



TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAMU KAYNAKLI KENTSEL RANTLARIN VERGİLENDİRİLMESİ: MEVZUATIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE VERGİ ÖNERİSİ¹

Sedat POLAT², Levent Yahya ESER³

Öz

Türk vergi sistemi içerisindeki çeşitli vergi kanunlarında gayrimenkul değerinde meydana gelen artışları vergilemeye yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak ilgili düzenlemelerin kamu kaynaklı kentsel rantları vergileme noktasındaki etkinliğine ve bu noktada yeni bir düzenlemenin gerekliliğine yönelik tartışmalar süregelmektedir. Bu çalışmanın amacı, Türk vergi sistemindeki gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin kentsel rant vergisi bağlamında değerlendirilmesidir. Bu kapsamda çalışmanın ilk kısmında konu ile ilgili teorik bilgiler sunulmuş akabinde mevcut düzenlemelerin ilgili kaynağı kavrama noktasındaki etkinliği tartışılmıştır. Bu doğrultuda mevcut yasal mevzuatın bu kaynağı vergileme noktasında yetersiz olduğu ve kamu kaynaklı kentsel rantların vergilendirilmesine ilişkin kapsamlı bir düzenlemeye gerek olduğu düşüncesinden hareketle yeni bir vergi önerisinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: *Kentsel Rant, Bayındırlık Hizmetleri, İmar Planlaması, Kentsel Rant Vergisi*
JEL Sınıflandırması: *D46, H20, H23, R38*

THE TAXATION OF PUBLIC SOURCED URBAN RENT IN TURKISH TAX SYSTEM: EVALUATION OF LEGISLATION AND TAX PROPOSAL

Abstract

There are regulations for taxation of rising that occurs at value of real estate at various tax laws in the Turkish tax system. However, the discussions about efficiency of relevant regulations at the point of taxing the publicly funded urban rents and necessity of the new regulations are still ongoing. The purpose of this study is to judge the regulations about taxing the rising value of real estate in Turkish tax system on the context of the Increment Value Tax. In this context in the first part of the study, theoretical informations about the subject has been presented and then, the efficiency of the current regulations at the point of understanding the relevant resources has been discussed. On this direction, a new tax has been suggested based on considering that currency legislation is insufficient to tax the resources and there is need comprehensive regulation about taxation of public funded urban rents.

Keywords: *Urban Rent, Public Works, Zoning Plan, Increment Value Tax*
JEL Classification: *D46, H20, H23, R38*

¹Bu çalışma Karadeniz Teknik Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı'nda hazırlanmış olan "Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Bir Öneri" başlıklı doktora tezinden üretilmiştir

²Dr. Öğr. Üyesi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, sedat.polat@beun.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2288-9448>.

³Prof. Dr. Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, leventyahyaeser@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9293-8957>.

1. Giriş

Tarihsel gelişimi incelendiğinde, servet vergilerinin ilkçağdan günümüze kadar vergilemenin ana unsurları arasında yer aldığı görülmektedir. Servetin önemli göstergelerinden biri olan gayrimenkuller de gerek varlığı gerekse getirisi itibarıyla sürekli olarak vergi konusu edilegelmiştir. Gayrimenkul değeri üzerine odaklanan vergilerden biri olan kentsel rant vergileri ile mülk sahibinin iradesi dışında meydana gelen artı değer kamuya aktarılması amaçlanmaktadır. Gayrimenkul değerinde mülk sahibinin iradesi dışında meydana gelen değer artışlarını ortaya çıkaran önemli faktörlerden biri kamudur. Kamunun kentsel alanda almış olduğu kararlar ve bu doğrultuda sunmuş olduğu hizmetler ile mülk değerleri arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Kentsel planlama kararları, bayındırlık hizmetleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları gibi kamusal karar veya hizmetler toplumsal faydanın yanı sıra bireysel faydalar da doğurmaktadır. Bu hizmetlerin finansmanı bütün toplumun katkısı ile elde edilen vergilerle karşılanmaktadır. Dolayısıyla ilgili karar veya hizmetler neticesinde meydana gelen değer artışlarının da toplum geneline yayılması gerektiği genel kabul görmektedir. Bu şekilde, meydana gelen rantın bir kısmının vergileme yoluyla kamuya kazandırılması ve elde edilen gelirin tekrar kamusal hizmetlerin finansmanında kullanılması mümkündür.

Teoride kamu kaynaklı kentsel rantların vergilendirilmesi gerektiğine yönelik görüşlerin ağırlıkta olduğu bilinmektedir. Vergilemede adalet ilkesine yakınlaşılacağı, tarım ve kentleşmenin sürdürülebilirliğine katkı sunacağı, kaynakların spekülasyon amaçlı kullanımını caydırabileceği, önemli bir gelir kaynağı yaratacağı gibi birçok etken bu görüşün savunulmasının temel dayanakları arasındadır. Uluslararası vergi sistemlerine bakıldığında birçok ülkede bu kaynağın farklı isimler ve usuller çerçevesinde vergiye tabi tutulduğu görülmektedir. Türk vergi mevzuatı içerisinde de gerek geçmiş dönemde gerekse günümüzde gayrimenkul değer artış kazançlarının vergilendirilmesine yönelik çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Ancak ilgili düzenlemelerin büyük bir bölümü kamu kaynaklı kentsel rantları vergilemekten ziyade daha çok mevcut servet portföyünü ve bu portföyde süreç içerisinde kamu kaynaklı olup olmadığına bakılmaksızın meydana gelen artışları vergilendirmeye yöneliktir. Literatürdeki yaygın görüş Türk vergi sistemi içerisinde yer alan ilgili düzenlemelerin doğrudan kentsel rant vergisinden ziyade kentsel rant vergisi benzeri düzenlemeler olduğu yönündedir. 2010'lu yılların başından itibaren pür manada bir kentsel rant vergisi tasarlanmasına ilişkin birtakım çalışmalar başlatılmıştır. Ancak 2020 yılında 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu'na ilave edilen düzenleme haricinde henüz yeterli somut adımlar atılmamıştır. İlgili düzenlemenin de gerek kapsam gerekse içerik olarak tek başına kentsel rant vergisi işlevi görmesi tartışmalıdır.

Bu çalışmanın amacı, Türk vergi sisteminde çeşitli vergi kanunları içerisindeki gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelerin kamu kaynaklı kentsel rantları kavrayabilme noktasındaki etkinliklerinin değerlendirilmesidir. Bu kapsamda çalışmanın ilk kısmında kentsel rantların vergilendirilmesine yönelik teorik bilgiler sunulmuştur. Akabinde Türk vergi sisteminde gayrimenkul değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemelere ilişkin mevzuatlar ele alınıp, kentsel rant vergisi bağlamında incelenmiştir. Son kısımda ise, mevcut vergi sistemi içerisindeki düzenlemelerin kentsel rant vergisi işlevi görmekten uzak olduğu sonucundan hareketle konu ile ilgili vergisel politika önerileri sunulmuştur.

2. Kentsel Rant: Teorik Çerçeve

Rant, bir mal veya iktisadi değer belirli bir süre içerisinde emek sarf edilmeksizin sağlamış olduğu gelirdir (TDK). Kentsel rant ise mülk sahiplerinin herhangi bir emeği ve çabası olmadan, belirli bir maliyete katlanmadan kendiliğinden meydana gelen değer artışları olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere gayrimenkul değerinde meydana gelen her artış, rant olarak kabul edilmemektedir.

Rantın kaynağı, oluşumu ve ölçümü noktasındaki ilk teorik tartışmalar Fizyokratlar tarafından ele alınmıştır (Selik, 1982: 7). Bu noktada Klasik İktisadi Akıma da öncülük eden Fizyokratlar, tarım

sektöründeki üretken emeğin artı değer yaratma noktasındaki rolüne vurgu yapmışlardır. Klasik iktisadi akımda da rant teorileri, tarımsal topraklar ve bu topraklardan elde edilen gelirler üzerinden şekillenmiştir (Smith, 2009: 35; Ricardo, 2013: 50). Bu alanda çalışma yapan iktisatçıların tarım toplumunda yaşamış olmaları ve dönemin ekonomik koşulları bu durumun temel nedenidir (Alonso, 1960: 149). Sanayi toplumuna geçiş ve beraberinde ortaya çıkan kentleşme ile birlikte rant ve değer kavramlarının yeniden ele alınması elzem bir hal almıştır. Bu süreçte Neoklasik ve Marksist iktisadi akıma bağlı iktisatçılar, tarımsal rant teorilerini kentsel alana uyarlamaya başlamışlardır. Bu kapsamda rant oluşumunu açıklamada kullanılan emek, verim farkı, pazara yakınlık, ulaşım maliyetleri, kıtlık ve özel mülkiyet gibi kavramların yerine konumsal özellikler, kişi ve kurumların kararları, baskı grupları, spekülasyon ve yapıları çevre gibi kavramlar ön plana çıkmaya başlamıştır (Keleş vd. 1999: 40).

Gayrimenkul varlıkların değerinde süreç içerisinde yaşanan artışlar; yapısal, konumsal ve kamusal faktörler altında açıklanabilmektedir (Gwamna vd. 2015:400; Zhou vd. 2017:4). Mülk sahibinin emeği ve sermayesi sonucunda meydana gelen artışlar, rant olarak ifade edilmemektedir (Tunçer ve Coşar, 2017: 1009). Bu kapsamda mülk değerinde yapısal değişimlere bağlı olarak meydana gelen artışları rant olarak ifade etmek yanlış olacaktır (Uju ve Iyanda, 2012: 190). Buna karşın mülk sahibinin emeği ve sermayesi dışında gerek kamu kaynaklı gerekse piyasa kaynaklı birtakım gelişmeler neticesinde meydana gelen değer artışları ise rant olarak ifade edilmektedir. Ekonominin seyri, talep, demografik faktörler ile kamusal bir karar veya hizmete dayanmayan konum ve komşuluk faktörleri mülk değerlerinde kamu kaynaklı olmayan rantların ortaya çıkışında etkili olan faktörlerdir (Grether ve Mieszkowski 1974: 127; Sirmans ve Benjamin, 1991: 358; Liew ve Haron, 2013: 261).

Bayındırlık hizmetleri, kentsel planlama kararları ve kentsel dönüşüm hizmetleri ise kentsel rant oluşumunda rol oynayan kamusal faktörlerdir. Gerek merkezi yönetim gerekse yerel yönetimler tarafından kent yaşamının sağlıklı, planlı ve modern bir düzeyde sürdürülebilmesine yönelik bu hizmetler, gayrimenkul değerlerinde meydana gelen artı değer oluşumlarını da beraberinde getirmektedir. Altyapı hizmetleri, ulaşım yatırımları, sosyal tesisler, kamusal hizmet binalarının inşası, planlama kararlarına bağlı olarak imara açılma ve ek imar izinleri ile kentsel dönüşüm çerçevesinde yapılan yenileme ve iyileştirme çalışmalarının mülk değerleri üzerindeki etkisine yönelik birçok çalışmada bu etkinin mevcudiyeti kanıtlanmıştır (Polat, 2021: 33).

3. Kentsel Rant Vergisi: Tarihi, Kapsamı ve Uygulaması

İlkçağlardan günümüze kadar vergilemenin ana unsurlarından biri olan gayrimenkuller gerek mülk sahipliği gerekse mülk sahipliğine bağlı getiri üzerinden vergilemeye konu olmaktadır. Gayrimenkul sahibinin iradesi dışında meydana gelen değer artışlarından kamuya pay aktarılmasını öngören kentsel rant vergilerinin kökeni de oldukça eski dönemlere dayanmakla birlikte, düzenli ve sistematik bir şekilde 19. yy.'ın ikinci yarılardan itibaren uygulandığı görülmektedir (Prest, 1981: 7).

Kentsel rantları vergilendirmeye yönelik düzenlemeler, rant oluşumunda rol oynayan kesimin (piyasa/kamu) kapsamına göre dar ve geniş kapsamlı düzenlemeler şeklinde iki kategori altında ele alınabilir. Bu çerçevede rant oluşumunda rol oynayan faktörler konusunda herhangi bir ayrıma gitmeyen, gayrimenkul sektörü ve ekonomik konjonktürde yaşanan gelişmelerin yanı sıra nispeten kamunun karar ve hizmetleri sonucunda da meydana gelebilecek olan değer artışlarını vergilemeye yönelik düzenlemeler, geniş kapsamlı kentsel rant vergileri olarak adlandırılabilir (Alterman, 2011: 461). Bu anlayış daha çok spesifik bir kentsel rant vergisinin olmadığı vergi sistemlerinde mülkün transferi, devri, satışı gibi aşamalarda aradaki değer artış tutarını vergilemeye yönelik olarak uygulanmaktadır. Piyasa kaynaklı rant vergileri olarak da ifade edilen bu düzenlemeler, bazı ülkelerde gelir vergileri içerisinde bazı ülkelerde ise ayrı bir sermaye kazancı vergisi şeklinde yer almaktadır (Walters, 2012: 189; Hemmings, 2011: 18). Genel itibarı ile yöntem, amaç ve uygulama şekli bakımından kentsel rant vergilerinden beklenen işlevleri yerine getirme noktasında etkin olmayan bu düzenlemelerde mali açıdan gelir elde etme esaslı ön plandadır. Bu nedenle ilgili

düzenlemeler, rant vergisi olarak adlandırılmakta ancak kentsel rant vergileri kategorisinde değerlendirilmemektedir.

Dar kapsamlı kentsel rant vergileri (kamu kaynaklı kentsel rant vergileri) ise, yalnızca kamunun birtakım karar ve hizmetleri sonucunda meydana gelen artı değeri vergilendirmeye yönelik düzenlemelerdir. Piyasa sürecinde oluşan ve kamunun müdahil olmadığı nedenler sonucunda meydana gelen rant oluşumu bu düzenlemelerin kapsamına girmemektedir (Alterman, 2011: 461). Bu düzenlemeler ile vergilemenin mali amacından ziyade vergilemede adaleti sağlamak, kamu kaynaklı pozitif dışsallıkları toplum geneline yaymak, tarım ve kentleşmenin sürdürülebilirliğine katkıda bulunmak, üretken kaynakların spekülasyon alanlarında kullanılmasını caydırmak, kamusal hizmetlerin finansmanında fayda ilkesine yönelik bir döngü oluşturmak ve vergiye gönüllü uyumu arttırmak gibi birtakım mali olmayan amaçlar güdülmektedir (Fainstein, 2012: 24; Wang vd. 2015: 390; Smolka, 2015: 41).

Teorik temelleri Henry George tarafından ortaya koyulan ve son yüz yılda vergi sistemleri içerisinde yerini alan kamu kaynaklı kentsel rant vergileri, rantı ortaya çıkaran karar veya hizmetin türü ve vergi idarelerinin esas gayeleri çerçevesinde farklı isim ve usuller çerçevesinde uygulanmaktadır (Bess, 2018: 61). Kentsel planlama kararları ve büyük ölçekli bayındırlık hizmetleri sonucunda meydana gelen artı değeri hedef alan Şerefiye, bu noktada yaygın olarak kullanılan araçların başında gelmektedir. Şerefiyenin yanı sıra benzer faaliyetlere bağlı rant oluşumunun vergilendirilmesine dayalı Özel Değerlenme Bölgeleri (Special Assesment District), Etki Ücretleri (Impact Fee), Ortak Kalkınma Ücretleri (Joint Development Charges), Vergi Artışı Finansmanı (Tax Increment Financing) ve Arazi Düzenlemeleri bu noktada birçok ülkenin başvurmuş olduğu temel mekanizmalardır. İlgili düzenlemeler ile kamunun bayındırlık hizmetleri, imar planı kararları ve diğer kentsel karar ve hizmetleri sonucunda, ilgili karar/hizmet öncesi ve sonrasında yapılan değerlendirme arasındaki tutarın bir kısmı vergilendirilmek suretiyle kamuya aktarılmaktadır (Bird ve Slack, 2007: 214; Walters, 2012: 189; Smolka, 2015: 13).

4. Türk Vergi Sisteminde Kentsel Rantların Vergilendirilmesi

Türk vergi mevzuatı içerisinde kentsel rantları vergilendirmeye yönelik çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Geçmiş dönemlerde uygulanan Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi (GMKAV), Gelir Vergisi kapsamında değer artış kazançlarının vergilendirilmesi, Emlak Vergisi, Tapu ve Kadastro Harcı ile Değerli Konut Vergisi, dolaylı yoldan kentsel rantları vergilemeye yönelik düzenlemeler arasında gösterilmektedir. İlgili düzenlemelerin dolaylı rant vergisi olarak değerlendirilmesinin temel nedeni vergileme noktasında rantın varlığına ve kaynağına (kamu/piyasa/mülk sahibi) bakılmamasıdır. (Değirmendereli, 2016: 50; Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 54). Günümüzde uygulama alanı kalmayan Şerefiyenin yanı sıra, halen yürürlükte olan Harcamalara Katılma Payı (HKP), Düzenleme Ortaklık Payı (DOP) ve 7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 Sayılı İmar Kanunu'nda Yapılan Düzenleme kapsamında imar planı değişikliklerinde değer artış payı alınmasına yönelik düzenlemeler ise kamu kaynaklı kentsel rantları vergilemeye yönelik düzenlemeler kategorisinde değerlendirilmektedir (Alkan, 2017: 149).

Çalışmanın bu bölümünde kentsel rantları vergilendirmeye yönelik düzenlemeler; kamu kaynaklı olmayan ve kamu kaynaklı düzenlemeler şeklinde sınıflandırılarak ele alınacaktır. Ancak çalışmanın esas konusunun kamu kaynaklı kentsel rant vergileri olması nedeniyle kamu kaynaklı olmayan rantların vergilendirilmesine ilişkin kapsamlı bir inceleme yapılmayacaktır.

4.1. Türk Vergi Sisteminde Kamu Kaynaklı Olmayan Kentsel Rantları Vergilendirmeye Yönelik Düzenlemeler

Türk vergi sistemi içerisinde servet ve gelir üzerinden alınan birtakım vergiler, vergi matrahları içerisinde rant unsurunu da barındırabilmesi nedeniyle dolaylı yoldan kentsel rant vergileri olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda ele alınan düzenlemeler; GMKAV, Gelir Vergisi (Diğer kazanç ve iratlar), Emlak Vergisi, Tapu ve Kadastro Harcı ile Değerli Konut Vergisidir (Değirmendereli, 2016: 50). Söz konusu düzenlemeler, değer artışının ortaya çıkmasında rol oynayan faktörler, bu artışın

oluşumunda rol oynayan kesim ve artı değer kapsamı gibi rant vergisinin temel unsurlarını dikkate almadığı için “rant vergisi benzerleri” olarak da adlandırılmaktadır (Kaya, 2011: 85; Tunçer ve Rakıcı, 2014: 234). İlgili düzenlemelerde rantın (varsa) kaynağı dikkate alınmamakta; dolayısıyla rant, piyasa kaynaklı olabileceği gibi kamu kaynaklı da olabilmektedir. Dolayısıyla yapısal faktörlerdeki değişimler, talep, faiz oranları, ekonomik konjonktür, kamu kaynaklı olmayan konumsal özelliklere bağlı gelişmeler sonucunda meydana gelen artı değer oluşumları ile kamusal hizmetler veya kararlar neticesinde meydana gelen rant miktarları da bu kapsamda değerlendirilmektedir (Polat, 2021: 126). Kamu kaynaklı kentsel rant vergilerinde yalnızca kamusal faktörlere bağlı değer artışları dikkate alındığı için burada bahsedilen düzenlemeler kamu kaynaklı olmayan kentsel rant vergileri kapsamında ele alınmaktadır.

GMKAV ve Gelir Vergisi kapsamında değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde birincil amaç, süreç içerisinde mülk değerinde meydana gelen artı değer vergilendirilmesidir. Ancak vergilendirme noktasında artı değer kim tarafından yaratıldığı ve bunun rant olarak ele alınıp alınmayacağı bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle mülk sahibinin sermayesi ve emeği kapsamında meydana gelen değer artışları da vergi matrahına dahil edilebilmektedir. Bu durum rant vergilerinin teorisi ile uyumsuzdur. İlgili düzenlemeler, tipik bir rant vergisinden ziyade spekülasyon amaçlı gayrimenkul hareketliliğini caydırmaya yönelik düzenlemeler olarak kabul edilmektedir (Umay, 2006: 112; Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 48).

Emlak Vergisi, Tapu ve Kadastro Harcı ile Değerli Konut Vergisi’nde ise birincil amaç mevcut servet portföyünün vergilendirilmesidir. Emlak ve Değerli Konut Vergisi’nde, dolaylı yoldan gayrimenkul değerlerinde meydana gelen artışlar sürekli bir şekilde vergilemeye tabi tuttuğu için (Bıyık, 2017: 251), Tapu ve Kadastro Harcında ise harç miktarının hesaplanmasında mülk değeri esas alındığı için (Ergül, 2006: 217) kentsel rant vergisi benzeri düzenlemeler arasında gösterilmektedir. Bu amaca yönelik vergileme işlemleri esnasında vergi matrahları içerisinde kısmen de olsa rant adı altında değerlendirilebilecek değer artış tutarları da yer alabilmektedir. Sonuç olarak bu düzenlemelerin tek başına bir rant vergisi görme etkinliği oldukça düşük düzeydedir.

4.2. Türk Vergi Sisteminde Kamu Kaynaklı Kentsel Rantları Vergilendirmeye Yönelik Düzenlemeler

Türk vergi sistemi içerisinde kamu kaynaklı kentsel rantları vergilemeye yönelik doğrudan bir kentsel rant vergisi olmamakla birlikte çeşitli vergi kanunları içerisinde yer alan düzenlemeleri bu kategori kapsamında ele almak mümkündür. Mevcut vergi sistemi içerisinde yer alan HKP, DOP ve İmar Kanunu kapsamında ele alınan değer artış payı düzenlemesi ile geçmiş dönemlerde uygulanan Şerefiye bu kapsamda değerlendirilen düzenlemelerdir. Bu başlık altında mevcut düzenlemelere ilişkin teorik bilgiler sunulacaktır. İlgili düzenlemelerin kentsel rant vergisi işlevi görme noktasındaki yeterlilikleri ise bir sonraki başlık kapsamında ele alınacaktır.

4.2.1. Şerefiye (Değerlenme Resmi)

1948-1981 yılları arasında uygulanan Şerefiye, vergilemede fayda ilkesinin bir uzantısı konumundadır. Bu düzenleme ile kamu idareleri tarafından sunulan hizmetler neticesinde mülk değerlerinde meydana gelen artış karşılığında kamu yatırım maliyetlerine katılım amaçlanmıştır (Akdoğan, 2013: 108). Bu kapsamda kamulaştırma ve bayındırlık hizmetleri neticesinde değerlerinde artış meydana gelen gayrimenkullerin komisyonlarca belirlenecek olan eski rayiç değeri ile yeni rayiç değeri arasındaki farkın %50’si Değerlenme Resmi olarak tahsil edilmiştir (Belediye Gelirleri Kanunu, [BGK], 1948: Md. 16). Mülk değerinde meydana gelen artışların şerefiye kapsamında ele alınabilmesi için ortaya çıkan artı değer kanunda ifade edilen hizmetler sonucunda meydana gelmesi ve kamu otoritesinin bu konuda bir kararın/pay talebinin olması gerekmektedir (Nadaroğlu, 1978: 127; Akdoğan, 2013: 108). Uygulandığı dönem itibarı ile taksitle ödeme imkanı ve peşin ödeme indirimi gibi vergisel kolaylıklar sağlanmıştır. İbadethaneler, okullar,

hastaneler, halkevleri ve dispanserler değer artış resminden muaf tutulmuştur (BGK, 1948: Md. 16).

Teorik olarak kamu kaynaklı kentsel rantların vergilemesinde önemli bir yer teşkil eden Şerefiye, uygulamada yaşanan sorunlar nedeniyle önemli bir gelir kaynağı haline dönüşmemiş ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile (1981) yürürlükten kaldırılmıştır. Rant miktarının belirlenmesindeki güçlükler, objektif değerlendirme yapabilecek personel yetersizliği, uygulamalarda eşitliğin sağlanamaması, şerefiye miktarının ve zamanının mükelleflere göre ayarlanmasındaki zorluklar, baskı gruplarının etkisi ve siyasi rantlar bu gelir türünden vazgeçilmesinin temel nedenleri arasında gösterilmektedir (Nadaroğlu, 1978: 127; Akdoğan, 2013: 108; Tunçer ve Rakıcı, 2014 (b): 262).

4.2.2. Harcamalara Katılma Payı

Harcamalara Katılma Payı, belediyelerin sunmuş oldukları yol, su ve kanalizasyon tesislerinin inşası, bakımı ve onarımı karşılığında hizmetten yararlanan mükelleflerin hizmet maliyetine katılmasını amaçlayan bir düzenlemedir. Belirli bireylere sunulan hizmetlerin maliyetinin tüm topluma yansıtılmasının adaletsiz bir uygulama olacağı düşüncesi bu gelir kaynağının temel çıkış noktasıdır (Rüzgaresen, 2012: 94). İlk olarak 1930 yılında çıkarılan 1580 sayılı Belediye Kanunu (Mülga) ile uygulanmaya başlanmış, ardından 1948 yılında 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (Mülga) ile katılma payı nispet ve şartları yeniden düzenlenmiştir. 1981 yılında düzenlenen 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır. Günümüzde uygulanmakta olan bu kanuna göre harcamalara katılma payları; yol-su ve kanalizasyon harcamalarına katılım payı şeklinde düzenlenmiştir (BGK, 1981, Md. 86-94).

Teorik olarak ilgili hizmet maliyetine katılımı amaçlayan bu düzenlemenin gerçek hayatta bu amacını yeteri ölçüde karşıladığını söylemek güçtür. Belediyelerin gider bütçelerine bakıldığında yol-su ve kanalizasyon tesislerinin bakım ve inşası için yapılan giderlerin bu hizmetler dolayısıyla toplanan gelirlerden oldukça yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Belediye bütçeleri içerisinde ortalama %1 gibi düşük bir paya sahip olması da bu durumu doğrulamaktadır (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2020). Yerel yönetimlerin oy kaygısı nedeniyle bu gelir türüne başvurmak istememesi, baskı gruplarının etkisi ve ödenecek miktarın güncel piyasa değerinin aksine vergiye tabi değer üzerinden hesaplanması bu durumun temel nedenleri arasındadır (Ulusoy ve Akdemir, 2013: 275-276).

4.2.3. Düzenleme Ortaklık Payı

DOP, yerleşim alanlarındaki yapılaşmanın plan, sağlık ve çevre şartlarına uygun bir şekilde dizayn edilmesi karşılığında imara açılan alanlardan kamuya toprak tahsis edilmesine ve tahsis edilen alanların da umumi hizmetler kapsamında kullanılmasına dayanan aynı kamu geliri türüdür. İlgili hizmetler karşılığında yapılan kesinti, ilk etapta bir yükümlülük gibi görülmeyle birlikte kamusal düzenlemeler ile alanın kent yaşamına açılması neticesinde bölgede meydana gelen değer artışları, mükellef lehine bir sonuç doğurmaktadır (Yılmaz, 2010: 49-80). DOP'un kentsel rant vergileri kapsamında ele alınmasının temel nedeni de mükellefe tanınan tasarruf etme hakkı neticesinde bölgede oluşabilecek değer artışlarıdır (Aslan, 2014: 127).

Kökeni Cumhuriyetten önceye kadar uzanan bu düzenlemeye ilişkin güncel mevzuat 3194 sayılı İmar Kanunu ve bu kanuna dayalı olarak çıkarılan İmar Kanunu'nun 18. maddesi Uyarınca Yapılacak Arazi Ve Arsa Düzenlenmesi İle İlgili Esaslar Hakkında Yönetmelik'tir. Arsa ve arazi düzenleme işlemlerinde DOP alınmasını zorunlu tutan bir yasal mevzuat söz konusu değildir. Bu payın alınabilmesi için; umumi hizmet ihtiyacının olması, bu hizmetlerin inşası için gerekli alanın mevcut olmaması ve kamu otoritesinin bu yönde bir kararının olması gerekmektedir. İlgili şartların mevcudiyeti halinde arazi veya arsaların ilk yüzölçümlerinin %45'ini geçmemek üzere DOP ayrılabilir. İlgili hizmetlerin ifası için daha küçük miktarlarda alana ihtiyaç duyulması halinde %45'in altında DOP oranı belirlenebilmektedir (Ersoy, 2000: 8; Koçak, 2009: 2). HKP'de olduğu gibi oy kaygısı ve siyasi baskılar bu kaynağın da etkin kullanımının önündeki en büyük engellerden biridir. DOP'a ilişkin mevcut uygulamada kaynaklanan en büyük sorunlardan biri de pay aktarımının ardından parsellerin dağıtımında yaşanan sorunlardır. Tahsisat işlemi bazı durumlarda mülkün

yerinde veya yakınında yapılmaya müsait olmayabilmektedir. Dağıtım esnasında parsel değeri yerine yüzölçümü kriterinin esas alınması dağıtımın ardından daha düşük değere sahip olan parsellerin tahsis edilmesine neden olabilmektedir. Bu durum eşitsizlikler yaratmakta ve uyumsuzlukların yaşanmasına neden olmaktadır (Nikes, 2003: 764).

4.2.4. İmar Kanunu Kapsamındaki Değer Artış Payı Düzenlemesi

Planlama kararları neticesinde gayrimenkul değerlerinde meydana gelen rant ve ilgili ranttan kamunun pay alıp almayacağı noktasındaki tartışmalar, kamuoyunda uzun süre boyunca tartışılmalıdır. Konuyla ilgili somut çalışmalar, 2014 yılında Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı iş birliğinde başlamış; 2015 yılında kamuoyuna açıklanan “Kamuda Şeffaflık Paketi” ile de bu konuya vurgu yapılmıştır (Değirmendereli, 2016: 55; Kılıçaslan ve Yavan: 2017: 53). 2020 yılında ise Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu’na eklenen ek madde kapsamında konu ile ilgili yasal düzenleme yapılmıştır. İlgili düzenlemenin amacı, gayrimenkul maliklerinin talebi üzerine yapılan imar değişiklikleri neticesinde arsa veya arazi kullanım fonksiyonu değişiklikleri ile kat veya emsal alan artışları sonucunda meydana gelen değer artışının kamuya aktarılmasıdır (7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2020: Md. 12).

Değer artışına ilişkin matrahın tespit edilmesi noktasında öncelikli olarak lisanslı olan en az iki gayrimenkul değerlendirme kuruluşunun yetkilendirilmesi ardından ise nihai değerlemenin kıymet takdir komisyonları tarafından yapılması usulü benimsenmiştir. Vergi matrahı, planlama öncesi yapılan değerlendirme ile planlama sonrasında yapılan değerlendirme arasındaki artış tutarıdır. Bu usul ve esaslar altında belirlenen değer artış tutarının tamamı, kamuya aktarılacak tutarı ifade etmektedir. Değer artış payının, ruhsat aşamasında veya en geç taşınmazın ilk satışı esnasında ödenmesi gerekmektedir. Afet alanlarındaki dönüşüm çalışmaları ile kamu kurumları ve vakıflara ait taşınmazlara ilişkin imar planı değişiklikleri düzenlemeden muaf tutulmuştur (7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2020: Md. 12).

4.3. Kamu Kaynaklı Kentsel Rantları Vergilemeye Yönelik Düzenlemelerin Kentsel Rant Vergisi Kapsamında Değerlendirilmesi

Kamu kaynaklı kentsel rantları vergilemeye yönelik düzenlemeler; imar, bayındırlık hizmetleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları başta olmak üzere kamunun kentsel alandaki karar ve hizmetleri neticesinde gayrimenkul değerinde meydana gelen artı değerlerin belirli bir kısmının kamuya aktarılmasına yönelik mali düzenlemelerdir (Prest, 1981: 44; Dye ve England, 2010: 2; Smolka, 2015: 4; Munshifwa, 2017: 3). Bu kapsamda ilgili düzenlemeden beklenen etkinliğin elde edilebilmesi için düzenlemenin amacının ve kapsamının yukarıda ifade edilen teorik tanım ile uyumlu olması gerekmektedir. Amaç bakımından yapılan değerlendirmeye göre; düzenlemelerin esas amacının kentsel rant kavramına yönelik olması, artı değer oluşumunda mükellefin herhangi bir emeği ve çabasının olmaması ve vergiye tabi matrahın belirlenmesinde sadece rant miktarının dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla esas amacı servet mevcudiyetini vergilemek olan ve vergi matrahının belirlenmesinde servet unsurunun tamamını esas alan düzenlemelerin amaç itibari ile bu kapsamda değerlendirilmeyeceği açıktır. Kapsam bakımından ise sadece kamunun karar ve hizmetlerine bağlı değer artışlarının verginin konusunu oluşturması beklenmektedir. Dolayısıyla verginin kapsamı; kentsel planlama kararları, bayındırlık hizmetleri ve kentsel dönüşüm çalışmalarına bağlı rant oluşumu olmalıdır. Bu nedenle piyasa koşullarında veya mükellefin kendi iradesi sonucunda meydana gelen artı değer oluşumunda kamunun bir rolü olmadığı için ilgili değer artışlarının vergi kapsamına alınmaması gerekmektedir.

Amaç ve kapsam itibari ile yukarıda ifade edilen hususları gözetmeyen bir düzenlemenin kamu kaynaklı rantları vergileme noktasında etkin olması beklenmemektedir. Teorik uygunluğun yanı sıra verimlilik, eşitlik, sürdürülebilirlik ve uygulanabilirlik gibi birtakım vergileme ilkeleri de kentsel rant vergilerinin etkinliği noktasında ele alınan temel göstergelerdir. Ancak teorik açıdan beklenen kriterleri sağlamayan bir vergilemenin bu ilkelere uyması yeterli değildir (Roukouni ve Medda,

2012: 2401). Ekonomik verimlilik; düzenlemeler vasıtasıyla elde edilen kaynağın etkin bir şekilde kullanılmasını, maliyetlerin karşılanmasını, yüksek düzeylerde marjinal fayda elde edilmesini, hizmetin yapıldığı alanlardaki çıkarlara uygun davranılmasını, vergiye karşı mükellef uyumunun dikkate alınmasını ve ekonomik kalkınmanın olumsuz yönde etkilememesini ifade etmektedir. Eşitlik ise düzenleme sonucu talep edilen miktarın elde edilen faydaya göre dağılımını ifade eden fayda eşitliği ile maliyetin gelir dağılımına göre dağıtımını ve ödeme gücü göstergelerinden biri olan gelirin elde edilmesi durumunu esas alan ödeme gücü eşitliği olmak üzere iki boyutta ele alınmaktadır. Sürdürülebilirlik, düzenlemeler yoluyla elde edilen gelirin geniş tabanlı, yeterli, istikrarlı, öngörülebilir ve büyümeyi destekleyici nitelikte güvenilir bir gelir kaynağı olmasını ifade etmektedir. Uygulanabilirlik ise, düzenlemelerin siyasi ve idari yönden uygulanabilir olmasını ifade etmektedir (Zhao vd. 2012: 12; Oral, 2017: 74).

Bu açıklamalardan hareketle kamu kaynaklı kentsel rantları vergilemeye yönelik düzenlemeler arasında ifade edilen Şerefiye, DOP, HKP ve İmar kanunu kapsamında yapılan düzenlemelerin etkinlik kriterleri bağlamında değerlendirmesi Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1: Kamu Kaynaklı Kentsel Rantları Vergilendirmeye Yönelik Düzenlemelerin Etkinlik Kriterleri Kapsamında Değerlendirilmesi

DÜZENLEME TÜRÜ	TEORİK UYGUNLUK			VERGİLEME İLKELERİ			
	Amaç	Kapsam	Verimlilik	Fayda	Ödeme Gücü	Sürdürülebilirlik	Uygulanabilirlik
İmar Kanunda Yapılan Düzenlemeler	✓	✓(Kısmi)	✓	✓	✓	⊗	⊗
Şerefiye	✓	✓(Kısmi)	✓	✓	⊗	⊗	⊗
DOP	⊗(Kısmi)	✓(Kısmi)	✓	⊗	⊗	✓	✓
HKP	⊗(Kısmi)	✓(Kısmi)	⊗	✓	⊗	⊗	⊗

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Gayrimenkul değerinde meydana gelen artı değeri vergilendirmeye yönelik bir düzenlemenin pür manada kentsel rant vergisi olarak kabul edilebilmesi açısından ele alınacak ilk nokta o düzenlemenin amacı ve kapsamıdır. Tablo 1’de de ifade edildiği üzere Türk vergi sistemi içerisinde gerek geçmiş dönemde gerekse günümüzde var olan düzenlemelerin bu iki kriteri tam anlamıyla karşılamadığı görülmektedir.

Türk vergi sistemi içerisinde kamu kaynaklı kentsel rant vergisine en yakın düzenleme, 7221 sayılı Kanun kapsamında imar değişiklikleri sonucunda meydana gelen artı değerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemedir. İlgili düzenlemede birincil amaç, kamusal planlama kararlarına bağlı rantın vergilendirilmesidir. Planlama kararları neticesinde meydana gelen artışlarda mülk sahibinin iradesi bulunmamaktadır. Matrahın belirlenmesi noktasında ise planlama kararı sonrasında meydana gelen artı değer dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla amaç bakımından kentsel rant vergilerinden beklenen tüm nitelikleri karşılamaktadır. Ancak planlama kararları dışında kalan diğer kamu kaynaklı rantları (bayındırlık, kentsel rant vb.) vergileme kapsamına almaması nedeniyle kapsam itibari ile kısmi bir uygunluk olduğu söylenebilir. Dolayısıyla tek başına kamu kaynaklı kentsel rantları vergileme noktasında yeterli bir düzenleme olmamakla birlikte kamusal planlama kararlarına bağlı kentsel rantları vergileme noktasında atılan önemli bir adımdır. Ödeme zamanı noktasında mükelleflere seçim hakkı tanınması ve fayda ve maliyet paylaşımının dikkate alınması, düzenlemenin ekonomik anlamda verimli olabileceğine ilişkin bir göstergedir. Fayda ve ödeme gücünü esas alması itibari ile eşitlik ilkesine de uygundur. Planlama maliyetlerinin karşılanması, spekülasyon amaçlı gayrimenkul hareketlerinin caydırılması ve yerel hizmetlerin etkin bir şekilde sunulabilmesi noktasında sürdürülebilirliğe sahiptir (Polat ve Eser, 2020: 68). Ancak,

siyasi baskı, çıkar çatışması ve oy kaybı gibi birtakım faktörler, bu düzenlemenin sürdürülebilirliği noktasında dikkatle izlenmesi gereken hususlardır. Uygulanabilirlik ve matrah tespiti noktasında etkin düzenlemeler yapılmıştır. Ancak sadece maliklerin talebi üzerine yapılan plan değişikliklerinden değer artış payı talep edilmesi bu düzenlemenin uygulanabilirliği ve adalet noktasındaki en büyük eksikliklerdir. Son olarak değer artışının tamamının kamuya aktarılması istenmesi gerek teorik olarak gerekse diğer ülke uygulamalarındaki paylaşım itibari ile bu düzenlemeye yöneltilebilecek eleştirilerin başında gelmektedir. Zira kentsel rant vergilerinde amaç rantın tamamının değil bir kısmının kamuya aktarılmasıdır (Furtado, 2000: 105).

1948-1981 yılları arasında uygulanan Şerefiye, amaç ve kapsam itibari ile rant vergisinden beklenen niteliklerin birçoğunu karşılamaktadır. Amaç itibari ile İmar Kanunu'nda yer alan düzenleme ile benzerlik göstermektedir. Kapsam açısından ise kamulaştırma ve bayındırlık hizmetleri dışında meydana gelen diğer kamu kaynaklı değer artışlarını içermediği için tek başına kentsel rant vergisi görme işlevi zayıftır. Vergi oranının rayiç değer farkının %50'si olarak belirlenmesi rantın kamu ve mülk sahibi arasında paylaşılmasına izin vermektedir. Ödeme noktasında ise mükelleflere tanınan kolaylık, düzenlemenin etkinliğini arttırmaktadır. Ancak realize olmayan bir kazanç üzerinden vergileme yapılması nedeniyle ödeme gücü kriteri dikkate alınmamakta ve bu durum mükellefler üzerinde yük oluşturabilmektedir. Matrahın tespiti noktasında yaşanan sorunlar, denetim eksikliği ve siyasi baskılar gibi birtakım faktörler bu düzenlemenin sürdürülebilirliği ve uygulanabilirliğinin önündeki engellerdendir. Nitekim bu faktörler, ilgili düzenlemenin yürürlükten kalkmasının temel nedenleri arasında gösterilmektedir (Nadaroğlu, 1978: 127; Akdoğan, 2013: 108).

DAP'ta esas amaç, yeni imara açılan yerlerde toplumun müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamaktır. Dolayısıyla bu düzenlemenin birincil amacı kentsel rant vergilerinin teorisiyle uyuşmamaktadır. Ancak pay talebinin planlamaya bağlı muhtemel değer artışları karşılığında talep edilmesi, bu düzenlemeyi dolaylı yoldan kentsel rant vergilerine yakınlaştırmaktadır. Bu nedenle amaç itibari ile kısmi bir uygunluk olduğu söylenebilir. Ancak pay tahsisinin değer artışından bağımsız olması ve planlama faaliyetleri dışında diğer kamu kaynaklı değer artışlarını vergi kapsamına almaması nedeniyle etkin bir kentsel rant vergisi işlevi görmekten uzaktır. Aynı bir gelir türü olması nedeniyle hizmet sonucu ortaya çıkan değer artışlarının realize olmamasından kaynaklanan sorunları barındırmaması ve yapılaşmaya bağlı değer artışları nedeniyle mülk sahibinin lehine sonuçlar içermesi bu düzenlemenin etkinliğini arttırmaktadır (Yılmaz, 2010: 80). Kamuya aktarılan payın dağıtımında değer artışından bağımsız bir şekilde eşit oranda kesinti uygulanması ve tahsisat işlemlerinin arazi değerinden bağımsız bir şekilde yapılması nedeniyle ödeme gücü ve fayda ilkesinin göz ardı edilmesi (Nikes, 2003: 764) ve hizmet için gerekli alan ve hizmetin kapsamına ilişkin belirsizliklerin olması (Koçak, 2012) gibi birtakım sorunlara rağmen 1985 yılından itibaren yürürlükte olan bu düzenlemenin sürdürülebilir ve uygulanabilir olduğu söylenebilir.

Türk vergi sisteminde yer alan ilgili düzenlemeler arasında kentsel rant vergisi görme işlevi en zayıf olan düzenleme HKP'dir. Mülk değerinde bir artış oluşup oluşmadığına bakılmaması (Aslan, 2014: 121) ve ödenecek tutar ile değer artışı arasında bir bağlantı kurulmaması bu düzenlemeyi kentsel rant vergisi olmaktan uzaklaştırırken, dolaylı yoldan mülk değerlerinde bir artış olabileme ihtimali ve bu artışta mülk sahibinin bir rolü olmaması onu kentsel rant vergilerine yakınlaştırmaktadır. Bayındırlık hizmetleri dışında kamunun diğer karar ve hizmetlerini içermeyen bu düzenleme kapsam itibari ile de tek başına kentsel rant vergisi işlevi görme noktasında yetersizdir. Belediye gelirleri içerisinde ortalama % 1 gibi düşük bir pay teşkil etmesi ve elde edilen gelirin hizmet maliyetini karşılama noktasında yetersiz olması (HMB, 2020) verimlilik kriterine uymadığını gösterirken, belediyelerin siyasi kaygılarla bu kaynağa başvurma noktasında istekli olamamaları nedeniyle istikrarlı bir gelir kaynağı olmaması da sürdürülebilirliğini ve aynı zamanda uygulanabilirliğini azaltmaktadır.

5. Türk Vergi Sisteminde Kamu Kaynaklı Kentsel Rantların Vergilendirilmesine İlişkin Öneri

Türk vergi sistemi içerisindeki kamu kaynaklı kentsel rantları vergilendirmeye yönelik mevcut düzenlemelerin büyük bir kısmı amaç ve kapsam bakımından kentsel rant vergilerinden beklenen işlevleri yerine getirme noktasında yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizlik kamuoyunda sürekli olarak rant vergisi tartışmasını da beraberinde getirmektedir. Özellikle kentsel planlama kararlarına bağlı rant oluşumu bu noktada üzerinde sıklıkla durulan konuların başında gelmektedir. Nitekim 2010'lu yılların başında kentsel planlama kararları neticesinde ortaya çıkan rantın vergilendirilmesine yönelik olarak bakanlık düzeyinde taslak çalışmaların hazırlandığı da bilinmektedir (Saraçoğlu vd. 2015: 93). Ancak 2020 yılında İmar Kanunu'na ilave edilen ek düzenlemelerin haricinde konu ile ilgili herhangi bir somut adım atılmamıştır. İlgili düzenlemenin de kapsam ve diğer birtakım kriterler bakımından etkin bir kentsel rant vergisi işlevi görme noktasında yeterli olmadığı daha önce ifade edilmişti. Bu çerçevede kanaatimiz, malikin çabası ve emeği dışında kamunun bütün karar ve hizmetleri sonucunda meydana gelen kentsel rantların farklı vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerden ziyade ayrı ve yeni bir düzenleme altında vergilendirilmesi gerektiği yönündedir. Bu kapsamda Türkiye için kamu kaynaklı kentsel rantların vergilendirilmesine yönelik Gayrimenkul Değer Artış Vergisi (GMDAV) önerisi ortaya konulmaya çalışılacaktır. GMDAV'nin Şekil 1'de ifade edilen unsurlar üzerinden ele alınması önerilmektedir.

Şekil 1: Gayrimenkul Değer Artış Vergisinin Unsurları



Vergilemeye ilişkin temel hususlara geçilmeden önce vergileme yetkisinin hangi organ tarafından kullanılacağı noktasına değinmekte yarar vardır. Türkiye gibi üniter yapılı bir ülkede karar alma süreçlerinde merkezi idarenin; uygulama süreçlerinde ise yerel idarelerin yetkili olduğu bilinmektedir (Furtado, 2000: 105; Alterman, 2011: 465). Bu noktada kanaatimiz; Türkiye'nin yönetim şekli de dikkate alındığında, GMDAV'nin merkezi vergiler arasında yer almasıdır.

GMDAV'de geliri oluşturan unsurlar; bayındırlık hizmetleri, imar planı değişiklikleri ve kentsel dönüşüm çalışmaları olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede kentsel rantların tek bir vergi altında birleştirilmesi (GMDAV) ancak vergilemeye ilişkin temel konuların, değer artışını meydana getiren gelir unsurlarına göre üçlü ayırım çerçevesinde ele alınması uygun görülmüştür. GMDAV'de verginin konusu, Türkiye sınırları içinde bulunan ve kullanım amacı fark etmeksizin (konut, ticari vb.) ilgili kamusal karar/hizmet sonucunda değerinde artış yaşanan her türlü gayrimenkuldür. Vergilemede basitliğin sağlanması, vergi bürokrasisinin azaltılması ve kamu hizmetlerinin finansmanına ödemiş oldukları vergiler ile katılan mükelleflerin bu orandaki bir değer artışının vergilerinin karşılığı olacağı yönündeki görüşlerine bağlı mükellef tepkilerinin sınırlandırılması gibi temel etkenler dikkate alınarak mevcut değerlerin %10'undan daha az düzeyde meydana gelen artışların vergi kapsamına alınmaması ve bu oranın altındaki artışların da tüm mükellefler açısından istisna olarak kabul edilmesi önerilmektedir.

Vergiye doğuran olay, ilgili karar/hizmet öncesi yapılan mülk değerlemesi ile ilgili karar/hizmet sonrası yapılan mülk değerlemesi arasındaki rant tespitidir. Rant miktarının tespitinde önerilen usul, ranta neden olan kamusal karar/hizmet öncesi ve sonrası değerlendirilmesidir. Değerleme işlemlerinde hizmet sunumunu gerçekleştiren merkezi veya yerel idare bünyesindeki konu ile ilgili uzman personelin yanı sıra bölgede faaliyet gösteren en az üç gayrimenkul değerlendirme şirketinin de bulunması yerinde bir uygulama olacaktır. Spekülatif amaçlı gayrimenkul hareketlerini önleme açısından proje öncesi değerlemenin kamuoyuna sızdırılmaması önemlidir. Proje süreci içerisinde hizmet alanı içerisindeki bir taşınmazın satılması durumunda, mevcut değer tespiti için yeni değerlendirme işlemi yapılmalı ve proje sonrası ortaya çıkan değer farkı bu tutar üzerinden dikkate alınmalıdır. Değerleme işlemlerinin idari zorlukları ve tahsil edilecek vergi tutarları dikkate alındığında sadece üç rant unsuru içerisinde yer alan bayındırlık hizmetlerine ilişkin farklı bir usul belirlenebilir. Havaalanı, köprü, metro hattı, büyük ölçekli kentsel dinlenme ve eğlenme alanları gibi mülk değerlerinde büyük ölçekte

rant yaratma etkisi muhtemel projeler ile kaldırım çalışmaları, küçük ölçekli yol çalışmaları, temel ihtiyaçlara yönelik altyapı yatırımları, küçük ölçekli kentsel dinlenme alanları gibi projeleri birbirinden ayırmak gerekmektedir. Bu yaklaşım çerçevesinde yasal mevzuatta, gayrimenkul değerleri üzerindeki muhtemel etkisi açık bir şekilde belirlenen bayındırlık hizmetine ilişkin yatırım türlerinin GMDAV kapsamında değerlendirilmesi; mülk değerleri üzerinde sınırlı miktarlarda değer artışına neden olabilecek bayındırlık hizmetlerinin ise kamunun hizmet maliyetlerine katılmayı amaçlayan başka düzenlemeler çerçevesinde ele alınması önerilmektedir.

Verginin mükellefi, kamusal karar/hizmet sonrası değeri artan gayrimenkulün maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa gayrimenkule malik gibi tasarruf edenlerdir. Özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişiliği, kanunla kurulan üniversiteler ve Devlete ait gayrimenkuller, kamusal hizmet amacı ile çalışan dernek ve vakıflara ait gayrimenkuller, toplumun istifadesi amacı ile kurulan ve kazanç gayesi gütmeyen sağlık kuruluşları, öğrenci yurtları, bakım evleri ve benzeri kurumlar, ibadethaneler ve afet konutlarının vergiden muaf olması önerilmektedir.

GMDAV'de vergi matrahı, ilgili karar/hizmet öncesinde ve sonrasında yapılan değerlendirme işlemi arasında mülk değerinde tespit edilen %10'un üzerindeki değer artış tutarıdır. Verginin tarifesi noktasındaki önerimiz, basit artan oranlı tarife yapısıdır. Kentsel rant vergilerinde esas amaç kamu kaynaklı rant oluşumundan kamunun pay almasıdır. Dolayısıyla pay alma ifadesinden de anlaşılacağı üzere rantın mükellef ve kamu arasında paylaşımı hedeflenmektedir. Bu kapsamda önerimiz Tablo 2'de görüleceği üzere %10 ile %50 arasında değişen basit artan oranlı bir tarife yapısıdır.

Tablo 2: GMDAV Tarifesi

ARTIŞ ORANI	VERGİ ORANI
Gayrimenkul Değerinde %10'un Altında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%0
Gayrimenkul Değerinde %11 ile %20 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%10
Gayrimenkul Değerinde %21 ile %30 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%20
Gayrimenkul Değerinde %31 ile %40 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%30
Gayrimenkul Değerinde %41 ile %50 Arasında Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%40
Gayrimenkul Değerinde %50'nin Üzerinde Gerçekleşen Değer Artışları İçin	%50

Artan oranlı tarife yapısı kapsamında, mülk değerlerinde büyük ölçüde rant yaratan kamu kaynaklı faaliyetlerin daha yüksek oranlardan vergilendirilerek vergilemede ödeme gücü ve fedakârlıkta eşitlik ilkelerinin temin edilmesi amaçlanmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi göz önünde bulundurularak basit artan oranlı tarife yapısındaki basamak genişlikleri dar tutulup, artma oranları arasındaki fark mümkün olduğu kadar azaltılmıştır.

Kentsel rant vergilerine ilişkin en fazla tartışma konusu yaratan noktalardan biri verginin ödenme zamanıdır. Rantın hangi dönemde vergilendirilmesi gerektiği noktasında farklı görüşler bulunmaktadır. Kanaatimiz, mükellef tepkisi ve psikolojisi, vergiye gönüllü uyum, ödeme gücü ilkesi ve vergilemede uygunluk ilkesi gibi etkenler göz önünde bulundurularak rantın elde edilmesine ilişkin işlemlerin tamamlanmasının ardından (satış, devir, yapı ruhsatı vb.) başka bir ifade ile realize olduktan sonra vergiye tabi tutulmasıdır. Bu durumda vergilemede adaletin sağlanması adına vergi matrahı süreç itibarıyla işleyen her yıl için yeniden değerlendirme oranında güncellenmelidir. Ayrıca vergi matrahında, verginin ödeneceği yıl itibarıyla enflasyon düzeltilmesi de yapılmalıdır. Bu temel ödeme zamanının yanı sıra mükelleflerin tercihi kapsamında peşin ödeme imkânı da tanınabilir. Vergi ödenmeden tapu devir işlemlerinin yapılmaması veya yapı ruhsat izinlerinin verilmemesi gibi birtakım güvenlik tedbirleri alınabilir. Elde edilen vergi gelirleri de hizmet sunumunu yapan idareye daha fazla pay vermek suretiyle merkezi ve yerel idareler arasında paylaşılmalıdır.

6. Sonuç

Devletin klasik fonksiyonlarından biri, vatandaşlarının yaşam alanlarına yönelik temel ihtiyaçları karşılamaktır. Kentleşme hareketinin hızlanması ile devletin bu alana yönelik hizmet sunumunda da önemli gelişmeler yaşanmıştır. Artık klasik bayındırlık hizmetlerinin yanı sıra düzenli ve modern yaşam alanlarının oluşturulması noktasında da devlete önemli görevler yüklenmektedir. Kamunun

kentsel alana yönelik karar ve hizmetlerindeki esas gaye, tüm kamu hizmetlerinde olduğu gibi toplumun ortak nitelikteki ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Ancak başta planlama kararları ve bayındırlık hizmetleri olmak üzere kentsel alana yönelik birtakım kamusal karar/hizmetler neticesinde bireysel faydalar da ön plana çıkabilmektedir. Başka bir ifade ile toplumun kit kaynakları kullanılarak yapılan kamusal hizmetlerden toplumun bazı kesimleri ekstra faydalar elde edebilmektedir. Birçok iktisatçı bu şekilde ortaya çıkan kaynağın vergilendirme suretiyle kamuya aktarılmasını ve aktarılan payın da tekrar kamusal hizmetlerde kullanılması gerektiğini savunmaktadır. Günümüzde birçok ülke, kentsel rantlardan kamuya pay aktarılmasına yönelik çeşitli düzenlemelere sahiptir.

Türk vergi sisteminde bazı vergi kanunları içerisinde kamu kaynaklı kentsel rantları vergilendirmeye yönelik birtakım düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak ilgili düzenlemeler gerek amaç gerekse kapsam itibarı ile kamu kaynaklı kentsel rantları vergilendirme noktasında yeterli altyapıya sahip değildir. Mevcut vergi sistemi içerisinde kentsel rant vergisi işlevi görmeye en yakın düzenleme, isteğe bağlı planlama değişiklikleri sonucunda meydana gelebilecek değer artışlarından kamuya pay aktarılmasını amaçlayan İmar Kanunu'nun Ek 8. maddesidir. Ancak re'sen yapılan planlama kararları neticesinde meydana gelen rantın yanı sıra kamunun rant etkisi doğurabilecek diğer hizmetlerinin de vergi kapsamına alınmaması ilgili düzenlemenin de kentsel rant vergisi görevi görme işlevini zayıflatmaktadır. Dolayısıyla kamu kaynaklı kentsel rantları vergilemeye yönelik kapsamlı bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda çalışmanın son bölümünde ilgili kaynağın vergilendirilmesine ilişkin bir öneri sunulmuştur. Bayındırlık hizmetleri, kentsel planlama kararları ve kentsel dönüşüm çalışmaları sonucunda meydana gelen rant oluşumu verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda yukarıda ifade edilen unsurlara bağlı olarak vergilemenin tek bir başlık altında toplanması ancak vergilemeye ilişkin temel usul ve esasların değer artışını meydana getiren unsurlara göre üçlü ayırım çerçevesinde ele alınması uygun görülmüştür.

Vergi matrahının tespiti, kentsel rant vergileri noktasında en fazla tartışılan konulardır. Bu noktada vergi matrahının piyasa bedellerini yeteri kadar yansıtmayan vergi değeri üzerinden değil, ilgili kurul ve komisyonlar tarafından proje öncesi ve sonrası yapılan değerlemeler arasındaki fark üzerinden tespit edilmesi önerilmektedir. Vergi tarifesi noktasında ise basit artan oranlı bir tarife yapısı tasarlanmıştır. Kentsel rant vergilerine ilişkin önemli tartışma noktalarından biri de verginin ödenme zamanıdır. Bu noktada rantın, realize olduktan sonra vergilendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Dolayısıyla verginin ödenme zamanı, satış ve devir aşaması olarak belirlenmiştir. İlgili süreçte kamunun gelir kaybının telafi edilebilmesi için yeniden değerlendirme oranı ve enflasyon oranlarının dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır. Bu usul ve esaslar çerçevesinde önerilen verginin başta adalet olmak üzere vergileme ilkelerini güçlendirmeye yönelik bir amaca hizmet etmesi beklenmektedir. Ayrıca spekülasyon amaçlı gayrimenkul hareketliliğini azaltma, burada kullanılan kaynakların daha üretken alanlarda kullanılabilmesinin önünü açma, düzenli ve planlı kentleşmeye katkıda bulunma, tarım alanlarının korunması gibi birçok noktada da etkin sonuçlar doğurması muhtemeldir. İlgili vergiden beklenen etkilerin elde edilebilmesinde değerlendirme kriterlerinin objektif yapılması, denetim mekanizmasının etkin çalıştırılması, muafiyet ve istisnalarının kapsamının çok fazla genişletilmemesi, verginin ödenme zamanı noktasında mükelleflere uygun dönemlerin belirlenmesi gibi kriterler önemlidir. Vergilendirme sonucu elde edilen kaynağın, hizmet maliyetlerinin finansmanının sağlanması noktasında da bütçeye ek bir gelir kalemi yaratma potansiyeli oldukça yüksektir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi* (15. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alkan, A. (2017). *Teoride ve Uygulamada Kentsel Rantların Vergilendirilmesi* (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Alonso, W. (1960). A Theory of the Urban Land Market. *Papers and Proceedings Regional Science Association*. 6, 149-157.

- Alterman, R. (2011). Is Capturing the “Unearned Increment” in Land Value Still a Viable Idea? A Cross-national Analysis. *The Klutznick Center for Urban and Regional Studies*, 458-477.
- Aslan, M. (2014). Kentsel Rantların Vergilendirilmesi. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, 117-134.
- Belediye Gelirleri Kanunu (1948). T. C. Resmî Gazete. 6953, (01.07.1948).
- Belediye Gelirleri Kanunu (1981). T. C. Resmî Gazete.17354, (29.05.1981).
- Bess, P. (2018). Henry George’s Land Value Tax: An Idea Whose Time Has Come?”, *American Affairs*, 2 (1), 56-75.
- Bıyık, G. (2017). Kamu Tercihi Teorisi Perspektifinde Türkiye’de Kentsel Rantların Vergilendirilmesi. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, *Gazi Akademi Genç Sosyal Bilimciler Sempozyumu 2017 Özel Sayısı*, 239-254.
- Bird, R. ve Slack, E. (2007). Taxing Land and Property in Emerging Economies: Raising Revenue . . . and More?. İçinde Gregory K. ve Y. Hong (Ed.), *Land Policies and Their Outcomes* içinde (204-233). Lincoln Institute of Land Policy, Canada.
- Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2020). T. C. Resmî Gazete. 31045, (14.12.2020).
- Değirmendereli, A. (2016). Rant Vergisi Tartışmaları Bağlamında Kentsel Rantın Vergilendirilmesi Konusundaki Gelişmeler ve Bir Çözüm Önerisi. *Paradigma*, 1 (1), 47-61.
- Dye, R. ve England, R. (2010). Assessing The Theory And Practice Of Land Value Taxation. Lincoln Institute of Land Policy. Erişim Adresi https://www.lincolnst.edu/sites/default/files/pubfiles/assessing-theory-practice-land-value-taxation-full_0.pdf
- Ergül, M. T. (2006). Tapu Harçlarına İlişkin Olarak Gerçek Satış Bedelinden Daha Düşük Vergi Değerinin Beyan Edilmesi Durumunda Geriye Dönük Tarhiyat ve Ceza Uygulanamaz. *Mali Çözüm*, 78, 217-219.
- Ersoy, M. (2000). İmar Planı Uygulamalarında Düzenleme İşlemi. M.Ersoy ve H.Ç.Keskinok (Ed.), *Mekan Planlama ve Yargı Denetimi* içinde (1-17). Yargı Yayınevi.
- Fainstein, S. (2012). Land Value Capture and Justice. İçinde Gregory K. ve Y. Hong (Ed.), *Value apture and Land Policies* içinde (21-40). Lincoln institute of land policy, ABD.
- Furtado, F. (2000), Colombia. R. V. Andelson (Ed.), *Land-Value Taxation Around the World* içinde (97-110). The American Journal of Economics and Sociology, New York.
- Grether, D. ve Mieszkowski, P. (1974). Determinants of Real Estate Values. *Journal of Urban Economics*, 1 (2), 127-145.
- Gwamna, E. Zahari, W. ve İsmail, M. (2015). Determinants of Land se and Property Value. *Advanced Science Letters*, 4, 400–407.
- Hemmings, P. (2011). How to Improve the Economic Policy ramework for the Housing Market in Israel. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 912. Paris: OECD Publishing.
- Kaya, F. (2011). Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 361, 85-92.
- Keleş, R., Geray, C. ve Ay, C. (1999). *Kentsel Toprak Rantının Kamuya Kazandırılması*, Ankara: Ötüken Yayınevi.
- Kılıçaslan, H. ve Yavan, S. (2017). Rant Vergisi: Avusturya Ve İsviçre Örnekleri Ve Türkiye’ye İlişkin Bir Değerlendirme. *AKÜ İİBF Dergisi*, 18 (1), 47-60.

- Koçak, H. (2009), İmar Uygulamasında Düzenleme Ortaklık Payı. TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası 12. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı: Ankara, Erişim Adresi http://www.hkmo.org.tr/resimler/ekler/213a8959a9a9658_ek.pdf
- Koçak, H. (2012). İmar Plânları Ve Parselasyon İle İlgili Danıştay Kararları. Erişim Adresi <http://tapu-kadastro.net/index.php/mevzuat/yargi-kararlari/317-danistay-kararlari-imar-uygulamalari>
- Liew, C. ve Haron, N. (2013). Factors nfluencing the Rise of House Price in Klang Valley. *International Journal of Research in Engineering and Technology*, 2 (10), 261-272.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü (2020). Mahalli idareler bütçe istatistikleri. Erişim Adresi <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>.
- Munshifwa, E. (2017). Land Value Capture in Support of City Infrastructure in Zambia: Challenges and Door-Step onditions for Adoption. *Annual Conference on Land And Poverty*. Erişim Adresi <https://www.researchgate.net/publication/315767376>
- Nadaroğlu, H. (1978). *Mahalli İdareler- Ekonomisi Felsefesi Uygulaması*, İstanbul: Sermet Matbaacılık.
- Nikes, Ş. (2003). 3194 Sayılı İmar Kanunu'nun 18. Maddesi Uyarınca Yapılan Arsa ve Arazi Düzenlemelerinde Karşılaşılan Sorunlar. *G.Ü. Fen Bilimleri Dergisi*, (16) 4, 759-767.
- Oral, B. G. (2017). *Kamu Özel Sektör İşbirlikleri Finansmanı Rant Vergisi* (1. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Polat, S. ve Eser, L.Y. (2020). Gayrimenkul Değer Artışlarına İlişkin 3194 Sayılı İmar Kanunu'nda Yapılan Düzenlemenin Rant Vergisi Kapsamında Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, 28 (254), 63-71.
- Polat, S. (2021). Kamu Kaynaklı Gayrimenkul Değer Artışlarının Vergilendirilmesi: Türkiye İçin Bir Öneri. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Prest, A. (1981). *The Taxation of Urban Land*. Manshester: Manchester University Press.
- Ricardo, D. (2013). *Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri*. (Çev. B. Zeren) (III. Baskı) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Roukouni, A. ve Medda, F. (2012). Evaluation of Value Capture Mechanisms as a Funding Source for Urban Transport: he Case of London's Crossrail. *Social and Behavioral Sciences*, 48, 2393-2404.
- Rüzgaresen, C. (2012). Su ve Kanalizasyon Hizmetleri İçin Alınan Harcamalara Katılım Payları ve Bu Paylar Nedeniyle Tüketici Mahkemelerinde Açılan Davalar. *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 89-122.
- Saraçoğlu, F., Çakır, E. ve Çakır, M. (2015). Rant Vergisi ve Ülkemizdeki Tartışmalar. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17 (3), 83-99.
- Selik, M. (1982). *Marksist Değer Teorisi*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları- 100. Doğum Yılında Atatürk'e Armağan Dizisi: 26.
- Sirmans, S. ve Benjamin, J (1991). Determinants of Market Rent, *The Journal of Rela Estate Research*, 6 (3), 357-379.
- Smith, A. (2009). *Milletlerin Zenginliği*. (Çev H. Derin) (III. Baskı) İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.

- Smolaka, M. (2015). Value Capture a Land Based Tool to Finance Urban Development. Lincoln Institute of Land Policy. Erişim Adresi <https://www.slideshare.net/lincolninst/value-capture-a-land-based-tool-to-finance-urban-development>
- TDK (2020), Rant. Erişim Adresi <https://sozluk.gov.tr/>
- Tunçer, M. ve Rakıcı, C. (2014). Rant Vergisi Üzerine I. *Yaklaşım Dergisi*, 258, 231-238.
- Tunçer, M. ve Rakıcı, C. (2014b). Rant Vergisi Üzerine II. *Yaklaşım Dergisi*, 259, 260-264.
- Tunçer, M. ve Coşar, S. (2017). Dünyada Rant Vergisi Uygulamaları ve Türkiye'ye Yönelik Öneriler. I. International Congress on Vocational and Technical Sciences (*UMTEB-I*), 1008-1019.
- Uju, I. ve Iyanda, S. (2012). Comparative Analysis of The Determinants of Residential Land Values. *Chinese Business Review*, 11 (2), 187-192.
- Ulusoy, A. ve Akdemir T. (2013). *Mahalli İdareler* (8. Baskı) Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Umay, A. (2006). Kentsel Rantlar Nedeniyle Oluşan Gelirlerden Kamunun Pay Alması Gerekmez Mi?. *Mali Klavuz Dergisi*, 31, 109-112.
- Walters, L. (2012). Land Value Capture in Policy and Practice, World Bank Conference on Land and Poverty, Washington. Erişim Adresi http://www.landandpoverty.com/agenda/pdfs/paper/walters_full_paper.pdf
- Wang, Y., Potoglou, D., Orford, S. ve Gong, Y. (2015). Bus Stop, Property Price and Land Value Tax: A Multilevel Hedonic Analysis with Quantile Calibration. *Land Use Policy*, 42, 381-391.
- Yılmaz, M. (2010). İmar Kanunu'nun 18. Maddesi Çerçevesinde Düzenleme Ortaklık Payı Kavramı ve Uygulamaları. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 16 (3), 37-83.
- Zhao, Z., Das, K. V. ve Larson, K. (2012). Joint Development as a Value Capture Strategy for Public Transit Finance. *Journal of Transport and Land Use*, 5 (1), 5-17.
- Zhou, T., Zhao, R. ve Zhou Y. (2017). Factors Influencing Land Development and Redevelopment During China's Rapid Urbanization: Evidence From Haikou city, 2003–2016. *Sustainability*, 9, 1-17.

THE TAXATION OF PUBLIC SOURCED URBAN RENT IN TURKISH TAX SYSTEM: EVALUATION OF LEGISLATION AND TAX PROPOSAL

Extended Abstract

Aim: One of the most important reasons to arise urban rent is the activities of the public in the urban area. There is no doubt that public works, zoning regulations and urban transformation works have positive influences on property values. It is offered by several economists that these value increases, which are created by the public and do not rely on any labor and capital, should be taxed. Thus, urban rents are taxed in many countries. There are regulations for taxation of urban rent at various tax laws in the Turkish tax system. However, many of these regulations are far from function as an urban rent tax. The purpose of this study is to judge the regulations about taxing the rising value of real estate in Turkish tax system on the context of the Increment Value Tax.

Method(s): This study includes a theoretical discussion. In the present study, first of all, conceptual explanations have been made. Afterwards, the history, scope and characteristics of the urban rent tax were mentioned. Then, the regulations for taxing real estate value increments within the Turkish tax system were evaluated in the context of urban rent tax. Immediately after the evaluation, a new tax proposal has been made.

Findings: In the domestic literature, it is accepted that some tax regulations in the Turkish tax system are similar to urban rent taxes. However, in most of the studies, it has been seen that regulations that cannot be directly associated with urban rent taxes such as property tax, valuable house tax, title deed fees are also accepted as rent tax. This assumption is the result of a broad perspective. In our opinion, although there is no direct urban rent tax in the Turkish tax system, it is possible to evaluate some regulations in this category. In this context, in our opinion, the regulations such as the goodwill applied in the past, the share of participation to expenditures that continue to be applied today, the development readjustment share, and the regulations for obtaining the value increase share in context the regulations in the zoning law numbered 3194 are directly similar to the public-sourced urban rent taxes. In order to be accepted as a publicly funded urban rent tax, these regulations for taxing the increases in the value of real estate during the process must fulfill the functions expected from urban rent taxes in terms of purpose and scope. However, there is no provision in any of these regulations that deals with all the factors (public works, zoning regulations, urban transformation) that cause public-sourced urban rent. In addition, a direct increase in value has not been determined in the relevant regulations and the rent cannot be revealed clearly. It has been concluded that the regulations expressed in this context are insufficient in terms of taxation of urban rents in terms of both purpose and scope and other criteria discussed in the study.

Conclusion: There is a need for a comprehensive regulation for taxing publicly sourced urban rents in the Turkish tax system. At this point, a new tax proposal that takes into account all public-sourced value formations has been made. The tax is called Real Estate Value Increase Tax and its subjects have been determined as the surplus value formation that occurs in the real estate value as a result of public works services, zoning plan changes and urban transformation studies. At the point of determination of tax assesment, valuation method is adopted before and after the public investment or decision. The tax table is designed with a simple incremental rate varying between 10% and 50%. Annuity formation up to 10% of the property value for all three value elements is exempt from tax. One of the important issues on urban rent taxes is the time to pay the tax. At this point, our opinion is that the tax is paid after the realization (sale or transfer of the immovable). It is expected that the tax proposed within the framework of these procedures and principles will serve a purpose to strengthen taxation principles, especially justice. In addition, it is likely to have effective results in many points such as reducing the mobility of speculative real estate, enabling the resources used here to be used in more productive areas, contributing to regular and planned

urbanization, and protecting agricultural lands. The criteria such as making the valuation criteria objective, operating the audit mechanism effectively, not expanding the scope of exemptions and exceptions too much, determining the appropriate periods for the taxpayers at the point of payment of the tax are so important in order to obtain the expected effects from the relevant tax. The resource obtained as a result of taxation has a very high potential to create an additional income item in the budget at the point of financing the service costs.