

TAŞINMAZ RANTI ÜZERİNDEN KAMU GELİRİ ELDE ETME ARAYIŞLARI

PUBLIC INCOME GAINING EFFORTS THROUGH CHATTELS REAL' RENT



Nezih VARGAN*



Canatay HACIKÖYLÜ**

öz

Taşınmazlar üzerinden elde edilen rantın kamuya aktarımı dönem dönem mali mevzuatın da konusu olmuş ve çoğu zamanda bu rantın kamuya aktarımı tam olarak sağlanamamıştır. Ülkemizde taşınmaz rantlarının kamuya aktarım çabalarına tarihsel açıdan bakıldığında özellikle maliye kaynaklarında farklı vergi türleri ve uygulamalar bulunmaktadır. Bunlar 1925 tarihli “Şerefiye”, 1948 tarihli “Değerleme Resmi”, 1970 tarihli “Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi”, halen uygulanmakta olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan “Değer Artış Kazançlarına İlişkin Hükümler”, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan “Harcamalara Katılma Payları” ile özellikle son zamanlarda gündeme gelen “Düzenleme Ortaklık Payı”, “Değer Artış Payı” ile “Değerli Konut Vergisi” rant vergisi olarak ifade edilmektedir. Türk Vergi Hukukunda uygulama

ABSTRACT

It is a necessity to transfer a part of the incomes obtained by taxing both the value increases and the rental income in the chattels real to the public. The transfer of the rent to the public obtained from chattels real has been the subject of the fiscal legislation from time to time, mostly, the transfer of this income to the public has not been fully achieved. In terms of the fiscal history of Turkey, there are different tax types and practices especially in financial resources within the scope of transferring chattels rent to the public. These were “Betterment” dated 1925, “re-appraisal levies” dated 1948, “Unearned Increment” Tax dated 1970 and in force is provisions on Increment Earnings in the Income Tax Law No. 193, “Copayment of the Expenses” provisions in Municipality Revenue Code No. 2464 and especially recently on the agenda “Development Readjustment Share”, “Increment Value Tax” and “Valuable Housing Tax”

* Prof. Dr., Anadolu Üni., İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, nvarcan@anadolu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-4374-2675.

** Doç. Dr., Anadolu Üni., İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, chacikoylu@anadolu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0002-8853-6461.

Vargan, N., Haciköylü, C. (Nisan 2021). Taşınmaz Rantı Üzerinden Kamu Geliri Elde Etme Arayışları, *Vergi Raporu*, 259, (11-30).

alanı bulan bu düzenlemeler vergi hukuku alanında yeterince incelenmeyen ve literatürde toplu bir şekilde çok da yer bulamayan konulardır. Bu çalışmada da yer alan ve geçmişten günümüze taşınmaz rantının kamuya aktarımında kullanılan düzenlemeler taşınmazın elden çıkarılması ve elden çıkarılmaması durumunda ortaya çıkan yükümlülükler açısından ele alınmıştır. Çalışmada temel özelliklerine değinilen bu düzenlemelerin taşınmazlar üzerinde oluşan rantın kamuya aktarımını günümüzde tam olarak sağlayamadığı sonucuna da ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Taşınmaz, Rant, Değer, Değer Artışı.

JEL Sınıflandırma Kodları: H21, H27, H71, K34

GİRİŞ

Son yıllarda kamuoyunda kentsel dönüşüm olarak bilinen 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanunun amaçladığı, afet karşısında riskli yapıların günümüz standartlarına uygun sağlıklı ve güvenli hale getirilmesi için iyileştirme ve yenilemelere dair düzenlemelerin, uygulamada hedeflerden sapmalar gösterdiği ifade edilmektedir. Örneğin İstanbul'da Bağdat Caddesi gibi yüksek taşınmaz fiyatlarının olduğu alanlarda mevcut binaların yıkılma tehlikesi olmadığı halde, eskidikleri gerekçesiyle aynen ya da emsal artışları ile yeniden inşa edilmeleri ve bunun sonucunda doğan yüksek rantların oluştuğu gibi haberler kamuoyuna yansımaktadır. Ayrıca, Türkiye ekonomisinde önemli bir payı olan inşaat sektörünün özellikle büyük kentlerde hızlı bir şekilde büyümesi sırasında imar mevzuatı açısından izin verilen ya da izin alınmaksızın yapılan binalar ile emsal artışları sonucu toplam inşaat alanının büyümesi gibi uygulamalar hem bazı müteahhitlerin hem de bu alandaki bina sahiplerinin kazançlarını artırmıştır.

Yine büyük şehirlerde artan nüfus ve beraberrinde getirdiği ulaşım zorluklarını aşmak ama-

is expressed as rent tax. These regulations, which find an application area in Turkish Tax Law, are issues that are not sufficiently studied in the field of tax law and are not included in the literature collectively. In this study, the regulations used in the transfer of the property rent to the public from the past to the present are discussed in terms of the liabilities that arise in the event of disposal and not disposal of the property. It has also been concluded that these regulations, whose basic features are mentioned in the study, cannot fully ensure the transfer of the rent generated on immovables to the public today.

Keywords: Chattels Real, Rent, Valuation, Increment Value

JEL Classification Codes: H21, H27, H71, K34

cıyla gerek merkezi yönetim gerekse yerel yönetimler aracılığıyla yapılan köprü, metro, tüp geçit, sahil düzenlemeleri, parklar gibi yatırımların, bu alanlara yakın taşınmazların hem kiralalarını hem de satış fiyatlarını çok artırdığı görülmekte ve haberleri yapılmaktadır. Bu gibi sebeplerle taşınmaz sahiplerinin herhangi bir kararı ve çabası olmadan oluşan haksız getirilerin, kamu finansman aracı olması gerektiği değişik çevrelerce dile getirilmektedir.

Aslında son yıllardaki gibi yoğun gündem oluşturmaya da, bu şekilde oluşan rantların, değişik adlarla kamu geliri olarak alınması Türkiye'de en azından Cumhuriyet tarihi boyunca ele alınmış konulardan biridir. Bu çalışmada oluşan bu rantların bir kısmının kamuya aktarımı konusunda getirilen düzenlemelere değinilip, özellikle son düzenlemelerin rantları etkili bir şekilde vergileyip vergilemeyeceğine dair görüşlerimize yer verilecektir.

Taşınmaz üzerinden gelir vergisi kapsamında gayrimenkul sermaye iradı, katma değer vergisi, emlak vergisi ve tapu harcı alınmasına rağmen çalışmada bu mali yükümlülükler kapsam dışı bırakılmıştır. Bunun temel nedeni, bu mali yüküm-

lülüklerin taşınmazın gerek satış gerek kullanım aşamasında alınmasına rağmen doğrudan rant ile ilgili olmamasıdır.

1- RANT KAVRAMI

Son zamanlarda daha sık bir şekilde duyulmaya başlanan “rant” kavramı, üretime katkıda bulunmaksızın mevcut taşınır ve taşınmazların değerinde ortaya çıkan artışlar sonucu sağlanan kazanç olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda taşınmazların değerlerinde meydana gelen artışların nedenlerini tespit edebilmek için öncelikle “değer artışı” kavramının bilinmesi gerekmektedir¹. Değer artışı kavramı ise, genel anlamıyla bir iktisadi kıymetin değerinde, zaman içinde, bir gider olmadan oluşan, “beklenilmezlik” ve “hakedilmemişlik” özelliği taşıyan artışlar olarak tanımlanmaktadır². Rantın vergilendirilmesi kavramı Türk Vergi Hukukunda özellikle 2016 yılında TBMM’ye sevk edilen ancak henüz yasallaşmayan gelir vergisi kanunu tasarısı ile birlikte daha fazla konuşulmaya ve kamuoyunda tartışılmaya başlayan bir konu haline gelmiştir³.

Değer artışlarının vergilenmesine yönelik “rant vergisi” kullanımında yer alan “rant” kelimesi kira veya faiz getirisi anlamında Fransızca “rente” kelimesinden türemiştir⁴. Rant sözcüğü; belirli zaman dilimleri sonunda elde edilen ve emeğe dayanmayan gelir olan toprak rantı ile sosyal ve ekonomik koşullar gereği ortaya çıkan ekonomik yapı sonucu bir ya da birkaç üretim

faktörünün olağan getirisine eklenen fazladan kazanç şeklinde tanımlanmaktadır. Yine toprak rantı ile bağlantılı olarak taşınmaz rantı kavramı da ortaya çıkmıştır⁵.

Rant kavramı, Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğünde “üretim faktörlerinden biri olan doğanın aldığı pay, kira” olarak tanımlanmaktadır. Halk dilinde ise rant kavramı, spekülatif amaçlar ile para kazanmak olarak kullanılmaktadır⁶.

Taşınmaz rantı kavramı ise değişik kaynaklarda ifade edilmekte, emek ve sermaye gereksinimi olmaksızın taşınmaz sahibinin iradesi dışında zaman içinde meydana gelen değer artışı olarak tanımlanmaktadır⁷. Ekonomik gelişmeler ve ekonomik anlayışlarda ortaya çıkan değişiklikler sonucu toprakta ortaya çıkan rant kavramı genişlemiştir. Sanayileşen toplumlarda hızla artan kent nüfusu; bu tür yerleşim alanlarındaki arsa ve arazi fiyatlarının hızla yükselmesine neden olmuştur. Henry George ise kent topraklarında ortaya çıkan bu emeksiz gelire kentsel rant adını vermiştir. Hatta Henry George “İlerleme ve Yoksulluk, 1879” isimli eserinde oluşan bu rantın vergi yoluyla kamuya aktarılmasını ve geri alınmasını istemiştir⁸.

2- TAŞINMAZ RANTI ÜZERİNDEN KAMU GELİRİ ELDE ETME ARAYIŞLARI

Ülkemizde taşınmazlarda oluşan rantların kamuya aktarım çabalarına tarihsel açıdan bakıldığında özellikle maliye kaynaklarında farklı vergi

¹ Türk Vergi Sistemi, Sorunlar - Çözüm Önerileri. Gayrimenkul, Kentsel Rantlar ve Yeni Bir Vergileme Modeli. On Beşinci Bölüm. TOBB Yayınları. Ankara. 2002. s.425.

² Nihat UZUNOĞLU, *Değer Artış Kazançları*, Bilim Raporu, İstanbul, s.19.

³ Canatay HACIKÖYLÜ, “*Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri*” International Journal of Public Finance, Cilt 1, Sayı 2, 2016. s.77.

⁴ Türkçe Sözlük, (<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/rent>) Erişim tarihi: 14 Ocak 2021

⁵ Ahmet AÇLAR. ve Volkan ÇAĞDAŞ. *Taşınmaz (Gayrimenkul) Değerlemesi*, TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası. Ankara. 2002. S.10.

⁶ Fatih SARAÇOĞLU ve diğerleri. “*Rant Vergisi ve Ülkemizdeki Tartışmalar*”. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 2015. 17 (3), s.85.

⁷ Canatay HACIKÖYLÜ a.g.e. s.78.

⁸ Canatay HACIKÖYLÜ a.g.e. s.78.

türleri ve uygulamalarının kullanıldığı görülmektedir. Bunlar 1925 tarihli “şerefiye”, 1948 tarihli “Değerleme Resmî”, 1970 tarihli “Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi”, halen uygulanmakta olan Gelir Vergisi Kanununda⁹ yer alan “Değer Artış Kazançlarına İlişkin Hükümler”, Belediye Gelirleri Kanununda¹⁰ yer alan “Harcamalara Katılma Payları” ile özellikle son zamanlarda gündeme gelen “Düzenleme Ortaklık Payı”¹¹, “Değer Artış Payı”¹² ve “Değerli Konut Vergisi”¹³ taşınmazlar üzerinde oluşan rantın vergisi olarak ifade edilmektedir¹⁴.

Bu başlık altında verilen değerli konut vergisi her ne kadar vergi teorisi açısından doğrudan taşınmaz rantını vergilendirmiyorsa da Kanunun kamuoyuna yansıtılma aşamasında amacının bu olduğu izlenimi oluşmuştur. Anılan Kanunun gerekçesi incelendiğinde; *“genel refah düzeyindeki vatandaşlar tarafından sahip olunması güç olan, yüksek değerli bir veya daha fazla mesken nitelikli taşınmaza sahip olunmasının, mali gücün yüksekliğinin ölçütü olarak dikkate alınabileceği açıktır.”* ifadesi ile taşınmaz gibi bir servet unsuru üzerine emlak vergisinin yanında “değerli konut vergisi” gibi bir vergi daha getirildiği görülmektedir¹⁵.

Ancak, bu verginin emlak vergisi uygulanırken getirilmesi nedeniyle kamuoyunda rant vergilendiriliyor gibi bir algı yaratıldığı için, bu yeni vergiyi bu çalışmada işlediğimiz rant yapısından farklı olmasına rağmen ele almak ve bir rant vergisi değil kısmi bir servet vergisi olduğunu vurgulamak istedik. Başka bir ifade ile bu verginin

kısmi servet vergisi niteliğinde olmasına ve emlak vergisi içinde istenilen amaca tarifede değişiklik yapılarak ulaştırılması mümkünken, ayrı bir vergi olarak getirilmesi rantı vergilendiriyor izlenimi vermiştir. Zira refah düzeyi iyi olan kişiler 5 milyon TL'nin üzerinde konut sahibi olabilirler ve bu değer yüksekliği maliklerin iradesi dışında alınan kararlara dayalı değil, kendi kararlarına dayalı olabilmektedir. Örneğin, konut sahibi doğrudan alım yaparken piyasada 5 milyon TL'nin çok üzerinde bir fiyatı olan taşınmazı tercih edebilir. Bu kendi kararına dayalıdır. Bir başka deyişle, kamunun bayındırlık harcaması nedeniyle taşınmaz sahibinin iradesi dışında oluşmamıştır.

3- TAŞINMAZLARIN ELDEN ÇIKARILMASI ŞARTI OLMADAN KAMU GELİRİ SAĞLAMA

Taşınmaz üzerinden elde edilen rantı vergilendirmeye yönelik düzenlemelerden bazıları, taşınmazın elden çıkarılmasına başka bir ifade ile taşınmazın el değiştirmesine gerek olmadan kamu geliri sağlamaya yönelik olan şerefiye, harcamalara katılma payı ve değerli konut vergisi bu başlık altında ele alınmıştır.

3.1- Şerefiye (Şerefiye Resmî) (Değerlendirme Resmî)

Şerefiye, bir defaya mahsus olmak üzere alınan servet vergilerinin tipik bir örneği olarak da görülebilir. Teorik bakımdan şerefiyeyi gayrimenkul kıymet artışı vergileri şeklinde yorumlamak gerekir. Şerefiyeye bazen değerlendirme

⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

¹⁰ 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

¹¹ 3194 Sayılı İmar Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

¹² 7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

¹³ 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

¹⁴ Canatay HACIKÖYLÜ a.g.e. s.79.

¹⁵ 7194 Sayılı Kanun Gerekçe. (https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf). Erişim tarihi: 09 Şubat 2021.

resmi de denilmektedir. Aynı kavram İngilizce de “betterment tax”, Fransızca da “plus-value”, Almanca da “Wertzuwachssteuer” kelimeleri ile ifade olunmaktadır¹⁶.

Türk Hukuk Lügatinde şerefiye şu şekilde tanımlanmaktadır. “Belediyelerce yapılan istimlak sebebiyle sokağın yüzüne çıkmakla veya her ne surette olursa olsun sokağın yüzü artmakla yahut yüzünde bulunduğu yollar genişlemekle kıymeti artan yerlerin eski kıymeti ile yeni kıymeti arasındaki farkın üçte birinden ibaret bir vergidir. Belediyelerce istifa olunur”. Burada ifade edilen “sokağın yüzü” sözünün eş anlamlı diğer kullanışı da “sokağın cephesi” dir¹⁷.

Cumhuriyet döneminde Türkiye’de şerefiye ‘ye ait hükümleri, 1924 tarihli 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu ile bunun ek ve değişiklikleri içinde bulmak mümkündür. Sonrasında 09.07.1948 tarih ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu eski mevzuatı kaldırmış, şerefiye’ye ait hükümler yeni baştan düzenlenmiştir. Bu Kanunda “değerlendirme resmi” olarak yeni hükümlere bağlanan şerefiyenin tanımı ve konusu şu şekilde ifade edilmiştir. “Kamulaştırma sebebiyle sokağın veya belde bahçelerinin veya meydan veyahut yeşil alanın yüzüne çıkmak veya sokağa yüzü artmakla veya rıhtımlar, küçük limanlar, parklar, spor sahaları, vapur iskeleleri tesis inşa veyahut yüzünde bulunduğu yolların genişlemesiyle değerleri artan gayrimenkullerden takdir edilecek eski rayiç değeri ile yeni rayiç değeri arasındaki farkın yarısı değerlendirme resmidir”¹⁸.

Değerlendirme Resminin belirlenmesi başka bir ifade ile değer farkı, Bina Vergisi Kanununun

28. maddesine göre kurulacak Tadilat Komisyonlarınca yapılmış ve bu komisyonlara, belediyede görevi olmayan bir mühendis veya mimar, bunların bulunmadığı yerlerde bir fen memuru ve bunun da bulunmadığı yerde bir yapı kalfası veya yapı işlerinden anlayan bir kişi mahallin en büyük mülkiye memuru tarafından eklenmesi öngörülmüştü¹⁹.

Her gelir kanununda olduğu gibi bu kanunda da istisnalara yer verilmişti. İbadethaneler, okullar, halkevleri, hastaneler ve dispanserler değerlendirme resminden istisna edilmişti. Değerlendirme miktarına karşı taşınmaz sahipleri ile belediyelerin itiraz hakları vardı. Kesinleşen değerlendirme borçları, belediyelerin talebi üzerine duruşma yapılmaksızın mahkemece verilecek karar ve yazılacak müzekkere üzerine tapu dairesince o taşınmazın siciline geçirilerek şahsi bir borç olmaktan çıkarak taşınmazla ilgili aynı bir borç haline gelmekteydi. Bu şekilde tapu siciline geçirilen değerlendirme resmi borcunu mal sahiplerinin beş yılda ve beş eşit taksitte belediyelere ödemesi öngörülmüştü. Süresi gelmemiş olan taksitleri peşin olarak ödeyenlere yıllık %6 indirim yapılması olanağı da tanınmıştı. Tapu siciline şerh verilmiş borcu olan taşınmazı satın alanlar, bu borcu tapu sicilinde yazılı yükümlülükle devralmış olacaklarından bu borcu ödemekle de yükümlü tutulmuşlardı. Değer artışı olan yerde kamulaştırma da söz konusuysa, kamulaştırılan yapı ve arsaların değerlendirme resmi taksitleri, kamulaştırılan kurum tarafından kamulaştırma bedelinden indirilerek mal sahibi hesabına belediyelere ödenecekti²⁰.

¹⁶ Selahattin TUNCER. *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*. İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları. No:32/9. İstanbul. 1966. s.109.

¹⁷ Selahattin TUNCER. “Şerefiye (Değerleme Resmi) Üzerinde Bir Deneme”. (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/794456>). Erişim tarihi: 20 Aralık 2020.

¹⁸ Selahattin TUNCER. a.g.e. s.109.

¹⁹ Selahattin TUNCER. a.g.e. s.110.

²⁰ Selahattin TUNCER. a.g.e. s.110.

Yukarıda belirtilen ve 1948 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda, hem harcamalara iştirak payı hem de değerlendirme resmi gelirler arasında belirtilmişti. Harcamalara iştirak payı; yol, lağım, su tesislerinin masraflarına iştirak payı, yangından korunma masraflarına sigorta kumpanyalarının iştirak payından oluşmaktaydı²¹.

Şerefiye ya da değerlendirme resminin yerini günümüzde belediyelerde harcamalara katılma payı almıştır gibi bir algı olduğu gözlemlenmektedir. Ancak bu algı doğru değildir. Zira daha önce de var olan harcamalara iştirak payı, bugün harcamalara katılma payı olarak içeriğinde bazı değişikliklerle halen yürürlükte. Değerlendirme resmi ise 1981 yılında yürürlüğe giren ve bugün geçerliliğini koruyan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile yürürlükten kalkmıştır.

Aslında bir değer artış vergisi olan şerefiye uygulamasında öngörülen amaç, belediyelerin yaptıkları bayındırlık ve alt yapı hizmetleri ile imar faaliyetlerinden dolayı bazı kimselerin mal varlığında meydana gelen değer artışlarının vergilendirilmesidir. Örneğin yeni yolların yapılması, mevcut yolların çok daha iyi hale getirilmesi, yeni meydanların açılması ve yeniden düzenlenmesi gibi faaliyetlerin gerçekleştirildikleri alanlardaki ev, dükkân ve arsaların değerinde artışlar meydana gelir. Bu değer artışında sözü geçen taşınmaz mallara sahip olanların bir rolü ve katkısı yoktur. Değer artışının nedeni belediyelerin belirtilen hizmetleri gerçekleştirmiş olmalarıdır. Bu hizmetler sonucu taşınmazlarında değer artışı meydana gelenlerin bu artışa sebep olan faaliyetin harcamalarına katılmaları öngörülmekte ve bu amaçla salınan yükümlülüğe şerefiye denilmektedir²².

Yukarıda aslında bir değer artış vergisi olarak ifade edilen şerefiyenin hukuki niteliğini de vur-

gulamak gerekir. Şerefiye de vergiler gibi yasal ve zorunlu ödenmesi gereken bir niteliktedir. Ödeme miktarı da oluşan değer artışına göre belirlenir. Bu nedenle vergiye benzemektedir. Vergiden ayrılan yönü ise vergilerin karşılıksız olma özelliğinin şerefiyede olmadığı bir başka ifade ile şerefiyenin bir karşılığının olduğu savıdır. Ancak bu görüş genel anlamda doğru olsa da şerefiye yükümlüsü olanların neredeyse genelinin, belediyeden böyle bir bayındırlık hizmeti talebi olmadığı halde bu hizmet gerçekleştirilmektedir. Talebi olmadığı halde yapılan hizmette bir karşılık olduğunu iddia etmek doğru olmayabilir. Ayrıca, vergi sistemimizde belediyelerin vergi gelirleri arasında bulunan çevre temizlik vergisi de vergilerin karşılıksız olma ilkesine uymamaktadır. Zira belediyelerin temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar verginin konusuna girmektedir. Yine kamu ihtiyaçları karşılığı herhangi bir yere tahsis edilmeksizin yasaya dayalı zorla tahsil edilen paralar şeklinde tarif edilen vergilerdeki bu durum çevre ve temizlik vergisinde farklılık göstermektedir. Şöyle ki, "*tahsil edilen vergi ve gecikme zammının % 20 si münhasıran çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmak üzere büyükşehir belediyesinin hesabına aktarılır*", hükmü vardır²³.

Yararlanma ilkesi gereği yararlananın yapılan hizmet maliyetine katılması isteniyorsa bu kamu gelirinin adı "harç" olması gerekir. Ancak kanaatimizce, adı şerefiye, değerlendirme resmi, harç ne olursa olsun zorunluluk ögesi ve diğer unsurlar göz önünde tutulduğunda çok sayıda farklı kamu gelir türü oluşturulacağına "değer artış vergisi" demek daha doğru olacaktır. Günlük yaşamda rant kökünden gelen ve gelir getiren anlamında "rantabl", kira ve faiz geliriyle yaşayan anlamında

²¹ Halil NADAROĞLU. *Mahalli İdareler*. Beta Yayınları. Yenilenmiş Yedinci Baskı. İstanbul, 2001. s. 228.

²² Halil NADAROĞLU. a.g.e. s.98.

²³ Nezih VARGAN. *Mahalli İdareler Maliyesi*, Anadolu Üniversitesi Yayını. No:3124, Eskişehir. 2017. s. 132.

“rantiye” kelimeleri kamuoyunda sıklıkla kullanılıyor olsa bile geniş içerik karşısında rant vergisi yerine “değer artış vergisi” ifadesinin kullanılmasının amaca daha uygun olacağı kanaatindeyiz.

3.2- Harcamalara Katılma Payı

Daha önce belirttiğimiz gibi 1948 yılında yürürlüğe giren Kanunda olduğu gibi 1981 yılında yürürlüğe giren ve bugün de halen yürürlükte olan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, Belediye Vergileri ve Belediye Harçlarından sonra Üçüncü Kısımda Harcamalara Katılma Paylarına yer vermiştir. Bu kısımda üç türlü harcama payına yer verilmiştir. Bu harcamalar; yol harcamalarına katılma payı, kanalizasyon harcamalarına katılma payı ve su tesisleri harcamalarına katılma payıdır. Bu paylardan ilk sırada yer verdiğimiz, yol harcamalarına katılma payı; yeni yol açılması, mevcut yolların %40 nispetinde veya daha fazla genişletilmesi, kaldırımsız ve bakımsız bulunan yolların, kaldırım veya parke kaldırım haline getirilmesi veya asfalt yapılması, kaldırım veya şose halindeki yolların da parke, beton veya asfalta çevrilmesi, mevcut kaldırım veya parkelelerin sökülüp yeniden düzenlenmesi, halinde söz konusu olmaktadır.

Yolların kaldırımlar da dâhil olmak üzere on beş metreden fazla genişliklerine düşen giderler, belediyelere ait olup katılma payına konu teşkil etmez. İki ve daha fazla yol kenarında bulunan taşınmazlar için asıl cepheyi teşkil eden yoldan düşen pay tam, diğer yollara ait pay ise yarım olarak hesaplanır. Yol harcamalarına katılma payları vergi ve harçlar gibi zorunlu ödeme iken 12.11.2012 de 6360 sayılı “On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun”²⁴ 28. maddesiyle, belediye meclislerinin kararı ile alınabilir şekline de-ğiş-

tirilmiştir. Yeni düzenleme şekli şöyledir; “Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce aşağıdaki şekillerde inşa, tamir ve genişletilmeye tabi tutulan yolların iki tarafında bulunan veya başka bir yola çıkışı olmaması dolayısıyla bu yoldan yararlanan gayrimenkullerin sahiplerinden meclis kararı ile Yol Harcamalarına Katılma Payı alınabilir.”

1982 Anayasamızın 73. maddesinde “Vergi Ödevi” başlığı altında “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereği vergi benzeri mali yükümlülük olan yol harcamalarına katılma payı ile ilgili olarak getirilen zorunluluk halinin kanun ile kazanılması ve yine kanun ile kaldırılması mümkün iken, yukarıda belirtilen 6360 sayılı Kanunda bu yetkinin belediye meclislerine verilmesi ve zorunlu bir ödeminin belediye meclisi kararı ile kaldırılması kanaatimizce Anayasaya aykırıdır. Ancak bu hükmü getiren siyasi iktidar olduğuna göre Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvuru hakkı da muhalefet ile ilgili bir konudur. Muhalefette, vergilerin kalkması ya da hafiflemesi konusu dışında yeni bir vergi getirilmesi gibi bir algı yaratacak başvuruyu seçimlerde aleyhine kullanılabilecek bir husus olduğu için Anayasa Mahkemesine başvurmamayı tercih edebilir. Ancak bu çalışmanın konusu bu Anayasaya aykırılık durumunun derinlemesine incelenmesi olmadığı için ayrıntıya girilmemiştir.

²⁴ 06.12.2012 Tarih ve 24489 Sayılı Resmi Gazete.

Mevcut düzenlemede vergi hukuku açısından farklı bir durum da söz konusudur. Yol harcamalarına katılma paylarına ilişkin madde hükmünde bu katılma payı ile ilgili olarak “alınabilir” ifadesi kullanılmasına karşın kanalizasyon ve su tesisi harcamalarına katılma paylarına ilişkin madde hükmünde ise “alınır” ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla harcamalara katılma paylarından biri olan ve rant vergisi olarak ifade edilebilen yol harcamalarına katılım payının bırakın rant vergisi olmasını belediyeler için alınması konusunda bir zorunluluk içermediği için zorunlu yükümlülük olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği bile tartışılır bir durumdadır.

Buna göre, yol harcamalarına katılma payları bazı belediyelerde meclis kararı katılma payının alınması yönünde ise zorunlu, bazı belediyelerde de alınmaması yönünde karar alınması halinde ise böyle bir yükümlülük doğmayacaktır. Kamu gelir türleri arasında şimdiye kadar rastlanmayan bir şekilde oluşturulan bu durum sonucunda yol harcamalarına katılma payı bazı belediyelerde alınan bazı belediyelerde de alınmayan bir yükümlülük şeklindedir.

Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı ise; belediyelerce ve belediyelere bağlı müesseselerce, yeni kanalizasyon tesisi yapılması, mevcut tesislerin sıhhi ve fenni şartlara göre ıslah edilmesi halinde bunlardan faydalanan taşınmazların sahiplerinden alınır. İki ve daha fazla yol kenarında bulunan taşınmazlar, hangi yoldaki kanalizasyona bağlanmış ise, payın hesabında o yola ait kanalizasyon giderleri nazara alınmaktadır²⁵.

Su tesisleri harcamalarına katılma payı da, belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce beldede yeni içme suyu şebeke tesisleri ya-

pılması, mevcut şebeke tesislerinin tevsi ve ıslahı halinde dağıtımın yapıldığı saha dâhilindeki taşınmazların sahiplerinden alınmaktadır. Yine birden fazla yol kenarında bulunan taşınmazlara ait payın hesabında, bunların yalnız suya bağlandıkları yol üzerindeki uzunlukları esas alınmaktadır.

Görüldüğü gibi harcamalara katılma payını oluşturan üç konuda da belediyelerce gerçekleştirilen bayındırlık hizmeti diyebileceğimiz hizmet söz konusudur. Bu hizmetler sonucunda hem kamu yararı hem de bu hizmetlerden doğrudan yararlanma söz konusudur. Bu hizmetlerin yapılması halinde ilgili taşınmazların değerinde az veya çok artış söz konusu olabilecektir. Aksi halde ise taşınmazların değer kaybı da söz konusu olabilecektir. Kanunda “*Harcamalara katılma payları, bir program dâhilinde veya istek üzerine doğrudan doğruya yapılan işlerde, bu hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin tamamıdır.*” ifadesi olmasına rağmen harcamalara katılma payları bina ve arsalarda vergi değerinin %2’sini geçmez, şeklinde hüküm de bulunmaktadır²⁶. Taşınmazların vergi değerinin düşüklüğü ile hizmet maliyetlerinin artışı düşünüldüğünde yapılan bayındırlık hizmetinin finansmanına katkı mahiyetinde bir düzenleme şeklindedir.

Harcamalara katılma payı ne bir vergi, ne bir harç ve ne de bir şerefiyedir²⁷. Hiç şüphesiz harcamalara katılma payı ayrı özellikleri olan bir kamu gelir türüdür. Şerefiyeler ve katılma paylarında devletçe sağlanan bir bayındırlık hizmeti söz konusudur. Bu hizmetten yararlanan ve taşınmazlarının değeri artan kişilerden bu yararlanma ya da değer artışıyla oranlı olarak bir bedel alınmakta, sağlanan bayındırlık hizmetinin maliyeti kısmen bu yolla karşılanmaktadır²⁸. Ver-

²⁵ 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Harcamalara Katılma Payları İle İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

²⁶ 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

²⁷ Nebi YILMAZ. “*Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı*, Sayıştay Dergisi. 2008. Sayı 71. s.75.

²⁸ Özhan ULUATAM. *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayıncılık. Ankara.1997. s. 270.

gilerle benzerliği zor ögesi açısından kurulurken yol harcamalarına katılma payı açısından bu husus da ortadan kalkabilmektedir. Harçlarda söz konusu olan kişisel yarar açısından harcamalara katılma payları harca benzemekle birlikte harçta söz konusu olan ilgili kamu hizmetine talep, harcamaya katılma paylarında genellikle söz konusu olmamakta hizmet belediyelerce doğrudan yapılmaktadır. Bu açıklamalarımız ışığında, harcamalara katılma payları vergi değil harç değil ise nedir sorusu akla gelebilir. Daha önce de belirttiğimiz Anayasanın 73. maddesinde “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler...” ifadesi içinde yer bulan vergi ve harçlara benzer unsurları bulunan farklı adlarla anılabilen zorunlu mali yükümlülüklerden biridir.

3.3- Değerli Konut Vergisi

05.12.2019 tarihinde 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 30. maddesiyle, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa 41. maddesinden sonra gelmek üzere dördüncü kısım eklenmiştir. Bu eklenen kısımda Değerli Konut Vergisi adıyla yeni bir vergi yürürlüğe girmiştir. Ancak yürürlük tarihi ile ilgili olarak, 14.02.2020 tarih ve 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 19. maddesiyle Emlak Vergisi Kanununa geçici 24. madde eklenmiştir. Bu madde hükmüne göre, bu vergiye ilişkin mükellefiyet 2021 yılı başından itibaren başlamıştır.

Değerli konut vergisinin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan 2021 yılı için vergi değeri 5.227.000 (2020 yılı için 5.000.000 TL) Türk lirasının üzerinde olan binalar oluşturmaktadır. Verginin matrahı ise bina vergi değerinin 5.227.000.- Türk lirasını aşan

kısımınıdır²⁹. Tarife şu şekilde belirlenmiştir;

2021 yılı değeri 5.227.000 TL ile 7.841.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 5.227.000 TL'yi aşan kısım için binde 3, 10.000.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 7.841.000 TL'si için 7.842 TL fazlası için binde 6, 10.455.000 TL'den fazla olanlar 10.455.000 TL'si için 23.526 TL fazlası için binde 10 oranında vergilendirilir. Cumhurbaşkanı, tarifede yer alan vergi oranlarına esas mesken nitelikli taşınmaz değerlerinin alt ve üst sınırlarını, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın toplam değeri esas alınmaktadır.

Değerli konut vergisi mükellefi mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmazın malik gibi tasarruf edenlerdir. Mesken nitelikli taşınmazın paylı mülkiyet hâlinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olmaktadır. Mükellefiyet esasen bina vergi değerinin tarifede yer alan tutarı aştığı tarihi takip eden yıldan itibaren başlamaktadır³⁰.

Anılan Kanunda yer alan muafıklar genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin, üniversitelerin ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığının maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar ile Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olanlar ile birden fazla mesken nitelikli taşınmazı bulunanların, değerli konut vergisi konusuna giren en düşük değerli mesken nitelikli tek taşınmazı, intifa hakkına sahip olunması hali dâhil muaf tutulmuştur. Ayrıca, yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli

²⁹ 78 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

³⁰ Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.

taşınmazlar ve bunların müstemilatı karşılıklı olmak şartıyla ve merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar ile esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar da bu vergiden muaf tutulmuşlardır³¹.

Mesken nitelikli taşınmaza ilişkin bina vergi değeri, 2021 yılı için 5.227.000 TL’yi aştığı yılı takip eden Şubat ayının 20. günü sonuna kadar mükellef tarafından taşınmazın bulunduğu yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi dairesine beyanname ile beyan edilir³².

Vergi, yetkili vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk olunur. İzleyen yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilir ve vergi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk olunur. Elbirliği mülkiyetinde mükellefler ortak beyanname verebilecekleri gibi, ayrı ayrı da beyanname verebilirler. Paylı mülkiyet hâlinde ise beyanname ortak verilmez, ayrı verilir. Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, ilgili yılın şubat ve ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenir. Tahsil edilen değerli konut vergisi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 02.07.2008 tarihli ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmaz³³.

5393 sayılı Belediye Kanunu ile il özel idarelerine ve büyükşehir belediyelerine pay verme usulü terkedilerek 2005 yılından itibaren Emlak Vergisi gelirlerinin tamamı belediyelere bırakılmış, bu vergi belediyelerin vergisi olarak bilinmeye başlamışken bu verginin içine yeni bir vergi

getirilmesi, alışık olunmayan ve vergi sistemimizi daha da karışık duruma sokan bir özellik arz etmektedir. Ayrıca, bu vergi ile ilgili belediyelerin devre dışına çıkarılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının yetkili olması ve hasılatın da genel bütçeye alınmasına karar verilmiştir. Emlak vergisinin yerel yönetimlere bırakılması gerekçesi olarak, vergi konusu olan bina, arsa ve arazilerin belediye sınırları içinde lokalize olması ifade edilirken, bu verginin konusu da mesken niteliğinde binalar olduğu için bu tip bir vergileme getiriliyorsa hasılatının da yine belediyelere bırakılması daha uygun gözükürken merkezi yönetime bırakılmıştır. Bu aktarım, yerel nitelikte hizmetlerin yerinden yönetim anlayışıyla daha verimli olacağı düşüncesiyle de çelişir bir durum oluşturmuştur.

Değerli konut vergisi ile belli bir değeri aşan taşınmazlardan vergi alma gereği duyulmuşsa, sadece mesken nitelikli taşınmazların bu vergiye konu olması, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan taşınmazların kapsam dışı bırakılması vergi adaleti yönünden sakınca yarattığı kadar vergiden alınabilecek hasılatı da azaltıcı nitelikte olmaktadır.

Yine mesken nitelikli taşınmazlardan vergi değeri 2021 yılı için 5.227.000 TL’nin üzerinde olan binalar, bu değeri aşan kısım üzerinden dilim usulü artan oranlı bir tarifeye tabi tutulurken, bu aşan kısım üzerinden ayrıca emlak vergisinin hesaplanmayacağına dair bir hüküm bulunmaktadır. Bu nedenle 5.227.000 TL’nin üzerindeki matrahlar üzerinden hem emlak vergisi hem de değerli konut vergisi alınacağından vergi sisteminde arzu edilmeyen aynı konu üzerinden iki farklı vergi alınması anlamında çifte vergileme söz konusu olmaktadır. Örneğin, vergi değeri 2021 yılı için bir büyükşehirde vergi değeri 15.000.000 TL olan mesken niteliğinde binanın ödeyeceği yıllık vergi;

³¹ Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliğ. (www.gib.gov.tr.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.

³² 78 Seri No’lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Şubat 2021.

³³ Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliğ. (www.gib.gov.tr.gov.tr). Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.

10.455.000 TL için 23.526 TL, fazlası için binde 10 oranı olduğundan fazlası olan miktarın binde 10'u 45.450 TL olmak üzere ödenecek toplam Değerli Konut Vergisi 68.976 TL olacaktır. Aynı konutun Emlak vergisi ise 15.000.000 TL'ye binde 2 oranı uygulandığında 30.000 TL bulunacaktır. Mükellefin o yıl ödeyeceği toplam vergi ise $68.976 + 30.000 = 98.976$ TL olacaktır.

Bu verginin yapısına baktığımızda vergi değerinin artışına neden olan bir bayındırlık hizmetinin etkisinden bahsedilmemektedir. Dolayısıyla vergi değeri hangi unsurlarla artarsa artsın, kanun koyucu 2021 yılı için 5.227.000 TL'lik bir vergi değerinin aşıldığı miktarlardan bu vergiyi almayı amaçladığından bu vergi kısmi bir servet vergisi niteliğindedir. Bu nitelikli bir meskene miras ya da bağış yoluyla sahip olunma durumu varsa ve mükellefin ödeme gücü sınırlı ise verginin ödenmesi zorlaşacağından bu nitelikteki mükelleflerin bu değerdeki meskenlerini elden çıkarmak daha mütevazı binalara taşınmak durumunda kalmaları sorun niteliğindedir. Emlak vergisi sabit oranlı olsa da artan matrahlarda daha fazla vergi miktarına ulaşılmaktadır. Örneğin büyükşehir sınırları içinde bulunan 2.000.000 TL vergi değerindeki mesken niteliğindeki binanın vergisi binde 2 oranı üzerinden 4.000 TL olurken, aynı yerdeki 15.000.000 TL vergi değerindeki mesken niteliğindeki binanın vergisi binde 2 oranı üzerinden 30.000 TL olmaktadır. Emlak Vergisi ile yetinilmeyip ayrıca bir vergi getirilmesi nedeniyle kısmi bir servet vergisinden söz edilebilir.

Belediyelerin önemli gelirlerinden biri de, genel bütçe tahsilat toplamı üzerinden ayrılan paylardır. Belediyelerin çeşidine göre değişik oranlarda aldıkları bu paylar gelirleri içinde önemli bir yere sahipken, bu yeni vergi hasılatı genel bütçe geliri olarak kaydedilmesine rağmen mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmayacağı belirtilmesi belediyelerin gelir paylarının hesaplandığı genel bütçe tahsilat toplamını

eksiltmektedir. Bu açıdan ileride ilgili Kanunda bir değişiklik yapıp, genel bütçe tahsilat toplamı üzerinden değil de genel bütçe tahsilatı üzerinden pay verilmesi şeklindeki değişiklik uygun olacaktır.

4- TAŞINMAZLARIN ELDEN ÇIKARILMASI DURUMUNDA KAMU GELİRİ SAĞLAMA

Taşınmazların elden çıkarılması durumunda elde edilen rantın vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler; "Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi", Gelir Vergisi Kanunu kapsamında "Değer Artış Kazancı", belediyelerin yaptıkları arazi ve arsa düzenlemeleri sonucunda ortaya çıkan değer artışları dolayısıyla alınan "Düzenleme Ortaklık Payı" ve imar planı değişikliği sonucu değerinde artış olan arsanın artan değeri üzerinden alınan "Değer Artış Payı" başlıkları altında ele alınmıştır.

4.1- Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi

Taşınmazlarda ortaya çıkan rantın vergilendirilmesine yönelik en çarpıcı örneklerden biri 1983 yılından önce uygulanmış olan "Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'dir. 29.7.1970 tarih ve 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile getirilmiş olan bu vergiye ilişkin Kanun gerekçesinde şu hükümlere yer verilmiştir: "Kalkınmakta olan ülkemizdeki tasarrufların olumlu sahalara kaydırılması ile ilgili iktisadi ortam, bir taraftan teşvik tedbirleri ve istikrar politikası yoluyla hazırlanırken öte yandan spekülatif karakterdeki gayrimenkul yatırımlarının cazibesini azaltmak amacıyla bina, arazi ve arsaların devir ve temlikinden doğan değer farklarını müterakki bir tarifeyle vergilendiren bir kıymet artışı vergisi bu tasarıya alınmıştır" Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi spekülatif karakterdeki taşınmaz yatırımlarının cazibesini azaltmak ve kaynakları ülke kalkınması açısından daha verimli alanlara yönleltmek amacıyla, bina, arazi ve arsaların devir ve temlikinden doğan değer artış farklarını artan oranlı bir tarifeyle vergilendiren bir kıymet artışı vergisidir³⁴.

³⁴ Türk Vergi Sistemi, Sorunlar - Çözüm Önerileri. a.g.e. s.428.

1970'li yıllardan itibaren Türkiye'de şehirleşme son derece hızlı olduğu için, şehir çevresindeki tarım arazilerinin bina ve konut inşa arsası haline geçişinde sağladığı değer artışı kısa zamanda büyük servetlerin emeksizce elde edilmesine sebep olmuştur. Şehirlerin civarında ve yeni yerleşim yerlerinde yürütülen arsa spekülasyonu, şehirlerin aşırı dağılmasına, kamu hizmetlerinin şehir çevresine serpiştirilmesine ve yoğunluğunu kaybetmesine yol açmıştır. Gayrimenkul kıymet artış vergisi, gelişme halindeki toplumlarda nüfusun hızla arttığı bölgelerde, önemli bir gelir kaynağı olan taşınmazlarda oluşan değer artışını vergilendirme amacı ile konmuştur. Taşınmazlarda oluşan değer artışlarının Gelir Vergisi Kanunu ile tam olarak vergilememesi nedeniyle, o dönemde Gelir Vergisi Kanununda bir düzenleme yapmak yerine ayrı bir vergileme olarak "*gayrimenkul kıymet artışı vergisi*" yürürlüğe konulmuştur³⁵.

Vergiyi doğuran olay taşınmazların ivazlı veya ivazsız bir şekilde devir ve temlikidir. Bu temlik tapuya tescil ile gerçekleşmektedir. Veraset yoluyla intikaller vergi dışı tutulmuştur. Kişiler taşınmazların devri üzerinden bu vergiyi ödemekten kaçınmak için varlıklarını satmayıp bağışladıklarını iddia edebileceklerinden, bağış yoluyla yapılan devirler de vergi kapsamına alınmıştır. Zira bu şekilde muvazaanın gerçek durumdan ayrılmasının son derece güç hatta imkânsız olacağı düşünülmüştür³⁶.

Genel olarak kamu hizmeti yapan tüzel kişiler bu vergiden muaf tutulmuştur. Verginin matrahı, satış karşılığında elde edilen değer ile iktisap maliyeti arasındaki farktır. Matrahın saptanmasında esas alınan rayiç bedel Vergi Usul Kanunundaki takdir komisyonlarınca taşınmazın yeri, niteliği ve satış tarihinde taşınmaz piyasasının durumu

dikkate alınarak takdir edilen değerdir. Bu verginin tarifesi ise dilim usulü artan oranlı bir şekilde oluşturulmuş ve ilk dilimin oranı % 15 son dilimin oranı ise % 50 şeklinde uygulanmıştır³⁷.

4.2- Gelir Vergisinde Değer Artış Kazancı

Mevcut vergi düzenlemeleri incelediğinde sadece Gelir Vergisi Kanununda yer alan "değer artış kazançlarına" ilişkin hükümler taşınmaz rantlarının vergilendirilmesine yönelik bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Anılan Kanunun Mükerrer 80. Maddesinde yer alan düzenleme kırk yılı aşkın bir zamandır uygulanmaktadır. Ancak, Kanunda konu edilen değer artışları, tüm değer artışları yerine belli bazı değer artışlarını kapsamaktadır. Taşınmaz alım-satımı sırasında vergilendirme ile ilgili dikkat edilmesi gereken husus taşınmazın elde edilme tarihi ve bir bedel karşılığı elde edilip edilmediğidir. Gerçek kişiler tarafından bir bedel karşılığı edinilen taşınmazların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabidir. Ancak; bedelsiz olarak veya veraset yoluyla edinilen taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile taşınmazların iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar bu vergi kapsamına alınmamıştır³⁸.

Bununla birlikte taşınmaz alım satımının devamlı olarak ve ticari bir organizasyon içinde yapılması durumunda elde edilen gelir, ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Değer artış kazancından indirilebilecek giderler; elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedeli, elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler, ödenen vergi ve harçlardır.

³⁵ Türk Vergi Sistemi, Sorunlar - Çözüm Önerileri. a.g.e. s.428.

³⁶ Kenan BULUTOĞLU. *Türk Vergi Sistemi*. Cilt:2, Altıncı Basılış. Ankara. 1978. s.78.

³⁷ Kenan BULUTOĞLU. a.g.e. s.78.

³⁸ Canatay HACIKÖYLÜ a.g.e. s.79.

Satışa konu taşınmazın maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek bedel esas alınmaktadır. Taşınmazın iktisap bedeli; elden çıkarılan taşınmazın, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen üretici fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilmektedir. Bu endekslemenin yapılabilmesi için, artış oranının % 10 veya üzerinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Ayrıca safi değer artış kazancı hesaplanırken o yıl için belirlenen istisna tutarının da (2021 yılı için 19.000 TL) dikkate alınması gerekmektedir.

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 Kanununun 18. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre;

"İmar hududu içinde bulunan binalı veya binasız arsa ve arazilerin 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. Sözü edilen yerler belediye ve mücavir alan dışında ise yukarıda belirtilen yetkiler valilikçe kullanılır. Belediyeler veya valiliklerce düzenlemeye tabi tutulan arazi ve arsaların dağıtım sırasında bunların yüzölçümlerinden yeteri kadar saha, düzenleme alanındaki nüfusun kentsel faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli olan umumi hizmet alanlarının tesis edilmesi ve düzenleme dolayısıyla meydana gelen değer artışları karşılığında "düzenleme ortaklık payı" olarak düşülebilir. Ancak, bu maddeye göre alınacak

düzenleme ortaklık payları, düzenlemeye tabi tutulan arazi ve arsaların düzenlemeden önceki yüzölçümlerinin yüzde kırk beşini geçemez." hükmü getirilmiştir. Buna göre, sözü edilen yerlerde belediyeler, İmar Kanunundan aldıkları yetkilerle taşınmazlar üzerinde madde de belirtilen biçimde imar yetkilerine sahip olmaktadır.

Düzenleme ortaklık payı konusunu, bu çalışmada taşınmazların elden çıkarılması başlığı altında ele almak istedik. Zira bu düzenleme taşınmaz sahiplerinin oluru olsun ya da olmasın yüzölçümlerinin %45 oranına varıncaya kadar eksilmesi sonucunu doğurmaktadır.

İmar Kanununun 18. maddesinde düzenleme ortaklık payları ile ilgili olarak konuyu açıklayan düzenlemeler de bulunmaktadır. Örneğin; *"Düzenleme ortaklık payları, düzenlemeye tabi tutulan yerler ile bölgenin ihtiyacı olan yol, meydan, park, otopark, çocuk bahçesi, yeşil saha, ibadet yeri ve karakol, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı öğretime yönelik eğitim tesis alanları, Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık tesis alanları, pazar yeri, semt spor alanı, toplu taşıma istasyonları ve durakları, otoyol hariç erişme kontrolünün uygulandığı yol, su yolu, resmî kurum alanı, mezarlık alanı, belediye hizmet alanı, sosyal ve kültürel tesis alanı, özel tesis yapılmasına konu olmayan ağaçlandırılacak alan, rekreasyon alanı olarak ayrılan parseller ve mesire alanları gibi umumi hizmet alanlarından oluşur ve bu hizmetlerle ilgili tesislerden başka maksatlarla kullanılamaz. Düzenlemeye tabi tutulan alan içerisinde bulunan taşkın kontrol tesisi alanlarının, bu fıkrada belirtilen kullanımlar için düzenleme ortaklık payı düşülmesini müteakip kalan Hazine mülkiyetindeki alanlardan karşılanması esastır. Ancak taşkın kontrol tesisi için yeterli alanın ayrılamaması durumunda, düzenleme ortaklık payının ikinci fıkrada belirtilen oranı aşmaması şartıyla, düzenlemeye tabi diğer arazi ve arsaların yüz ölçümlerinden bu fıkradaki kullanımlar için öncelikle düzenleme ortaklık payı ayrıldıktan sonra ikinci fıkrada belirtilen orana*

kadar taşkın kontrol tesisi için de ayrıca pay ayrılır. Kapanan imar ve kadastro yollarının öncelikle düzenleme ortaklık payına ayrılan toplam alandan düşülmesi esastır.”

Yine 3194 sayılı Kanununun 18. maddesinde; “Mevcut yapılar nedeniyle parsellerden düzenleme ortaklık payı alınmadığı hâllerde bu payın miktarı, düzenlemenin gerçekleştirilebilmesi için yapılacak kamulaştırmada kullanılmak üzere bedele dönüştürülebilir. Bedel takdiri 2942 sayılı Kanununun 11. maddesinde belirtilen bedel tespiti esasları da gözetilerek 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre lisans almış gayrimenkul değerlendirme uzmanları veya ilgili idare takdir komisyonlarınca raporlandırılarak tespit edilir. Tespit edilen bedel tapu kütüğünün beyanlar hanesinde belirtilir ve bu bedelin tamamı ödeme tarihinde, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere bir önceki yıla ilişkin olarak 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında güncellenmek suretiyle ödenmedikçe devir yapılamaz, yapı ruhsatı verilemez. Bedelin tamamen ödenmesi hâlinde taşınmaz maliki ya da idarenin talebi üzerine terkin edilir.” hükmü de yer almaktadır.

Görüldüğü üzere, kamu idaresi, 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 çalışmaktadır³⁹.

Anayasanın Mülkiyet Hakkı başlıklı 35. maddesinde; “Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kulla-

nılması toplum yararına aykırı olamaz” hükmü bulunmaktadır. Bu madde de mülkiyet hakkının ancak kanunla sınırlandırılabilmesi açıkça belirtilmiştir. Bu durumda, tapuda kayıtlı taşınmazlardan düzenleme ortaklık payı olarak alınacak yerler bedelsiz olarak kamu yararı amacıyla imar planı gereği kamunun kullanımına tahsis edileceklerinden bu durum bir sınırlama olarak kabul edilmekte ve Anayasaya aykırı bulunmamaktadır⁴⁰.

4.4- Değer Artış Payı

2020 yılı 14 Şubat tarihinde 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 12. maddesiyle 3194 sayılı İmar Kanununa 8. Ek madde getirilmiştir. Bu değişikliklerle, taşınmaz sahiplerinin tamamının isteği üzerine ada bazında yapılacak imar planı değişiklikleri ile değerinde artış olan arsaların artan değeri üzerinden değer artış payı alınması **öngörülmüştür**⁴¹. Ayrıca düzenleme ile plan değişikliklerinin plan ana kararlarının sürekliliğini, bütünlüğünü, sosyal ve teknik alt yapı dengesini bozmayacak şekilde, teknik gerekçeleri sağlamak şartıyla yerleşmenin özelliklerine uygun olarak yapılacağı belirtildikten sonra, parsel bazında, nüfusu, yapı yoğunluğunu, kat adedini, bina yüksekliğini arttıran imar planı değişiklikleri yapılamaz hükmü getirilmiştir. Bu hüküm, özellikle son yıllarda büyükşehirlerde eleştirilen mevcut binaların kat adedini arttırarak yapılan yüksek binaların oluşturduğu, haksız edinilen rant kazançları olmak üzere, iklim bozulmasından trafik ve park yeri sıkıntısına kadar bir çok sorununun artmasına yol açan yüksek binaların yapılmasına izin veren düzenlemelerin yapılamayacağını belirttiği için önemli bir gelişmedir.

³⁹ Tanju GÜNDÜZ. “Türkiye’de Kentsel Rantların Vergilendirilmesi” Vergi Raporu. Sayı 231. Aralık 2018. s.72.

⁴⁰ Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası. “Arazi Ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmelik Üzerine Teknik Ve Hukuki İnceleme Raporu”. (https://www.hkmo.org.tr/resimler/ekler/8b69a58f2967b33_ek.pdf?tipi=2&turu=H&sube=6) Erişim tarihi: 15 Ocak 2021.

⁴¹ Halis DOKGÖZ. “Yeni Vergi Değer Artış Payı”, Dünya Gazetesi, 22 Eylül 2020, s.16.

Ayrıca, Ek madde 8 ile “bin metrekareden az olmamak kaydıyla oluşmuş adalarda; ada bazında nüfusu, yapı yoğunluğunu, kat adedini, bina yüksekliğini arttıran veya fonksiyon değişikliği getiren plan değişikliklerinde ihtiyaç duyulan kültürel tesis, sosyal ve teknik altyapı kullanımları; adanın merkezine en fazla 500 metre yarıçaplı alanda karşılanmak zorundadır. Taşınmaz maliklerinin tamamının talebi üzerine ada bazında yapılacak imar planı değişikliği sonucunda değerinde artış olan arsanın artan değerinin tamamı değer artış payı olarak alınır” şeklinde düzenleme de yapılmıştır. Değer artış payının tespitinde ise 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 11. maddesinde belirtilen bedel tespiti esaslarının gözetileceği belirtilmiştir.

Değer artış payının tespitinde gözetileceği belirtilen 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun, kamulaştırma bedelinin tespiti esasları başlıklı 11. maddesine değinmek gerekmektedir. Bu maddeye göre;

“Kanunun bilirkişiler başlıklı 15. maddesi uyarınca oluşturulacak bilirkişisi kurulu, kamulaştırılacak taşınmaz mal veya kaynağın bulunduğu yere mahkeme heyeti ile birlikte giderek, hazır bulunan ilgilileri de dinledikten sonra taşınmaz mal veya kaynağın; Cins ve nevini, yüzölçümünü, kıymetini etkileyebilecek bütün nitelik ve unsurlarını ve her unsurun ayrı ayrı değerini, varsa vergi beyanını, kamulaştırma tarihindeki resmi makamlarca yapılmış kıymet takdirlerini, arazilerde, taşınmaz mal veya kaynağın mevkii ve şartlarına göre ve olduğu gibi kullanılması halinde getireceği net gelirini, arsalarda, kamulaştırılma gününden önceki özel amacı olmayan emsal satışlara göre satış değerini, yapılarda, resmi birim fiyatları ve yapı maliyet hesaplarını ve yıpranma payını, her bir ölçünün etkisi açıklanmak kaydıyla bedelin tespitinde etkili olacak diğer objektif ölçüleri, esas tutarak düzenleyecekleri raporda bütün bu unsurların cevaplarını ayrı ayrı belirtmek suretiyle ve ilgililerin beyanını da dikkate alarak

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kabul edilen değerlendirme standartlarına uygun, gerekçeli bir değerlendirme raporuna dayalı olarak taşınmaz malın değerini tespit ederler.

Taşınmaz malın değerinin tespitinde, kamulaştırmayı gerektiren imar ve hizmet teşebbüsünün sebep olacağı değer artışları ile ilerisi için düşünülen kullanma şekillerine göre getireceği kâr dikkate alınmaz. Kamulaştırma yoluyla irtifak hakkı tesisinde, bu kamulaştırma sebebiyle taşınmaz mal veya kaynakta meydana gelecek kıymet düşüklüğü gerekçeleriyle belirtilir. Bu kıymet düşüklüğü kamulaştırma bedelidir”

İmar Kanununun Ek madde 8 hükümlerine göre; imar planı değişikliği ile taşınmazda meydana gelecek değer artışının tespiti 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre yetkilendirilmiş lisanslı en az iki taşınmaz değerlendirme kuruluşu 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. Değer artış payı, en geç taşınmazın ilk satışında veya ruhsat aşamasında taşınmaz maliklerince ödenir. Kıymet takdir komisyonunca belirlenen değer artış payı, ödeme tarihinde her takvim yılı için, bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesi uyarınca tespit ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında takvim yılı başından geçerli olmak üzere arttırılarak uygulanır.

Taşınmazın değer artışına tabi olduğu tapu kütüğüne şerh edilecektir. Emsal, inşaat alanı, yapı yüksekliği ve kullanım amacı değiştirilmemek kaydıyla yapılacak ruhsat tadilatları hariç, değer artış payı ödenmeden yapı ruhsatının düzenlenemeyeceği Kanunda öngörülmüştür. Değer artış payı tutarları taşınmaz maliklerince Çevre ve Şehircilik Bakanlığı muhasebe birimi hesabına yatırılacaktır. Yatırılan tutarların idare-

ler arasında paylaştırılması ile ilgili olarak Kanunda yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

“Yatırılan tutarların; 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’u 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 ve (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.”

Bu düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca belirleneceği belirtilmişse de henüz bu konuda bir düzenleme yapılmamıştır.

İmar Kanununda yapılan değişiklik sonucu, imar planı öncesi yapılan satın almalar ile ilgili değer artışları veya taşınmaz maliklerinin talebi olmaksızın ilgili idare tarafından re’sen yapılan imar değişiklikleri değer artış payına konu olmamaktadır. Ayrıca ödenen değer artışları, gelir vergisi kapsamındaki değer artış kazançları gibi vergisel yükümlülüklerde maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir⁴².

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde rant kavramı denildiğinde ilk akla gelen taşınmaz rantı kavramı olmaktadır. Taşınmazlar üzerinden elde edilen rantın kamuya aktarımı dönem dönem mali mevzuatın da konusu olmuş ve çoğu zaman da bu rantın kamuya aktarımı tam olarak sağlanamamıştır. Taşınmaz rantlarının vergilendirilmesinde ilk akla gelen düzenleme Gelir Vergisi Kanununda yer alan değer artış kazançlarına ilişkin hükümdür. Ancak Gelir Vergisi Kanununda yer alan bu düzenleme başta olmak üzere mevcut düzenlemenin değer artış kazançlarını gerçekçi ve doğru bir şekilde tespit ettiği ve taşınmaz değer artışlarının kamuya aktarılmasında etkili bir rol oynadığı söylenemez. Başka bir ifade ile mevcut düzenlemeler hiçbir şekilde rantın kamuya aktarımını tam olarak sağlayamamaktadır.

Taşınmazlar üzerinde oluşan rantların kamuya aktarımında temel sorun değer artış kazancının hesabında esas alınan iktisap bedelinin ve dolayısıyla satış bedelinin mükellef tarafından doğru bir şekilde bildirilmemesi ve **çoğu zamanda** tapu işlemlerinin gerçek değeri üzerinden yapılmamasıdır.

Mevcut düzenlemelerde hem taşınmazın gerçek değerinin tespitine yönelik bir mekanizmanın olmaması hem de taşınmazların piyasada oluşan gerçek değerlerini kayıt altına alacak bir veri tabanının bulunmaması gibi faktörler nedeniyle değer artış kazançları tam olarak vergilendirilememektedir.

Günümüzde vergi idaresi de bu sorunun bilincinde olup, taşınmazların gerçek değeri üzerinden tapu işlemlerinin yapılması hususunda halkı bilinçlendirici bilgilendirmeler yapmaktadır. Ancak bu bilgilendirmeler ile birlikte mevzuat anlamında birtakım düzenlemelerin yapılması daha uygun olacaktır. Bu düzenlemelerden ilki vergi konseyinin yapmış olduğu bir çalışmada şu şekilde ortaya konmuştur.

⁴² Halis DOKGÖZ. a.g.m. s.16.

“Tapu işlemleri ile ilgili olarak uygulamada yaşanan sorunlardan en önemli tapu işlemleri yaptırılırken taşınmazların alım satım değerinin doğru bildirilmemesidir. Yaşanan bu sorunun çözüme kavuşturulması için; belli nitelikleri haiz taşınmazların değerlendirme işlemlerinin taşınmaz değerlendirme şirketlerine yaptırılması zorunluluğu getirilmesi; tapu işlemine konu olan taşınmaz alım satım bedellerinin ise bankaçılık sistemi kullanılarak hak sahiplerine aktarılması önerilmektedir.

Taşınmaz değerlemesine ilişkin olarak, farklı bölgelerdeki (büyükşehir belediye sınırları dahilinde bulunup bulunmaması vb.) ve farklı nitelikteki (bina, arsa, arazi vb.) taşınmazlar için ayrı ayrı belirlenecek hadler dahilinde, mevcut taşınmaz değerlendirme şirketlerine ve lisanslı taşınmaz değerlendirme uzmanlarına değerlendirme yaptırılması zorunluluğu getirilmesi önerilmektedir. Değerleme neticesinde tespit edilen tutarlar tapu işlemlerinde tapu harcına ve emlak vergisine esas asgari bedeller olarak kabul edilmelidir. Belirlenecek hadlerin altında kalan taşınmazlar, sistemin etkinliğini azaltmaması ve küçük mülkiyet sahiplerini ilave külfet altına sokmamak için kapsam dışında bırakılmalıdır. Önerilen sistemler hem tapu işlemlerinde beyan edilen alım satım değerlerinin taşınmazların gerçek değeri nispetinde olmasını sağlamakta hem de tapu dairelerinde taraflar arasında yaşanan güvensizlik ve tedirginliği önleyecektir. Yüksek tutarda nakit taşınmanın oluşturduğu güvenlik riski ise tamamıyla bertaraf edilmiş olacaktır”⁴³.

Mevcut düzenlemede tapu harçlarına ilişkin olarak “taşınmaz devir ve iktisaplarında tapu harcı emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden he-

saplanır. Tapuda yapılan işlemde sonra emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde aradaki farka isabet eden harç ikamalen veya re’sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu harcı için 213 sayılı Vergi Usul Hukuku’nda yer alan vergi ziyayı cezası yüzde 25 nispetinde uygulanır” hükmü yer almaktadır.

Mevcut düzenlemeye ilişkin hükümden de görüldüğü üzere taşınmazın alım satımı sırasında tapu harcının, emlak vergisine esas vergi değerinden az olmamak üzere beyan edilen devir ve iktisap bedelinden, alım satım bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespitinde durumunda ise aradaki farkın ikmalen ve re’sen tarh edilerek verginin ödeneceği öngörülmektedir. Ancak Türk vergi sistemi içinde mükellefleri taşınmazın alım satımı sırasında gerçek değeri beyana yönlendirici bir düzenleme de yer bulunmamakta hatta mükellefler emlak vergisine esas vergi değerinden tapu harcı ödemeye teşvik edilmektedir.

Bu öneri ile ilgili olarak “Değerli Konut Vergisinin” gerekçesinde “emlak vergisine esas bina vergi değeri ve ilgili mevzuatının verdiği yetkiye istinaden Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne yapılan veya yaptırılan değerlendirme sonucu belirlenmiş değeri” ifadesi yer almış olsa da daha sonra bu hükümden vazgeçilmiş ve meskenin emlak vergisine esas değerinin alınacağı değişikliği yapılmıştır. Ancak, şimdilik vazgeçilmiş olsa bile, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne yapılan veya yaptırılan değerlemelerin yakın zamanda farklı alanlarda da kullanılacağı anlaşılmaktadır. 06 Ocak 2021 tarihinde Tapu ve Kadastro Genel Müdürü Mehmet Zeki Adlı, Haber Türk TV canlı yayınında⁴⁴ “Tapu ve Kadastro’da Yeni Dönem”

⁴³ Türkiye Bankalar Birliği. “Kayıtlı Ekonominin Geliştirilmesi Sürecinde Kartlı Ödeme Sistemleri ile Yeni Yöntem ve Teknolojiler”. Vergi Konseyi. Nisan. Yayın No:274, İstanbul. 2011. s.55.

⁴⁴ Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü. (https://www.tkgm.gov.tr/index.php/tum-videolar?tid_1=237). Erişim tarihi: 15 Şubat 2021.

başlığı altında, üç boyutlu tapu dönemi hakkında bilgiler verirken, Genel Müdürlük bünyesinde Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Değerleme Daire Başkanlığı kurulduğunu belirtmiştir. Bu dairenin kurulması ile birlikte öncelikle yabancı ülke vatandaşlarının taraf olduğu işlemlerde taşınmaz değerlendirme raporu düzenlenmesi zorunluluğu da getirilmiştir⁴⁵.

İlerleyen günlerde taşınmaz alım-satımı öncesi, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarından da değerlendirme raporu istenmesinin uygulamaya geçilmesi hedeflenmiştir. İleri bir tarihte bir taşınmaz satın alma kararı öncesi istenilen şehir ve bölgede artı, eksi %20'lik bir farkla taşınmazların değerleri de kurulacak sistem sayesinde görülebilecektir. Bu çalışmalar sonucunda Hazine ve Maliye Bakanlığı kararı ve yapılacak yasal düzenleme ile alım-satım ve kamulaştırma haksızlığın önleneceği gibi emlak vergisine esas vergi değeri yerine ve taşınmaz alım-satımı sırasında harç ödenmesi aşamasında bu değerlendirme esasları üzerinden kamu gelirlerinin alınması da söz konusu olabilecektir.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğün verdiği bilgiye göre değerli konut vergisine esas taşınmaz değeri 2021 yılı için belirlenen değerler üzerine çalışma yapılmış ve buna göre İstanbul'da 21.374 adet, Muğla'da 854 adet, Ankara'da 224 adet, İzmir'de 216 adet, Antalya'da 39 adet, Kocaeli'nde 8 adet ve Bursa'da da 7 adet taşınmazın verginin konusuna girdiği saptanmıştır. Belirtilen bu sayıların değerli konut vergisi gibi yeni bir vergi getirilmesi açısından çok fazla olmadığı da görülmektedir⁴⁶.

Ayrıca taşınmazlarda oluşan rantın kamuya aktarımı aşamasında ülkemiz açısından yaşanan sorunlardan biri de değerli konut vergisinde olduğu gibi rant aktarımının merkezi yönetim esas alınarak yapılmasıdır.

Emlak Vergisi Kanunu içine "Değerli Konut Vergisi" adıyla yeni bir vergi getirilmeden, Emlak Vergisi Kanununda yapılabilecek değişikliklerle de, yeni vergi ile amaçlanan sağlanabilirdi. Örneğin, 2021 yılı için vergi değeri 5.227.000 TL ye kadar olan mesken nitelikli binalarda mevcut sabit oranlı vergi uygulanırken, vergi değeri 5.227.000 TL yi aşan mesken nitelikli binalarda aşan kısım üzerinden Emlak Vergisi oranı uygulanmayıp dilim usulü artan oranlı tarife uygulanabilirdi. Bu miktarı aşan kısım üzerinden artan oranlı tarife ile sağlanan gelirler merkezi yönetime de aktarılabilirdi. Ya da bu şekilde merkezi yönetime ait vergi payları, merkezi yönetim tarafından belediyelere aktarılan genel bütçe vergi gelirleri paylarından kesilebilirdi.

Taşınmazlardaki değer artışlarının kamuya aktarılmasında bu çalışmada da açıklanan farklı düzenlemeler yerine daha sade ve daha anlaşılır bir vergileme rejimi olmalıdır. Taşınmazlar üzerindeki değer artışının verileştirilmesine ilişkin olarak mevcut düzenlemelerde Gelir Vergisi Kanununda yer alan "değer artış kazancı" kamuoyunda rant vergisi olarak bilinen "değerli konut vergisi" en çok bilinenlerdir. Bunlar dışında "düzenleme ortaklık payı" ve "değer artış payı" gibi taşınmazlarda oluşan rantı kamuya aktarmak amacıyla İmar Kanununda yapılan düzenlemelerin, ne mükellef ne de idare tarafından tam olarak anlaşıldığını düşünmemekteyiz. Yine mevcut düzenlemelerde yer alan ve tahsil yetkisi yerel yönetimlere bırakılmış olan "harcamalara katılma payının bir bölümü" ise neredeyse bir zorunluluk olmaktan çıkmıştır.

Yasa koyucu tarafından taşınmaz rantına yönelik basit ve anlaşılabilir bir vergilendirme rejimi oluşturulması takdirde bu sistem mükellefler tarafından da olumlu karşılanabilecektir. Zira ge-

⁴⁵ Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü 2020/5 Sayılı Genelge.

⁴⁶ Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü. (https://www.tkgm.gov.tr/index.php/tum-videolar?tid_1=237). Erişim tarihi: 15 Şubat 2021.

nellikle üst gelir gruplarının yatırım aracı olarak kullandığı taşınmazların vergilendirilmesi vergi adaletinin gereği olmasının yanı sıra, merkezi yönetimin mali kaynak arayışına da katkı yapabilecek nitelikte olabilecektir.

KAYNAKÇA

- AÇLAR, A. ve ÇAĞDAŞ, V. (2002). *Taşınmaz (Gayrimenkul) Değerlemesi*, TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası. Ankara.
- BULUTOĞLU, K. (1979). *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası. Cilt:2. Altıncı Basılış. Ankara.
- DOKGÖZ, H. (2020). *Yeni Vergi Değer Artış Payı*, Dünya Gazetesi. 22 Eylül 2020.
- GÜNDÜZ, T. (2018). *Türkiye’de Kentsel Rantların Vergilendirilmesi*, Vergi Raporu. Sayı 231. Aralık 2018.
- HACIKÖYLÜ, C. (2016). *Taşınmazların Elde Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri*, International Journal of Public Finance. Cilt:1. Sayı:2.
- KAYA, F. (2011). “Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı:361, Eylül. s. 85-92.
- KABATAŞ, Y. (2005). *Gayrimenkul Değerlemesi ve Raporlaması*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- TÜRK, İ. (1992). *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi. Ankara.
- NADAROĞLU, H. (2001). *Mahalli İdareler*, Beta Yayınları. Yenilenmiş Yedinci Baskı. İstanbul.
- NADAROĞLU, H. (1998). *Kamu Maliyesi Teorisi*, 10. Baskı. Beta Yayınları. İstanbul.
- Türkiye Bankalar Birliği (2011). *Kayıtlı Ekonominin Geliştirilmesi Sürecinde Kartlı Ödeme Sistemleri ile Yeni Yöntem ve Teknolojiler*, Yayın No:274. Vergi Konseyi. İstanbul.
- TUNCER, S. (1966). *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları. No: 32/9. İstanbul.
- TUNCER, S. “Şerefiye (Değerleme Resmi) Üzerinde Bir Deneme” (<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/794456>) Erişim Tarihi: 20 Aralık 2020
- Türk Vergi Sistemi, Sorunlar - Çözüm Önerileri (2002). *Gayrimenkul, Kentsel Rantlar ve Yeni Bir Vergileme Modeli*, On Beşinci Bölüm, TOBB Yayınları. Ankara.
- SARAÇOĞLU, F., ÇAKAR PÜRSÜNLERLİ, E. ve ÇAKIR, M. (2015). Rant Vergisi ve Ülkemizdeki Tartışmalar. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 17 (3), 83-89. (<http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/view/904/629>) Erişim Tarihi:15 Aralık 2020.
- ULUATAM, Ö. (1997). *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayıncılık. Ankara.
- UZUNOĞLU, N. (1984). *Değer Artış Kazançları*, Bilim Raporu. İstanbul. 5.9.1984-LXI-10/31-19.
- YILMAZ, N. (2008). *Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı*, Sayıştay Dergisi. Sayı 71.
- VARGAN, N. (2017). *Mahalli İdareler Maliyesi*, Anadolu Üniversitesi Yayını. No:3124. Eskişehir.
- Arazi ve Arsa Düzenlemeleri Hakkında Yönetmelik. (Resmi Gazete). 31047, 22. Şubat 2020.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. (6183 S.K.), Resmi Gazete. 8469; 28 Temmuz 1953.
- Emlak Vergisi Kanunu (1319 S.K.), Resmi Gazete. 13576; 11 Ağustos 1970.
- Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.), Resmi Gazete. 10700; 06 Ocak 1961.
- Harçlar Kanunu (492 S.K.), Resmi Gazete. 11756; 17 Temmuz 1964.
- Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), Resmi Gazete. 11343; 28 Şubat 1963.

- Belediye Gelirleri Kanunu (5237 S.K.), Resmi Gazete.6953; 9 Temmuz 1948.
- Belediye Gelirleri Kanunu (2464 S.K.), Resmi Gazete.17354; 29 Mayıs 1981.
- İmar Kanunu (3194 S.K.), Resmi Gazete. 18749; 09 Mayıs 1985.
- Finansman Kanunu (1318 S.K.), Resmi Gazete.13575; 10 Ağustos 1970.
- Kamulaştırma Kanunu (2942 S.K.) Resmi Gazete.18215; 08 Kasım 1983.
- Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (7221 S.K.) Resmi Gazete. 31045; 20 Şubat 2020.
- Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (30 Sayılı), Resmi Gazete.30677; 05 Şubat 2019.
- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü 2020/5 (1905) Sayılı Genelge.
- 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Harcamalara Katılma Payları İle İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik. Resmi Gazete.17435; 21 Ağustos 1981.
- Değerli Konut Vergisi Uygulama Tebliği, Resmi Gazete.31365; 15 Ocak 2021.
- 78 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. Resmi Gazete. 31349 (1.Mükerrer); 29 Aralık 2020.