

TÜRKİYE'DE KENTSEL RANTLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF URBAN RENTS IN TURKEY



Tanju GÜNDÜZ*

ÖZ

Ülkemizdeki artan nüfus, sanayileşme, yapılaşma, turizm ve kentsel dönüşüm projeleri, şehirlerin daha da büyümesine sebep olmaktadır. Bu durum, şehirleri daha düzenli ve planlı bir şekilde geliştirmeye sevk etmekte ve daha fazla kamu kaynağının harcanmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda kamunun yaptığı yatırımlar, imar planı değişiklikleri vs. gibi dış faktörler dolayısıyla kişilerin mülklerinde meydana gelen rantın vergilendirilmesi çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kentsel Rant, Değer Artışı, Şerefiye, Düzenleme Ortaklık Payı, Katılma Payı.

ABSTRACT

Increasing population, industrialisation, construction, tourism and urban transformation projects in our country causes cities getting larger. This requires cities to be built more organised and planned, and therefore more public funds to be allocated. In this respect, the taxation of rents occurred in properties due to investments made by the public authorities and external factors such as zoning plan changes is the main topic of this study.

Keywords: Urban rent, value increase, betterment, rearrangement of land, co-payment

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, tanju_gunduz@hotmail.com

GİRİŞ

Kentsel rantların vergilendirilmesi konusu ülkemizde özellikle 2000'li yılların başlarında inşaat sektöründe yaşanan hızlı artış nedeniyle gündeme gelmiştir. Ülkemizdeki vergi kanunları kentsel rantları tam olarak kavrayan bir yapıda olmadığından pek çok kimse kamunun yapmış olduğu yatırımlar, kentsel dönüşüm hamleleri, imar planlarındaki değişiklik ve benzeri sebeplerin oluşturduğu rant artışından pay alabilmek için gayrimenkul sektörüne ve inşaat sektörüne yönelmektedir. Kentlerde yerel yönetimler vatandaşlarına en iyi hizmeti sunabilmek için bir takım finansman kaynaklarına ihtiyaç duyarlar. Bunu temin etmenin yolu; ya operasyonel işletme giderlerinden tasarruf edip altyapı yatırımlarında kullanmak, ya merkezi hükümetin ilgili bakanlığı vasıtasıyla işi yaptırmak ya da borçlanma yolunu kullanmaktır. Şu da bir gerçek ki yapılan her büyük yatırım beraberinde kentin kalkınmasına yardımcı olduğu gibi kent yaşayanlarının da hayat standartlarını arttırmaktadır. Yapılan bu alt yapı yatırımlarının bir etkisi de yatırımın yapıldığı yerlerde gayrimenkul fiyatlarını yukarı çekmesidir.¹

Bu kapsamda kentleşmenin hızlanmasıyla çok ciddi rakamlara ulaşan arsa, arazi, bina gibi gayrimenkullerden sağlanan rantların önemi giderek artmıştır. Dolayısıyla, söz konusu rantlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

1- RANT ve KENTSEL RANT KAVRAMLARI

Rant kelimesi, Türk Dil Kurumu Büyük Türk-

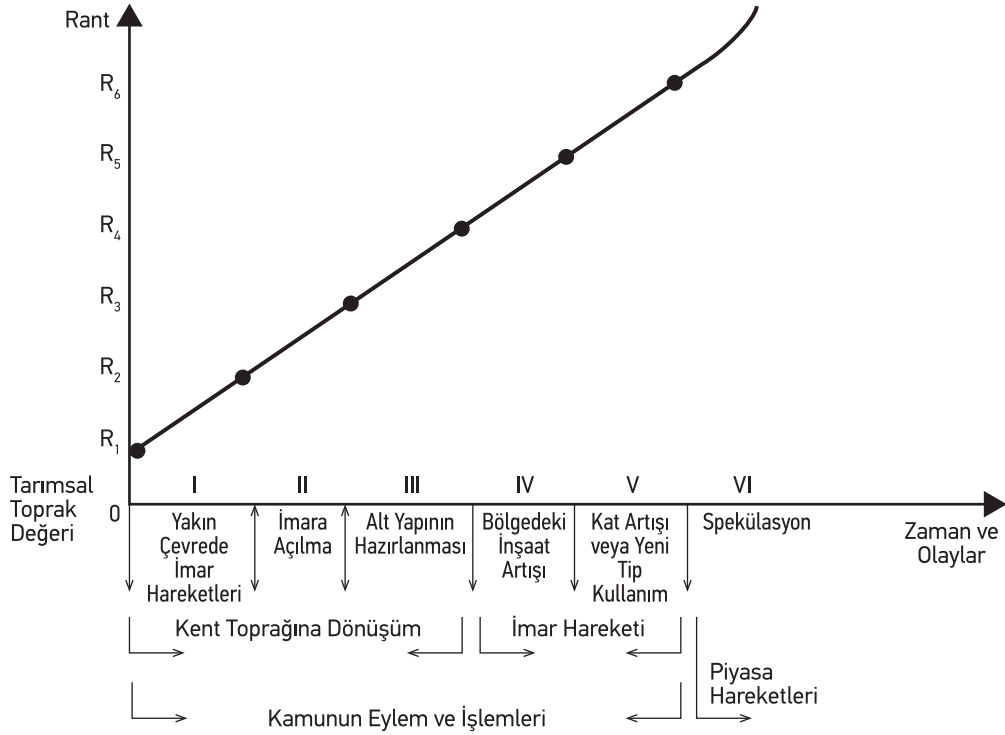
çe sözlüğünde “kira” ve “üretim faktörlerinden biri olan doğanın üretimden aldığı pay” olmak üzere iki farklı şekilde tanımlanmaktadır.²

Rant, halk dilinde spekülatif amaçlarla para kazanmak anlamında kullanılmakla birlikte, daha çok emek ve sermaye sarf etmeksizin dış faktörlerin etkisiyle elde edilen kazanç olarak bilinir.³

Kent planlaması, daha önce tarla olarak görülen ve değeri o tarlada üretilen ürünün katma değeri ile orantılı olarak belirlenen bir alanın üzerinde konut, ticaret veya sanayi amaçlı binaların yapılabileceği bir arsa haline dönüştürülmesi işlemidir. Bu arsanın değeri, artık üzerinde yetişen ürünün değil, bu arsa üzerine yapılan binanın sağladığı katma değer ile orantılı olarak belirlenmekte; yerine ve kullanım biçimine bağlı olarak tarla halindeki değerinin onlarca kat üzerinde bir düzeyde oluşmaktadır.⁴

Arazinin kentsel kullanıma özgülenmesiyle, tarım toprağı için bir alternatif kullanım doğmaktadır. Bu kullanım için ödenecek değer ile tarımda kullanım için ödenecek değer arasındaki fark kentsel kullanımdan yana büyükse, iki kullanımın sağlayacağı marjinal getiriler de birbirinden farklı ve kentsel kullanımın lehindedir. İşte bu ikisi arasındaki farkın sonucu olarak oluşacak rant farkına “yerleşim yeri rantı” veya “kentsel rant” denilmektedir.⁵

Tarımsal toprak parçasının kent toprağına dönüşümü ve değer artış süreci aşağıda yer alan şekilde görülmektedir.



Kaynak: Ertürk, Hasan. ve Sam, Neslihan., 2009:160

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere, başlangıçta tarımsal nitelikli toprağın değeri OR_1 iken, yakın çevredeki imar hareketlerinin başlamasıyla OR_2 'ye yükselmekte, tarımsal toprağın belediye sınırları içine alınması ve imara açılması ile değeri daha da artarak OR_3 'e yükselmektedir. Ardından alt yapının hazırlanması ile toprak kent toprağı haline dönüşerek değeri OR_4 'e, bölgedeki inşaat artışı ile beraber değeri OR_5 'e yükselecektir. Kentteki büyümenin hızla devam etmesi ile toprağın konumu değişecek, kat artışı, iş bölgesi gibi toprağın yeni tip kullanımlarıyla değeri daha da artarak OR_6 'ya ulaşacaktır.⁶

Toprakta oluşan değer artış süreci başlangıçta toprak sahiplerinin kendi topraklarında yaptığı iyileştirmelerden kaynaklanmış olsa da ranta asıl

etki eden imar değişiklikleri, bölgesel yatırımlar vs. gibi dışsal faktörlerdir.

Bu dönüşüm, bir yandan kente yeni katılan toprağın değerinin artışına yol açarken, diğer yandan mevcut kent topraklarının da konumundaki değişme nedeniyle değer artışına yol açmaktadır. Sonuç olarak ortaya çıkan değer artışları kentsel rantlara neden olmaktadır.

2- KENTSEL RANTLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Rant konusu, gerek iktisatçılar gerekse uygulamacılar tarafından her zaman güncelliğini korumuş ve sürekli üzerinde çalışılan konulardan biri olmuştur.

⁶ Hasan Ertürk, Neslihan Sam, (2009), Kent Ekonomisi, Ekin Yayınları, Bursa.

Arazi, toprak, gayrimenkul olarak adlandırılan değer vergisinin teorik temelleri 1865 yılında Henry George tarafından atılmıştır. Henry George, gayrimenkul üzerinde oluşan ekonomik rantın kamu gelirleri açısından en verimli gelir kaynağı olduğunu ve bu verginin özellikle ekonomik eşitsizliği gidermenin en önemli fonksiyonu olduğunu savunmuştur.⁷

Klasik iktisadın temsilcilerinden olan ve iyimser iktisadi görüşlerle kötümser iktisadi görüşleri birleştiren John Stuart Mill'e göre, gelir dağılımında dengesizliğe yol açan nedenlerden biri de toprak mülkiyetidir. Mill, topraktan elde edilen rantı "hak edilmemiş kazanç" olarak görür ve bunun sonucunda yoksulluğun oluşacağını, yoksulluğun önlenmesi için rantın yüksek arazi vergisi ile millileştirilmesini ileri sürmüştür.⁸

Diferansiyel rant ve mukayeseli üstünlükler konusunda temel görüşlere sahip olan Ricardo'nun diferansiyel rant görüşüne göre, toprak kirasını belirleyen, verimsiz topraklarla verimliler arasındaki farktır. Bu fark, toprak sahiplerine gider. Oysa bu toprak sahipleri verimsiz toprakların üretime açılmasındaki yüksek maliyete katılmadıklarından, haksız bir kazançtır ve vergilendirilmelidir.⁹

Rantın vergilendirilmesi kaynak dağılımını çeşitli yönlerden etkilemektedir. Rant vergileri sermaye birikimini desteklemektedir. Rant vergileri, arazi fiyatlarının aşırı derecede yükselmesini engellemek suretiyle, sermaye birikimine yönelik

tasarrufların büyük bir kısmını yeniden düzenlemektedir. Örneğin, rant üzerinden alınacak vergilerin, ücret vergilerindeki çarpıklığı azaltmak için kullanılması durumunda, işgücü arzı artmaktadır. Yani, ranttan elde edilecek rant vergi gelirleri sayesinde ücretler üzerinden daha düşük vergi alınması durumu söz konusu olabilecektir.¹⁰

Vergiye dahil olmayan veya vergisi düşük olan rant gelirlerinin vergi kapsamının genişletilmesi, kayıtlı ekonomiye geçiş için de önemli bir öneri olma özelliğini taşımaktadır.¹¹

İmar planlarına, ekonomik gelişmeye ve genel teşvik politikalarına bağlı olarak ortaya çıkan kentsel rantlar mutlaka etkin bir biçimde vergilendirilmelidir. Kentsel rantların sunduğu vergi potansiyelinin etkin bir şekilde vergilendirilmesi ve bunun adil bir biçimde yerel/merkezi yönetimler arasında paylaşımı sağlanmalıdır. Özellikle belediye hizmetleri sayesinde değeri artan (şehir rantı) gayrimenkuller üzerinden "Gayrimenkul Değer Artış Vergisi" uygulaması getirilmelidir. Bu verginin matrahını, nisbetini belediyeler belirlemeli ve tahsil etmelidir. Kentsel rantlar, potansiyel hasılaya göre değil, gayrimenkullerin satışı sırasında vergiye tabi tutulmalıdır.¹²

Kentsel dönüşüm sürecinde tasfiye edilen taşınmazların yıkımına bağlı olarak ortaya çıkan toprak değer artışlarının kamuya döndürülmesi için vergi alınmadır.¹³

Gayrimenkullerin vergilendirilmesi medeniyetler kadar eskidir. Mısır, Çin ve diğer eski uygar-

⁷ <http://www.selcukyucel.com/duyurular/39/kentsel-rantlari-ve-gayrimenkullerin-vergilendirilmesi-teorisi-> (Erişim Tarihi:22 Ekim 2018)

⁸ W. H. Spiegel, (1971), "The Growth of Economic Thought, Duke University Pres, Durhan, North Carolina.

⁹ <http://sosyoloji.com/klasik-kapitalist-iktisat-ekonomi-ideolojiler-tarihi/7983.html> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

¹⁰ M. Koethenbuerger, P. Poutvaara, (2007) "Rent Taxation in a Small Open Economy:The Effect on Transitional Generations", Discussion Paper No. 2559, January.

¹¹ Yılmaz Iğın, (2002)., "Kayıtdışı Ekonomiye Tahmin Yöntemleri ve Türkiye'de Durum"Planlama Dergisi, Özel Sayı, DPT'nin Kuruluşunun 42. Yılı., S:153. (<http://www.sbb.gov.tr/Documents/ilginy.pdf>) (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

¹² Ali Rıza Gökbnar, (1997)., "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği", s:318

¹³ F. Reuter, (2004), Bodenordnung bei Stadtumbau und Stadtrückbau, www.gi.geo.tudresden.de/bo/Hauptseite/veroeffentlichung/stadtumbau.pdf, (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

lıklarda, saray ve tapınak inşaatları ile ordu harcamalarını finanse etmek amacıyla servet üzerinden vergiler alınmış olup; günümüzde de bu vergiler birçok devlet için önemli bir rol oynamaktadır. Rant vergisini savunanlara göre, bu verginin uygulanması kaynakların etkin kullanımında ve vergilemede adaletin sağlanmasında yarar sağlayacak ve gayrimenkul rantlarının vergilendirilmesi spekülasyonları ortadan kaldıracaktır.¹⁴

Gayrimenkul rantının vergilendirilmesi gelişmiş ekonomilerde de örnekleri olan yaygın kabul edilmiş bir vergileme uygulamasıdır. Bu tür bir vergilendirmenin faydası halka yansıtacak bir kaynak oluşturacak olmasıdır. Artık imar değişikliğinden faydalanan mülk sahipleri gizli saklı ödemelerden kaçınarak doğrudan bu gelir artışının vergisini ödeyeceklerdir. Gerçekçi bir şekilde uygulanırsa muhtemelen KDV gibi devletin ana gelir kalemlerinden birisi olabilir bu vergi. Toplumsal adalet ve gelir bölüşümünün sağlanması açısından son derece gerekli ve yararlı bir uygulama olacaktır.¹⁵

Kentsel dönüşüm çalışmalarının hız kazandığı günümüzde gerek kentsel dönüşüm, gerek kamusal inşaat yatırımları gerekse konut ve ticari projeler gibi özel sektör yatırımları nedeniyle mevcut arsa, arazi ve binaların değerinde yüksek oranlarda rant gelirleri ortaya çıkmaktadır. Kentsel rantların vergilendirilmesiyle, rantın bir kişi üzerinde gelir oluşturmasının önüne geçilerek rant gelirlerinden bütün halkın vergi yoluyla pay alması, diğer bir ifadeyle halen ödedikleri vergi yüklerinin hafiflemesi sağlanabilir. Toprak Rantının Vergilendirilmesi adı verilen bu politika

ile ülkenin ekonomik büyümesine yeni bir katkı sağlanmış olacaktır.¹⁶

Rant vergilerinin uygulanmadığı ülkelerde inşaat sektöründeki gelişmeler ve büyük montanlı yatırımlarının etkisiyle gayrimenkul sahipleri hiçbir emek harcamadan yüksek getiri elde etmekte ve bu durum gayrimenkul sektörünü daha cazip hale getirmektedir. Böyle olunca sektörel bazlı olarak gayrimenkul ve inşaat yapım işlerine doğru diğer sektörlerden yönelim olmaktadır. Bundan dolayı sanayici, tekstilci ve benzeri iş adamları gayrimenkulden rant geliri temin etmek için bulunduğu sektörden ayrılıp getirisi daha fazla olan inşaat sektörüne yönelmektedir.¹⁷

3- DÜNYADA KENTSEL RANT VERGİSİ UYGULAMASI

Dünyada toprak rantının vergilendirilmesi "*Land Value Taxation*" (LVT) (Toprak Değer Artış Vergisi) olarak isimlendirilen bir vergilendirme ile yapılmaktadır. Bu vergi, toprağın değeri üzerinden alınan advalorem bir vergi türüdür. Toprak Değer Artış Vergisi, dünyada birçok ülkede uygulanan emlak vergilerinden farklıdır. Çünkü bu Vergi, yapılaşma ve toprağın çeşitli nedenlerle yeniden değerlendirilmesi sonucunda alınan bir vergidir.¹⁸

Kamu gelirlerine kaynak sağlamak, ekonomiyi güçlendirmek, daha etkili toprak piyasasına yol açmak, gibi avantajlara sahip olduğu ifade edilen toprak değer artış vergisi Galler, Avustralya, Amerika'nın bazı şehirleri, Estonya, Tayvan, Singapur, Çin, İngiltere, Danimarka, Kanada vs. ülkelerde uygulanmaktadır.¹⁹

¹⁴ R.F. Dye, R.W. England, Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation, by Lincoln Institute of Land Policy, Policy Focus Report/Code PF025, Cambridge, MA, USA, 2010.

¹⁵ <http://www.ekovitrin.com/kentsel-rant-nasil-olusuyor-makale,882.html> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

¹⁶ <http://htemlak.haberturk.com/diger-haberler/haber/997968-gayrimenkulde-rant-vergisine-patronlar-ne-diyor>

¹⁷ Dr. Adil Alkan, (2018). "Kentsel Rantların Vergilendirilmesinde Kolombiya Uygulaması Türkiye İçin Bir Örnek Olabilir mi?", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:439, Mart 2018, s:47.

¹⁸ http://www.newworldencyclopedia.org/entry/Land_value_tax (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

¹⁹ Yrd. Doç. Dr. Ali Değirmendereli, (2016) "Rant Vergisi Tartışmaları Bağlamında Kentsel Rantın Vergilendirilmesi Konusundaki Gelişmeler Ve Bir Çözüm Önerisi" Yalova Üniversitesi Paradigma Dergisi, Cilt:1 Sayı:1 s:50., <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/207477> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

Aşağıda yer alan ülkelerin kentsel rantların vergilendirilmesine yönelik uygulamalarına kısaca makalemizde yer verilmiştir.

3.1- Kolombiya'da Rant Vergisinin Uygulaması

Kolombiya değer artışlarını gelire dönüştürmek için iyileştirme rant vergisini 1921'de uygulamaya başlamıştır. Kolombiya, kısaca CV olarak adlandırılan ve genel itibarıyla Contribucion du Valorizacion (İyileştirme Rant Vergisi), kamunun yaptığı yatırımlardan kaynaklı olarak ortaya çıkan değer artışlarını vergiye tabi tutan bir modeli uygulamaktadır.²⁰

3.2- Avusturya'da Rant Vergisi Uygulaması

Avusturya'da gayrimenkul rantlarının vergilendirilmesine ilişkin spekülasyon vergisi olarak anılan bir vergi uygulanmaktadır. Yani gayrimenkullerde ortaya çıkan değer artışları spekülasyon vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Ancak söz konusu vergi gelir üzerinden alınan vergi şeklinde uygulanmakta olup, bir servet vergisi niteliği taşımamaktadır.²¹

3.3- İngiltere'de Rant Vergisi Uygulaması

İngiltere'de toprağın değerlendirilmesiyle ortaya çıkan rantın vergilendirilerek, devletin temel kamu gelirleri arasında yer alması hedeflenmiştir. Hatta öyle ki ücretler, kârlar, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin yerini alması gerektiği bile tartışma konusu olmaktadır. "Toprak

Rantının Vergilendirilmesi" adı verilen bu politika ile ülkelerin kronik ekonomik problemlerin çözümünü de sağlayabileceği belirtilmektedir.²²

3.4- Çin ve Singapur'da Rant Vergisi Uygulaması

Çin ve Hong Kong, yüksek oranlı Toprak Değer Artış Vergisi'ni başarılı bir şekilde uygulayan belki de en başarılı ülkelerdendir. Vergi gelirlerinin %35'inden fazlasını toprak rantı üzerinden aldıkları vergilerden elde etmektedirler. Bu nedenle de diğer vergi oranları oldukça düşüktür ve bütçesi genellikle fazla vermektedir. Bu iki Asya şehir-devletleri küçük bir alana sahip olmakla birlikte, kalabalık bir nüfus ve kentleşme yapısına sahiptir. Arazi kıtlığı nedeniyle toprakların önemli bir kısmı kamuya aittir ve yatırımcılara uzun vadeli kiralama yolu ile dağıtılmaktadır. Bu nedenle, kiralama sonucunda elde edilen toprak rantı gelirleri, kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır.²³

4- TÜRKİYE'DE KENTSEL RANTLARA İLİŞKİN VERGİLENDİRME SÜRECİ

Türkiye'de kentsel rantların vergilendirilmesi için bir takım çalışmalar yapılmıştır. Bu bağlamda, 1318 sayılı Finansman Kanunu²⁴ ile yürürlüğe giren "Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi'nin yanı sıra "Şerefiye" uygulaması ve halen yürürlükte bulunan "Düzenleme Ortaklık Payı", Gelir Vergisi Kanunu²⁵'nda yer alan "Değer Artış Kazançları" uygulamalarına yönelik açıklamalar yapılacaktır.

²⁰ Dr. Adil Alkan, (2018). "Kentsel Rantların Vergilendirilmesinde Kolombiya Uygulaması Türkiye İçin Bir Örnek Olabilir mi?", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:439, Mart 2018, s:41.

²¹ Harun Kılıçaslan, Sercan Yavan, (2017)., "Rant Vergisi: Avusturya Ve İsviçre Örnekleri Ve Türkiye'ye İlişkin Bir Değerlendirme" s:51.

²² Mustafa Ökmen, Hatice Yurserver, (2010)., "Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı:158., s:66.

²³ Mustafa Ökmen, Hatice Yurserver, (2010)., "Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi", Maliye Dergisi, Sayı:158., s:67.

²⁴ 10/8/1970 tarih ve 13575 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵ 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4.1- Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi

Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 33-46'ncı maddeleri arasında düzenlenmiş beyana dayanan ve artan oranlı bir vergidir. 1318 sayılı Kanunun gerekçesinde Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi'nin uygulanma nedenini, spekülâtif karakterdeki gayrimenkul yatırımlarının cazibesini azaltmak amacıyla bina, arazi ve arsaların devir ve temlikinden doğan değer farklarını vergilendirmek olarak ifade edilmiştir. Ayrıca Kanun gerekçesinde,²⁶ Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olduğu belirtilmiş, tasarrufların artırılması kadar bunların yönlendirileceği alanların seçiminin de önemli olduğu vurgulanmıştır. Dolayısıyla tasarrufların verimli yatırımlar yerine spekülâtif amaçlı olarak gayrimenkule yönelmesini azaltmak için gayrimenkul kıymet artış vergisinin tasarıya alındığı ifade edilmiştir.

Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi, gayrimenkullerin gerçek alım satım bedellerinin gizlenmesi nedeniyle etkin olarak uygulanamamış ve 21/01/1982 tarih ve 2588 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.

4.2- Şerefiye

Muhasebe uygulamalarına göre şerefiye, ticari bir işletmenin, sahip olduğu şöhret, tuttuğu müşteri kitlesi, faaliyet gösterdiği sektörde monopol durumda olması, bulunduğu yerin önemi ve benzeri nedenlerden dolayı, bilanço değerlerine ilave olarak sahip olduğu değeri ifade eder.

Kamu gelirleri açısından şerefiye ise, devlet veya belediyelerin yaptıkları bayındırlık hizmetlerinden dolayı bu hizmetlerin yapıldığı alanlarda bulunan gayrimenkullerin değerlerinde artış meydana gelir ve bu artış nedeniyle gayrimenkul

sahiplerinden belirlenen ölçülerde para alınır. Alınan bu paralar, şerefiye olarak adlandırılır. Şerefiyeler de harçlara benzer. Çünkü şerefiye ödeyen kimseler, ödedikleri paranın karşılığında bir kazanç (gayrimenkullerinin değer artışı) elde etmektedirler. Şerefiyeler, belediye meclislerince belirlenir ve yerel yönetim kuruluşlarının gelirleri içerisinde yer alır.

Şerefiye kelimesi, Türk Dil Kurumunun Güncel Türkçe sözlüğünde, "*Bir yer bayındır duruma getirildiğinde çevrede bulunan mülklerin değeri arttığından, sahiplerinden belediyece alınan para.*" şeklinde tanımlanmıştır.²⁷

Şerefiye, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu²⁸'nda "Değerlenme Resmi" olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu Kanuna göre şerefiyenin konusunu, kamulaştırma sebebiyle bir gayrimenkulün; sokağın, belediye bahçelerinin, meydana veya yeşil sahanın yüzüne çıkması veya sokağa yüzü artması; meydanlar, küçük limanlar, parklar, spor sahaları, vapur iskeleleri tesis ve inşası, yolların genişlemesi nedeniyle değerinde meydana gelen artışlar oluşturmaktadır.

Dolayısıyla şerefiye uygulamasında amaç, bayındırlık, altyapı hizmetleri ve imar faaliyetleri sonucunda kişilerin mal varlığında meydana gelen değer artışlarının vergilendirilmesidir.

Türkiye'de 29.05.1981 tarihinden itibaren şerefiye uygulaması bulunmamaktadır. Çünkü 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu²⁹'nda değerlenme resmi (şerefiye) uygulamasına ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiş, sadece 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda bulunan harcamalara katılma payı düzenlenmiştir.

Katılma payı, şerefiyeden farklı olarak, yerel idareler tarafından yapılan kanalizasyon, su, arıtma, kaldırım, yol gibi hizmetlerden yararlanan

²⁶ Millet Meclisinin 197 nolu Komisyon Raporu. (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

²⁷ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C5%9EEEF%C4%B0YE (Erişim Tarihi 22.10.2018)

²⁸ 09/07/1948 yılında 6953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁹ 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gayrimenkul sahiplerinden alınan parasal değer olarak tanımlanmaktadır.³⁰

4.3- Düzenleme Ortaklık Payı

Belediyelerin yaptıkları arazi ve arsa düzenlemeleri sonucunda ortaya çıkan değer artışları dolayısıyla, ilgililerden aldıkları bir pay olan “düzenleme ortaklık payı” 3194 sayılı İmar Kanunu³¹'nin 18. maddesinde düzenlenmiştir.

3194 sayılı Kanununun 18. Maddesinde, “İmar hududu içinde bulunan binalı veya binasız arsa ve arazileri malikleri veya diğer hak sahiplerinin muvafakati aranmaksızın, birbirleri ile, yol fazlaları ile, kamu kurumlarına veya belediyelere ait bulunan yerlerle birleştirmeye, bunları yeniden imar planına uygun ada veya parsellere ayırmaya, müstakil, hisseli veya kat mülkiyeti esaslarına göre hak sahiplerine dağıtmaya ve re’sen tescil işlemlerini yaptırmaya belediyeler yetkilidir.

...” hükmüne yer verilerek belediyelerin arazi ve arsalar üzerindeki düzenleme ve imar yetkisi ortaya konulmuştur.

Ayrıca, İmar Kanununun 18. Maddesi Uyarınca Yapılacak Arazi ve Arsa Düzenlemesi ile İlgili Esaslar Hakkında Yönetmelikte³² düzenleme ortaklık payı, “Düzenlemeye tabi tutulan yerlerin ihtiyacı olan yol, meydan, park, yeşil saha, genel otopark gibi umumi hizmetlere ayrılan ve tescile tâbi olmayan alanlar ile cami, karakol yerleri ve ilgili tesisler için kullanılmak üzere, düzenleme dolayısıyla meydana gelen değer artışları karşılığında düzenlemeye tâbi tutulan arazi ve arsaların, düzenlemeden önceki yüzölçümlerinden % 35`e³³ kadar düşülebilen miktar ve/veya zorunlu

hallerde malikin muvafakati ile tespit edilen karşılığı bedeldir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Sonuç olarak idare, düzenleme ortaklık payı adı altında bir taraftan kamu yararı sağlarken diğer taraftan, düzenleme yapılan alanlarda taşınmazlarda meydana gelen değer artışları nedeniyle hak sahiplerinden belli oran dâhilinde alınan toprak ile denge sağlamaya çalışmaktadır.

4.4- Değer Artış Kazancı

Değer artışı kazançları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan 7 gelir unsurlarından diğer kazanç ve iratlar kapsamında bulunmaktadır. Diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler, değer artışı kazançları ve arazi kazançları olarak belirlenmiştir.

Değer artışı kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançtır. Elden çıkarma, söz konusu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının 6'ncı bendi uyarınca, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere) Gelir Vergisi Kanunu'nun gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili 70. maddesinin 1. fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde belirtilen mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artışı kazancı sayılarak vergiye tabi tutulmaktadır.

³⁰ <https://www.memurhocam.com/harc-resim-serefiye-parafiskal-gelir-nedir-ozellikleri-nelerdir/> (Erişim Tarihi 22 Ekim 2018)

³¹ 09/05/1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³² 02.11.1985 tarihli ve 18916 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³³ İmar Kanununun, “Arazi ve Arsa Düzenlemesi” başlıklı 18. maddesinin ilk düzenleniş biçiminde, %35 olarak belirlenmiş olan DOP oranı, 03.12.2003 tarih ve 5006 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile %40'a çıkarılmış ancak, ilgili Yönetmelikte söz konusu hususa ilişkin olarak herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin 1. Fıkrasının;

- 1 numaralı bendinde, arazi ve binalar (döşeli olarak kiraya verilen binalarda döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
- 2 numaralı bendinde, voli mahalleri ve dalıyanlar;
- 4 numaralı bendinde, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
- 7 numaralı bendinde, gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile her türlü bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları; yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/3. maddesinde, "Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 (12.000 TL) Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır". hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81. maddesinde, "Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın veya menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu³⁴'nin değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

.....

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır." hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin mevzuat hükümlerinin değerlendirilmesi neticesinde;

- Mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarılması halinde vergilendirileceği; ancak bu süre geçtikten sonra vergilendirilmeyeceğidir.
- Mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarıldığında, değer artış kazancı hesaplanırken, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak güncellenmesi gerektiğidir. Ancak Endeksleme enflasyondan arınma yöntemi olarak kullanılmaktadır ve değer artışı kazancının bir kısmının enflasyondan kaynaklanması söz konusu olabilir.
- Mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarıldığında, endeksleme sonrası kalan gelirin 01.01.2018 tarihinden itibaren 12.000,00 TL.'lik kısmının gelir vergisinden istisna tutulmasıdır.

³⁴ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Dolayısıyla mevcut uygulamada değer artış kazançları vergilendiriliyor olsa da, süre sınırı, endeksleme ve istisna uygulaması değer artış kazançlarının gerçek bir şekilde vergilendirilmesini engellemektedir.

Ayrıca, Türkiye’de kentsel rantların vergilendirilmesine yönelik olarak aşağıdaki çalışmalar da yapılmıştır:

- Kentsel rantların oluşumu ve bu nedenle ortaya çıkan rant gelirlerinin vergilendirilmesi, 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda “Mahalli idarelerin imar ve alt yapı faaliyetlerinin finansmanında kullanılmak üzere merkezi ve yerel yönetimlerin çeşitli faaliyetleri sonucu oluşan kentsel rantların vergilendirilmesi sağlanacaktır.” şeklinde belirtilmiştir.³⁵
- 2014 yılının sonlarında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı yetkilileri, rant vergisinin amacını, imardaki haksız kazancı, kirli ilişkileri engellemek biçiminde açıklamaktadır.³⁶
- Eski Maliye Bakanı Mehmet Şimşek, “rant vergisi” ile ilgili olarak, “Şu anda bir gayrimenkulü aldınız, eğer 5 yıl elinizde tutarsanız, 100 kat dahi ilave kazanç elde etmeniz hiçbir vergi yok. Biz bunu değiştiriyoruz, 100 yıl dahi elinizde tutsanız, bir miktar vergi vereceksiniz. Diyelim ki sizin bir arsanız var, üzerinde 1 yapı yapabiliyorsunuz, şimdi meclis bir karar verir ve bunu 2’ye, 3’e çıkarabilir. Bu çok ciddi bir ilave kazanç demek. Bu kazanç, o anlamda vergilendirilmiyor. Bu kazancı en azından bir kısmının mutlaka kamuya gelmesi, sürecin şeffaf olması, kurallara tabi tutulması lazım. Bu, Türkiye’de bir takım yanlış ilişkilerin engel-

lenmesi açısından da son derece önemli. Konuya daha kapsamlı bakmak gerekiyor ve bu rantların mutlaka vergilendirilmesi lazım. Bu alanlarda çok ciddi kazançlar söz konusu ve vergilendirilmiyor.” ifadede bulunmuştur.³⁷

- 2015-2017 dönemini kapsayan Orta Vadeli Mali Plan’da “Yerel yönetimlerin mali imkânlarını güçlendirmek için kentsel rantların değerlendirilmesi ve emlak vergisi dâhil olmak üzere öz gelirlerinin artırılması ve bu gelirlerin genel vergi sistemi ile uyumunu sağlayacak mevzuat düzenlemelerinin yapılması çalışmalarına devam edilecektir.” hükümlerine yer verilmiştir.³⁸
- Yine 2015-2017 dönemini kapsayan Orta Vadeli Program’da ise “Hâlihazırda kısıtlı olan yurt içi tasarruflarımızın ekonomi için üretken alanlarda kullanılması üretim potansiyelimiz açısından büyük önem taşımaktadır. Gayrimenkul değer artışlarının yeterince vergilendirilmemesi, imar düzenlemeleri ve kamu hizmetleri yoluyla ciddi bir gayrimenkul rantı oluşması ve bundan kamunun yeterince pay alamaması kaynaklarımızın önemli ölçüde üretken olmayan alanlara kaymasına neden olmaktadır. Bu durum, büyüme potansiyelinin artmasına bir kısıt oluşturmaktadır.” hükümlerine yer verilmiştir.³⁹
- 14.01.2015 tarihinde Şeffaflık Paketi adında bir paket açıklanmıştır. Şeffaflık Paketi’nde yer alan konulardan biri de rant vergisi ve olmuştur. Söz konusu şeffaflık paketinde kentsel rant ile ilgili olarak, Bu değer

³⁵ Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001–2005), s:199-200. <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8str.pdf> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

³⁶ <https://www.sozcu.com.tr/2014/ekonomi/rant-vergisi-geliyor-673621/> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

³⁷ <http://www.turkiyegazetesi.com.tr/ekonomi/148038.aspx> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

³⁸ Orta Vadeli Mali Plan (2015-2017) 11 Ekim 2014 tarih ve 29142 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁹ <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8570,ovp2015-2017.pdf?0> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

artış payından belediyelere sosyal dayanışma kentsel dönüşüme aktarılacak. Büyük pay belediyelere gidecek. Belediyeler oranın halkı için kullanacak bunu. Kentsel dönüşüme ayrılan paylar ikiye ayrılacak. Bir kentsel dönüşüm için bakanlığa bir de belediyeye. Bu yolla kamuya ait olan her değer artışı üzerinden belediyelerimize bir gelir alanı oluşturulacak. Kesinlikle bu gelir alanı oluşturulacak. Şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.⁴⁰

- 2016-2018 dönemini kapsayan Orta Vadeli Program'da, *"Yerel yönetimlerin öz gelirlerinin artırılmasına yönelik politikaların hayata geçirilmesine yönelik çalışmalar sürdürülecektir. Bu kapsamda, imar planı değişiklikleri sonucunda oluşacak gayrimenkul değer artışlarından kamunun pay alması sağlanacaktır."* belirtilmiştir.⁴¹

SONUÇ

Ülkemizde artan nüfus ve yapılan kentsel dönüşüm, inşaat sektörünü ekonominin anahtar rolünü üstlenen bir sektör haline getirmiştir. Ayrıca, inşaat sektörü kendisine bağlı 200'den fazla alt sektörüyle birlikte ülkemiz ekonomisinin lokomotif olarak görülmektedir. İmar değişiklikleri ve yapılan yatırımlar nedeniyle yatırım yapılan bölgede bulunan arsa, arazi ve binalar üzerinden önemli miktarlarda artan rant gelirleri bu sektörü daha da cazip hale getirmiştir. Bu durum diğer sektörlerdeki sermaye sahiplerini de (sanayici, tekstilci..vs.) gayrimenkul ve inşaat sektörüne yöneltmiştir.

Gelişmiş ülkeler özellikle yüksek teknoloji yatırımı, otomotiv, sanayileşme, vs gibi sektörler üzerinden ekonomisini geliştirip büyütürken,

ülkemizde inşaat sektörüne dayalı bir büyüme gerçekleşmektedir. Oysaki inşaat, iç talebe dayalı, ihracat imkânı kısıtlı yüksek teknoloji gerektirmeyen düşük katma değerli bir üretim kalemidir. İnşaat sektörü kısa vadede ekonomiyi canlandırabilir; ancak uzun vadede bu mümkün olmayabilir. Çünkü sermaye, gayrimenkul sektörüne aktarıldığı için ülkemizde sanayi, otomotiv, teknoloji vs. gibi sektörler yeterince gelişmemektedir. Sanayiden ve teknoloji sektöründen çekilen sermaye ülkenin rekabet gücünün azalmasına neden olmaktadır. İşte bu nedenle, sanayi, otomotiv, teknoloji vs. gibi sektörlerle dayalı bir ekonomik büyüme modeline geçilmeli ve gayrimenkul sektörünün aşırı hızlı büyümesinin önüne geçmek için oluşturulan rantın vergiler yoluyla kontrol altına alınmalıdır.

Ülkemizde yürürlükte olan vergi mevzuatının kentsel rantların vergilendirilmesine ilişkin tam anlamıyla bir düzenleme içermediğinden bu gelirlerin vergi dışı kaldığı görülmektedir. Bu sebeple, kentlerde imar değişikliği veya yapılan hizmetlerden dolayı kentsel rantların vergilendirilmesi hususuna dair vergi mevzuatımızda yapılacak bir düzenleme hem ülkemiz ekonomisinin gelişmesine katkı sağlayarak rekabet gücünü artıracak hem de söz konusu rantlardan alınan vergi gelirleriyle artan kamusal ihtiyaçların karşılanmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu.
- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu.
- 3194 sayılı İmar Kanunu.
- 1318 sayılı Finansman Kanunu.

⁴⁰ <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/basbakan-davutoglu-kamuda-seffalik-paketini-acikladi-27966072> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018)

⁴¹ 2016-2018 dönemini kapsayan Orta Vadeli Program (OVP)", 11 Ekim 2015 tarih ve 29499 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- İmar Kanununun 18. Maddesi Uyarınca Yapılacak Arazi ve Arsa Düzenlemesi ile İlgili Esaslar Hakkında Yönetmeliği, 02.11.1985 tarihli ve 18916 sayılı Resmi Gazete.
- Orta Vadeli Mali Plan (2015-2017) 11 Ekim 2014 tarih ve 29142 sayılı Resmi Gazete.
- Orta Vadeli Program (2016-2018), 11 Ekim 2015 tarih ve 29499 sayılı Resmi Gazete.
- ALKAN, Dr. A. (2018). “Kentsel Rantların Vergilendirilmesinde Kolombiya Uygulaması Türkiye İçin Bir Örnek Olabilir mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:439, Mart 2018, s:35-48.
- KAYA, F. (2011). “Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:361, Eylül 2011, s:85-92.
- ÖKMEN, M., YURTSEVER, H. (2010)., “Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı:158, Ocak-Haziran 2010, s:58-74.
- DEĞİRMENDERELİ, Yrd. Doç. Dr. A. (2016) “Rant Vergisi Tartışmaları Bağlamında Kentsel Rantın Vergilendirilmesi Konusundaki Gelişmeler Ve Bir Çözüm Önerisi” Yalova ÜniversitesiParadigmaDergisi,Cilt:-1Sayı:1,Haziran2016,s:47-61, <http://dergi-park.gov.tr/download/article-file/207477> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- KILIÇASLAN, H., YAVAN, S. (2017)., “ Rant Vergisi: Avusturya Ve İsviçre Örnekleri Ve Türkiye’ye İlişkin Bir Değerlendirme”, Sayı:1, AKÜ İİBF Dergisi-Cilt: XVIII, Haziran 2017, s:47-60.
- ILGIN, Y. (2002)., “Kayıtdışı Ekonomiye Tahmin Yöntemleri ve Türkiye’de Durum” Planlama Dergisi, Özel Sayı, DPT’nin Kuruluşunun 42. Yılı., S:145-155. (<http://www.sbb.gov.tr/Documents/ilginy.pdf>) (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- ARSLAN, R (1997), Arazi Kullanış Ekonomisi, Yıldız Teknik Üniversitesi, Mimarlık Fakültesi, Şehir ve Bölge Planlama Bölümü, İstanbul.
- ERTÜRK, H., SAM, N. (2009), Kent Ekonomisi, Ekin Yayınları, Bursa.
- SPIEGEL, W. H. (1971), “The Growth of Economic Thought, Duke University Pres, Durham, North Carolina.
- KOETHENBUERGER, M., POUTVAARA, P. (2007) “Rent Taxation in a Small Open Economy:The Effect on Transitional Generations”, Discussion Paper No. 2559, January.
- GÖKBUNAR, A. R. (1997). Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği. Prof. Dr. Nezihe Sönmez’e Armağan içinde (s. 301-324). İzmir: DEÜ İİBF Maliye Bölümü.
- Millet Meclisinin 197 No.lu Komisyon Raporu. (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- Bayram, A. Müfit., “Kentleşme ve Konut Sorunumuz Üzerine Bir İnceleme”, www.yayed.org.tr/resimler/ekler/c221309746013ac_ek.doc?, (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- REUTER, F. (2004), Bodenordnung bei Stadtumbau und Stadtrückbau, www.gi.geo.tudresden.de/bo/Hauptseite/veroeffentlichung/stadtumbau.pdf, (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- DYE, R.F., ENGLAND, R.W. Assessing the Theory and Practice of Land Value Taxation, by Lincoln Institute of Land Policy, Policy Focus Report/Code PF025, Cambridge, MA, USA, 2010.
- Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005), <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/plan8str.pdf> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- <http://www.ekovitrin.com/kentsel-rant-nasil-olusuyor-makale,882.html> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- <http://htemlak.haberturk.com/diger-haberler/haber/997968-gayrimenkulde-rant-vergisine-patronlar-ne-diyor>. (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).

- http://www.newworldencyclopedia.org/entry/Land_value_tax (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=%C5%9EEREFE%4%B-0YE (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- <http://www.selcukyucel.com/duyurular/39/kentsel-rantlari-ve-gayrimenkullerin-vergilendirilmesi-teorisi-> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8570,ovp2015-2017.pdf?0> (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5bc6464ede40e2.33820114 (Erişim Tarihi: 22 Ekim 2018).