkiye’de Şekil 11’de de ifade edilen kamu kaynaklı değer artışlarına neden olan hizmetlerden, büyük ölçekli bayındırlık hizmetleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları merkezi idare tarafından yapılmaktadır. İmar planı değişikliği noktasında da yerel idarelerin yanı sıra merkezi idarenin de (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) önemli yetkileri olduğu bilinmektedir. Bu kapsamda kanaatimiz; Türkiye’nin yönetim şekli de dikkate alındığında, GMDAV’nin merkezi vergiler arasında yer alması ancak elde edilen gelirin hizmeti sunan birime göre merkezi ve yerel yönetimler arasında paylaşılmasıdır. Bu paylaşım ile ilişkin detaylı bilgilendirme, vergilendirmeye ilişkin temel hususların ardından yapılacaktır.

Gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin öneri kapsamında öncelikli olarak değer artış unsurlarına bağlı kazanç tarifleri yapılarak vergileme sürecinden bahsedilecektir. Ardından her kazanç unsuru için sırası ile verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef, muafiyet ve istisnalar, vergi oranı, verginin ödenmesi ve vergi güvenlik tedbirlerine ilişkin bilgiler sunulacaktır. Çalışma kapsamında ele alınan vergi önerisi için, genel olarak yeni bir vergi tasarlanırken dikkat edilmesi gereken temel konulardan hareket edilmiştir. Bu çerçevede, gayrimenkul değer artışını ortaya çıkaran her bir unsur için vergilemeye ilişkin süreçte yönelik önerilerde bulunulmuştur.

4.4.1.1. Bayındırlık Hizmetleri Sonucu Meydana Gelen Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi

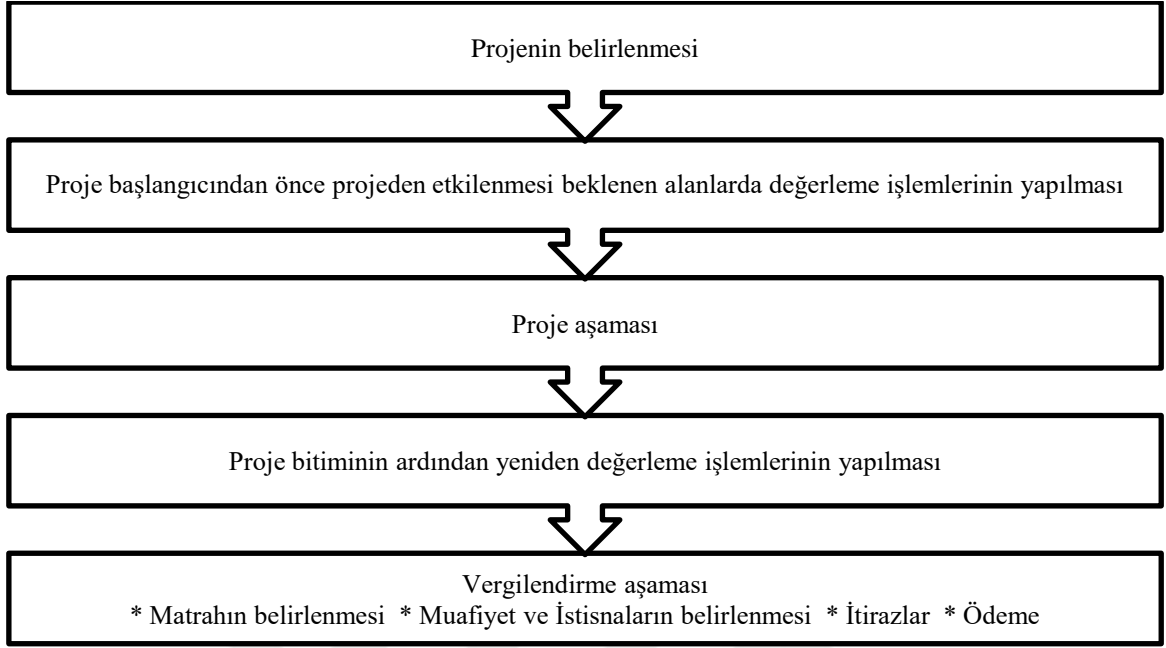
Bayındırlık hizmetleri, toplumsal ihtiyaçları karşılamak amacıyla kamu otoritesi tarafından kamu yararına yönelik olarak inşa edilen kamu binaları, ulaşım yatırımları, kamusal alan düzenlemeleri gibi alt ve üst yapı çalışmalarıdır. Çalışmanın birinci bölümünde uygulama örnekleri ile desteklenen literatür araştırmasında belirtildiği üzere altyapı hizmetleri, ulaşım yatırımları ile sosyal tesis yatırımlarının mülk değerleri üzerinde pozitif etkiler yarattığı bilinmektedir.

Bayındırlık hizmetleri ile gayrimenkul değerleri arasındaki pozitif ilişki, sunulan hizmetin türüne göre değişiklik göstermektedir. Özellikle büyük ölçekli ulaşım yatırımları, etrafındaki mülk değerleri üzerinde önemli ölçüde değer artışları yaratmaktadır. Türkiye özelinde kamunun hizmetleri sonucu ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarına ilişkin uygulama örneklerinin ele alındığı bölümde de bu etki açık bir şekilde görülmüştür. Havaalanı, Kanal İstanbul Projesi, metro hatları ve köprü yatırımlarının, etrafındaki mülk değerleri üzerinde önemli ölçüde değer artışı yarattığı sonucuna varılmıştır. Kaldırım çalışmaları, küçük ölçekli otoyolu çalışmaları, temel

ihtiyaçlara yönelik altyapı yatırımları, küçük ölçekli kentsel dinlenme alanları gibi hizmetlerin ise gayrimenkul değerleri üzerindeki etkisinin sınırlı olması muhtemeldir. Bu yaklaşım çerçevesinde yasal mevzuatta, gayrimenkul değerleri üzerindeki muhtemel etkisi açık bir şekilde belirlenen bayındırlık hizmetine ilişkin yatırım türlerinin GMDAV kapsamında değerlendirilmesi önerilmektedir. Bu temel hizmetler; havaalanı, köprü, metro hattı, büyük ölçekli kentsel dinlenme ve eğlenme alanları gibi bayındırlık hizmetleridir. Bu yatırımların dışında, mülk değerleri üzerinde sınırlı miktarlarda değer artışına neden olan bayındırlık hizmetlerinin kamunun hizmet maliyetlerine katılmayı amaçlayan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesi ve GMDAV kapsamına dahil edilmemesi önerilmektedir. Aksi takdirde bütün bayındırlık hizmetleri kapsamında proje öncesi ve sonrası değerlendirme işlemi yapılacak ve bu durum idari anlamda bir yük oluşturacaktır. Nitekim ikinci bölümde ele alınan ülke örneklerinde de gayrimenkul değerinde önemli ölçüde değer artışı yaratmayan küçük ölçekli bayındırlık hizmetlerinin daha çok değer artışına bağlı olarak hizmet maliyetine katılımı amaçlayan düzenlemeler arasında değerlendirildiği ifade edilmişti. Özel değerlendirme bölgeleri, vergi artışı finansmanı, etki ve gelişim ücretleri gibi farklı uygulamaların bu düzenlemelerden bazılarıdır. Bu düzenlemelerin, Türkiye'nin siyasal yönetim şekli ile uygulanması mümkün değildir. Türkiye'de bu tür bayındırlık hizmetlerini vergilemeye yönelik olarak HKP uygulanmaktadır. Ancak çalışmanın üçüncü bölümünde de ifade edildiği üzere yerel yönetimler bu gelir türüne başvurmaktan kaçınmaktadır. Bu noktada HKP, daha etkin bir şekilde kullanılarak küçük ölçekli olarak ifade edilen ve ilgili mevzuatta GMDAV kapsamında değerlendirilmeyen bayındırlık yatırımları sonucunda ortaya çıkan muhtemel değer artışlarına karşılık bir maliyet paylaşım mekanizması olarak kullanılabilir.

Türkiye'de bayındırlık hizmetleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarını vergilemeye yönelik bir uygulama mevcut değildir. Geçmiş dönemlerde uygulanan şerefiye bu amacı karşılamaya yönelik bir düzenleme olmasına rağmen yürürlükten kaldırılmıştır. Günümüzde uygulanmakta olan Harcamalara Katılma Payı ise, bayındırlık hizmetlerinin maliyetine katılmayı amaçlayan bir düzenlemedir. Bayındırlık hizmeti sonrası ortaya çıkan değer artışlarından bağımsız bir şekilde düşünülmesi nedeniyle gayrimenkul değer artış vergisi olarak düşünülmemektedir. Bu çerçevede aşağıdaki başlıklar altında öncelikli olarak GMDAV kapsamındaki bayındırlık hizmetleri sonucunda ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin süreçten bahsedilecek ardından ise vergilemeye ilişkin temel esaslar ve önerilere yer verilecektir.

Şekil 12: Bayındırlık Hizmetlerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesine İlişkin Sürecin Aşamaları



Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi önerisi kapsamında bayındırlık hizmetleri sonucunda gayrimenkul değerlerinde meydana gelen artışları vergilemeye yönelik sürecin ilk aşaması, projenin belirlenmesidir. Bu aşamada, bayındırlık hizmetine ilişkin prosedürler başlatılacak, ilgili sürecin yönetiminde rol alacak olan kurul ve komisyonlar oluşturulacaktır. İlgili kurul ve komisyonlarda hizmet sunumunu gerçekleştiren merkezi veya yerel idare bünyesindeki konu ile ilgili uzman personelin yanı sıra bölgede faaliyet gösteren en az üç gayrimenkul değerlendirme şirketinin de yer alması önerilmektedir. Bu komisyonlar, proje etki alanının belirlenmesi, bu alanlarda ortaya çıkacak değer artışlarının tespiti ve süreçle ilgili diğer aşamalarda etkin bir rol üstlenmelidir.

Teknik ve idari sürecin ardından vergiye tabi matrahın tespit edilmesi amacıyla proje öncesi ve sonrasında değerlendirme yapılması aşamalarına geçilmelidir. Sürecin en önemli aşamalarından biri değerlendirme aşamasıdır. Değer artışının tespitinde önerilen usul; proje öncesi ve sonrası değerlendirme yapılmasıdır. Bu kapsamda öncelikli olarak projenin kamuoyuna duyurulmasından önce uzman değerlendirme personelleri tarafından bölge genelinde mülk değerlemesi yapılmalıdır. Spekülatif amaçlı gayrimenkul hareketlerini önleme açısından proje öncesi değerlemenin kamuoyuna sızdırılmaması önemlidir. Proje bitiminin ardından bayındırlık hizmetinin mülk değerleri üzerindeki etkisinin tespit edilmesine yönelik değerlendirme işlemi tekrarlanmalıdır. Proje süreci içerisinde hizmet alanı içerisindeki bir taşınmazın satılması durumunda, mevcut değer tespiti için yeni değerlendirme işlemi yapılmalı ve proje sonrası ortaya çıkan değer farkı bu tutar üzerinden dikkate alınmalıdır. Değerleme işlemlerinin ardından söz konusu hizmet sonrası ortaya çıkacak değer

artışlarının vergiye tabi olup olmadığı belirlenmelidir. Muafiyet ve istisnaların ardından nihai aşamada ise sürece ilişkin itirazların değerlendirilmesi aşamasına geçilerek vergi tahsil edilmelidir.

Yukarıda ifade edilen önerilerden hareketle aşağıda öncelikli olarak verginin konusu, vergiyi doğuran olay ve vergi mükellefiyetine ilişkin bilgiler sunulmuştur. Bu bilgilendirmelerin ardından ise vergileme sürecine ilişkin aşamalardan olan muafiyet ve istisnalar ile vergi ödeme zamanına ilişkin detaylara yer verilmiştir.

▪ **Verginin Konusu;** Türkiye sınırları içinde bulunan ve kullanım amacı fark etmeksizin (konut, ticari vb.) ilgili mevzuatta ifade edilen bayındırlık hizmetleri sonucunda değerinde artış yaşanan her türlü gayrimenkuldür.

▪ **Vergiyi Doğuran Olay;** Bayındırlık hizmetinin sona ermesi neticesinde yapılan değerlendirme sonucunda gayrimenkul değerinde artış yaşanmasıdır.

▪ **Verginin Mükellefi;** Bayındırlık hizmetlerine bağlı GMDAV'nın mükellefi, bayındırlık hizmetleri sonrasında değeri artan gayrimenkulün maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa gayrimenkule malik gibi tasarruf edenlerdir. Mükellefiyet, değer artışını ortaya çıkaran bayındırlık hizmetinin tamamlanmasının ardından yapılan değerlendirme işlemleri ile başlayıp değer artışı gelirin realize olmasının ardından (satış, devir) sona ermektedir.

▪ **Muafiyet ve İstisnalar;** Özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişiliği, kanunla kurulan üniversiteler ve Devlete ait gayrimenkuller, kamusal hizmet amacı ile çalışan dernek ve vakıflara ait gayrimenkuller, toplumun istifadesi amacı ile kurulan ve kazanç gütmeyen sağlık kuruluşları, öğrenci yurtları, bakım evleri ve benzeri kurumlar, ibadethaneler gibi gayrimenkuller bayındırlık hizmetlerine bağlı değer artışlarından muaftır.

Bayındırlık hizmetinin ardından hizmet öncesi mevcut değer %10'undan daha az değerlendirilen taşınmazlar, bu vergiden istisnadır. Vergilemede basitliğin sağlanması, vergi bürokrasisinin azaltılması ve kamu hizmetlerinin finansmanına ödemiş oldukları vergiler ile katılan mükelleflerin bu orandaki bir değer artışının vergilerinin karşılığı olacağı yönündeki görüşlerine bağlı mükellef tepkilerinin sınırlandırılması gibi temel etkenler bu düşüncenin arka planındaki gerekçelerdir. İncelenen ülke örneklerinde de bu tarz hizmetler sonucu ortaya çıkan değer artışlarına yönelik belirli bir oranın istisna kapsamına alındığı bilinmektedir.

▪ **Vergi Matrahı;** GMDAV'de vergi matrahı, bayındırlık hizmeti öncesinde yapılan değerlendirme işlemi ile bayındırlık hizmetinin tamamlanmasının ardından yapılan değerlendirme işlemi sonrasında mülk değerinde tespit edilen %10'un üzerindeki değer artış tutarıdır.

▪ **Vergi Tarifesi;** Gayrimenkul değer artış vergilerinde esas amaç kamunun hizmeti sonucu ortaya çıkan değer artışından kamunun pay almasıdır. Dolayısıyla pay alma ifadesinden de anlaşılacağı üzere değer artışlarının mükellef ve kamu arasında paylaşımı hedeflenmektedir. Bu vergiyi uygulayan ülkelerdeki oranlar genel itibarıyla %20 ile %70 arasında değişmektedir. Bu kapsamda bizim önerimiz %10 ile %50 arasında değişen basit artan oranlı bir tarife yapısıdır. Artan oranlı tarife yapısı kapsamında, mülk değerlerinde büyük ölçüde artı değer yaratan bayındırlık hizmetlerinin daha yüksek oranlardan vergilendirilerek vergilemede ödeme gücü ve fedakarlıkta eşitlik ilkelerinin temin edilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda düşük oranda gayrimenkul değer artış geliri elde eden bireyler düşük oran üzerinden yüksek oranda gelir elde edenler ise yüksek oranlarda vergilendirilerek dikey vergi adaletinin sağlanması amaçlanmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi göz önünde bulundurularak basamak genişlikleri dar tutulup, artma oranları arasındaki fark mümkün olduğu kadar azaltılmıştır.

Tablo 20: Bayındırlık Hizmetlerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Kamuya Aktarılmasında Uygulanacak Vergi Tarifesi

Artış Oranı	Vergi Oranı
Gayrimenkul Değerinde %10'un Altında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%0
Gayrimenkul Değerinde %11 ile %20 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%10
Gayrimenkul Değerinde %21 ile %30 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%20
Gayrimenkul Değerinde %31 ile %40 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%30
Gayrimenkul Değerinde %41 ile %50 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%40
Gayrimenkul Değerinde %50'nin Üzerinde Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%50

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Verginin Ödenme Zamanı; Gayrimenkul değer artış vergilerine ilişkin en fazla tartışma konusu yaratan konulardan biri verginin ödenme zamanıdır. Değer artış gelirinin hangi dönemde alınması gerektiği noktasında farklı görüşler bulunmaktadır. Kanaatimiz, mükellef tepkisi ve psikolojisi, vergiye gönüllü uyum, ödeme gücü ilkesi ve vergilemede uygunluk ilkesi gibi etkenler göz önünde bulundurularak değer artış gelirinin, elde edilmesine ilişkin işlemlerin tamamlanmasının ardından (satış, devir vb.) başka bir ifade ile realize olduktan sonra vergiye tabi tutulmasıdır. Bu durumda vergilemede adaletin sağlanması adına vergi matrahı süreç itibarıyla işleyen her yıl için yeniden değerlendirme oranında güncellenmelidir. Ayrıca vergi matrahında, verginin ödeneceği yıl itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmalıdır. Bu temel ödeme zamanının yanı sıra mükelleflerin tercihi kapsamında peşin ödeme imkanı da tanınabilir. Bu durumda vergi, bayındırlık hizmetinin ardından yapılan değerlendirme sonrasındaki ilk takvim yılının Ocak ayında peşin olarak ödenmelidir. Peşin ödemeyi teşvik etmek amacıyla matrah nispetine uygulanan bir indirim hakkı tanınabilir. Örneğin Kolombiya'da “ Kamusal Hizmetlere Bağlı Değer Artışlarına

İştirak” adı altında tahsil edilen gayrimenkul değer artış vergisinde peşin ödeme seçeneğini seçen mükelleflere ödeyecekleri vergi miktarı üzerinden %5 indirim hakkı tanınmaktadır. Türk vergi sistemi içerisinde geçmiş dönemlerde uygulanan Şerefiye ve günümüzde uygulanmakta olan Harcamalara Katılma Payı’nda da peşin ödemelere yönelik indirim hakkının tanındığı bilinmektedir.

▪ **Vergi Güvenlik Tedbirleri;** Bayındırlık hizmetleri sonucunda GMDAV’ye tabi mülkün satış işlemi sırasında tapu devir işlemlerinin yapılabilmesi için değer artış vergisinin ödenmiş olma zorunluluğu getirilmelidir.

▪ **Vergi Gelirlerinin Paylaşımı;** Vergi gelirleri, hizmet sunumunu yapan idareye daha fazla pay vermek suretiyle merkezi ve yerel idareler arasında paylaşılmalıdır. Bu kapsamda önerimiz;

- Değer artışına neden olan hizmetin merkezi idare tarafından sunulması halinde vergi gelirin %75’inin ilgili idareye aktarılması, geriye kalan %25’inin ise hizmet alanındaki belediyeler arasında paylaşılması,
- Değer artışına neden olan hizmetin belediyeler tarafından sunulması halinde vergi gelirin %25’nin merkezi idareye aktarılması, %75’nin ise hizmet sunumunda rol oynayan belediyeler arasında paylaşılmalıdır.

4.4.1.2. İmar Planı Değişiklikleri Sonucu Meydana Gelen Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi

İmar planı değişiklikleri, arazi kullanımı veya arazi üzerindeki yapıya ilişkin kullanım türü ile kullanım yoğunluğuna ilişkin değişikliklerdir. Bu çerçevede kullanım türü değişikliği (tarım alanının konut veya konut alanının tarım alanı olması gibi), kat artırımı ve kullanım alanı artırımı (emsal artışı) gibi idari kararlar planlama kararlarına bağlı gayrimenkul değer artışlarının en önemli nedenleri arasında gösterilmektedir.

Gerek bilimsel çalışmalarda yer alan teorik incelemelerde gerekse konu ile ilgili ampirik çalışmalarda, mülk sahibinin lehine yönelik olarak yapılan imar düzenlemelerinin mülk değerleri üzerinde önemli derecede artışlar yarattığı vurgulanmaktadır. Esas itibarıyla gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi gerektiğini savunan birçok görüşün temel dayanak noktası imar düzenlemeleri sonucu ortaya çıkan haksız kazançlardır. Bu noktada en çok tartışılan konu, kamu üzerindeki siyasi baskı ve gücü elinde bulunduran kesimin yeni imara açılma beklentisi ve talebi karşılığında arazi stoku oluşturma çabalarıdır. Başka bir deyişle imar düzenlemesi sonucunda arazinin kullanım türü değişikliğinin önceden bilgi alınması ve bu bilgi doğrultusunda spekülasyon amaçlı hareket edilmesidir.

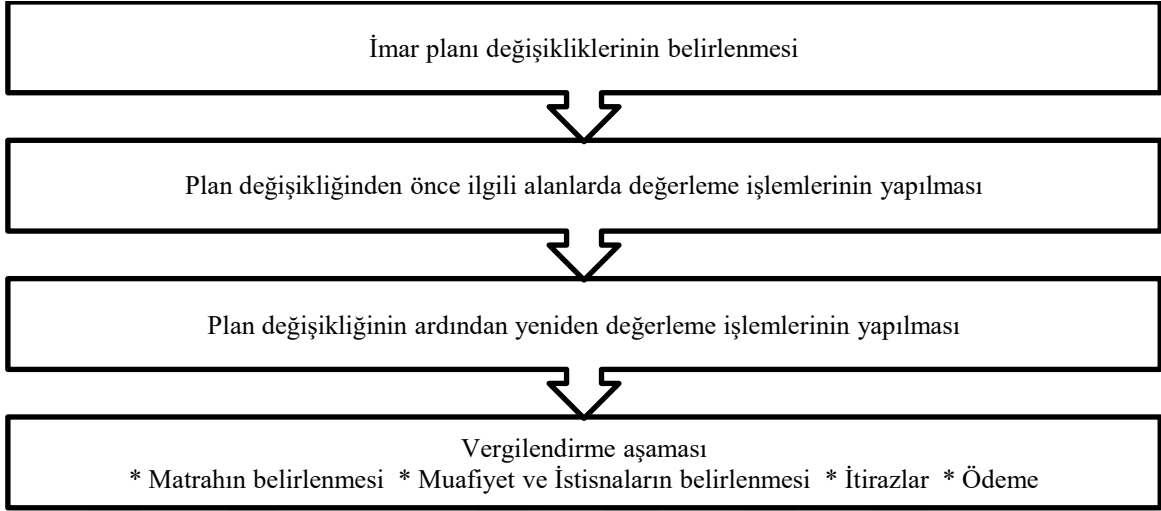
Tarım amaçlı bir arazinin değeri, üzerinde yetişen ürün ve toprağın verimi gibi birtakım kriterlere göre belirlenmektedir. Tarım arazisi niteliğindeki bir alanın imar planı değişikliği sonrasında konut veya ticari alan olarak değiştirilmesi sonrasındaki değeri ise artık üzerine inşa edilecek olan yapıların katma değerine göre belirlenecektir. Hiç şüphesiz ki bu iki değer arasında büyük farklıklar ortaya çıkacaktır. Dikkat edilirse, arazinin kullanım biçiminde yapılan bu değişiklikte mükellefin herhangi bir çabası veya katkısı yoktur. Ancak, plan değişikliğine bağlı değer artışından yararlanacak kişi, bu artış oluşumunda hiçbir emeği ve maddi bir katkısı olmayan kişi olacaktır. Kullanım türü değişikliği sürecinde yaşanan bu durum kullanım alanı veya kat artırımı durumunda da benzer şekilde işleyecektir. Örneğin daha önce dört katlı imar iznine sahip bir arsanın plan değişikliği sonrasında yedi kat olarak belirlenmesi, şüphesiz arsanın ilk haline oranla daha yüksek değerlere çıkmasına neden olacaktır.

Ülke örnekleri kısmında değinildiği üzere çoğu ülke, plan değişiklikleri sonucunda mülk sahibinin emeği ve iradesi dışında ortaya çıkan bu değer artışlarını vergilendirmektedir. Türkiye’de 2020 yılının Şubat ayına kadar imar düzenlemelerine bağlı değer artışlarını vergilemeye yönelik tek düzenleme aynı bir gelir türü olan DOP’dur. Ancak daha önce de belirtildiği üzere DOP, bu işlevi yerine getirmekten oldukça uzaktır. DOP’un etkin bir gayrimenkul değer artış vergisi işlevi görmesini engelleyen temel nedenler; sadece yeni imara açılan bölgelere yönelik bir düzenleme olması, fayda-değer artışı ilişkisini göz ardı etmesi ve başvurulma noktasında idareye yetki tanınması nedeniyle eşitlik kriterinin dikkate alınmamasıdır.

Türkiye’de imar planlarına bağlı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesi gerektiği noktasında sürekli bir tartışma konusu vardır. Kamuoyundaki bu tartışma ortamının, konu ile ilgili resmi kurumlar bazında da yapıldığı bilinmektedir. Bu tartışmalara yönelik somut adım 2020 yılının Şubat ayında Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu’na eklenen ek madde ile yapılmıştır. Bu düzenleme Türk vergi sistemindeki önemli bir eksikliği giderme noktasında atılan büyük bir adımdır. Ancak henüz yeni olan bu düzenlemede, değer artışı paylaşımında sadece mükellef isteğine bağlı imar düzenlemelerinin dikkate alınması ve değer artış tutarının tamamının kamuya aktarılması planlanmaktadır. Bu durum düzenlemenin etkinliğini azaltmaktadır. Gayrimenkul değer artış vergilerindeki amaç, bütün değer artışlarının vergi kapsamına alınması ve değer artışının kamu ve mülk sahibi arasında paylaşımıdır. Ele alınan ülke örneklerinde de bu yaklaşım görülmektedir.

Yukarıda ifade edilen bilgiler çerçevesinde bu bölümde imar planı değişiklikleri sonucu ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin birtakım öneriler sunulacaktır. Öneri kısmında, Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun dikkate alınarak bu düzenlemeye ilişkin yorum ve önerilerde bulunulacaktır.

Şekil 13: İmar Planı Değişikliklerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesine İlişkin Sürecin Aşamaları



Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

İmar planı değişikliklerine ilişkin prosedürlerin başlatılmasının akabinde gayrimenkul değer tespitine yönelik kurul ve komisyonlar oluşturulmalıdır. İlgili komisyon, plan değişikliği öncesinde ve değişiklik sonrasında değerlendirme yapma noktasında yetkilendirilmelidir. Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile yapılan düzenleme kapsamında da bu usul belirlenmiştir. İlgili kanunun 12. Maddesine göre; “İmar planı değişikliği ile taşınmazda meydana gelecek değer artışının tespiti 6362 sayılı Kanuna göre yetkilendirilmiş lisanslı en az iki gayrimenkul değerlendirme kuruluştan tarafından plan değişikliği açıklama raporunda belirtilen mer’i plan koşullarındaki değer tespiti ile birlikte değişiklik sonrası değer tespiti yapılmak suretiyle belirlenen ortalama yeni değerden az olmamak üzere, idarece oluşturulan kıymet takdir komisyonu tarafından belirlenir” denilmektedir. Bu kapsamda değerlendirme işlemi noktasında önerilen usul, daha önce bayındırlık hizmetleri kapsamında ifade edildiği üzere hizmet öncesi ve sonrasında değerlendirme işleminin yapılmasıdır. Bu noktada yetkili olan kurul ve komisyonlarda, hizmet sunumunu gerçekleştiren merkezi ve yerel idare bünyesindeki konu ile ilgili uzman personellerin yanı sıra bölgede faaliyet gösteren en az üç gayrimenkul değerlendirme şirketinin de yer alması önerilmektedir. Proje süreci içerisinde hizmet alanı içerisindeki bir taşınmazın satılması durumunda, mevcut değerlerin tespiti için yeni değerlendirme işlemi yapılmalı ve proje sonrası ortaya çıkan değer farkı bu tutar üzerinden dikkate alınmalıdır. Plan değişikli yaşanan bölgede herhangi bir yapılaşmanın olmaması durumunda, değişikliğe yakın konumda bulunan ve arsa vasfına haiz alanlardaki metrekafe fiyatları ve diğer emsal karşılaştırmalar kullanılmalıdır. Vergileme sürecinin bu aşamasında değer artış tutarı tespit edilecektir.

Değerleme kararlarına karşı mükelleflere ilgili komisyonlar veya yargı nezdinde itiraz hakkı tanınmalıdır. İmar planı değişikliklerine bağlı GMDAV’de de bayındırlık hizmeti sonucu ortaya

çıkan değer artışlarında olduğu gibi kamunun hizmeti sonucunda %10'un üzerinde meydana gelen değer artışlarının vergi kapsamına alınması önerilmektedir. Vergileme sürecindeki diğer aşama, verginin ne zaman tahsil edileceğidir. Bu noktada kanaatimiz, imar planı değişikliği sonucu iyileşmeye neden olan hakların kullanımına ilişkin yasal izinlerin alınmasına yönelik talebin ardından yapı ruhsat izni belgesinin düzenlenmesi aşamasıdır. Böylelikle, imar planının hemen ardından mülk sahibinin ödeme gücü dikkate alınmadan veya plan değişikliğine bağlı iyileşme hakkı kullanılmadan değer artış vergisi tahsil edilmemiş olacaktır. Plan değişikliğinin ardından yapılan değerlendirme aşaması ile ilgili hakkın kullanılmasına yönelik yapı ruhsat aşaması arasındaki süreçte vergi matrahının yeniden değerlendirme oranında güncellenmesi ve enflasyon düzeltmesinin yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde plan değişikliğine bağlı bir hakkın geç kullanılması durumunda vergi matrahı güncelliğini kaybederek gerek piyasa fiyatları karşısında gerekse enflasyon karşısında erimiş olacaktır.

İmar değişikliklerine bağlı GMDAV'nin yapı ruhsat izni belgesi aşamasında tahsil edilmesi ilk bakışta halen gelirin realize olmadığı ve dolayısıyla mükelleflerin herhangi bir kazanç elde etmeden vergiye tabi tutuldukları düşünülebilir. Ancak, iyileşmeye neden olan hakkın kullanılmaması süresince mülk sahibinden herhangi bir vergi talep edilmemesi ve yapı ruhsat izni aşamasında talep edilen değer artış payının belirli maliyete katlanma gücüne sahip olup mülkü inşa etmeye yönelik mükellef için bir maliyet unsuru olarak düşünülmesi bu düşüncüyü çürütmektedir. Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun'da da değer artış payının en geç taşınmazın ilk satışında veya ruhsat aşamasında ödeneceği belirtilmiştir.

Yukarıda ifade edilen önerilerden hareketle aşağıda öncelikli olarak verginin konusu, vergiyi doğuran olay ve vergi mükellefiyetine ilişkin bilgiler sunulmuştur. Bu bilgilendirmelerin ardından ise vergileme sürecine ilişkin aşamalardan olan muafiyet ve istisnalar ile vergi ödeme zamanına ilişkin detaylara yer verilmiştir.

▪ **Verginin Konusu;** İmar planı değişikliği sonrasında gayrimenkule ilişkin fonksiyon değişikliği, kat veya emsal artışı kararları neticesinde değerinde artış yaşanan gayrimenkullerdir.

▪ **Vergiyi Doğuran Olay;** İmar planı değişikliği sonucunda fonksiyon değişikliği, kat artırımı veya emsal artışına bağlı olarak elde edilen hakkın kullanılmasına dair yapı ruhsatının alınmasıdır.

▪ **Verginin Mükellefi;** İmar planı değişikliklerine bağlı GMDAV vergisinin mükellefi, imar planı değişikliği sonrasında değeri artan gayrimenkulün maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa gayrimenkule malik gibi tasarruf edenlerdir. Mükellefiyet, imar planı değişikliğinin ardından yapılan değerlendirme işlemleri ile başlayıp imar değişikliği kapsamındaki hakkın kullanılması amacıyla yapı ruhsatının verildiği aşamada sona erecektir.

▪ **Muafiyet ve İstisnalar;** Özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişiliği, kanunla kurulan üniversiteler ve Devlete ait gayrimenkuller, kamusal hizmet amacı ile çalışan dernek ve vakıflara ait gayrimenkuller, toplumun istifadesi amacı ile kurulan ve kazanç gayesi gütmeyen sağlık kuruluşları, öğrenci yurtları, bakım evleri ve benzeri kurumlar, ibadethaneler, afet riski nedeniyle yeniden yapılandırılan alanlar imar planı değişikliklerine bağlı GMDAV'den muaftır. Bu muafiyetlerin yanı sıra imar planı değişiklikleri neticesinde planlama öncesi değer %10'undan daha az değerlendirilen gayrimenkuller ise vergiden istisna tutulmaktadır.

Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da da bu muafiyetlerin büyük bir kısmına yer verilmiştir. Vergilemeye ilişkin herhangi bir istisna önerilmemektedir. Ancak Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu'na eklenen ek madde'de "Taşınmaz maliklerinin tamamının talebi üzerine ada bazında yapılacak imar planı değişikliği sonucunda değerinde artış olan arsanın artan değerinin tamamı değer artış payı olarak alınır." denilerek maliklerin talebi dışındaki imar planı değişikliklerinin vergiden istisna tutulduğu anlaşılmaktadır. Kapsam açısından getirilen bu istisnanın, Türk vergi sisteminde önemli bir boşluğu doldurmaya yönelik bu düzenlemenin etkin bir şekilde işleyişini imkansız kılacağı düşünülmektedir. Talebe bağlı olmayan imar değişikliklerinin vergi dışı bırakılmasıyla başta adalet ve eşitlik üzere vergileme ilkeleri ile bağdaşmayacağı açıktır. Bu durum mükellef psikolojisi ve vergiye gönüllü uyum noktasında da önemli sorunlara neden olacaktır.

▪ **Vergi Matrahı;** İmar planı değişikliklerinin kamuoyuna duyurulmasından önce değerlendirme noktasında yetkilendirilen kurul ve komisyonlar tarafından yapılan değerlendirme ile plan değişikliğine ilişkin yasal sürecin tamamlanmasının ardından yapılan değerlendirme arasında mülk değerinde %10'un üzerinde tespit edilen değer artış tutarıdır.

▪ **Vergi Tarifesi;** İmar planı değişikliklerine bağlı gayrimenkul değer artışlarını vergiye tabi tutan ülkelerdeki vergi oranı %20 ile %50 arasında değişmektedir. Kolombiya'da bu oran kantonlara göre farklılık arz etmekle birlikte %30 ile %50 arasında; İsviçre'de benzer şekilde kantonlara göre %20 ile %50 arasında, İsrail'de ise %50'dir. Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu'na eklenen ek maddede bu oran %100 olarak belirlenmiştir. Yukarıda da ifade edildiği üzere bu durum gayrimenkul değer artış vergilerinin teorisiyle uyuşmamaktadır. Çalışmada önerilen vergi tarifesi, bayındırlık hizmetlerine bağlı GMDAV' de olduğu gibi %10 ile %50 arasında değişen basit artan oranlı bir tarife yapısıdır.

Tablo 21: İmar Planı Değişikliklerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Kamuya Aktarılmasında Uygulanacak Vergi Tarifesi

Artış Oranı	Vergi Oranı
Gayrimenkul Değerinde %10'un Altında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%0
Gayrimenkul Değerinde %11 ile %20 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%10
Gayrimenkul Değerinde %21 ile %30 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%20
Gayrimenkul Değerinde %31 ile %40 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%30
Gayrimenkul Değerinde %41 ile %50 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%40
Gayrimenkul Değerinde %50'nin Üzerinde Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%50

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Verginin Ödenme Zamanı; İmar düzenlemesi sonucu elde edilen hakkın kullanımına ilişkin yapı ruhsatının alınması aşamasıdır. Plan değişikliğinin ardından yapılan değerlendirme aşaması ile ilgili hakkın kullanılmasına yönelik yapı ruhsat aşaması arasındaki süreçte vergi matrahının yeniden değerlendirme oranında güncellenmesi ve enflasyon düzeltmesinin yapılması gerekmektedir.

▪ **Vergi Güvenlik Tedbirleri;** İmar değişiklikleri sonucunda ilgili hakkın kullanımı için değer artış payı ödenmeden yapı ruhsat izni verilememelidir. İncelenen ülke örneklerinde de Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'da da bu güvenlik tedbiri yer almaktadır.

▪ **Vergi Gelirlerinin Paylaşımı;** Vergi gelirleri, plan değişikliklerini yapan idareye daha fazla pay vermek suretiyle merkezi ve yerel idareler arasında paylaşılmalıdır. Bu kapsamda önerimiz;

- Plan değişikliğinin merkezi idare tarafından yapılması halinde vergi gelirin %75'inin ilgili idareye aktarılması, geriye kalan %25'inin ise hizmet alanındaki belediyeler arasında paylaşılması,
- Plan değişikliğinin belediyeler tarafından yapılması halinde vergi gelirin %25'nin merkezi idareye aktarılması, %75'nin ise plan değişikliği kararında rol oynayan belediyeler arasında paylaşılmasıdır.

4.4.1.3. Kentsel Dönüşüm Çalışmaları Sonucu Meydana Gelen Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi

Kentsel dönüşüm çalışmaları, kentin dokusuna uymayan; sosyal, fiziksel, ekonomik ve çevresel sorunlara neden olan alanlarda yapılan yenileme ve iyileştirme çalışmalarıdır. Doğal afetler karşısında dayanıksız olduğu düşünülen veya bu afetler sonucu zarar gören binalar, ömrünü

tamamlamış yapılar, riskli alanlarda bulunan yapılar, plansız kentleşmenin olduğu alanlardaki yapılar, kentsel dönüşümün yapıldığı temel alanlardır. Kentsel dönüşüm ile bu yapıların yenilenmesi, güçlendirilmesi ve planlı kent yapısına uygun hale getirilmesi planlanmaktadır. Bu amaçlar dâhilinde gerçekleştirilen kentsel dönüşüm çalışmaları, uygulama biçimlerine göre farklı kategoriler altında değerlendirilmektedir. Kentsel yenileme, sağlıklılaştırma, koruma, yeniden canlandırma, yeniden geliştirme, düzenleme, temizleme, yeniden üretim, kalitenin yükseltilmesi ve soylulaştırma kentsel dönüşümün uygulama biçimleridir (Selçuk ve Aydoğdu, 2014: 42). Türkiye’de kentsel dönüşüm çalışmaları, dönüşüm projelerinde yer alan organlara göre iki ana farklı grup altında değerlendirilmektedir. Bunlardan ilki Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’na bağlı TOKİ ve bu kuruma bağlı işbirlikler ile belediyeler öncülüğünde kamu ve özel sektör işbirliği ile yürütülen ve sayıca fazla hak sahibini etkileyen projelerdir. Diğerleri ise, sayıca az hak sahibinin yararlandığı Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yetkilendirilen özel müteahhitler tarafından bina bazında ele alınan projelerdir (Şolt, 2019: 80).

Türkiye’de kentsel dönüşüm ile ilgili usul ve esaslar 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Kanunu ile ilgili kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirtildiği 6306 sayılı Kanunun Uygulama Yönetmeliği altında düzenlenmiştir. İlgili mevzuatın amacı; afet riski altındaki alanlar ile bu alanların dışındaki riskli alanlardaki arsa ve arazilerin tespit edilmesi, sağlıklı ve güvenli yaşam standartlarını teşkil etmek üzere riskli yapıların yıkılması, iyileştirme ve tasfiye çalışmalarının yürütülmesi, dönüşüme tabi alanlarda değer tespitinin yapılması ve hak sahipliği süreçlerine ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir (6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Kanunu, 2012: madde 1). İlgili kanunun uygulanması noktasında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile dönüşümün yapılacağı alandaki belediye veya il özel idareleri yetkili kılınmıştır. Riskli alan tespiti resen Bakanlık ve Belediyeler tarafından yapılmaktadır. Riskli yapıların tespiti ise, 6306 sayılı Kanunun Uygulama Yönetmelikte ifade edilen usul ve esaslar çerçevesinde masrafları kendilerine ait olmak üzere, öncelikle yapı malikleri veya kanuni temsilcileri tarafından, Bakanlıkça lisanslandırılan kurum ve kuruluşlara yaptırılmaktadır. Aksi takdirde Bakanlık veya ilgili idare tarafından resen yaptırılarak masraflar taşınmaz sahibine rücu edilmektedir (6306 Sayılı Kanunun Uygulama Yönetmeliği, 2012: madde 6).

Riskli yapıların tespitinin ardından yıkım işlemlerine başlanılmaktadır. Yapıların yıkılması ve yeni projenin kabulü noktasında dönüşüm alanındaki gayrimenkul sahiplerinin en az üçte ikisinin çoğunluğu ile karar verilmektedir. Ancak riskli olduğu tespit edilen bir taşınmazın yıkımı ve riskli alan olarak ilan edilen bölgede bulunan taşınmazların yıkımı noktasında çoğunluk kararı olmaksızın Bakanlığın yıkım hakkı bulunmaktadır. Projeye dahil olmak istemeyen taşınmaz sahiplerinin hakları öncelikli olarak projeye dahil olan mülk sahiplerine yönelik açık arttırma usulü ile satılmaktadır. Bu işlemin gerçekleşmemesi durumunda kamulaştırma yapılmakta ve arsa

hisseleri oranında pay verilmektedir. Daha sonraki aşamada ise değer tespiti yapılarak hak sahipliği aşamasına geçilmektedir (6306 Sayılı Kanunun Uygulama Yönetmeliği, 2012: madde 8-10).

Kentsel dönüşüme tabi gayrimenkulün değeri, ilgili kurum bünyesinde en az üç kişiden oluşan takdir komisyonu veya hizmet satın alınması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Taşınmazın değeri 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununda ifade edilen taşınmazın cinsi, yüzölçümü, değeri etkileyecek nitelik ve unsurlar, resmi makamlarca yapılan kıymet takdirleri, emsal satışlar, yapı maliyet hesapları ve yıpranma payı dikkate alınarak belirlenmektedir. Hak sahipliği aşamasında, konut ve işyerlerinin niteliği ve büyüklüğü dikkate alınarak öncelikle uygulama alanında yapılacak olan taşınmazların verilmesi yoluna gidilmektedir. Bu seçeneğin kabul edilmemesi veya riskli alan dışında rezerv alanlarda projelendirme yapılması durumunda ise başka projelerden taşınmaz verilmesi, mevcut taşınmazın değeri ölçüsünde nakit ödeme yapılması veya kendi imkanları ile konut ve işyeri yapılmasına yönelik kredi imkanları sunulmaktadır. Proje sonrasında ilgili gayrimenkulün değeri, yapı maliyetleri ve piyasa satış fiyatları birlikte değerlendirilerek belirlenmektedir. Daha önce hesaplanan taşınmaz değeri mevcut inşaat maliyeti değerinden düşülmektedir. İnşaat maliyet bedelinin tespitinde, ihale bedeli, arsa edinim bedeli, proje giderleri, yıkım ve nakliye giderleri, taşınmaz değerinin tespiti masrafları, zemin iyileştirme giderleri ve müşavirlik giderleri dikkate alınarak hesaplama yapılmaktadır. Bu durumda hak sahipliği sürecinin sonucunda gayrimenkul sahibinin alacağı, nakdi veya ayni yollarda karşılanmaktadır. Malikin kuruma borçlu olması durumunda ise proje bazında ilgili kurumca belirlenmek üzere TOKİ'ye uzun vadeli olarak borçlandırılmakta ve bu borç taksitlendirilmektedir (6306 Sayılı Kanunun Uygulama Yönetmeliği, 2012: madde 12).

Kamu kuruluşları tarafından yapılan kentsel dönüşüm projelerinin yanı sıra bakanlık tarafından yetkilendirilen özel müteahhitler veya kuruluşlar tarafından yapılan dönüşüm projelerinde ise mevcut gayrimenkul değerinin hesaplanması ve proje sonrası gayrimenkulün değerinin tespit edilmesi noktasındaki süreçte Bakanlığın herhangi bir dahli bulunmamaktadır. Bu işlemlerde, değer tespiti ve proje sonrası hak sahipliği süreci gayrimenkul sahipleri ile projeyi yürüten özel kuruluş arasındaki pazarlık süreçleri neticesinde belirlenmektedir. Bu kapsamda proje sonrası hak sahipliği aşamasında gayrimenkul sahibine mevcut projeden gayrimenkul tahsis edilmesi veya gayrimenkul bedelinin nakit olarak ödenmesi seçenekleri sunulmaktadır (TOKİ, 2020).

Kentsel dönüşüm projeleri, uygulanmış oldukları alanlarda prestijli yapılar oluşturması, mekânsal kaliteyi ve yaşama konforunu arttırması nedeniyle değer artışları yaratmaktadır (Duman, 2010: 26). Gerek çalışmanın birinci bölümünde literatürde yer alan örnek uygulamalar gerekse çalışmanın dördüncü bölümünde emlak ajansından alınan veriler neticesinde yapılan değerlendirmeler bu durumu doğrulamaktadır. Esas itibarıyla kentsel dönüşüm projelerinin finansmanın karşılanması noktasında ilgili alanlarda bir değer artışının oluşturulması kaçınılmazdır

(Selçuk ve Aydoğdu, 2014: 40). Ancak burada eleştiri konusu olan nokta değer artışının dağılımı ve bu artıştan kimin faydalandığıdır. Kentsel dđnüşüm çalışmaları ve rant ilişkisi iki çerçevede ele alınmaktadır. Bunlardan ilki, kamu kuruluşları tarafından yapılan kentsel dđnüşüm projeleri, diğeri ise özel girişimciler aracılığı ile yürütölen dđnüşüm projeleridir. Çevre ve şehircilik Bakanlığı ve Bakanlığa bağlı iştirakler ile belediyeler tarafından yürütölen dđnüşüm projelerinin temel amacı; modern, planlı ve sağlıklı kent yapısının oluşturulmasıdır. İlgili kuruluşlar tarafından yürütölen dđnüşüm çalışmaları, kent ve kamu yararı gözetilerek yürütölmekte ve proje sonrasındaki maliyetler yapı bedelleri ve piyasa satış fiyatları dikkate alınarak belirlenmektedir.

Kamu kuruluşları tarafından yürütölen kentsel dđnüşüm projeleri sonrasındaki hak sahipliği sürecinde gayrimenkul sahiplerine iki temel teklif sunulmaktadır (TOKİ, 2020). Bunlardan ilki, proje kapsamında üretilecek konut ve ticari birimlerden veya rezerv alanlardan alım hakkı sağlanmasıdır. Bu hak kapsamında proje öncesi ve sonrasında yapılan değerleme arasında fark bulunması durumunda eksik kalan bedel karşılığında hak sahibi, TOKİ'ye uzun vadeli olarak borçlanabilmektedir. Bu durumda projeye bağlı değer artışı, gayrimenkul sahibi tarafından karşılanmakta ve rant doğmamaktadır. Bina ve arsa değeri yüksek olan yapılarda ise mevcut değer ölçeğinde birden fazla konut verilmesi yoluna başvurulmaktadır. Hak sahipliği aşamasında gayrimenkul sahibine tanınan diğer teklif, kıymet takdir bedelinin nakit olarak ödenmesidir. Proje öncesi mevcut değerin ödenmesi ile birlikte, proje kapsamında oluşması muhtemel değer artışlarından yararlanma olmadığı için bu durumda rant oluşmayacaktır. Dolayısıyla kamu kuruluşları tarafından yürütölen kentsel dđnüşüm projelerindeki değer artışları, projenin finansmanında kullanılmak üzere ilgili kuruluş bünyesinde kalmaktadır. Bu durumda kamunun karar ve hizmetlerine bağlı değer artışlarından faydalanma durumu gerçektelemediği için ilgili hizmete bağlı GMDAV'den bahsetmek mümkün değildir. Ancak ilgili kuruluşlar tarafından yürütölen kentsel dđnüşüm projeleri dışında olmakla birlikte projeye yakın konumda bulunan gayrimenkullerde konum ve ulaşım imkânlarındaki gelişmelere bağlı olarak değer artışları yaşanması da muhtemeldir. Bu vesile ile meydana gelen değer artışları, bayındırlık hizmetlerine bağlı GMDAV kapsamında ele alınmıştır.

Kamu kuruluşları tarafından yürütölen kentsel dđnüşüm projelerindeki temel tartışma konusu, kentsel dđnüşüm ile amaçlanan fiziksel, ekonomik, kültürel ve sosyal gelişmenin aksine vizyon projeler adı altında inşa edilen lüks yapılar ve bu çerçevede talep edilen yüksek değer farkları yerel halkın dđnüşümden yeteri kadar yararlanamamasıdır (Koçak ve Tolanlar, 2008: 398). Soylulaştırma olarak adlandırılan bu süreç, yerel halkın başka alanlara göç etmesine neden olmaktadır (şolt, 2019: 79). Günümüzde TOKİ ve iştirakleri aracılığıyla gerçekteleştirilen kentsel dđnüşüm projeleri, alt gelir grubu ve doğal afetlere karşı korunaklı alanlara yönelik çalışmalardan oluşmakla birlikte 2014 yılına kadar ilgili kuruluşlar tarafından yürütölen projeler daha çok orta ve üst gelir grubuna yönelik projelerdir (şahin, 2015: 58). Bu durum kentsel dđnüşüm alanı içerisinde bulunan gayrimenkul sahiplerinin bölgeden dışlanmasına neden olmuştur. Örneğin TOKİ ve

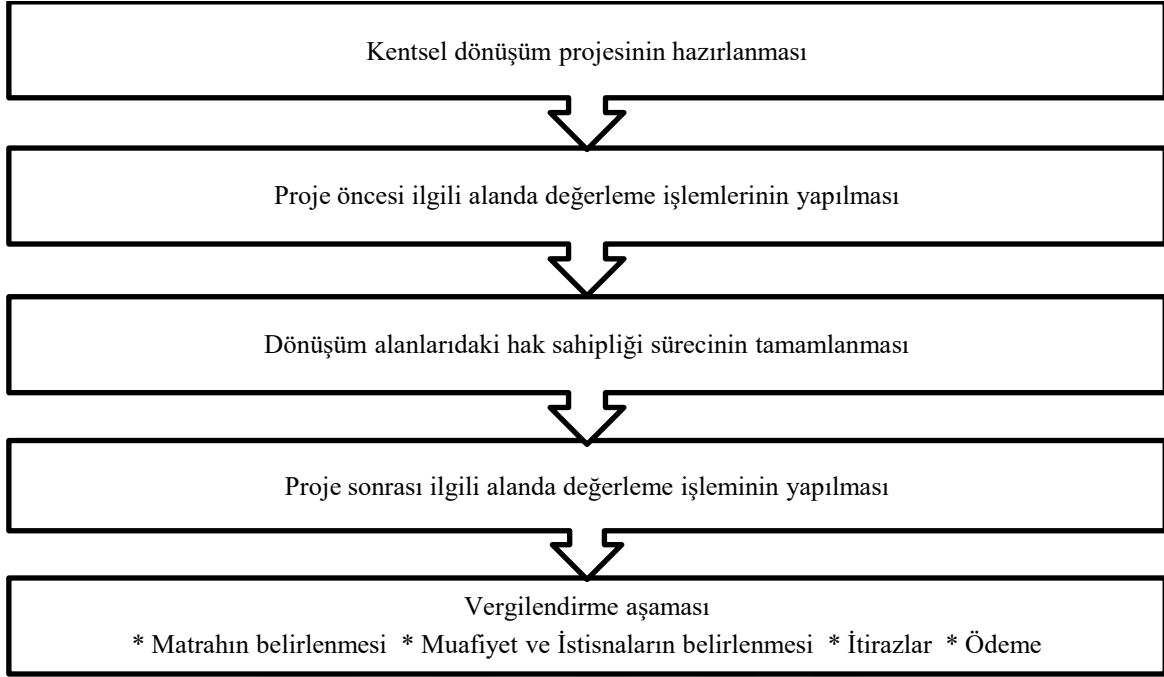
Altındağ Belediyesi tarafından Ankara'nın Çinçin mahallesinde gecekondular alanında yapılan dönüşüm sonrasında mevcut alanda ikamet edenlerin gecekondular sahipleri sadece %1'lik bir pay teşkil etmektedir (Aksoy ve Kocataş, 2017: 287). Bu durum çalışmanın kapsamı dışında olduğu için ayrıntılı bir şekilde incelenmeyecektir.

Kentsel dönüşüm çalışmaları ve rant ilişkisinin en önemli boyutu, özel girişimciler aracılığı ile yürütülen dönüşüm projeleridir. Kamu kuruluşları tarafından yürütülmekte olan kentsel dönüşüm projelerinde daha çok alt gelir grubuna yönelik konutlar ve afet konutları inşa edilmekte ve bu konutlara ilişkin hak sahipliği uzun vadeli borçlandırma yöntemi ile karşılanmaktadır. Ancak özel müteahhitler tarafından yürütülen kentsel dönüşüm projeleri, kentsel yenileme adı altında yapılmakta ve ekonomik ömrünü tamamlamış alanların yeniden canlandırılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda bakanlık tarafından yetkilendirilen özel girişimciler, yüksek rant kapasitesine sahip alanlara yoğunlaşarak kar oranı düşük ve riskli bölgelerde faaliyet göstermemektedirler (Selçuk ve Aydoğdu, 2014: 47). Özel girişimciler tarafından yürütülen kentsel yenileme projelerinde müteahhit firmalar ile gayrimenkul sahipleri arasında pazarlık usulüne dayalı kat karşılığı anlaşmalar yapılmaktadır. Müteahhit firmalar, ada bazında almış oldukları arsaları birleştirmek suretiyle taban alanını genişleterek veya imar planı değişikliklerine bağlı kat yüksekliği haklarını kullanarak gayrimenkul sahiplerine vermiş oldukları payın dışında kalan bölümleri satmak suretiyle finansman sağlamaktadır. Dolayısıyla riskli alan ve yapıların tespiti noktasında kamunun vermiş olduğu karar ve bu karara bağlı olarak özel girişimciler tarafından inşa edilen kentsel dönüşüm projeleri neticesinde önemli derecede değer artışları yaşanmaktadır. Dönüşüm sonrası inşa edilen yüksek katlı ve çok özellikli yapılar nedeniyle ortaya çıkan değer artışları, gayrimenkul sahipleri ve müteahhit firma arasında paylaşılmaktadır. Müteahhit firmaların kentsel dönüşüm projeleri kapsamında elde etmiş oldukları gelirler, ticari kazanç kapsamında olduğu için bu çalışma kapsamında ele alınmamıştır.

Türkiye'de kentsel dönüşüm projeleri neticesinde ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu çerçevede kanaatimiz riskli alan ve yapıların tespiti noktasında kamunun vermiş olduğu karar ve bu karara bağlı olarak özel girişimciler tarafından inşa edilen kentsel dönüşüm projeleri sonrasında meydana gelen değer artışlarının da GMDAV kapsamında değerlendirilmesidir.

Aşağıda, öncelikli olarak GMDAV kapsamındaki kentsel dönüşüm çalışmaları sonucunda ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin süreçten bahsedilecek ardından ise vergilemeye ilişkin temel esaslar ve önerilere yer verilecektir.

Şekil 14: Kentsel Dönüşüm Projelerine Bağlı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesine İlişkin Sürecin Aşamaları



Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Kentsel dönüşüm çalışmalarına ilişkin sürecin ilk aşaması, idari ve yasal aşamaların tamamlanmasıdır. Teknik süreçlerin ardından mevcut taşınmaza ilişkin değerlendirme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu aşama gerek hak sahipliğinin belirlenmesi gerekse de proje sonucu ortaya çıkan değer artışlarının tespit edilmesi için gereklidir. Taşınmazın değerlemesine ilişkin süreç, daha önce ifade edilen Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun kapsamında ifade edilen usul ve esaslar çerçevesinde yapılmalıdır. Bu kapsamda re'sen veya gayrimenkul sahiplerinin talebi neticesinde riskli olarak ilan edilen yapılarda özel girişimciler tarafından sunulacak olan kentsel dönüşüm projesi öncesinde ilgili kurul ve komisyonların değerlendirme yapması önerilmektedir. Proje öncesi yapılan değerlemenin ardından, proje maliyeti göz önüne alınarak hak sahipliği sürecine ilişkin işlemlere geçilmelidir.

Kentsel dönüşüm projesi öncesi yapılan değerlemenin ardından projenin gayrimenkul değeri üzerindeki etkisinin tespit edilebilmesi için projenin tamamlanmasının ardından yeniden değerlendirme yapılmalıdır. Vergileme sürecinin bu aşamasında değer artış tutarı matrahı tespit edilecektir. Değerleme kararlarına karşı mükelleflere ilgili komisyonlar veya yargı nezdinde itiraz hakkı tanınmalıdır. Değerleme işlemlerinin tamamlanmasının ardından vergilendirme işlemlerinin diğer süreci, proje sonrası ortaya çıkan değişikliklerin veya değer artışlarının vergiye tabi olup olmadığının tespiti. Bu noktada değer artışının yasal mevzuatta belirtilen muafiyet ve istisna müesseselerinin kapsamında olup olmadığı incelenmelidir. Bu tespitin ardından nihai aşama olan tahsil süreci başlayacaktır.

Yukarıda ifade edilen önerilerden hareketle aşağıda öncelikli olarak verginin konusu, vergiyi doğuran olay ve vergi mükellefiyetine ilişkin bilgiler sunulmuştur. Bu bilgilendirmelerin ardından ise vergileme sürecine ilişkin aşamalardan olan muafiyet ve istisnalar ile vergi ödeme zamanına ilişkin detaylara yer verilmiştir.

▪ **Verginin Konusu;** Özel girişimciler tarafından inşa edilen kentsel yenileme çalışmaları neticesinde değerinde artış yaşanan gayrimenkullerdir.

▪ **Vergiyi Doğuran Olay;** Özel girişimciler tarafından inşa edilen ve gayrimenkul değerinde artış yaratması beklenen kentsel dönüşüm çalışmalarının sona ermesi neticesinde gayrimenkul değerinde yasal mevzuatta ifade edilen artışın yaşanmasıdır.

▪ **Verginin Mükellefi;** Özel girişimciler tarafından inşa edilen kentsel dönüşüm çalışmalarına bağlı GMDAV vergisinin mükellefi, kentsel dönüşüm sonrasında değeri artan gayrimenkulün maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa gayrimenkule malik gibi tasarruf edenlerdir. Mükellefiyet, değer artışı ortaya çıkaran kentsel dönüşüm projesinin tamamlanmasının ardından yapılan değerlendirme işlemleri ile başlayıp değer artışı gelirin realize olmasının ardından (satış, devir) sona ermelidir.

▪ **Muafiyet ve İstisnalar;** Özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişiliği, kanunla kurulan üniversiteler ve Devlete ait gayrimenkuller, kamusal hizmet amacı ile çalışan dernek ve vakıflara ait gayrimenkuller, toplumun istifadesi amacı ile kurulan ve kazanç gütmeyen sağlık kuruluşları, öğrenci yurtları, bakım evleri ve benzeri kurumlar, ibadethaneler, kentsel dönüşüm çalışmalarına bağlı GMDAV'den muaftır. Kamu kurum ve kuruluşlarına ilişkin bu muafiyetin yanı sıra aşağıda ifade edilen hususlar da GMDAV'den muaf ve istisnadır;

- TOKİ ve diğer kamu kuruluşları tarafından doğal afetlerde zarar gören veya zarar görmesi muhtemel riskli alan veya yapılar kapsamında inşa edilen afet konutları,
- TOKİ ve diğer kamu kuruluşları tarafından ömrünü tamamlamış ve düzensiz kentleşmenin olduğu alanlarda alt gelir gruplarına yönelik olarak inşa edilen konutlar,
- Kentsel dönüşüm çalışmaları neticesinde planlama öncesi değer %10'undan daha az değerlendirilen gayrimenkuller.

Vergi önerisinde doğal afetler ve düzensiz kentleşmenin önlenmesine yönelik projelerin muafiyet ve istisna kapsamına alınmasının temel nedeni doğal afetlere karşı korunaklı yapıların oluşturulması, can ve mal kaybını önlemeye yönelik işlev görmesi ve düzenli kentleşmenin temin edilmesidir. Gerek doğal afetler sonucunda mükelleflerin içerisinde bulunmuş olduğu zor durum

hali gerekse düzensiz kentleşmenin yer aldığı alanlardaki mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alındığında bu muafiyetlerin sosyal devlet anlayışının bir gereği olduğu daha iyi anlaşılacaktır.

▪ **Vergi Matrahı;** Kentsel dönüşüm projesi öncesinde uzman değerlendirme personelleri tarafından yapılan değerlendirme işlemi ile proje sonrasında yapı ruhsat izni hakkının kullanımına ilişkin yasal iznin ardından yapılan değerlendirme arasında mülk değerinde %10'un üzerinde tespit edilen değer artış tutarıdır.

▪ **Vergi Tarifesi;** Çalışmada önerilen vergi tarifesi, bayındırlık hizmetleri ve imar düzenlemelerine bağlı bağlı GMDAV' de olduğu gibi %10 ile %50 arasında değişen basit artan oranlı bir tarife yapısıdır.

▪ **Verginin Ödenme Zamanı;** Vergi, gelirin realize olduğu anda (satış, devir vb.) ödenmelidir. Bu durumda vergilemede adaletin sağlanması adına vergi matrahı, süreç itibarıyla işleyen her yıl için yeniden değerlendirme oranında güncellenmelidir. Ayrıca vergi matrahında, verginin ödeneceği yıl itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmalıdır. Bu temel ödeme zamanının yanı sıra mükelleflerin tercihi kapsamında peşin ödeme imkanı da tanınabilir. Bu durumda vergi, kentsel dönüşüm çalışmasının ardından yapılan değerlendirme sonrasındaki ilk takvim yılının Ocak ayında peşin olarak ödenmelidir. Peşin ödemeyi teşvik etmek amacıyla matrah nispetine uygulanan bir indirim hakkı tanınabilir.

▪ **Vergi Güvenlik Tedbirleri;** Kentsel dönüşüm çalışmaları sonucunda GMDAV'ye tabi mülkün satış işlemleri sırasında tapu devir işlemlerinin yapılabilmesi için değer artış vergisinin ödenmiş olma zorunluluğu getirilmelidir.

▪ **Vergi Gelirlerinin Paylaşımı;** Vergi gelirleri, kentsel dönüşüm kararı alan idareye daha fazla pay vermek suretiyle merkezi ve yerel idareler arasında kendi bünyelerinde oluşturmuş oldukları ve yalnızca kentsel dönüşüm çalışmaları için kullanabilecekleri fon hesapları arasında paylaşılmalıdır. Bu kapsamda önerimiz;

- Değer artışına neden olan kentsel dönüşüm kararının merkezi idare tarafından alınması halinde vergi gelirinin %75'i merkezi idare, geriye kalan %25'i ise hizmet alanındaki yerel idareler arasında,
- Değer artışına neden olan kentsel dönüşüm kararının belediyeler tarafından alınması halinde vergi gelirinin %25'nin merkezi idare, %75'nin ise hizmet alanındaki yerel idareler arasında paylaşılmasıdır.

4.5. GMDAV'nin Genel Değerlendirmesi

Çalışmada kamu kaynaklı değer artışlarının üç belirleyici faktörü olan bayındırlık hizmetleri, imar planı değişiklikleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları sonucunda ortaya çıkan değer artışlarının GMDAV adı altında yukarıda ifade edilen usul ve esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi önerilmektedir. Bu öneri ile kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarına bağlı servet artışı ile ortaya çıkan ödeme gücünün vergilendirilmesi suretiyle vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinin güçlendirilmesi amaçlanmaktadır. Nitekim A. Smith de genel adalet teorisi bağlamında bu iki ilkeyi sentez ederek (Ağdemir ve Gürkan, 2019: 465) kişilerin devlet himayesi altında sağladıkları gelir ile orantılı bir şekilde vergilendirilmesi gerektiğini savunmuştur. Bu ifadelerden hareketle Türk vergi sistemi içerisinde gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik etkin bir düzenlemenin vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerine sunacağı katkı kaçınılmaz olacaktır. Önerilen verginin vergilemede iktisadilik ilkesi ile çelişmediği; aksine üretime dayanmadan elde edilen rantın azaltılması ile bu kaynağa yönelen sermayenin üretken alanlara kaydırılması noktasında bir politika aracı olarak kullanılabilmesi düşünülmektedir. Bu kapsamda GMDAV'nin gayrimenkul sektörü üzerindeki spekülasyon hareketlerinin cazibesini azaltması da muhtemeldir.

Önerilen modelin vergilemede eşitlik ve adaletin yanı sıra çalışmanın son bölümünde ele alınan diğer Sosyo-Ekonomik faktörler üzerinde de olumlu etkiler yaratması beklenmektedir. Bu çerçevede öneride hukuki, ekonomik ve siyasal yönlerinin yanı sıra psikolojik ve sosyolojik yönler de dikkate alınarak vergi politikalarının etkinliğinin artırılması, vergiye uyumun kolaylaştırılması ve vergiye karşı mükellef tepkilerinin dikkate alınması suretiyle davranışsal kamu maliyesi disiplini göz önünde bulundurulmuştur. Çalışma kapsamında ele alınan vergi önerisi, mükelleflerin vergilere ilişkin tutum ve davranışlarında etkili olan vergi ödeme gücü faktörü ile uyumludur. Artan oranlı tarife yapısı ve vergi ödeme zamanı konusunda mükelleflere tanınan seçenekler bu uyumu arttırmaya yöneliktir. Muafiyet, istisna ve indirim müesseseleri, vergiye karşı toplum tepkileri dikkate alınarak objektif kriterlere dayandırılmış ve geniş ölçekli tutulmamıştır. Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının tespit edilmesi noktasında önerilen usul ve esaslar kapsamında piyasa fiyatları ile uyumlu, objektif değerlemelerin yapılması amaçlanmaktadır. İfade edilen hususların vergi ahlakını artırma noktasında önemli bir rol oynayacağı düşünülmektedir. Vergi gelirlerinin paylaşımı noktasında yapılan öneri kapsamında gelirin hizmeti yapan yetkili idareler bünyesinde kalması ve bu kaynağın düzenli kentleşmeye yönelik bir finansman aracı olarak kullanılması amaçlanmıştır. Bu durum vergi ve hizmet alma ilişkisini güçlendirmeye yönelik bir adım olarak değerlendirilebilir.

İmar değişiklikleri konusunda spekülasyonu ve haksız kazançları önlemeye yönelik önerinin tarım ve kentleşme üzerinde de olumlu etkiler yaratması beklenmektedir. Öneri kapsamında yer alan arazi kullanım fonksiyonu değişikliği sonucu ortaya çıkan değer artışlarının vergiye tabi tutulmasının, tarım alanlarının diğer kullanım amaçları kapsamında imara açılması noktasında

küçük de olsa caydırıcı bir etki yaratması beklenmektedir. Bu etkinin yanı sıra kentsel yayılmayı da azaltacağı öngörülmektedir. Öneride yer alan kat ve emsal alan artırımı sonucu ortaya çıkan değer artışlarının vergilendirilmesinin de modern ve düzenli kentleşme noktasında bir politika aracı olarak işlev göreceği varsayılmaktadır. Günümüzde kamuoyunda, rant adı altında yaşanan tartışmalardan hareketle ilgili önerinin toplum genelinde olumlu karşılanacağı ve vergiye karşı bir direncin oluşmayacağı düşünülmektedir.



SONUÇ ve ÖNERİLER

Literatürde gayrimenkul değer artışlarının oluşumu ve bu artışların vergilendirilmesine ilişkin tartışmalar 19.yy'ın başına kadar uzandığı bilinmektedir. Bu tartışmaların oluşumunda, gayrimenkullerin değerindeki artışların özellikle sanayileşme ve kentleşmeyle birlikte fark edilir olması etkili olmuştur. Gayrimenkul değer artışlarının oluşumunda birçok faktör etkili olmaktadır. Bu faktörler; yapısal, konumsal, ekonomik, demografik ve kamusal faktörler olarak ifade edilmektedir. Gayrimenkul değerinde meydana gelen artışlara, başka bir deyişle "rant" oluşumuna odaklanan kentsel rant teorileri de bu faktörler kapsamında açıklanmaktadır. Kentsel rant teorileri, tarımsal alanda ortaya koyulan rant teorilerinden hareketle hazırlanmışlardır. Dolayısıyla ilk etapta tarımsal rant analizlerinde ortaya koyulan kavramlar üzerinden şekillenen bu teoriler, kıtlık, konum ve ulaşım kaynaklı bir değerlendirme çerçevesinde incelenmiştir. Daha sonraki aşamada tüketici tercihleri de kentsel rant analizine dahil edilmiştir. Nihai aşamada ise Harvey (1973), coğrafi konum endeksli rant oluşumunun yetersizliğine dikkat çekerek analize kamu kesiminin de dahil edilmesi gerektiğini savunmuştur.

Kentleşme, bireylerin devletten talep etmiş oldukları hizmetlerin artmasına neden olmaktadır. Bir yandan kent nüfusunda meydana gelen artışa bağlı olarak yeni yerleşim yerlerine olan ihtiyaç ve talep, diğer yandan ise düzenli ve modern yaşam alanlarının oluşturulmasına yönelik faaliyetler, kamunun bu alanlara yönelik hizmet sunumunun artmasını beraberinde getirmektedir. Bu kapsamda yeni yerleşim yeri taleplerine bağlı olarak tarımsal araziler kentsel arsalar haline dönüştürülmekte, artan talebi karşılamak amacıyla mevcut imar izinleri genişletilmekte, yapılaşmanın olduğu alanlardaki altyapı ihtiyaçları giderilmekte, ulaşım olanakları arttırılmakta ve kamusal hizmetlere yönelik hizmet binaları inşa edilmektedir. Yeni yerleşim alanlarındaki bu hizmetlerin yanı sıra plansız kentleşmenin hakim olduğu, yapı ömrünü tamamlayan alanlar ve doğal afetler karşısında zarar görmüş veya zarar görmesi muhtemel alanlarda ise sosyal devlet anlayışının gereği olarak modern ve sağlıklı kentleşmeye yönelik projeler yürütülmektedir.

Literatürde, kamunun karar veya hizmetleri sonucunda meydana gelen gayrimenkul değer artışları, gayrimenkul sahibinin emek ve çabası dışında meydana gelen değer artışları olarak tanımlanmaktadır. Birçok iktisatçı, bu kaynağın vergilendirilerek değer artışında pay sahibi olan kamuya aktarılması gerektiğini savunmaktadır. Gayrimenkul değer artış vergilerinin temel amacı, kamu kaynaklı değer artışlarını vergilendirmektir. Bu düşüncenin temel nedeni, kamusal kaynaklar ile özel fayda elde eden mükelleflerin elde ettiği kazancın bir kısmının tekrar altyapı ve diğer kamu hizmetleri yararına kullanılarak toplumsal yararın sağlanmasıdır. Dolayısıyla gayrimenkul sahibinin bireysel sermayesi ve emeği kapsamında ortaya çıkan değer artışları, ekonominin genel seyri ve gayrimenkul sektöründeki fiyat artışlarına bağlı ortaya çıkan değer artışları, kamunun

müdahil olmadığı kentsel gelişmeler ve konumsal avantajlara bağlı değer artışları gibi kamu kaynaklı olmayan değer artışları çalışmada ele alınan vergi kapsamında değerlendirilmemektedir. İfade edilen nedenlere bağlı olarak ortaya çıkan değer artışları çoğu ülkede sermaye kazancı adı altında vergilendirilmektedir. Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artış vergilerinin konusu, vergileme kapsamına dahil edilen kamusal karar veya hizmetin türüne göre değişiklik gösterebilmektedir. Ancak genel itibarıyla bayındırlık hizmetleri, arazi düzenlemeleri, imar planı düzenlemeleri ve değişiklikleri, kentsel dönüşüm hizmetleri sonucu meydana gelen değer artışlarıdır. Vergi matrahı ise, kamunun karar ve hizmetlerine bağlı olarak gayrimenkul değerinde meydana gelen artıştır. Bu kapsamda bu vergi, servet artış vergileri kapsamında değerlendirilmektedir.

Gayrimenkul değer artış vergileri, vergilemenin mali amacından ziyade gelir ve servet dağılımının düzeltilmesi, ekonomik istikrarın ve büyümenin sağlanması, çevre sorunları ile mücadele edilmesi, tarımsal üretimin desteklenmesi ve planlı kentleşmenin sağlanması gibi vergilemenin mali olmayan amaçları kapsamında başvurulmuş bir gelir türüdür. Gayrimenkul değer artış vergilerinin meşruiyetine ilişkin en önemli gerekçe, değer artışları nedeniyle ortaya çıkan haksız/emeksiz kazançların vergilemede adalet ve genellik ilkesi kapsamında ele alınması gerektiğidir. Spekülatif amaçlı gayrimenkul alım satımının cazibesini azaltmak, bu verginin meşruiyetine ilişkin diğer önemli gerekçedir. Bu vesileyle bir yandan spekülatif amaçlar kapsamında kullanılan yatırım ve tasarrufların üretken sektörlere kayması ile ekonominin canlanmasına yönelik bir adım atılmış olacak diğer yandan ise verimli tarım arazilerinin amacı dışında kullanılmasının önüne geçilerek kırsal kalkınma ve tarım sektörü desteklenecektir. Bu amaçlar doğrultusunda elde edilen gelir ile bütçede önemli bir finansal kaynak oluşturulmuş olacaktır. Emek ve üretim üzerine yoğunlaşan vergilerden ziyade üretken olmayan ve herhangi bir bireysel sermaye veya çabaya dayanmayan kaynak üzerinden yapılacak bir vergilemenin ekonomik büyüme ve piyasa dengesi üzerinde de olumsuz etkiler yaratmayacağı ileri sürülmektedir.

Kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik düzenlemelerin, değer artışlarını kavrayabilme noktasında etkin bir düzenleme olarak kabul edilebilmesi için birtakım özellikleri taşıması gerekmektedir. Bu özelliklerden ilki ve en önemlisi teorik uygunluktur. Amaç ve kapsam itibarıyla gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen işlevleri yerine getirmekten uzak olan bir düzenlemenin etkinliğinden söz etmek mümkün değildir. Bu kapsamda, kentsel rant teorileri ve kentsel rantın nedenlerini göz önünde bulunduran, birincil amacı mülk sahibinin emeği ve sermayesi dışında meydana gelen değer artışları olan ve vergi matrahı hizmet sonrası ortaya çıkan değer artışlarını içeren düzenlemeler amaç bakımından teorik altyapıya sahip düzenlemelerdir. Kapsam bakımından yapılan değerlendirmeye göre ise ilgili düzenlemenin sadece kamu kaynaklı değer artışlarını dikkate alması, diğer nedenlere bağlı gayrimenkul değer artışlarını bu vergi kapsamı dışında tutması beklenmektedir. Amaç ve kapsam bakımından gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen bu işlevleri karşılamakta yetersiz olan

düzenlemelerin etkinliğinden söz etmek mümkün değildir. Ancak gayrimenkul değer artışını vergilemeye yönelik bir düzenlemenin etkin bir düzenleme olarak kabul edilebilmesi için bu temel şartın yanı sıra birtakım kriterleri de sağlaması gerekmektedir. Bu kriterler; verimlilik, eşitlik, sürdürülebilirlik ve uygulanabilirliktir. Verimlilik kriteri kapsamında etkin bir düzenlemeden beklenen temel özellikler, vergileme sonucu elde edilen kaynağın maliyetleri karşılayacak boyutta olması, etkin bir şekilde kullanılması, mükelleflerin hizmet beklentisini karşılamaya yönelik alanlarda kullanılması ve ekonomik kalkınmayı olumsuz yönde etkilememesidir. Eşitlik kriterine göre ise, vergilemenin hizmetten faydalanma derecesine göre tayin edilmesi ancak ödeme gücü kriterinin de dikkate alınması gerekmektedir. Düzenlemelerin siyasi ve idari yönden uygulanabilme derecesini ifade eden uygunluk kriteri ve düzenleme ile elde edilen kaynağın istikrarlı, yeterli ve büyümeyi destekleyici nitelikte güvenilir bir gelir kaynağı olması gerektiğini ifade eden sürdürülebilirlik kriterleri de etkin bir gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen işlevler arasındadır.

Gayrimenkul değer artış vergilerinin kapsamı, oranı, matrahın belirlenmesi, verginin ödenme zamanı, mükellef ve gayrimenkul sektörü üzerindeki etkisine yönelik birtakım belirsizlik ve güçlüklerin olduğu bilinmekle birlikte birçok ülke tarafından farklı isim ve esaslar çerçevesinde başarılı bir şekilde uygulandığı görülmektedir. Bu vergiyi benimseyen ülkelerde, farklı amaçlara yönelik ve farklı vergi matrahlarını hedef alan düzenlemeleri görmek mümkündür. Gayrimenkul değer artış vergileri arasında en fazla uygulama alanı bulan düzenleme şerefiyedir. Esas itibarıyla gayrimenkul değer artış vergilerine ilişkin teorik altyapıya en uygun düzenleme de şerefiyedir. Bayındırlık hizmetleri ve planlama faaliyetlerini kapsayan geniş tabanlı şerefiye uygulaması kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında etkin bir düzenlemedir. Şerefiye; Avustralya, Kolombiya, İsrail, Hindistan, Danimarka, Polonya, Çin, Singapur ve İngiltere başta olmak birçok ülkede uygulama alanı bulmaktadır. Kolombiya, İsviçre ve İsrail bu konuda örnek teşkil eden ülkelerdir. Şerefiye ile benzer amaçlar güden imar hakkı değişikliklerine bağlı olarak mülkün kullanım amacının değiştirilmesi, kat ve kullanım alanının artırılmasının yanı sıra kentsel yenileme projelerine bağlı değer artışlarını hedef alan düzenlemeler ise Brezilya, Yeni Zelanda, ABD, Çin ve Hindistan gibi ülkelerde uygulanmaktadır. Bu temel düzenlemelerin yanı sıra kamunun karar ve hizmetlerine bağlı değer artışları karşılığında hizmet maliyetinin finansmanına katılımı amaçlayan birtakım düzenlemeler de dolaylı yoldan gayrimenkul değer artış vergisi kategorisinde değerlendirilmektedir. Özellikle ABD, kamunun karar ve hizmetleri neticesinde ortaya çıkan değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik hizmet maliyetine katılımı amaçlayan birçok yenilikçi düzenlemeye sahiptir. Tayvan ise spekülasyon amaçlı gayrimenkul alım satımını caydırmaya yönelik vergi düzenlemesi ile ön plana çıkmaktadır.

Türk vergi sistemi içerisinde de gerek geçmiş dönemlerde gerekse günümüzde gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin olduğu bilinmektedir. Çalışmanın üçüncü bölümünde bu düzenlemelerin değer artışlarını kavrayabilme noktasındaki etkinlikleri tartışılmıştır.

Değerlendirme sonucunda, Türk vergi sistemi içerisinde teorik anlamda kamu kaynaklı gayrimenkul değer artış vergisine en yakın düzenlemenin 2020 yılında 7221 sayılı torba kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu'na eklenen ek madde 8 kapsamında, imar değişikliklerine bağlı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik düzenleme olduğu kanaatine varılmıştır. İlgili düzenleme, çalışma kapsamında kamunun kararlarına bağlı gayrimenkul değer artışı yaratan unsurlardan biri olan imar planı değişikliklerine ilişkin gayrimenkul değer artışlarının kamuya aktarılmasına dayanmaktadır. Bu açıdan, gayrimenkul değer artış vergilerinden beklenen amaca kısmi bir uygunluğun olduğu görülmektedir. Ancak bayındırlık hizmetleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları neticesinde ortaya çıkan değer artışlarının vergilemeye dahil edilmemesi, amaç bakımından etkinliğini azaltmaktadır. Sadece kamu kaynaklı değer artışlarına odaklanması nedeniyle de kapsam bakımından teorik uygunluğa sahip olduğu söylenebilir. Ancak maliklerin ortak talepleri dışındaki planlama çalışmaları neticesinde meydana gelen değer artışlarını kapsam dâhiline almaması ve plan değişikliklerinin kabulü noktasında idarelere tanınan takdir yetkisinin kentsel planlama amaçları dışında kullanılmaya müsait bir yapıda olması bu düzenlemenin etkinliği noktasındaki en büyük sorun olarak görülmektedir. İlgili düzenlemeye ilişkin sorunlardan biri de, değer artış payının tamamının kamuya aktarılmasıdır. Gayrimenkul değer artış vergilerinin temel amacı, değer artışını engellemek başka bir ifade ile değer artışının tamamını kamuya aktarmak değil, değer artışını meydana getiren kamunun bu artıştan pay almasını sağlamaktadır. Genel itibarıyla diğer etkinlik kriterleri ile bağdaşan bu düzenleme, diğer kamusal karar ve hizmetleri kapsam dahiline alması ve kamuya aktarılacak payın kamu ile mükellef arasında paylaşılacak şekilde belirlenmesi suretiyle gayrimenkul değer artış vergisi işlevi görebilir. Ancak mevcut hali ile vergi sistemindeki boşluğu doldurabilecek nitelikte bir düzenleme olduğu düşünülmemektedir.

İmar Kanunu'nda yapılan düzenlemenin yanı sıra Türk vergi sistemi içerisinde gayrimenkul değer artış vergisine en yakın düzenleme, 1948-1981 yılları arasında uygulanan şerefiye'dir. Esas itibarıyla şerefiye, dünya genelinde en yaygın ve en başarılı şekilde uygulanan gayrimenkul değer artış vergisi konumundadır. Geçmiş dönemlerde Türk vergi sistemi içerisinde yer alan şerefiye, kamu otoritesi tarafından yapılan altyapı hizmetleri ve kamulaştırma işlemleri sonucunda meydana gelen değer artışlarına odaklanmıştır. Bu nedenle teorik olarak dar kapsamlı şerefiye veya başka bir ifade ile altyapı temelli şerefiye olarak kabul edilmektedir. Geniş anlamda şerefiye veya başka bir ifade ile gelişim haklarına bağlı şerefiyede, vergi konusuna hem kamu altyapı hizmetleri hem de kamunun almış olduğu planlama kararları dahil edilmektedir. Şerefiyeyi başarılı bir şekilde uyguladığı kabul edilen ve bu konuda örnek gösterilen ülkelerdeki vergileme bu usül çerçevesinde yapılmaktadır. Bu ifadelerden hareketle geçmiş dönemlerde uygulanan şerefiyenin gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen teorik altyapıya kısmi manada uygun olduğu ancak imar düzenlemeleri ve planlama kararlarının göz ardı edilmesi nedeniyle geniş anlamda şerefiyeden beklenen etkinliği sağlamadığı söylenebilir. Vergi kapsamına bu gelir unsurlularının dahil edilmesi, geçmiş dönemlerde yaşanan objektif değerlendirme sorunları ve değerlendirme personeli yetersizliği

noktasındaki eksikliklerin giderilmesi halinde modern, geniş kapsamlı ve etkin bir gayrimenkul değer artış vergisi işlevi görmesi muhtemeldir.

Gayrimenkul değer artış vergilerinin teorik altyapısına kısmi olarak uygun olan diğer düzenlemeler; Harcamalara Katılma Payı ve Düzenleme Ortaklık Payı'dır. Düzenleme Ortaklık Payı, imar düzenlemelerine bağlı gayrimenkul değer artışları karşılığında kamuya ayni pay aktarmaya yönelik bir düzenlemedir. Kamuya aktarılacak pay ile gayrimenkul değeri arasında doğrudan doğruya bir ilişki kurulmaması, esas amacının değer artışını kavramaktan ziyade toplumsal ihtiyaçları karşılamaya yönelik olması ve diğer kamusal hizmetlere bağlı gayrimenkul değer artışlarını dikkate almaması bu düzenlemenin gayrimenkul değer artış vergisi işlevi görme yetkinliğini azaltmaktadır. Bayındırlık hizmetlerine bağlı kamusal hizmetlerin maliyetine hizmetten yararlanan mülk sahiplerinin katılımını amaçlayan Harcamalara Katılma Payı ise, değer artış vergisinden ziyade kamusal hizmetin veya menfaatin karşılığında ödenen harç niteliğindedir. Maliyete katılma gerekçesi, hizmet yapılan alanlardaki muhtemel değer artışlarıdır. Bu düşünce Harcamalara Katılma Payının gayrimenkul değer artış vergisine benzer düzenlemeler arasında gösterilmesinin temel nedenidir. Ancak maliyete katılım tutarının, hizmete ilişkin değer artışından bağımsız bir şekilde belirlenmesi, bu düzenlemenin de teorik anlamda gayrimenkul değer artış vergisi olarak kabul edilmesini güçleştirmektedir.

Türk vergi sistemi içerisinde yukarıda ifade edilen düzenlemelerin yanı sıra asıl amacı, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarından ziyade mevcut servet portföyü ve bu portföye bağlı kazançlarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler de mevcuttur. Bu kapsamda; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu bünyesindeki değer artış kazançlarının vergilendirilmesine yönelik düzenleme ile bu düzenlemeye benzer nitelikte geçmiş dönemlerde uygulanan Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi ve henüz yasal nitelik kazanmayan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı (2013) sermaye kazancı vergisi niteliğindedir. Literatürde gayrimenkul değer artış vergisi benzeri olarak adlandırılan bu düzenlemeler gerek amaç bakımından gerekse kapsam bakımından gayrimenkul değer artış vergilerinin teorik altyapısıyla uyumlu değildir. Ancak bu düzenlemeler, piyasa koşullarında meydana gelen gayrimenkul değer artışlarını vergileme noktasında bir politika aracı görme işlevine sahiptir. Literatürde gayrimenkul değer artış vergisi benzeri olarak adlandırılan diğer düzenlemelerden olan Emlak Vergisi, Tapu Harcı ve Değerli Konut Vergisi de süreç içerisinde gayrimenkul değerinde meydana gelen değer artışlarına odaklanmaktadır. Ancak bu düzenlemeler, şüphesiz gayrimenkul değer artış vergisinden beklenen işlevleri yerine getirme noktasında ele alınabilecek düzenlemeler değildir.

Sonuç olarak, Türk vergi sistemi içerisinde gerek geçmiş dönemlerde uygulanan gerekse mevcut sistem içerisinde yer alan düzenlemelerin büyük çoğunluğunun kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine ilişkin teorik altyapıya sahip olmadığı görülmüştür. Kanaatimiz, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik kapsamlı bir

düzenlemeye ihtiyaç duyulduğudur. Bu söylemin arkasındaki temel etken, kamunun karar ve hizmetleri sonucunda ortaya çıkan gayrimenkul değer artışlarına ilişkin uygulama örneklerinin yer aldığı son bölümde açık bir şekilde görülen kamunun hizmetlerine bağlı gayrimenkul değer artışlarıdır. Örneğin; Kanal İstanbul Projesi ve İstanbul Havalimanı'na yakın konumda bulunan ve henüz yapılaşmanın yoğun bir şekilde gerçekleşmediği Arnavutköy ilçesinde arazi değerlerinin %300'ler civarında arttığı tespit edilmiştir. Yavuz Sultan Selim Köprüsü ve metro yatırımlarının da %35'lere varan değer artışları meydana getirdiği gözlemlenmiştir. Dolayısıyla Türk vergi sistemi içerisinde kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik etkin bir düzenlemenin olmayışı, gayrimenkul sahibinin emeği ve maddi katkısı dışında meydana gelen ve bu artışın oluşumunda doğrudan katkısı olan kamu idarelerinin bu değer artışlarından pay alamamasına neden olmaktadır.

Bu noktada çalışmanın son bölümünde Türkiye için kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını kamuya aktarmaya yönelik bir vergi önerisinde bulunulmuştur. Verginin konusunun belirlenmesi noktasında kentsel rant teorileri dikkate alınmıştır. Bu kapsamda; ulaştırma yatırımları ve konum kaynaklı Farklılık Rantı I, altyapı hizmeti sonucunda yapılaşma ve nüfus yoğunlaşmasına bağlı beklentiler çerçevesindeki Farklılık Rantı II, imar planı değişikliklerine ilişkin spekülasyon hareketlere bağlı beklentiler çerçevesindeki Mutlak Rant ve kamusal hizmet sunumundan faydalanan alanlardaki mülk sahipliğine bağlı Tekel Rantı dikkate alınarak Gayrimenkul Değer Artış Vergisi (GMDAV) olarak adlandırılan verginin konusu; bayındırlık hizmetleri, imar planı değişiklikleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları sonucu gayrimenkul değerinde meydana gelen artı değer oluşumu olarak belirlenmiştir. Verginin mükellefi ise ifade edilen hizmetler neticesinde değeri artan gayrimenkulün maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa gayrimenkule malik gibi tasarruf edenlerdir. Bu kapsamda yukarıda ifade edilen unsurlara bağlı olarak vergilemenin tek bir başlık altında toplanması ancak vergilemeye ilişkin temel usul ve esasların değer artışını meydana getiren unsurlara göre üçlü ayırım çerçevesinde ele alınması uygun görülmüştür.

GMDAV'de sürecin en önemli aşaması, vergi matrahının tespitidir. Bu noktada her üç değer unsuru için vergiye tabi değer artış kazancının tespitinde benimsenen usul, proje öncesi ve sonrasında değerlendirilmesidir. Bu kapsamda hizmetten etkilenecek alanların belirlenmesi, proje başlangıcından önce ve projenin tamamlanmasının ardından ilgili alanlarda değerlendirilmesinin yapılması için yetkili kurul ve komisyonların kurulması önerilmiştir. Değerleme işlemine yönelik kurul ve komisyonlarda hizmet sunumunu gerçekleştiren merkezi veya yerel idare bünyesindeki konu ile ilgili uzman personelin yanı sıra bölge hakkında bilgi sahibi olan en az üç gayrimenkul değerlendirme şirketinin yer alması önerilmektedir. Proje öncesi yapılacak olan değerlemenin, spekülasyon amaçlı gayrimenkul hareketliliğini önlemek ve doğru değer tespiti yapmak amacıyla ilgili kamu hizmetinin kamuoyuna duyurulmasından önce yapılması gerekmektedir. Projenin tamamlanmasının ardından projeye bağlı değer artışlarının mülk değerleri

üzerindeki etkisinin tespiti için proje bitişinin ardından yeniden değerlendirme işlemi yapılmalıdır. Proje süreci içerisinde hizmet alanı içerisindeki bir taşınmazın satılması durumunda, mevcut değer tespiti için yeni değerlendirme işlemi yapılmalı ve proje sonrası ortaya çıkan değer farkı bu tutar üzerinden dikkate alınmalıdır.

Kamu kaynaklı GMDAV'de vergiyi doğuran olay, gayrimenkul değerinde artış yaratması beklenen bayındırlık hizmetleri, imar düzenlemeleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları neticesinde mülk değerinde meydana gelen artıştır. Her üç değer unsuru için mülk değerinde %10'a kadar gerçekleşen değer artışları vergiden istisna tutulmuştur. Vergilemede basitliğin sağlanması, vergi bürokrasisinin azaltılması, mükellef tepkilerinin sınırlandırılması ve değer artışı yaşanan alanlardaki mükelleflerin ödemiş oldukları vergiler karşılığında gayrimenkul değerlerinde önemli derecede artış yaratmayan hizmetlerden faydalanması gerektiği düşüncesi bu istisnanın temel gerekçeleridir. Özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişiliği, kanunla kurulan üniversiteler ve Devlete ait gayrimenkuller, kamusal hizmet amacı ile çalışan dernek ve vakıflara ait gayrimenkuller, toplumun istifadesi amacı ile kurulan ve kazanç gayesi gütmeyen sağlık kuruluşları, öğrenci yurtları, bakım evleri ve benzeri kurumlar, ibadethaneler, afet riski nedeniyle yeniden yapılandırılan alanlar GMDAV'den muaf tutulmuştur. Bu muafıkların yanı sıra kentsel dönüşüm çalışmalarına bağlı riskli ve rezerv alanlarda yapılan konutlara ilişkin de birtakım muafiyet hakları tanınmıştır. GMDAV'de basit artan oranlı tarife yapısı önerilmiştir. Bu kapsamda kamunun karar ve hizmetleri sonucunda mülk değerinde meydana gelen artış oranının derecesine göre %10-50 arasında değişen vergi oranları belirlenmiştir.

Gayrimenkul değer artış vergilerine ilişkin üzerinde durulan önemli konulardan biri de verginin ödenme zamanıdır. Bu konuda hakim olan yaygın görüş, değer artış kazancının realize olduğu anda vergilendirilmesidir. Bu görüşün yanı sıra ülke uygulamalarında da görüldüğü üzere kamu hizmetine ilişkin hakların kullanımına dair yasal haklara başvuru aşamasında da tahsilat yapıldığı bilinmektedir. Bu çerçevede GMDAV'de vergi ödeme zamanı taşınmazın satışı veya devri aşaması olarak belirlenmiştir. Bu aşamada vergilemede adaletin sağlanması ve kamu gelirinin enflasyon karşısında erimemesi amacıyla değer artışı oluşumu ile vergi ödeme zamanı arasında geçen sürede matrahının her yıl yeniden değerlendirme oranı nispetinde güncellenmesi ve enflasyon düzeltilmesinin yapılması önerilmiştir. Temel vergi ödeme zamanının yanı sıra vergiyi, kamu hizmetinin ardından yapılan değerlendirme işleminin akabinde ödemek isteyen mükelleflere ise peşin ödeme indirimi imkanı sunulmuştur. Bu usul ve esaslar çerçevesinde elde edilen vergi gelirinin hizmet sunumunu yapan idareye daha fazla pay vermek suretiyle merkezi ve yerel idareler arasında paylaşılmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Sonuç olarak, kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik bir düzenleme, vergilemenin gerek mali gerekse mali olmayan amaçları ile uygunluk göstermektedir. Mevcut Türk vergi mevzuatı kapsamında bu kaynağın vergilendirilmesine yönelik düzenlemelerin

yetersiz olduğu kanaatinden hareketle yukarıda ifade edilen usul ve esaslar çerçevesinde kamu kaynaklı gayrimenkul değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik öneriler sunulmuştur. Davranışsal kamu maliyesi disiplini de göz önünde bulundurularak önerilen bu verginin ödeme gücü, adalet ve eşitlik gibi vergileme ilkelerini güçlendirmeye yönelik bir işlev görmesi beklenmektedir. Gayrimenkul sektörü üzerindeki spekülâtif yatırımların cazibesinin azaltılması ve bu alana yönelen yatırımların daha üretken alanlara yönlendirilmesi noktasında da olumlu sonuçlar doğurması muhtemeldir. Tarım alanlarının yerleşim alanlarına çevrilmesine yönelik baskıların da azalmasını sağlayacaktır. Vergilendirme sonucu elde edilen kaynağın, hizmet maliyetlerinin finansmanının sağlanması noktasında bütçeye ek bir gelir kalemi yaratma potansiyeli yüksektir. Bu kaynağın planlı kentleşme alanında kullanılması ile birlikte daha sağlıklı, planlı ve modern yaşam alanlarının oluşumuna katkıda bulunulacaktır. Gayrimenkul değerlemesi noktasında objektif kriterlerin dışına çıkılmaması, muafiyet ve istisna müesseselerinin genişletilmemesi ve verginin gerekliliği noktasında kamuoyunun yeteri kadar bilgilendirilmesi neticesinde vergiye uyum noktasında beklenenin aksine bir tepki oluşumu yaşanılmayacağı düşünülmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Acosta, Patricia (2008), **Policy Learning : New Challenges for Smart Value Capture in Colombia**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Massachusetts Institute of Technology.
- Adams, Zeno ve Füss, Roland (2010), “Macroeconomic Determinants of International Housing Markets” **Journal of Housing Economics**, 19 (1), 38-50.
- Adebayo, M. A. (2006), “The State Of Urban Infrastructure and Its Effects On Property Values In Lagos, Nigeria”, **Journal of Land Use and Development Studies**, 2 (1), http://joluds.org/papers/paper_1_1492375937.pdf (05.01.2018).
- Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun (2012), **T. C. Resmi Gazete**, 2839, (31.05.2012).
- Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği (2012), **T. C. Resmi Gazete**, 28498, (15.12.2012).
- Ağdemir, Zeynep ve Gürkan, Ceyhan (2019), “Adam Smith’ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 74 (2), 465-510.
- Ai, Chunrong vd. (1990), “The Dynamics of Housing Demand by the Elderly: User Cost Effects” **Issues in the Economics of Aging**, (33-38), University of Chicago Press, Massachusetts.
- Akdeniz, Gıyasettin (1971), “Finansman Kanunu ve Düşündürdükleri” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 21, 15-39.
- Akdoğan, Abdurrahman (2013), **Kamu Maliyesi**, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aksoy, Erman ve Kocataş, Özlem Güzey (2017), “Gecekondu Alanlarında Uygulanan Kentsel Dönüşüm Projelerinin Meşruiyet Zemini Olarak Yoksulluk ve Suç“, **Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, 7 (14), 275-295.
- Aksoy, Şerafettin (2011), **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Aktan, Coşkun Can ve Dileyici, Dilek (2004), “Genel Olarak Altyapı Hizmetleri”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/altyapi-ekon/genel-olarak.htm> (05.01.2019).
- Aktan, Coşkun Can (2012), “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **Çimento İşveren Dergisi**, 1-11.

- Alaba, Olanipekun (2010), "Impact Of Urban Renewal On Property Values" **Journal of Estate Surveying Research**, 80-93, A Publication of Estate Management, Yaba College Of Technology Yaba: Lagos.
- Alkan, Adil (2017), **Teoride ve Uygulamada Kentsel Rantların Vergilendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alkışer, Yasemin vd. (2009), "An Evaluation of Urban Transformation Projects", **International Journal of Architectural Research**, 3(1), 30-44.
- Alonso, William (1959), **A Model Of The Urban Land Market: Location and Densities of Dwellings and Businesses**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Pennsylvania, Economics.
- (1960), "A Theory of The Urban Land Market", **Papers and Proceedings Regional Science Association**, 6, 149-157.
- Alterman, Rachelle (2011), "Is Capturing The "Unearned Increment" In Land Value Still A Viable Idea? A cross-National Analysis" **The Klutznick Center for Urban and Regional Studies**, 458-477.
- Altuğ, Cengiz (1971), "Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 21, 139-161.
- Anderson, Matthew B. (2014), "Class Monopoly Rent and the Contemporary Neoliberal City", **Geography Compass**, 8(1), 13-24.
- Arnavutköy Belediyesi (t.y.), "Arsa Metrekare Birim Değeri Sorgulama" <https://www.turkiye.gov.tr/arnavutkoy-belediyesi-arsa-rayic> (01.07.2019).
- Arslan, Yavuz vd. (2014), "Türkiye'nin Nüfus Yapısındaki Değişimlerin Uzun Dönem Konut Talebi Üzerindeki Etkileri", **Central Bank Review**, 14, 13-29.
- Aslan, Memduh (2014), "Kentsel Rantların Vergilendirilmesi", **Ankara Barosu Dergisi**, 3, 117-134.
- Atik, Murat vd. (2015), "Şehirlerin İlerleme Yönlerinin Gayrimenkul Değerleri Üzerindeki Etkisinin Ölçülmesi", **Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 5 (2), 443-458.
- Aydın, Ahmet Hamdi ve Çamur, Ömer (2016), "Kentsel Dönüşüm Uygulamalarında Başarılı Dünya Örnekleri: Danbara, Solidere, Rio De Janeiro" **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 6 (1), 53-68.
- Aydın, M. Kemal ve Aydınlar, Kıvanç (2011), "Emek-Değer Teorisinden Fayda-Değer Teorisine", **Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi**, 1-12.

- Aydoğan, Selma Demirtaş (2017), “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi”, **Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi**, 3, 14-22.
- Ayoola, Adeyosoye Babatunde vd. (2016), “An Assessment of the Impact of Public Infrastructure on Residential Property Values in Minna”, **21st Century Human Habitat: Issues, Sustainability and Development- JIC 2016**, 636-649.
- Bah, El-hadj M. vd. (2018), “Slum Upgrading and Housing Alternatives for the Poor”, **Housing Market Dynamics in Africa**, 215-253, <https://link.springer.com/book/10.1057/978-1-137-59792-2#toc> (10.01.2019).
- Balaban, Osman (2016), “İnşaat Sektörü Neyin Lokomotifi” Tanıl Bora (Derleyen), **İnşaat ya Resulullah**, 1. Baskı İçinde (17-32), İletişim Yayınları, İstanbul.
- Bandyopadhyay, Pradeep (1982), “Marxist Urban Analysis and the Economic Theory of Rent”, **Science & Society**, 46 (2), 162-196.
- Başer, Volkan ve Dizdar, Yavuz Selim (2009), “Tarım Arazisinden İmar Parseline Geçişte Değerleme İşlemlerinin Coğrafi Bilgi Sistemi (Cbs) Tabanlı Nominal Değerleme Yöntemi Kullanılarak İrdelenmesi”, **TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası 12. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı**, Ankara.
- BATIC Institute (t.y.), <http://www.transportation-finance.org> (02.04.2019).
- Baugesetzbuch – BauGB (1960), <https://www.gesetze-im-internet.de/bbaug/BJNR003410960.html> (20.02.2018).
- Bayraktaroğlu, Ersun (2019), “Değerli Konut Vergisi Uygulamasında Tereddüt Yaratan Önemli Konular”, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/haberler/2019/degerli-konut-vergisi-uygulamasinda-tereddut-yaratan-onemli-konular.html> (22.12.2019).
- Belediye Gelirleri Kanunu (1930), **T. C. Resmi Gazete**, 1471, (14.4.1930).
- _____ (1948), **T. C. Resmi Gazete**, 6953, (01.07.1948).
- _____ (1981), **T. C. Resmi Gazete**, 17354, (29.05.1981).
- Belediye Gelirleri Kanununun Harcamalara Katılma Payları İle İlgili Hükümlerin Uygulamasına İlişkin Yönetmelik (1981), **T. C. Resmi Gazete**, 17435, (21.08.1981).
- Belej, Mirosław ve Cellmer, Radosław (2014), “The Effect Of Macroeconomic Factors On Changes In Real Estate Prices – Response and Interaction”, **Oeconomia**, 13 (2), 5–16.
- Bess, Philip (2018), “Henry George’s Land Value Tax: An Idea Whose Time Has Come?”, **American Affairs**, 2 (1), 56-75.

- Bıyık, Gonca (2017), “Kamu Tercihi Teorisi Perspektifinde Türkiye’de Kentsel Rantların Vergilendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Gazi Akademi Genç Sosyal Bilimciler Sempozyumu 2017 Özel Sayısı**, 239-254.
- Bird, Richard ve Slack, Enid (2007), Taxing Land and Property in Emerging Economies: Raising Revenue . . . and More?, Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong (Ed.), **Land Policies and Their Outcomes**, (204-233) Lincoln Institute of Land Policy, Canada.
- Blanco, Andrés vd. (2016), **The Potential of Land Value Capture For Financing Urban Projects: Methodological Considerations and Case Studies**, Inter-American Development Bank, <https://publications.iadb.org/en/publication/potential-land-value-capture-financing-urban-projects-methodological-considerations-and-case> (22.04.2019).
- Blaug, Mark (2014), **İktisat Kuramının Geçmişine Bakış**, (Çev. Alper Birdal ve Fulya Güle, Çev. Ed. Ömer Faruk Çolak), Efil Yayınevi, Ankara.
- Bocutoğlu, Ersan (2012), “İktisat Teorisinde Emegın Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emegë Yolculuk”, **Emek ve Toplum**, (1), 127-150.
- Bonnet, Martha ve Montanarella, Luca (2015), “Şehirleşme: Daha Az Yeşil Ve Tarım Çok Beton Ve Kaldırım”, <https://tr.boell.org/tr/2015/06/24/sehirlesme-daha-az-yesil-ve-tarim-cok-beton-ve-kaldirim> (03.02.2020).
- Brown, Harry (1999), Land Speculation and Land Value Taxation, Kenneth C. Wenzer (Ed.), **Land Value Taxation- The Equitable and Efficient Source of Public Finance**, 46-57, NewYork.
- Bulutoğlu, Kenan (1976), **Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Campbell, L. John (1993), “The State And Fiscal Sociology”, **Annual Review of Sociology**, 19 (1), 163-185.
- Carrión, Carmen ve Libby, Lawrence (2001), “Development Impact Fees: A Primer”, **Ohio State University Department of Agricultural, Environmental, and Development Economics Working Paper**, AEDE-WP-0022-01, <http://www.impactfees.com/publications%20pdf/dif.pdf> (04.02.2019).
- Chapman, Jeffrey (2017), “Value Capture Taxation as an Infrastructure Funding Technique”, **Public Works Management & Policy**, 22(1), 31–37.
- Chiodo, Abbigail J. vd. (2010), “Nonlinear Effects of School Quality on House Prices”, **Federal Reserve Bank of St. Louis Review**, 92(3), 185-204.
- Clarke, Simon ve Ginsburg, Norman (2015), “The Political Economy of Housing”, (Ed. Adela Adam Nevitt), **International Economic Association Conference Volumes**, 1-11.

- Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2020), T. C. **Resmi Gazete**, 31045, (14.12.2020).
- Cohen, Jeffrey ve Coughlin, Cletus C. (2007), "Spatial Hedonic Models of Airport Noise, Proximity, and Housing Prices", **FRB of St. Louis Working Paper**, 2006-026C, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=898635 (10.02.2018).
- Cohen, Jeffrey ve Brown, Mike (2013), "Impact of Vancouver Airport on Commercial Property Values", www.aeaweb.org/conference/2014/retrieve.php?pdfid=1225 (10.02.2018).
- Connoly, Ciaran ve Wall, Anthony (2016), "Value Capture: A Valid Means of Funding PPPs?", **Financial Accountability & Management**, 32(2), 157-178.
- Coyne, Imelda T. (1997), "Sampling in Qualitative Research. Purposeful and Theoretical Sampling: Merging or Clear Boundaries?." **Journal of Advanced Nursing**, 26 (3), 623-630.
- Crompton, John (2001), "The Impact of Parks on Property Values: A Review of the Empirical Evidence", **Journal of Leisure Research**, 33 (1), 1-31.
- Crowley, Ronald W. (1973), "A Case Study of the Effects of an Airport on Land Values", **Journal of Transport Economics and Policy**, 7 (2), 144-152.
- Çarıkcı, Çağrı (2014), **Büyük Yatırım Projelerinin Ekonomi Politikası Ve Kentin Dönüşümü: İstanbul Deneyimleri**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çiçek, Uğur ve Hatırlı Selim A. (2015), "Isparta İlinde Konut Fiyatlarını Etkileyen Faktörlerin Hedonik Fiyat Modeli İle Analizi", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 13, 98-114.
- Çomaklı, Şafak Ertan (2008), "Mükellef Sosyo-Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler", <http://www.ozgurbiyan.com/wp-content/uploads/M%C3%9CKELLEFSOSYO-PS%C4%B0KOLOJ%C4%B0S%C4%B0-A%C3%87ISINDAN-VERG%C4%B0-%C3%96DEMEY%C4%B0-ETK%C4%B0LEYEN-GENEL-FAKT%C3%96RLER.pdf> (17.02.2020).
- Damm, David vd. (1980), "Response of Urban Real Estate Values in Anticipation of The Washington Metro", **Journal of Economics and Transport Policy**, 315-336.
- Dapaah, Kwame Addae ve Lan, Yu Siew (2010), Shopping Centres and the Price of Proximate Residential Properties, http://www.prres.net/papers/Addae-Dapaah_Shopping_Centres_Proximate_Residential_Properties.pdf (10.02.2018).
- Davy, Benjamin (2007), "Mandatory Happiness? Land Readjustment and Property in Germany" Yu-Hung Hong Barrie Needham (Ed.), **Analyzing Land Readjustment Economics, Law, and Collective Action**, 37-57, Lincoln Institute, Canada.

- Deák, Csaba (1985), **Rent Theory And The Price Of Urban Land, Spatial Organization in a Capitalist Economy**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, University of Cambridge, Philosophy.
- Değirmendereli, Ali (2016), “Rant Vergisi Tartışmaları Bağlamında Kentsel Rantın Vergilendirilmesi Konusundaki Gelişmeler Ve Bir Çözüm Önerisi”, **Paradigma**, 1 (1), 47-61.
- Delolite (2017), **Taxation and Investment in Germany 2017**, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-taxgermanyguide-2017.pdf> (10.08.2018).
- Demir, Murat ve Sever, Erşan (2017), “Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 9 (2) 51-66.
- Demir, Halil İbrahim (2018), “Kültür, Vergi Kültürü ve Vergi Anlayışı”, **Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2(2), 99-111.
- Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda Ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2019), **T. C. Resmi Gazete**, 30971, (07.12.2019).
- Di Sanzo, Silvestro vd. (2017), “Tax Structure and Economic Growth: A Panel Cointegrated VAR Analysis”, **Italian Economic Journal**, 3, 239-253.
- Dinler, Zeynep (2013), **Mikro Ekonomi**, 24. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Doebele, William (1998), “The Recovery of 'Socially Created' Land Values in Colombia”, **Lincoln Institute of Land Policy**, <https://www.lincolninst.edu/publications/articles/recovery-socially-created-land-values-colombia> (29.05.2018).
- Doron Aharoni (2018), “Real Estate Tax Legislation in Israel, 2020-2021” <https://doron-aharoni.com/real-estate-tax-reform-legislation-israel-2018/> (12.08.2018).
- Duman, Betül (2010), **Kentsel Yenileşme Ve Kentsel Dönüşüm**, İstanbul Üniversitesi Açık Ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Ders Kitabı, İstanbul.
- Dye, Richard ve Merriman, David (2006), “Tax Increment Financing A Tool for Local Economic Development”, **Lincoln Institute of Land Policy, Land Lines** 18, (1), 2-7.
- Dye, Richard ve England, Richard (2010), Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation, **Policy Focus Report - Lincoln Institute of Land Policy**, https://www.lincolninst.edu/sites/default/files/pubfiles/assessing-theory-practice-land-value-taxation-full_0.pdf (15.03.2018).
- Dziauddin, Mohd Faris vd. (2013), “Estimating the Effects of Light Rail Transit (LRT) System on the Property Values in the Klang Valley, Malaysia: A Hedonic House Price Approach”, **Jurnal Teknologi (Sciences & Engineering)**, 61 (1), 35–47.

- EC, (2015), “Wealth Distribution and Taxation in EU Members”, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_60.pdf (25.01.2020).
- EDAM (2016), “İstanbul Yeni Havalimanı Ekonomik Etki Analizi”, https://istanbul-ekonomi.com/Content/Media/dosyalar/IGA_Ekonomik_Etki_anal%C5%BEz%C5%BE.pdf (04.10.2019).
- Edelstein, Robert (1974), “The Determinants Of Value In The Philadelphia Housing Market: A Case Study Of The Main Line 1967-1969” **The Review of Economics and Statistics**, 56, (3), 319-328.
- Einkommensteuergesetz –EstG, (1934) <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/EstG.pdf> (01.10.2018).
- Emlak360 (t.y.), “Emlak Endeksi” <https://www.sahibinden.com/emlak360/emlak-endeksi> (10.08.2019).
- Emlak Kulisi, (2016), “Cendere Vadisi’nde kentsel dönüşüm çok hızlı ilerliyor!”, <https://emlakkulisi.com/cendere-vadisinde-kentsel-donusum-cok-hizli-ilerliyor/483465> (29.11.2019).
- Emlak Vergisi Kanunu (1970), **T. C. Resmi Gazete**, 13576, (29.07.1970).
- Emlak Vergine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük (1972), **T. C. Resmi Gazete**, 14129, (15.03.1972).
- Ergül, M. Tayyar (2006), “Tapu Harçlarına İlişkin Olarak Gerçek Satış Bedelinden Daha Düşük Vergi Değerinin Beyan Edilmesi Durumunda Geriyee Dönük Tarhiyat Ve Ceza Uygulanamaz”, **Mali Çözüm**, 78, 217-219.
- Ersoy, Arif (2008), **İktisadi Teoriler ve Düşünceler Tarihi**, 3.Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Ersoy, Melih (2000), **İmar Planı Uygulamalarında Düzenleme İşlemi**, (Derl) M.Ersoy, H.Ç.Keskinok, Mekan Planlama ve Yargı Denetimi, 2000, Yargı Yayınevi, <http://www.melihersoy.com/wp-content/uploads/2012/04/Imar-Plani-Uygulamalarinda-Duzenleme-IslemiA.24.pdf> (14.09.2018).
- Ertürk, Hasan (1997), **Kent Ekonomisi**, 2. Baskı, Etkin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Eryılmaz, Yaşasın (2013), **Ulaşım Altyapılarının Arazi Değer Artışına Etkileri -Tem Otoyolu İstanbul Anadolu Kesimi Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi- Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Fainstein, Susan (2012), Land Value Capture and Justice, Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong (Ed.), **Value Capture and Land Policies**, 21-40, Lincoln Institute of Land Policy.

- Famuyiwa, Funlola ve Babawale, Gabriel Kayode (2014), “Hedonic Values of Physical Infrastructure in House Rentals”, **Journal of Facilities Management**, 12 (3), 211-230.
- Fidan, Ahmet (2015), “Kanal İstanbul Projesi ve Çılgın İstanbul Uydu Kent Projesi Üzerine Bütünleşik Fütz Analizi”, **Kent Kültürü ve Yönetimi Hakemli Elektronik Dergi**, 8 (2), 53-62.
- Finansman Kanunu (1970), **T. C. Resmi Gazete**, 13575, (10.08. 1970).
- Finansman Kanununun Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisine Ait Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1981), **T. C. Resmi Gazete**, 17383, (17.06.1981).
- Frew, James ve Wilson, Beth (2002), “Estimating the Connection between Location and Property Value”, **Journal Of Real Estate Practice And Education**, 5(1), 17-25.
- Fujita, Masahisa ve Thisse, Jacques François (2012), **Economics of Agglomeration Cities, Industrial Location, and Globalization**, Cambridge University Press, U.K.
- Furtado, Fernanda (2000), Colombia, Robert V. Andelson (Ed.), **Land-Value Taxation Around the World**, Third Edition, 97-110, The American Journal of Economics and Sociology, New York.
- Gallo, Mariano (2018), “The Impact of Urban Transit Systems on Property Values: A Model and Some Evidences from the City of Naples”, **Journal of Advanced Transportation**, 1-22.
- Garza, Nestor ve Lizieri, Colin (2016), “A Spatial-Temporal Assessment of the Land Value Development Tax” G.M. Robinson (Ed.) , **Land Use Policy**, Volume 50 İçinde (449-460), Elsevier.
- Gatauwa, James M. ve Murungi, M. (2015), “Infrastructure Development and Real Estate Values in Meru County, Kenya”, **Research Journal of Finance and Accounting**, 6 (8), 212-221.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelge Sistemi, <http://www.gib.gov.tr/search/node/?filter=ozelge%20> (10.02.2018).
- Gelir Vergisi Kanunu (1960), **T. C. Resmi Gazete**, 10700, (31.12.2960).
- Genç, Sema Yılmaz ve Çağlayan Tuğçe (2016), “İktisadi Düşünce de Değerin Kaynağı Sorunsalı”, **Çalışma ve Toplum**, 2017/2, 667-680.
- Germán, Lourdes ve Bernstein, Allison (2018), “Land Value Capture Tools To Finance our Urban Future”, **Lincoln Institute of Land Policy**, <https://www.lincolninst.edu/sites/default/files/pubfiles/land-value-capture-policy-brief.pdf> (20.02.2019).
- GFDRR (2018), “Land Value Capture- Investment In Infrastructure”, <https://www.gfdr.org/sites/default/files/publication/Land%20Value%20Capture.pdf> (11.02.2019).

- GİB (1970), “Finansman Kanunu Gerekçesi, Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/BSMV/cilt_4_1318_sayili_kanun.pdf (21.02.2018).
- (2018), “Bütçe Gelirleri (1923-2017)”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm (19.03.2018).
- (2018), “Değer Artışı Kazançlarına İlişkin İstisna Tutarı”, <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/deger-artisi-kazanclarina-iliskin-istisna-tutari> (08.04.2018).
- Giray, Filiz (2014), **Maliye Tarihi**, 5. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Gökbunar, Ali Rıza (1997), “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, **DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını**, 301-324.
- Göksu, Faruk ve Akalp, Sıla (2016), “Fikirtepe- Projeyi Yeniden Düşünmek, KentselStrateji”, <https://kentselstrateji.com/wp-content/uploads/Fikirtepe-sed.pdf> (19.11.2019).
- Görmez, Kemal (2010), **Çevre Sorunları**, 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Grant Thornton (2017), “Investing in Real Estate in Taiwan”, https://www.granthornton.tw/globalassets/1.-memberfirms/taiwan/media/tw_images/publication-pdf/miscellaneous/2017-05.pdf (10.06.2018).
- Grether, David ve Mieszkowski, Peter (1974), “Determinants of Real Estate Values” **Journal of Urban Economics**, 1 (2), 127-145.
- Grover, Richard (2018), “Evaluating Value Capture Instruments”, 2018 World Bank Conference on Land and Poverty” The World Bank - Washington DC, March 19-23, 2018, <https://www.researchgate.net/publication/325067249> (18.02.2019).
- Groves, Jeremy ve Helland, Eric (2002), “Zoning and the Distribution of Locational Rents: An Empirical Analysis of Harris County Texas”, **Land Economics**, 78 (1), 28-44.
- Günaydın, Gökhan (2009), “Smith, Ricardo ve Marx İktisadında Tarım (Emek Değer ve Rant Teorisi Yaklaşımı Bağlamında)” **Mülkiye**, 262 (XXXIII), 345-362.
- Gündem, Fırat (2016), “Klasik Politik İktisattan Ekonomik Coğrafyaya Mekânın Seyri”, **Mülkiye Dergisi**, 40 (4), 69-90.
- Gwamna, Emmanuel vd. (2015), “Determinants of Land Use and Property Value”, **Advanced Science Letters**, 4, 400–407.
- Haas, Astrid R.N. ve Kopanyi, Mihaly (2017), Taxation of Vacant Urban Land: From Theory to Practice, **IGC Policy Note**, https://www.theigc.org/wp-content/uploads/2017/07/201707TaxationVacantLandPolicyNote_Final.pdf (10.02.2019).

- Hacıköylü, Canatay (2016), “Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri”, **International Journal of Public Finance**, 1, (2), 73-98.
- Hacıköylü, Canatay ve Heper, Fethi (2010), “Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Maliye Dergisi**, 158, 1-14.
- Haila, Anne (2015), **Urban Land Rent: Singapore as a Property State**, Wiley Blackwell, U.K.
- Hammer, Thomas Ross vd. (1974), “The Effect of a Large Urban Park on Real Estate Value”, **Journal of the American Institute of Planners**, 40 (4), 274-277.
- Hänseler, Peter ve Hochstrasser, Daniel (1996), **Real Estate in Switzerland**, Swiss Commercial Law Series, Volume 5, Helbing & Lichtenhahn.
- Harçlar Kanunu (1964), **T. C. Resmi Gazete**, 11756, (17.07.1964).
- Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1982), **T. C. Resmi Gazete**, 17587, (21.01.1982).
- Harris, Jack C. (1989), “The Effect of Real Rates of Interest on Housing Prices”, **Journal of Real Estate Finance and Economics**, 2, 47-60.
- Harvey, David (1974), “Class-Monopoly Rent, Finance Capital and the Urban Revolution”, **Regional Studies**, 8 (3), 239-255.
- (2001), “The Art Of Rent: Globalization, Monopoly And The Commodification Of Culture”, **Spaces of Capital. London**, 394-411.
- (2003), **Sosyal Adalet ve Şehir**, (Çev. Mehmet Moralı), Metis Yayıncılık, İstanbul.
- HCCT (2015), “Land Value Increment Tax”, <https://www.hcct.gov.tw/en/home.jsp?id=25&parentpath=0,3> (10.08.2018).
- Heinrich, Simone (2016), “Taxation Of Swiss Real Estate”, **PwC**, https://www.pwc.ch/de/publications/2016/pwc_press_20160225_hs_heinrich.pdf (24.02.2016).
- Hemmings, Philip (2011), “How to Improve the Economic Policy Framework for the Housing Market in Israel”, **OECD Economics Department Working Papers**, No. 912, OECD Publishing, Paris.
- Hendrick, Rebecca (2016), “Use of Special Assessments By Municipal Governments In The Chicago Metropolitan Area: The Taming Of Leviathan?”, **Illinois Municipal Policy Journal**, 1(1), 15-35.

- Heywood, Andrew ve Hackett, Paul (2013), “The Case for a Property Speculation Tax”, <http://www.smith-institute.org.uk/book/the-case-for-a-property-speculation-tax/> (11.02.2018).
- Hoang, Phuong Nguyen (2014), “Tax Increment Financing and Education Expenditures: The Case of Iowa” **Education Finance and Policy**, 9 (4), 515-540.
- Hoell, Günter (1975), **Tarımda Kapitalizmin Gelişmesi ve Toprak Rantı**, (Çev. Ahmet Doğan), Bilim Yayınları, İstanbul.
- Huang, Yuyun ve Kaiier Nathan (2009), “Overview of Property Taxation in Taiwan, Eiger”, https://www.brainguide.de/upload/publication/32/xqmh/bab975b666db9f6609d734ca41470d4e_1311535635.pdf (10.09.2018).
- Huchzermeyer, Marie (2008), “Slum Upgrading in Nairobi within the Housing and Basic Services Market A Housing Rights Concern”, **Journal of Asian and African Studies**, 43(1), 19–39.
- Hunt, Emery Kay ve Lautzenheiser, Mark (2016), **İktisadi Düşünce Tarihi**, (Çev. Vedat Ulvi Aslan), Phoenix, Ankara.
- Hushak, Leroy J. (1975), “The Urban Demand for Urban-Rural Fringe Land”, **Land Economics**, 51 (2), 112-123.
- Ingram, Gregory ve Hong, Yu Hung (2007), Issues and Themes, Gregory K. Ingram and Yu-Hung Hong (Ed.), **Land Policies and Their Outcomes**, (3-18) Lincoln Institute of Land Policy, Canada.
- İRET (2010), “The Tax System Of China”, <http://iret.org/pub/BLTN-94.PDF> (14.05.2018).
- İBB (2016), “İstanbul Bülteni”, https://www.ibb.istanbul/Uploads/2016/11/agustos2016_istanbul_bulteni.pdf, (04.10.2019).
- (2019a) “Çekmeköy–Sancaktepe–Sultanbeyli Metro Hattı'nın Yapımı Yeniden Başlıyor!” <https://www.ibb.istanbul/News/Detail/36105> (26.10.2019).
- (2019b), “Hatlarımız”, <https://www.metro.istanbul/Hatlarimiz/HatDetay?hat=M5> (26.10.2019).
- (2019c), “Cendere Hayat Buluyor”, <https://www.ibb.istanbul/News/Detail/33881> (29.11.2019).
- İmar Kanunu (1985), **T. C. Resmi Gazete**, 18749, (09.05.1985).
- İmar Kanununun 18 İnci Maddesi Uyarınca Yapılacak Arazi Ve Arsa Düzenlenmesi İle İlgili Esaslar Hakkında Yönetmelik (1985), **T. C. Resmi Gazete**, 18916, (02.11.1985).

- İpek, Selçuk ve Engin, Rıdvan (2016), “Belediye Gelirleri İçinde Harcamalara Katılma Paylarının Yeri ve Önemi: Çanakkale Belediyesi Örneği”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 14 (28), 467-481.
- İstanbul Barosu (t.y.) “İstanbul Barosu Anadolu Adalet Sarayı Bilgilendirme Kitapçığı”
<https://www.istanbulbarosu.org.tr/proje/kartal/files/assets/basic-html/page9.html>
(10.04.2020).
- İstanbul SMD (2020a), “Üçüncü Boğaz Köprüsü”, <http://megaprojeleristanbul.com/print/3-bogaz-koprusu>, (04.01.2020).
- (2020b), “Üçüncü Havalimanı”, <https://megaprojeleristanbul.com/print/3-havalimani>, (04.01.2020).
- (2020c), “Kanal İstanbul”, <http://megaprojeleristanbul.com/print/kanal-istanbul>, (04.01.2020).
- (2020d), “Anadolu Adliye Sarayı”, <http://megaprojeleristanbul.com/#anadolu-adalet-saray%C4%B1>(04.01.2020).
- (2020e), “Cendere Vadisi Kentsel Dönüşüm Projesi”, <http://megaprojeleristanbul.com/print/cendere-vadisi-kentsel-donusum> (04.01.2020).
- Jaeger, William K. (2006), “The Effects of Land-Use Regulations on Property Values”, **Environmental Law**, 36 (105), 105-130.
- JLL (2016), “China Property Investment Guide”, <http://www.joneslanglasallesites.com/investmentguide/uploads/attachments/PIG2016-China-v5.pdf> (15.05.2018).
- Jordaan, Andre Cillie vd. (2004), “Land Value as A Function of Distance From The CBD: The Case of The Eastern Suburbs of Proteria”, **SAJEMS NS**, 7 (3), 532-541.
- KAIZEN (t.y.), **Guide to Taiwan Land Value Increment Tax**, <http://www.bycpa.com/download/tw/Guide%20to%20Taiwan%20Land%20Value%20Increment%20Tax.pdf> , (1-4), (10.09.2018).
- Kaipanen, Anna (2017), **Land Value Taxation and Financing Public Infrastructure With Land Value Capture**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, University of Tampere-School Of Management.
- Kalkuhl, Matthias vd. (2018), “Can Land Taxes Foster Sustainable Development? An Assessment of Fiscal, Distributional and Implementation Issues”, **Land Use Policy**, 78, 338-352.
- Kamulaştırma Kanunu (1983), 18215, **T. C. Resmi Gazete**, (08.11.1983).
- Kane, Thomas Joseph vd. (2006), “School Quality, Neighborhoods, and Housing Prices”, **American Law and Economics Review**, 8 (2), 183-212.

- Karasu, Mithat Arman ve Karakaş, Mehmet (2012), “Belediyelerin Emlak Vergisindeki Gelir Kaybı: Şanlıurfa Belediyesi Örneği”, **Maliye Dergisi**, 163, 431- 448.
- Kaya, Erol vd. (2007), **Modern Kent Yönetimi I**, 1. Baskı, Okutan Yayıncılık, İstanbul.
- Kaya, Fatih (2011), “Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, 361- 85-92.
- Kazgan, Gülten (2000), **İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi**, 9. Baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul.
- Kazgan, Haydar (1960), “Amme Hizmetlerinin Finansmanı ve Şerefîye”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 22 (2), 99-133.
- Keleş, Ruşen vd. (1999), **Kentsel Toprak Rantının Kamuya Kazandırılması**, Ötüken Yayınevi, Ankara.
- Kendall, Ross ve Tulip, Peter (2018), The Effect of Zoning on Housing Prices”, **Reserve Bank of Australia Research Discussion Paper**, RDP 2018-03.
- Kerth, Rob ve Baxandall, Phineas (2011), Tax-Increment Financing The Need for Increased Transparency and Accountability in Local Economic Development Subsidies, U.S. PIRG Education Fund.
- Keskin, Zülfiye (2007), **İstanbul’da Arazi Değerlerinin Mekansal Dağılımının Nüfus, İstihdam Ve Ulaşım Açısından Analizi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi- Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Kılıç, Atilla (2006), **Toplu Konut Projelerinin Çevrelerine Olan Rant Etkisi Ve Ataşehir Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi: Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Kılıçaslan, Harun ve Yavan, Sercan (2017), “Rant Vergisi: Avusturya Ve İsviçre Örnekleri ve Türkiye’ye İlişkin Bir Değerlendirme”, **AKÜ İİBF Dergisi**, 18 (1), 47-60.
- Klimowsky, Ernst (1975), “Taxation in Israel”, **International Business Lawyer**, 3, 359-382.
- Koç, Özgür Emre (2019), “Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması”, **Business and Economics Research Journal**, 10(4), 1015-1027.
- Koçak, Hüseyin (2009), İmar Uygulamasında Düzenleme Ortaklık Payı, TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası 12. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı 11-15 Mayıs 2009, Ankara, http://www.hkmo.org.tr/resimler/ekler/213a8959a9a9658_ek.pdf (01.05.2019).
- (2012), İmar Plânları Ve Parselasyon İle İlgili Danıştay Kararları, <http://tapu-kadastro.net/index.php/mevzuat/yargi-kararlari/317-danistay-kararlari-imar-uygulamalari> (09.03.2018).

- Koçak, Hüseyin ve Tolanlar Melek (2008), “Kentsel Dönüşüm Uygulamaları (Aydın Ve Afyonkarahisar Örnekleri)”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, 2, 397-415.
- Köktürk, Erol ve Köktürk, Erdal (2007), “Arsa Düzenlemesinde Eşdeğerlik İlkesinin Modellenmesi” **TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası Yayını**, Kurultay Kitabı, 1-23, http://www.hkmo.org.tr/yayinlar/kitap_goster.php?kodu=102 (10.08.2018).
- KPMG (2015), **Taiwan Tax Profile**, KPMG Asia Pacific Tax Centre, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/taiwan-2015.pdf> (10.08.2018).
- (2016), **Acquisition of Residential Properties in Switzerland**, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/ch-acquisition-residential-properties-switzerland-en.pdf> (01.05.2018).
- Król, Karol vd. (2017), “A Betterment Levy In Poland and A „Fee Payable To Development” In The Slovak Republic – Differences And Similarities” **Acta Sci. Pol. Formatio Circumiectus**, 16 (2), 137–146.
- Lam, Alven, ve Tsui, Steve (1998), “Policies and Mechanisms on Land Value Capture: Taiwan Case Study”, **Lincoln Institute of Land Policy Working Paper**, 1-38.
- Lam, Alven (2000), Republic of China (Taiwan), Robert V. Andelson (Ed.), **Land-Value Taxation Around the World**, Third Edition, 327-337, *The American Journal of Economics and Sociology*, New York.
- Larsson, Gerhard (1997), “Land Readjustment: A Tool for Urban Development”, **Habitat International**, 21 (2), 141-152.
- Law, Henry (2015), “Land Value Tax: A Viable Tax Alternative?”, <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:pSpQTa3o2x4J:https://www.landvaluetax.org/download-document/179-land-value-tax-a-viablealternative.html+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> (05.01.2018).
- Levin, Nicola (2010), “6 Critical Questions to Ask When Selling an Apartment in Israel”, <http://levinlawoffices.co.il/2010/03/15/6-critical-questions-to-ask-when-selling-an-apartment-in-israel/> (12.08.2018).
- Lezzi, Maria (2014), “Mehrwertabgabe gemäss Artikel 5 Raumplanungsgesetz”, 136-143, https://www.are.admin.ch/dam/are/fr/dokumente/raumplanung/mehrwertabgabe_gemaessartikel5raumplanungsgesetz.pdf.download.pdf/mehrwertabgabe_gemaessartikel5raumplanungsgesetz.pdf (02.05.2018).
- Liew, Cindy ve Haron, Nuzul Azam (2013), “Factors Influencing The Rise Of House Price In Klang Valley”, **International Journal of Research in Engineering and Technology**, 2 (10), 261-272.

- Lin, I-Hui (2016), **Assessing the Effect of Parks on Surrounding Property Values Using Hedonic Models and Multilevel Models**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, The University of Wisconsin.
- Liu, Ying vd. (2015), “The Effects of Urban Redevelopment on Housing Prices in Shenzhen”, **CUPUM 2015**, 1-19.
- Luthango, Mercy Brown (2010), “Capturing Land Value Increment to Finance Infrastructure Investment—Possibilities for South Africa”, **Urban Forum**, 22, 37–52.
- LVTC (2015), “What is LVT?”, <http://www.landvaluetax.org/what-is-lvt/> (11.01.2017).
- Martínez, Luis Miguel Garrido ve Viegas, Jose Manuel (2012), “The Value Capture Potential of The Lisbon Subway”, **The Journal of Transport Land Use**, 5(1), 65-82.
- Marx, Karl (1998), **Artı Değer Teorileri I. Kitap**, (Çev. Sol Yayınları), 1. Baskı, Sol Yayınları, Ankara.
- (2003), **Kapital I**, (Çev. Alaattin Bilgi), 3. Baskı, Eriş Yayınları, Ankara.
- (2004a), **Kapital II**, (Çev. Alaattin Bilgi), 2. Baskı, Eriş Yayınları, Ankara.
- (2004b), **Kapital III**, (Çev. Alaattin Bilgi), 2. Baskı, Eriş Yayınları, Ankara.
- Mathis, Edward ve Zech, Charles (1982), The Economic Effects of Land Value Taxation, **Growth and Change**, 13 (4), 2-5.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü (2020a), “Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri”, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (10.02.2018).
- (2020b), “Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri”, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/genel-yonetim-butce-istatistikleri> (10.02.2018).
- McCann, Philip (2001), **Urban and Regional Economics**, Oxford University Press, U.K.
- McClucksey, Willian vd. (2005), Theoretical Basis of Land Value Taxation, **Land Value Taxation: An Applied Analysis**, 1. Baskı İçinde (1-17), Ashgate Publishing, Farnham.
- McDonald, John Francis (2007), “William Alonso, Richard Muth, Resources For The Future, and The Founding of Urban Economics”, **Journal of the History of Economic Thought**, 29 (1), 67-84.
- McDonald, John Francis ve Mcmillen, Daniel P. (2012), “The Economics of Zoning”, **The Oxford Handbook of Urban Economics and Planning**, 1. Baskı içinde (438-459), Oxford Handbooks Online.
- Medda, Francesca Romana, (2011), “Land Value Finance: Resources for Public Transport” Remy Sietchiping (Ed.), **Innovative Land and Property Taxation**, (42-52), UN-HABITAT, Kenya.

- Medda, Francesca Romana ve Modelewska, Marta (2011), **Land Value Capture As A Funding Source For Urban Investment The Warsaw Metro System**, Ernst & Young Polska Sp, Warsaw.
- Merriman, David (2019), “Improving Tax Increment Financing (TIF) for Economic Development”, **Lincoln Institute of Land Policy**, <https://www.lincolnst.edu/sites/default/files/pubfiles/tax-increment-financing-policy-brief.pdf> (10.04.2019).
- Morçöl, Göktuğ ve Al, Hamza (2014), “Hizmet İyileştirme Bölgeleri: Türk Yerel Yönetim Sisteminde Uygulama Sorunları”, **Akademik İncelemeler Dergisi**, 9 (1), 269-296.
- Munshifwa, Ephraim (2017), “Land Value Capture In Support of City Infrastructure In Zambia: Challenges and Door-Step Conditions For Adoption” **Annual Conference on Land And Poverty**, <https://www.researchgate.net/publication/315767376> (10.04.2018).
- Myers, Allen (2008), **Marksist İktisat El Kitabı**, (Çev. Nail Satılğan, 2008), Yordam Kitap, İstanbul.
- Nadaroğlu, Halil (1978), **Mahalli İdareler - Ekonomisi Felsefesi Uygulaması**, Sermet Matbaacılık, İstanbul.
- (1998), **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Navarro, Marco Gonzalez ve Domeque, Climent Quintana (2010), “Public Infrastructure, Private Investment and Residential Property Values: Experimental Evidence from Street Pavement”, <https://pdfs.semanticscholar.org/612d/c48cadf792ed76503a22baeeb1a2e025ff9d.pdf> (06.01.2018).
- Nicholls, Sarah ve Crompton, John L. (2005), “The Impact of Greenways on Property Values: Evidence from Austin, Texas”, **Journal of Leisure Research**, 37 (3), 321-341.
- Nikes, Şebnem (2003), “3194 Sayılı İmar Kanunu’nun 18. Maddesi Uyarınca Yapılan Arsa ve Arazi Düzenlemelerinde Karşılaşılan Sorunlar” **G.Ü. Fen Bilimleri Dergisi**, (16), 4, 759-767.
- O’Kelly, Morton ve Bryan, Deborah (1996), “Agricultural Location Theory: Von Thünen’s Contribution to Economic Geography”, **Progress in Human Geography**, 20 (4), 457-475.
- Ochoa, Oscar Borrero (2011), “Betterment Levy in Colombia Relevance, Procedures, and Social Acceptability”, Lincoln Institute Of Land Policy, **Land Lines**, April- 2011, 14-19.
- Odabaş, Devlet (2011), **Türkiye’de Makroekonomik Faktörlerin Konut Fiyatına Etkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ong, Tze San (2013), “Factors Affecting the Price of Housing in Malaysia”, **Journal of Emerging Issues in Economics, Finance and Banking**, 1 (5), 414-429.

- Oral, Burcu Gediz (2017), **Kamu Özel Sektör İşbirlikleri Finansmanı Rant Vergisi**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi: Ankara.
- Organ, İbrahim ve Çiftçi Taha (2015), “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8 (4), 127-147.
- Ökmen, Mustafa ve Yurtsever Hatice (2010), “Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, 158, 58-74.
- Önal, Yakar Ayşegül (2002), **Kentsel Toprak Rantı Teorileri ve Bir Uygulama: İstanbul Esenkent Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- (2004), "Smith'den Ricardo'ya Rant Teorisindeki Değişim", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, 45,85-97.
- Öner, Badurlar İlkey (2008), “Türkiye’de Konut Fiyatları İle Makro Ekonomik Değişkenler Arasındaki İlişkinin Araştırılması” **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 8 (1), 223-238.
- Öz, Ersan vd. (2014), “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 2 (4), 1-19.
- Palinkas, Lawrence vd. (2015), "Purposeful Sampling for Qualitative Data Collection and Analysis in Mixed Method Implementation Research." **Administration and Ppolicy in Mental Health and Mental Health Services Research**, 42 (5), 533-544.
- Parisian, Aidan ve Gibbens, Scott (2008), “Zoning Regulation and Property Values”, University Of Oregon Economics Honors Thesis Proposal, <https://economics.uoregon.edu/wp-content/uploads/sites/4/2014/05/EugeneZoning.pdf> (21.01.2019).
- Park, Joon (2011), **Spatial Analysis of Housing Markets With Land Rent Theory of Political Economy: The Cases of London, Seoul and Los Angeles**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, University College London, Philosophy.
- Paulais, Thierry (2012), **Financing Africa’s Cities The Imperative of Local Investment**, International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, Washington.
- Pehlivan, Osman (2012), **Kamu Maliyesi**, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Penpecioglu, Mehmet (2016), “Yapılı Çevre Üretimi, Devlet ve Büyük Ölçekli Kentsel Projeler Kapitalist Kentleşme Dinamiklerinin Türkiye’deki Son 10 Yılı”, Tanıl Bora (Derleyen), **İnşaat ya Resulullah**, 1. Baskı İçinde (163-180), İletişim Yayınları, İstanbul.
- Polat, Bircan (2019), Kentsel Rantların Vergilendirilme Yoluyla Kamuya Geri Kazandırılması için Öneriler, **TESEV Değerlendirme Notları**, <https://www.tesev.org.tr/wp->

content/uploads/kentsel.rantin.vergileendirme.yoluyla.kamuya.geri_.kazandirilmasi.icin_.oneriler.pdf (18.09.2020).

Polat, Murat ve Eren, Özbek (2011), “Bir Vadinin Kaybolan İzleri; Cendere Vadisi ve Kuzey Ormanları”, **Mimar.İst**, 42 (4), 76-78.

Polat, Sedat vd. (2016), “Gayrimenkul Değer Artışı Gelirlerinin Vergi Dışı Bırakılmasının Vergilemede Adalet İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Asoscongress I. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu**, http://kayit.asoscongress.com/files/asos2016_bildiri_kitabi_final.pdf (20.01.2020).

Prest, A.R. (1981), **The Taxation of Urban Land**, ManchesterUniversity Press, Manshester.

PwC (2019), “The People’s Republic of China Tax Facts and Figures 2019”, <https://www.pwccn.com/en/tax/publications/people-republic-of-china-tax-facts-2019.pdf> (20.11.2019).

Rakowski, Eric (2000), “Can Wealth Taxes Be Justified?”, **Tax Law Review**, 53 (3), 263-375.

Raslanas, Saulius vd. (2010), “Land Value Tax in the Context of Sustainable Urban Development and Assessment. Part I - Policy Analysis and Conceptual Model for the Taxation System on Real Property”, **International Journal of Strategic Property Management**, 14(1), 73-86.

REIDEN (t.y.), “Emlak Endeksi” <https://rebis.reidin.com/tr-TR> (06.25.2019).

Rhoads, William ve Bird, Richard (1967), “Financing Urbanization in Developing Countries by Benefit Taxation: Case Study of Colombia” **Land Economics**, 43 (4), 403-412.

Ricardo, David (2013), **Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri**, (Çev. Barış Zeren,), III. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.

Rondhi, Mohammad vd. (2018), “Agricultural Land Conversion, Land Economic Value, and Sustainable Agriculture: A Case Study in East Java, Indonesia”, **Land 2018**, 7 (148), 1-19.

Roukouni, Anastassia ve Medda, Francesca (2012), “Evaluation of Value Capture Mechanisms as a Funding Source for Urban Transport: The Case of London's Crossrail”, **Social and Behavioral Sciences**, 48, 2393-2404.

Rosen, Sherwin (1974), “Hedonic Prices and Implicit Markets: Product Differentiation in Pure Competition”, **The Journal of Political Economy**, 82 (1), 34-55.

Rostowicz, Henryk (t.y.) **Land Appreciation Tax**, <http://landtax.co.il/essays/tax/masshevach/ms1.html> (12.08.2018).

RPG (1979), “Bundesgesetz Über Die Raumplanung”, <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19790171/201801010000/700.pdf> (07.03. 2018).

- Rüzgaresen, Cumhuriyet (2012), “Su ve Kanalizasyon Hizmetleri İçin Alınan Harcamalara Katılım Payları ve Bu Paylar Nedeniyle Tüketici Mahkemelerinde Açılan Davalar”, **Ankara Barosu Dergisi**, (3), 89-122.
- Rybeck, Rick (2004), “Using Value Capture To Finance Infrastructure and Encourage Compact Development”, **Public Works Management & Policy**, 8 (4), 249-260.
- Saiyasittipanich, Kanokporn (2016), “Economic Rents and Betterment Tax: The Case of Condominium Projects Near Sky Train Stations in Bangkok”, **Southeast Asian Journal of Economics**, 4(2), 47-79.
- Saraçoğlu, Fatih vd. (2015), “Rant Vergisi Ve Ülkemizdeki Tartışmalar”, **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 17(3), 83-99.
- Saruç, Naci Tolga (2015), **Vergi Uyumu Teori ve Uygulama**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Savaş, Vural Fuat (2007), **İktisatın Tarihi**, 5. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Savran, Sungur (1997), **Ricardo'nun Dehası Ve Körlüğü**, Ekonomi Politikin ve Vergilendirmenin İlkeleri (Çev. Tayfun Ertan), 7-21, Belge Yayınları, İstanbul.
- Sayan, Hakkı (2007), “Gayrimenkul (Taşınmaz) Satışlarında Değer Artış Kazancı Ve Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, 315,102-109.
- SBB (2019), “Yatırım Programı”, <http://www.sbb.gov.tr/yatirim-programi/> (20.01.2020).
- Schweiger, Marco (2015), **Der Mehrwertausgleich Im Revidierten Raumplanungsgesetz Umsetzung Im Kanton Zürich – Unter Spezieller Berücksichtigung Vertraglicher Regelungen**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Universität Zürich.
- Segal, Nir (2011), How to Buy Residential Appertments in Israel, The Complete Legal and Taxation Guide, Chapter E, Municipal Taxes, <http://www.israel-flat.com/the-guide/chapter-e-municipal-taxes/> (12.08.2018).
- Selçuk, Berrin ve Aydoğdu, İlke Bezen (2014),”Kentsel Dönüşüm Üzerine Düşünceler: Kazanım Mı Kayıp Mı?”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 15 (2), 33-53.
- Seligman, Edwin Anderson (1895), **Essays In Taxation**, 1. Baskı, Macmillan Publishers, London.
- Selik, Mehmet (1982), **Marksist Değer Teorisi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları- 100. Doğum Yılında Atatürk’e Armağan Dizisi: 26.
- SGS (2007), **Value Capture Mechanisms International Models and Their Relevance to New Zealand**, SGS Economics and Planning, Melbourne.

- Shanda, Xu ve Daoushu, Wang (2004), "Land and Property Tax In China" Richard M. and Enid Slack (Ed.), **International Handbook of Land and Property Taxation**, 165-174, Edward Elgar Publishing, USA.
- Shimizu, Chihiro vd. (2010), Structural And Temporal Changes in The Housing Market And Hedonic Housing Price Indices, **International Journal of Housing Markets and Analysis**, 3 (4), 351-368.
- Sirmans, Stacey ve Benjamin, John (1991), "Determinants of Market Rent", **The Journal of Real Estate Research**, 6 (3), 357-379.
- Sirpal, R. (1994), "Empirical Modeling of the Relative Impacts of Various Sizes of Shopping Centers on the Values of Surrounding Residential Properties" **The Journal of Real Estate Research**, 9 (4), 487-505.
- Smart Cities (2017), "Value Capture Finance Policy Framework", <http://smartcities.gov.in/upload/5901982d9e461VCFPolicyFrameworkFINAL.pdf> (18.04.2019).
- Smith, Lawrence (1976), "The Ontario Land Speculation Tax: An Analysis of an Unearned Increment Land Tax", **Land Economics**, 52 (1), 1-12.
- Smith, Adam (2009), **Milletlerin Zenginliği**, (Çev. Haldun Derin, 2009), III. Baskı, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.
- Smolka, Martim Oscar (2013), **Implementing Value Capture in Latin America Policies and Tools for Urban Development**, Lincoln Institute of Land Policy: Cambridge.
- (2015), Value Capture a Land Based Tool to Finance Urban Development, **Lincoln Institute of Land Policy**, <https://www.slideshare.net/lincolninst/value-capture-a-land-based-tool-to-finance-urban-development> (15.03.2018).
- (2016), Value Capture in Latin America: Notable Experiences, **Activating Markets for Social Change**, 14 (15), 1-17.
- Souza, Felipe vd. (2018), **Land Readjustment: Solving Urban Problems Through Innovative Approach**, 1. Baskı, Japan International Cooperation Agency Research Institute, Tokyo.
- Suzuki vd. (2015), **Financing Transit-Oriented Development with Land Values Adapting Land Value Capture in Developing Countries**, WB- Urban Development Series, Washington.
- Şahin, Çiğdem (2015), "Türkiye'de Kentsel Dönüşüme Dayalı İnşaat Odaklı Ekonomi Modeli Ve Toplumsal Maliyeti: En Temel İnsan Hakları, Sosyal Haklar, Çevre Hakkı Ve Kent Hakkı Açısından Eleştirel Bir Değerlendirme", **Sosyoloji Konferansları**, 51 (1), 51-81.
- Şen, Hüseyin ve Sağbaşı, İsa (2016), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 2. Baskı, Kalkan Matbacılık, Ankara.

Şenyüz, Doğan (1995), **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa.

Şimşek, Şenay (2015), **Kentsel Alanlarda Planlama Faaliyetlerinin Taşınmaz Mal Değerlerine Etkisi İstanbul - Cendere Bölgesi Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi: Fen Bilimleri Enstitüsü.

Şolt, Burçin Henden (2019), “Kentsel Dönüşüme Eleştirel Bakış”, **Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi**, 5 (2), 78-89.

Tanyaş, Mehmet ve Düzgün, Murat (2017), “İstanbul Üçüncü Havalimanı(Iga)’Nın Türkiye İçin Önemi Ve Geniş Çaplı Bölgesel Hava Trafiği Üzerindeki Etkisi”, <https://www.lojistikcilerinsesi.biz/wpcontent/uploads/2017/05/UcuncuHavaliman%C4%B1%C4%B1n-Turk%C4%B1ye-%C4%B1c%C4%B1n-Onem%C4%B1.pdf> (04.10.2019).

Tanzi, Vito ve Shome, Parthasarathi (1992), The Role of Taxation in the Development of East Asian Economies, Takatoshi Ito and Anne O. Krueger (Ed.), **In The Political Economy of Tax Reform**, içinde, (31-61), (Chicago: University of Chicago Press).

Taşkın, Yasemin (2010), “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, 68-89.

TBB (2013), **Tüm Yönleriyle Belediye Gelirleri- Vergiler, Harçlar, Ücretler, Katılım Payları, Türkiye Belediyeler Birliği**, Sarıyıldız Ofset, Ankara.

TBMM (1970), Emlâk Vergisi kanunu tasarı ve Adalet, İçişleri, Maliye ve Plân komisyonlarından seçilen 3 er üyeden kurulu 38 No. lu Geçici Komisyon raporu (1/332), Sayı: 71 - 1050/3701.

——— (2013), Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, Sayı: 31853594-101-779-3138.

TDK (2020), “Rant” <https://sozluk.gov.tr/> (10.02.2018).

——— (2020), “SosyoEkonomi” <https://sozluk.gov.tr/>(10.02.2018).

Tekeli, İlhan (1980), "Türkiye'de Kent Planlamasının Tarihsel Kökenleri", (Derl) Tamer Gök, Türkiye'de İmar Planlaması, **ODTÜ Şehir ve Bölge Planlama Bölümü Yayını**, Ankara.

——— (2009), **Modernizm, Modernite ve Türkiye'nin Kent Planlama Tarihi**, İlhan Tekeli Toplu Eserler-8, 1. Baskı, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul.

TIAG (2018), Tax Alert: New Vacant Residential Land Tax Applies To Homes In The Melbourne Metro Area From 1 January 2018, <http://www.lowelippmann.com.au/files/docs/tax%20alert/new%20vacant%20residential%20and%20tax%20from%201%20january%202018.pdf> (10.02.2019).

Tian, Li (2014), **Property Rights, Land Values and Urban Development: Betterment and Compensation in China**, Edward Elgar Publishing, USA.

- Tideman, Nicolaus (1998), “Applications of Land Value Taxation to Problems of Environmental Protection, Congestion, Efficient Resource Use, Population, and Economic Growth”, **Land Value Taxation: Can it and will it work Today**, 263-276..
- TKGM (2018), “Tapu Harçlarında Süreli İndirim”, https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/tapu_harclarinda_sureli_indirim_31.10.2018_tarihine_kadar.pdf (10.06.2018).
- TOKİ, <https://toki.gov.tr/sikca-sorulan-sorular> (01.10.2020).
- Tolunay, Doğanay (2015), “İstanbul'daki Üçüncü Havalimanı ÇED Raporunun Değerlendirilmesi”, **6. Ulusal Hava Kirliliği ve Kontrolü Sempozyumu**, 225-238, https://www.researchgate.net/publication/282858855_Istanbul'daki_Ucuncu_Havalimani_CE_D_Raporunun_Degerlendirilmesi (04.10.2019).
- Topçu, Betül Altay ve Sarıgül, Sevgi Sümerli (2015), “Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi”, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 8, (1), 95-109.
- Tse, Raymond Y.C. (2001), “Impact of Comprehensive Development Zoning on Real Estate Development in Hong Kong”, **Land Use Policy**, 18 (2001) 321–328.
- Tuna, Gizem ve Elbir, Tolga (2013), “Kanal İstanbul Projesi Sonrası İstanbul Boğazı'nda Gemi Trafiklerinden Kaynaklanan Hava Kalitesinde Beklenen Değişimlerin İncelenmesi”, **Hava Kirliliği Araştırmaları Dergisi**, 2, 1-10.
- Tunçer, Mehmet ve Rakıcı, Cemil (2014a), “Rant Vergisi Üzerine I” **Yaklaşım Dergisi**, 258, 231-238.
- (2014b), “Rant Vergisi Üzerine II” **Yaklaşım Dergisi**, 259, 260-264.
- Tunçer, Mehmet ve Coşar, Saliha (2017), “Dünyada Rant Vergisi Uygulamaları Ve Türkiye'ye Yönelik Öneriler”, **Umteb- International Congress On Vocational and Technical Sciences**, Batumi – Georgia, 1008-1019.
- Tunncliffe, Kenneth William (1975), **The Effect of Rezoning on Property Values- A Theoretical and Empirical Examination of The Taxation of Land Value Increments Attributable to Rezoning In The City of Vancouver B.C.** , Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, University of British Columbia, Faculty of Commerce and Business Administration.
- Turan, AbdülMenaf (2008), **Türkiye’de Kentsel Rantın Oluşumu Ve Bölüşümü: Devlet Mülkiyetinden Özel Mülkiyete Geçiş Süreci**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- (2009), **Türkiye’de Kentsel Rant- Devlet Mülkiyetinden Özel Mülkiyete**, 1. Baskı, Tan Kitabevi Yayınları, Ankara.
- (2017), “Kentsel Rant Kuramları Üzerine Tartışmalar” **Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 34, 169-189.
- Turan, Salih (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Turhan, Salih (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜİK (2019), “Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi”, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1059 (20.01.2020).
- (2020), “Bitkisel Üretim İstatistikleri”, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1001 (02.02.2020).
- Türkay, İmdat (2015), “Gayrimenkul Alım ve Satımının Vergisel Boyutları (Tapu Harcı-Değer Artış Kazancı vb. Yönünden)” MÜHAK, <http://www.vmhk.org.tr/gayrimenkul-alim-ve-satiminin-vergisel-boyutlari-tapu-harci-deger-artis-kazanci-vb-yonunden/> (15.02.2028) .
- Tütüncü, Ayşe Nur (2017), “Montrö Sözleşmesi ve Kanal İstanbul”, **Public and Private International Law Bulletin**, 37 (1), 113-123.
- UIPI (2013), “A Comparative Study on Real Estate Property Taxation in Europe”, <https://www.uipi.com/wp-content/uploads/2018/09/Comparative-Analysis-on-Real-Estate-Taxation-2013.pdf> (25.03.2021).
- Uju, Ilechukwu Victor ve Iyanda, Salau Taofik (2012), “Comparative Analysis of the Determinants of Residential Land Values”, **Chinese Business Review**, 11 (2), 187-192.
- Ulusoy, Ahmet ve Akdemir Tekin (2013), **Mahalli İdareler**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Umay, Akif (2006), “Kentsel Rantlar Nedeniyle Oluşan Gelirlerden Kamunun Pay Alması Gerekmez Mi?”, **Mali Klavuz Dergisi**, 31, 109-112.
- Uyanıker, Güneş (2011), **İzmir Kemalpaşa Örneğinde Tarımsal Arazinin Kentsel Arsaya Dönüşüm Sürecinin Rant Teorisi Çerçevesinde İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi: Fen Bilimleri Enstitüsü.
- UYAP- Bilgi Bankası, <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/> (10.02.2018).
- Ünsal, Binnur Öktem (2015), “Impacts of The Tarlabaşı Urban Renewal Project: (Forced) Eviction, Dispossession and Deepening Poverty”, **Sustainable Development and Planning VII**, 193, 45-56.
- VLP- ASPAN (2014), **Spatial Planning in Switzerland : A Short Introduction**, Swiss Spatial Planning Association VLP-ASPAN, Bern.

- (2015), “Tabelle: Vergleich der kantonalen Regelungen (Stand 23. September 2015)”, http://www.vlp-aspan.ch/sites/default/files/tabelle_vergleich_kantone_mwa_a3_150923.pdf (01.05.2018).
- (2020), “Vergleich der kantonalen Bestimmungen (Stand 23. Dezember 2020)”, https://www.espacesuisse.ch/sites/default/files/documents/Tabelle_Vergleich_Kantone_MW_A_A3_201223.pdf (17.03.2021).
- Von Mischa ve Aikman, Derek (2014), “Does Living Near a University Boost Home Prices? Duke and Durham As a Case Study”, **Durham Paper**, 1-31.
- Walker, Chris (2004), The Public Value of Urban Parks, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.537.205&rep=rep1&type=pdf> (04.04.2018).
- Walker, Richard (1974), “Urban Ground Rent: Building a New Conceptual Framework”, **Antipode**, 6, 51–59.
- Walters, Lawrence (2012), Land Value Capture in Policy and Practice, **World Bank Conference on Land and Poverty**, Washington, http://www.landandpoverty.com/agenda/pdfs/paper/walters_full_paper.pdf (20.05.2018).
- Wang, Yiming vd. (2015), “Bus Stop, Property Price and Land Value Tax: A Multilevel Hedonic Analysis with Quantile Calibration” **Land Use Policy**, 42, 381-391.
- Ward, Callum ve Aalbers, Manuel B. (2016), “Virtual Special Issue Editorial Essay: ‘The Shitty Rent Business’: What’s the Point of Land Rent Theory?”, **Urban Studies**, 53(9) 1760–1783.
- WB (2015a), “Progressive Taxation of Vacant Land”, <https://urban-regeneration.worldbank.org/node/38> (10.02.2019).
- (2015b), “Special Assessment Districts”, <https://urban-regeneration.worldbank.org/node/19> (10.02.2019).
- (2018), “Urban population (% of total population)”, <https://data.worldbank.org/indicator/SP.URB.TOTL.IN.ZS> (02.03.2020).
- (2021a), “Progressive Taxation of Vacant Land” <https://urban-regeneration.worldbank.org/node/38> (25.03.2021).
- (2021b), “Land Value Capture Investment In Infrastructure”, <https://www.gfdr.org/sites/default/files/publication/Land%20Value%20Capture.pdf> (25.03.2021).
- Wilson, Beth ve James, Frew (2002), “Estimating the Connection between Location and Property Value”, **Journal of Real Estate Practice And Education**, 5(1), 17-25.

- Wing, C. Kwong vd. (2003), “Estimating The Value Enhancement Effects of Refurbishment”, **Facilities**, 21 (1/2), 13-19.
- Wunderlich, Gene (1997), “Land Tax in Agriculture: Preferential Rate and Assesment Effect”, **American Journal of Economics and Sociology**, 56 (2), 215-220.
- Xing, Jing (2011), “Does Tax Structure Affect Economic Growth? Empirical Evidence From OECD Countries”, Centre for Business Taxation, **Oxford University Working Paper**, No: 11/20, <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3213/1/WP1120.pdf> (25.01.2020).
- Yakışıklı, Ramazan (2010), “Gayrimenkullerde Değer Artış Kazançları”, **Vergi Dünyası**, 352, 11-16.
- Yankaya, Uğur ve Çelik, H. Murat (2005), “Kamu Ulaşım Yatırımlarının Gayrimenkul Değerleri Üzerine Etkisinin Modellenmesi: İzmir Metrosu Örneği”, <http://www.imo.org.tr/resimler/ekutuphane/pdf/3109.pdf> (05.01.2018).
- Yardımcıoğlu, Mahmut vd. (2014), Vergi Okuryazarlığı Ve Vergisel Farkındalık: Kahramanmaraş Araştırması, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 4 (2), 95-122.
- Yayla, Atilla (2011), “Amerikan Liberalizmi Ne Kadar Liberal?”, **Liberal Düşünce**, 16 (64), 41-68.
- Yehoshua, Amit Ben (2011) “Real Estate Property Tax in Israel and Tax Incentives for Foreign Direct Investors Investing in Israel” <https://chinalawflash.files.wordpress.com/2011/06/real-estate-property-tax-israel.pdf> (10.02.2018).
- Yıldırım, Ege (1998), “New York ve Amerikan Kentlerinde Tarihi Çevre Koruma: Kentsel Planlama ve Politika Açısından Bir İnceleme ve Türkiye İle Karşılaştırma”, <http://katalogtarama.cekulvakfi.org.tr/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=34183#> (10.02.2019).
- Yılmaz, Mustafa (2010), “İmar Kanunu’nun 18. Maddesi Çerçevesinde Düzenleme Ortaklık Payı Kavramı Ve Uygulamaları”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, 16, 3-4, 37-83.
- Yılmaz, Nebi (2008), “Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı”, **Sayıştay Dergisi**, 71, 75-90.
- Yırtıcı, Hakan (2011), “Türkiye’de Bir Sermaye Birikim Aracı Olarak Toprak Rantı ve Kent Mekânının Dönüşümü”, **Mimarlık**, 362, <http://www.mimarlikdergisi.com/index.cfm?sayfa=mimarlik&DergiSayi=376&RecID=2802> (10.01.2020).

- Yomralıoğlu, Tahsin (1993), A Nominal Asset Value-Based Approach For Land Readjustment And Its İmplementation Using Geographical İnformation Systems. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Department of Surveying, University of Newcastle upon Tyne, England.
- Yücel, Selçuk (2014), “Kentsel Rantları ve Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi Teorisi”, <http://www.selcukyucel.com/makaleler/40/kentsel-rantlari-ve-gayrimenkullerin-vergilendirilmesi-teorisi-> (11.01.2018).
- Zhao, Zhirong Jerry ve Larson, Kerstin (2011), “Special Assessments as a Value Capture Strategy for Public Transit Finance”, **Public Works Management & Policy**, XX(X) 1-21.
- Zhao, Zhirong Jerry vd. (2012), “Joint development as a value capture strategy for public transit finance”, **Journal of Transport and Land Use**, 5 (1), 5-17.
- Zhou, Tao vd. (2017), “Factors Influencing Land Development and Redevelopment during China’s Rapid Urbanization: Evidence from Haikou City, 2003–2016” **Sustainability** **2017**, 9, 1-17.

ÖZGEÇMİŞ

Sedat POLAT,..2002 yılında Mehmet Zeki İlköğretim Okulu'nu; 2005 yılında Balakgazi Lisesi'ni; 2011 yılında Cumhuriyet Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nü; 2014 yılında da Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisans programını bitirdi. 2014 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı'nda doktora programına başladı. Hâlen Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde “araştırma görevlisi” olarak çalışmaktadır.

POLAT, evli ve bir çocuk babası olup, İngilizce bilmektedir.