

Arsa ve Arazilere Yönelik Mali Yükümlülükler Çerçevesinde Kentsel Rantların Vergilendirilme(me)si¹

Tacim Yaygır²
Canatay Hacıköylü³

Arsa ve Arazilere Yönelik Mali Yükümlülükler Çerçevesinde Kentsel Rantların Vergilendirilme(me)si

Öz

Kentleşme ile birlikte taşınmazların değerlerinde çeşitli nedenlerle olumlu yönde bir değişim olmaktadır. Taşınmazların değerlerinde görülen bu artışlar kentsel rantların önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Taşınmazların değerlerindeki bu artışın ana kaynağı ise kamusal mal ve hizmetlerdir. Kentsel rant alanındaki en önemli sorunlardan birisi arazi ve arsa spekülasyonudur. Arazilere arsaya dönüşen kişiler ciddi oranda haksız kazanç niteliği ağır basan kazançlar (rant) elde edebilmektedir. Taşınmazlardaki değer artışlarından elde edilen rantların bir kısmının sosyal adaleti sağlamak amacıyla kamu kesimine aktarılması gereklidir. Kentsel rantların kamuya kazandırılmasında en önemli araç bu rantların vergilendirilmesidir. Bu çalışmada arsa ve arazilere ilişkin Türk vergi sisteminde yer alan mali yükümlülükler incelenmiştir. Kentsel rantın ana kaynağı olan arazi ve arsalarla ilişkin Türk vergi sisteminde yer alan mali yükümlülüklerin kentsel rantları tam olarak vergileyemediği söylenebilir.

Taxation of Urban Rents within the Scope of Financial Obligations for Land of Parcel

Abstract

With urbanization, the values of immovables are changing positively for various reasons. These increases in the value of the immovable are an important part of urban unearned income. The main source of this increase in the value of immovables is public goods and services. One of the most important problems in urban unearned income is the land and land speculation. Those who turn into land are able to unearned income (rent) that are seriously unfairly earning. Some of the unearned income obtained from the value increases in the immovables are required to be transferred to the public sector in order to provide social justice. Taxation of these unearned income is the most important means of bringing urban unearned income to the public. In this study, financial obligations in the Turkish tax system related to land and land were examined. It can be said that the financial obligations in the Turkish tax system concerning the main source of urban unearned income are not fully taxable on urban unearned income.

Anahtar Kelimeler: Arsa ve Arazi, Rant Vergisi

Keywords: Land, Unearned income.

1. Giriş

Mali güce göre vergi alınması vergilendirmede önemli ilkelerinden biridir. Mali gücün göstergeleri ise gelir, harcama ve servettir. Mali gücün göstergelerinden biri olan servet uzun yıllar önemli bir vergi konusu olarak değerlendirilmiş ve buradan elde edilen gelir kamu harcamaları için finansman kaynağı oluşturmuştur. Günümüzde servet vergileri eski önemini kaybetmiş olsa da bazı amaçlarla vergi sistemlerinde yerini korumaktadır. Bu amaçlar şunlardır:

- Vergilemede adalet ve eşitliği sağlamak,
- Ekonomik etkinliği sağlamak,

¹Bu çalışma Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda Yrd. Doç. Dr. Canatay Hacıköylü danışmanlığında Tacim Yaygır tarafından "Türk Vergi Sisteminde Arsa ve Arazilere Yönelik Mali Yükümlülükler" ismiyle tamamlanarak 30.05.2017 tarihinde savunulan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

² Arş. Gör., Anadolu Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü. tacimyaygir@anadolu.edu.tr. Yazar ORCID bilgisi: <https://orcid.org/0000-0003-4844-1537>.

³ Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü. hacikoylu@anadolu.edu.tr. Yazar ORCID bilgisi: <https://orcid.org/0000-0002-8853-6461>.

- Gelir vergisinin kontrolünü sağlamak,
- Servetin verimliliğini arttırmak,
- Hazineye gelir sağlamak vb.

Ülkemizde uygulanan servet üzerinden alınan vergilerinden en önemlisi emlak vergisidir. Yönetimi yerel idarelere bırakılmış sürekli ve özel nitelikte bir servet vergisi olan emlak vergisinin konusunu arsa ve araziler ile birlikte binalar oluşturmaktadır. Emlak vergisinin konusunu oluşturan arsa ve araziler gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi ile tapu ve kadastro harcının konusuna da girmektedir.

Kentleşme olgusunun bir sonucu olarak arazileri arsaya dönüşen toprak sahipleri ciddi oranda haksız kazanç niteliği ağır basan kazançlar (rant) elde edebilmektedir. Bu rant gelirlerinin ana kaynağı çoğu zaman kamunun yapmış olduğu bir takım kamusal hizmetler ile imar uygulamalarıdır. Son yıllarda özellikle büyük şehirlerde arsa spekülasyonu yaygınlaşmış, inşaat işi ile uğraşanlar ve arsa spekülâtörleri bu sebeple rant geliri elde etmişlerdir. Arsa spekülasyonu üzerinden sağlanan bu rant gelirlerinin gelir dağılımını bozucu ve sosyal adaleti zedeleyici etkileri ortaya çıkmış bulunmaktadır. Dolayısıyla taşınmazlardan sağlanan bu rant gelirlerinden kamunun pay almasını sağlamak bir zorunluluk haline gelmiştir. Kentsel rantların kamuya kazandırılmasında en önemli araç bu rantların vergilendirilmesidir. Buna bağlı olarak ülkemizde son yıllarda "Rant Vergisi" tartışmaları ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada mevcut yasal düzenlemelerde arsa ve arazilere yönelik mali yükümlülükler ele alınarak kentsel rantların vergilendirilmesi üzerine değerlendirme yapılmış ve öneriler sunulmuştur.

2. Arazi Kavramı

Arazi kavramı Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde geçmektedir. Söz konusu maddeye göre "*Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tâbidir*" (Emlak Vergisi Kanunu, 2018, md. 12). Emlak Vergisi Kanunu, Türkiye sınırları içerisinde bulunan arazilerin vergiye tâbi olacağını belirtmiş ancak arazinin bir tanımını yapmamıştır.

Arazi, kullanılan toprağı belirlemek için tabii (çit, duvar, yol vb.) ve yapay işaretlerle çevrilmiş yeryüzü parçası olarak tanımlanabilir (Can vd., 2012, s. 79). Arazi, imar uygulaması geçmeyen toprak parçasıdır. Vergi hukukunda arazi genel olarak "*Arz üzerinde sınırları dağ, çit, duvar, ağaç, yol veya nehirler ve sular veya kanallar gibi tabii ve suni işaretlerle çevrilmiş bulunan yeryüzü parçası olarak tarif edilmekte, arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve dikilen şeyler de arazi olarak sayılmaktadır*" (Arslanoğlu ve Pınarcık, 1972, s. 68).

Arazilerin belediye ve mücavir alan⁴ hudutları dâhilinde bulunup bulunmamasının vergiye tâbi olmak bakımından bir önemi yoktur. Türkiye sınırları dâhilindeki bütün araziler vergiye tabi olmaktadır (Vural, 1998, s. 148). Türkiye sınırlarından, Türkiye Cumhuriyeti'nin egemenlik haklarını kullandığı kara ve deniz sahalarını çevreleyen siyasi ve milli sınırlar anlaşılmalıdır (Arslanoğlu ve Pınarcık, 1972, s. 41).

⁴Mücavir alan, belediye sınırı dışında yer alan bir kısım alanların imar denetiminin koruma ve geliştirme amaçlı olarak belediyelerin denetimine verilmesi olarak ele alınmaktadır. Mücavir alanların belediye sınırlarına bitişik olması gerekmemektedir. Ayrıca köyler de mücavir alan kapsamına girebilmektedir, <http://www.csb.gov.tr/iller/dosyalar/imajlar/imaj5538/rqZkt.pdf>, (Erişim tarihi: (11.12.2016). 06.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmiyedi İlçe Kurulması ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile bütün büyükşehir belediyelerin sınırları il mülki sınırları olarak belirlenmiştir. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6360.pdf> (14..12.2016).

3. Arsa Kavramı

Arsa kavramı da Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin birinci bendinde *"Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tabidir"* hükmü yer almaktadır (Emlak Vergisi Kanunu, 2018, md. 12). Bu hükme göre genel olarak arsalar, arazi kavramı içerisinde düşünülmektedir. Ancak arsalar için farklı vergi oranının belirlenmiş olması ve arsaların araziden ayrı olarak beyan edilmesinden dolayı arsa kavramının ayrıca tanımının yapılması gerekmektedir. Bu durumun bir gereği olarak Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 2. bendinde arsa kavramı tanımlanmıştır;

"Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır.

Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belli edilir.

Aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar" (Emlak Vergisi Kanunu, 2018, md. 12).

Kanun hükmüne göre arsa kavramı, üzerinde inşaat yapılabilecek, parsellenmiş ve parselleme işlemi (parselasyon) belediyeler tarafından onaylanmış arazileri ifade etmektedir. Bu kapsamda, belediye sınırları içerisinde ilgili belediyelerce parsellenmiş arazi ile mücavir alanlarda inşaat ruhsatları belediyece verilmesi gereken parsellenmiş araziler arsa olarak değerlendirilir (Mert vd., 1994, s. 248).

Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin 3. bendine göre, belediye sınırları içerisinde veya dışarısında bulunan parsellenmemiş araziler de arsa kavramı içerisinde değerlendirilebilecektir. Bu kapsamda belediye sınırları içerisinde veya dışarısında parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir. Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkiye istinaden hangi arazilerin arsa olarak değerlendirileceğini 11.03.1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 1983/6122 numaralı "Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar" ile belirlemiştir.

Bakanlar Kurulu Kararı incelendiğinde⁵ arsa sayılacak arazilerin belirlenmesinde, arazilerin belediye sınırları içerisinde olup olmamasına göre bir ayrıma gidilmiştir. Buna göre, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde olup da imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunan ve zirai faaliyette kullanılmayan parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa olarak değerlendirilir. Yine belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde olan, ancak imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış yerlerde bulunmamakla beraber fiilen kullanılabilir halde bulunup, ilgili belediyenin su-yol, yol-otobüs, su-temizlik, su-otobüs, otobüs-temizlik, yol-temizlik gibi hizmetlerinden en az ikisinden faydalanmakta olan yerlerde bulunan parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa olarak değerlendirilir. Ayrıca yukarıda belirtilen yerlerde bulunan arazi ve arazi parçaları boş tutuldukları, bir yıldan fazla nadasa bırakıldıkları, beyanda bulunulması gereken yılı izleyen yılbaşından itibaren 5 yıl içinde herhangi bir şekilde (Kamulaştırma hariç) başkasına devir ve temlik edildikleri takdirde arsa sayılarak, geçmiş yıl vergileri arsaya ait nispet üzerinden tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Gelir İdaresi Başkanlığı da bir özelgesinde, yoklama sonucu arazinin zirai faaliyette kullanılmadığı, başka amaçlara tahsis edildiği, boş veya iki yıl üst

⁵Bakanlar Kurulu'nun 11.03.1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1983/6122 numaralı kararı. http://www.verginet.net/dtt/2/836122ARSASAYILACAKPARSELLENMEMISARAZIHAKKINDAKARAR_2071.aspx (Erişim tarihi: 13.12.2016).

üste nadasa bırakıldığı tespit edilen arazinin arsa olarak sayılması gerektiği görüşünü vermiştir.⁶ Bu kapsamda arsa olarak sayılmayan arazi ve arazi parçaları yukarıda belirtilen şartlardan dolayı arsa olarak değerlendirildiğinde içinde bulunulan yıl ile geçmiş yıl vergileri ikmalen tarh, tahakkuk ve tahsil edilir (Can vd., 2012, s. 76).

Burada üzerinde durulması gereken husus arazi ve arazi parçalarının beyanda bulunulması gereken yılı izleyen yılbaşından itibaren 5 yıl içerisinde herhangi bir şekilde başkasına devir ve temlik edilmesinde 5 yıllık sürenin ne zaman başlayacağıdır. Çünkü Bakanlar Kurulu Kararı'nda sürenin beyanda bulunulması gereken yılı takip eden yılbaşından itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Oysaki günümüzde uygulanan emlak vergisinde beyanname verilmemektedir. Emlak vergisine konu arazilerin matrahını 4 yılda bir "Takdir Komisyonlarınca" belirlenen "Arazi Asgari Birim Değerleri" üzerinden hesaplanan vergi değeri oluşturmaktadır. Dolayısıyla 5 yıllık süre, takdir komisyonunun asgari birim değeri tespit ettiği yılı takip eden yılbaşından itibaren başlamaktadır (Can vd., 2012, s. 76).

Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup konut, turistik ya da sanayi tesis yapılmak amacıyla parsellenen ve tapuya da bu yolla şerh verilen araziler de arsa olarak değerlendirilir. Bakanlar Kurulu Kararı'na bakıldığında bu türdeki arazi ve arazi parçalarının arsa sayılması için iki şart vardır;

- Bu tür yerlerin öncelikle imar planı içerisinde yer alması gerekmektedir. Aksi durumda parselasyon işlemi gerçekleşmez.
- İmar planına uygun şekilde parselasyon işlemi yapılan bu yerlerin tapuya tescil edilmiş olması da gerekmektedir (Mert vd., 1994, s. 253).

Bu iki şartı sağlayan yerlerin arsa sayılması için fiilen kullanılıp kullanılmamasının veya zirai faaliyette kullanılıp kullanılmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Bu gibi yerlerin arsa olarak değerlendirilmesi tapuya tescil tarihini takip eden bütçe yılından itibaren başlamaktadır.⁷

Belediye sınırları dışında olup da deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunan, sınai veya turistik önemi veya hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve İmar ile İskân Bakanlığı'nın⁸ önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanların sınırları içerisinde bulunan, imar ile iskân sahası olarak belirlenen yerlerdeki arazi ve arazi parçaları da arsa olarak değerlendirilecektir. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bu tür arazilerin arsa olarak değerlendirilmesi için 3 şart bulunmaktadır;

- Bu yerlerin imar planında bulunması gerekmektedir.
- Bayındırlık ve İskân Bakanlığının (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) önerisine istinaden Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanların sınırları içerisinde bulunması gerekmektedir.
- Bu yerlerin imar planında iskân sahası olarak ayrılmış olması gerekmektedir (Can vd., 2012, s. 78).

4. Arazinin Arsaya Dönüşüm Süreci

Kent sayısının ve buna bağlı olarak kent nüfusunun artması olarak ifade edilen kentleşme, toplumsal gelişmenin simgesi olarak görülmüş, bunun sonucu olarak kentleşme kavramına hep olumlu anlamlar yüklenmiştir. Ancak, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde kentleşme pek

⁶Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 17.05.2001 tarih ve 26912 sayılı Özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/91500> (Erişim tarihi: 14.12.2016).

⁷03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim tarihi: 14.12.2016).

⁸Günümüzde Çevre ve Şehircilik Bakanlığı olmuştur.

olumlu sonuçlar doğurmamakla birlikte, kırsal kesimden kentlere göç edilmesinden dolayı bu yerlerdeki ekonomik ve toplumsal sıkıntılar kentlere taşınmış, sağlıksız ve kaçak yapılaşma artmıştır (Keleş vd., 1999, s. 17).

Kentleşme olgusuyla birlikte ortaya çıkan en önemli sorun toprak sorunudur. Toprak fiziksel olarak üretilmeyen bir kaynak olması vasıtasıyla ülkeler için önem arz etmektedir (Oğuzbir, 2012, s. 84). Geçmişte sadece üretim ögesi olarak görülen toprağa bakış açısı günümüzde farklıdır. Günümüzde toprak, insanlığın ortak malı olarak nitelendirilen doğal kaynaklar arasında sayılmaktadır. İnsanın bütün etkinlikleri toprak üzerinde gerçekleşmekte ve toprak insanlar tarafından türlü amaçlarla kullanılmaktadır. Topraklar kullanım amacına göre tasnif edildiğinde, tarımsal arazi – kentsel arsa kavramları karşımıza çıkmaktadır. (Keleş vd., 1999, s. 20).

Tarımsal arazi doğal bir kaynak olup, tarımsal üretim amacıyla kullanılmaktadır. Tarımsal arazinin değeri, üzerinde üretilebilecek tarımsal ürünün niteliğine göre oluşmaktadır (Akın, 2007, s. 35). Kentsel arsa ise imar planı sonucunda parsellenmiş, üzerindeki imar hakları belirlenmiş ve altyapı sistemlerine bağlanmış topraklardır (Tekeli, 2009, s. 53). Tarımsal arazi ile kentsel arsa arasında kalan kentsel arazi kavramından da bahsedilmektedir. Kentsel arazi, henüz imar hakları belirlenmemiş ancak yakın bir gelecekte arsa olması düşünülen ve bu nedenle alım-satıma konu olan arazilerdir. Bu arazilerin piyasa değerleri, üzerinde üretilen ürünün niteliğine göre değil, kentsel arsa olma olasılıklarına göre belirlenmektedir (Kılınçaslan, 2010, s. 179).

Yukarıda bahsedilen kentleşme olgusunun bir sonucu olan nüfus artışıyla birlikte barınak, okul, hastane, park, yol, su, elektrik gibi ihtiyaçlar ve talepler meydana gelmiştir (Tekeli, 2009, s. 23). Kentleşme ile birlikte artan nüfusun ihtiyaç ve taleplerini karşılamak için tarımsal araziler kent arsalarına dönüşmektedir.

Günümüzde bir arazinin arsa olarak değerlendirilmesi için kadastral haritasının, hâlihazır haritasının, imar planının ve parselasyon planının yapılıp ilgili idarelerce onaylanıp parsellere ayrılması ve tapu kütüğüne kayıt edilmesi yeterli görülmektedir. Bu durumda kadastro, değer boyutuna ulaşmadığı için ortaya çıkan haksız kazanç vergilenememektedir. Böylece arsa spekülasyonunun önü açılmaktadır (Oğuzbir, 2012, s. 85).

Kent sayısının ve bu kentlerde yaşamakta olan nüfusun artmasıyla birlikte arazileri arsaya dönüşen toprak sahipleri “rant” geliri elde etmektedirler (Ökmen ve Yurtsever, 2010, 59).

5. Rant ve Kentsel Rant Kavramı

Rant kavramı, Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe sözlüğünde “*üretim faktörlerinden biri olan doğanın aldığı pay, kira*”⁹ olarak tanımlanmaktadır. Halk dilinde ise rant kavramı, spekülatif amaçlar ile para kazanmak olarak kullanılmaktadır (Saraçoğlu vd., 2015, s. 85). Türk Dil Kurumu’nun yapmış olduğu tanım dar anlamda bir tarif olmakla birlikte geniş anlamda rant kavramı tanımının yapılması da mümkündür. Geniş anlamda rant kavramı taşınmaz değerlerinde emeğe bağlı olmadan oluşan artış olarak tanımlanmaktadır (Ökmen ve Yurtsever, 2010, s. 59). Sermayeden elde edilen gelir faiz, emekten elde edilen gelir ücret, müteşebbisin hissesine düşen gelir kâr ve topraktan elde edilen gelir rant olarak tanımlanmaktadır (Kılınçaslan, 2010, s. 185).

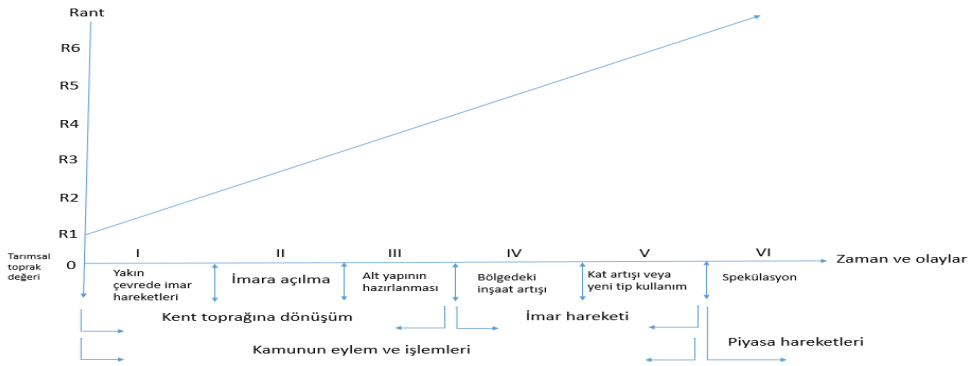
Kent arazisi sahibinin hiç emek göstermeden, hiç riske girmeden doğal ve kıt bir kaynak olan

⁹http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.587175a37ecc06.029363 (Erişim tarihi: 08.01.2016)

toprağa sahip olması nedeniyle toplumda meydana gelen gelişmelerden dolayı rant geliri elde etmesine kentsel rant denilmektedir (Tekeli, 2009, s. 26). Kentsel rantı meydana getiren nedenlerin başında hızlı nüfus artışı ve sanayileşme gelmektedir. Hızlı nüfus artışı ve sanayileşme sonucu taşınmazlardaki değer artışları kentsel rantın ana kaynağıdır.¹⁰ Bunların dışında merkeze yakınlık, spekülâtörler, yapılaşma, turizm, kentsel dönüşüm projeleri, yabancı yatırımlar, kamu uygulamaları kentsel rantları etkileyen faktörlerdir (Kaya, 2011, ss. 86-87).

Kentsel rant alanındaki en önemli sorunlardan birisi arazi ve arsa spekülasyonudur. Çünkü fırsatçılık peşinde olan kişiler spekülâtif amaçlar ile toprağı bugünkü kullanım değeri üzerinden satın almakta ve arsa olması sonucu oluşan değer üzerinden satmaktadır. Hatta çoğu kez kentler imar planının belirlediğı gelişme yönünde değil, spekülasyona konu olabilecek toprakların bulunduğu yönde gelişmektedir (Çelik, 2007, s. 1).

Şekil 1: Kent Toprağındaki Değer Artış Süreci



Kaynak: Ertürk ve Sam, 2011, s. 160

Yukarıdaki şekilden de anlaşılacağı üzere, başlangıçta tarımsal nitelikli toprağın değeri OR1 iken, yakın çevredeki imar hareketlerinin oluşmasıyla OR2'ye yükselmekte, tarımsal toprağın imara açılması ile değeri OR3'e yükselmektedir. Alt yapının hazırlanması ile de kent toprağı haline dönüşerek değeri OR4'e yükselmekte, bölgedeki inşaat artışı ile beraber değeri OR5'e yükselmektedir. Kentteki büyümenin hızla devam etmesi ile toprağın konumu değişecek, kat artışı, iş bölgesi gibi toprağın yeni tip kullanımlarıyla değeri daha da artarak OR6'ya ulaşacak ve spekülasyona konu olacaktır (Ertürk ve Sam, 2011, ss. 160-161).

İleriki dönemlerde oluşabilecek değer artışlardan faydalanabilmek için, kişilerin ellerindeki arsaları boş bekletmeleri veya bu amaçla arsa satın almaları olarak tanımlanan arsa spekülasyonunun olumsuz birtakım toplumsal etkileri bulunmaktadır (Ertürk ve Sam, 2011, ss. 162-166). Bu etkiler;

- Kalkınmayı yavaşlatıcı,
- Gelir dağılımını düşük gelirli aleyhine bozucu
- Akılcı olmayan kaynak kullanımı,
- Düzensiz kentleşmeyi arttırıcı etkileridir.

Nüfus artışıyla birlikte kamusal nitelikli mal ve hizmet talebi yükselmekte, merkezi ve yerel idareler de bu talepleri karşılamak üzere birtakım kamusal mal ve hizmet sunumunu arttırmakta

¹⁰Türk Vergi Sistemi sorunlar-çözüm önerileri, gayrimenkul, kentsel rantlar ve yeni bir vergileme modeli (2002). Ankara: TOBB yayınları, 15. bölüm, s. 425

ve daha çok kaynak ihtiyacı duymaktadır. Dolayısıyla taşınmazlardaki değer artışlarından elde edilen rantların bir kısmının kamu kesimine aktarılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu durumu kentte yaşayanların, kentin sunduğu imkânlardan faydalanmasının karşılığı olarak ifade eden görüşlerde bulunmaktadır.¹¹

Merkezi ve yerel yönetimlerce gerçekleştirilen alt yapı ve sanayi hizmetlerinin sonucu olarak ortaya çıkan kentsel rantların kamuya kazandırılmasında en önemli araç bu rantların vergilendirilmesidir. Vergilendirme dışında kentsel rantların kamuya kazandırılması konusunda çözüm önerileri bulunmaktadır. Bunlar; yerel idare tarafından gerçekleştirilen hizmetlerin bedellerinin bu hizmetten yararlananlardan alınması, bir kent vergisi konulması, yerel idarelere emlak vergisi gibi yerel vergi ve harçlarda ek oran uygulama yetkisi verilmesi gibi önerilerdir.¹²

Ülkemizde imar uygulamaları sonucu ortaya çıkan değer artışlarının kamuya kazandırılması amacı ile “Rant Vergisi” tartışmaları ortaya çıkmıştır. 1948 tarihli 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda yer alan, daha sonra 1981 tarihli 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda yer verilmeyen “Değerleme Resmî” ve 1970-1982 yılları arasında uygulanmış olan “Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi” bir nevi rant vergisi olarak nitelendirilmektedir. Yakın tarihte de rant vergisi ile gelişmeler görülmektedir. 2015-2017 Orta Vadeli Program¹³ ile 2016-2018 Orta Vadeli Programlarda¹⁴ rant vergisi ile ilgili gelişmelere rastlamaktayız. 2015-2017 Orta Vadeli Program ile taşınmazdaki değer artışları vergilendirilmek suretiyle kamuya aktarılmak istenmiş ve bu sayede spekülâtif faaliyetlerin önüne geçilerek tasarrufların daha üretken alanlara yönlendirilmesi amaçlanmıştır. Söz konusu rant vergisinin oranı, taşınmazlarda meydana gelen değer artışının %45’i olarak planlanmıştır. Bu sayede elde edilecek gelirlerin yüzde 30’u Çevre Bakanlığı’na, yüzde 70’i plan değişikliğini onaylayan idareye aktarılacağı planlanmıştır¹⁵. 64. hükümetin eylem planında¹⁶ da taşınmaz değer artışlarının kamuya aktarılması ile ilgili önemli gelişmeler bulunmaktadır. Bu gelişmelerden en önemlisi “Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı” ile ilgili düzenlemedir. Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının genel gerekçesine baktığımızda taşınmazlarda yerel ve merkezi idarelerin gerçekleştirmiş olduğu birtakım hizmetler sonucu meydana gelen değer artışlarının (kentsel rantların) kamuya aktarılması benimsenmiştir. Bu kapsamda taşınmaz sektörü ile ilgili getirilmesi düşünülen en önemli yenilik; taşınmaz satışından sağlanan kazançların elde tutma süresine göre kademeli¹⁷ olarak vergilendirilmesine ilişkin düzenlemedir.

¹¹Türk Vergi Sistemi sorunlar-çözüm önerileri, gayrimenkul, kentsel rantlar ve yeni bir vergileme modeli (2002). Ankara: TOBB yayınları, 15. bölüm, s. 422

¹²Türk Vergi Sistemi sorunlar-çözüm önerileri, gayrimenkul, kentsel rantlar ve yeni bir vergileme modeli (2002). Ankara: TOBB yayınları, 15. bölüm, ss. 421-427

¹³2015-2017 Orta Vadeli Program, [http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/11/Orta%20Vadeli%20Program%20\(2015-2017\).pdf](http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/11/Orta%20Vadeli%20Program%20(2015-2017).pdf) (Erişim tarihi: 11.01.2017)

¹⁴2016-2018 Orta Vadeli Program, [http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/12/Orta%20Vadeli%20Program%20\(2016-2018\)\(Revize\).pdf](http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/12/Orta%20Vadeli%20Program%20(2016-2018)(Revize).pdf) (Erişim tarihi: 11.01.2017)

¹⁵<http://emlakkulisi.com/gayrimenkul-deger-artisinda-rant-vergisi/296699> (Erişim tarihi: 05.03.2018)

¹⁶64. Hükümet Programı http://www.basbakanlik.gov.tr/docs/kurumsalhaberler/64.hukumet_programi.pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017).

¹⁷Günümüzde uygulanmakta olan değer artış kazancı hükümlerinde kademeli olarak vergilendirme bulunmamaktadır. Günümüzdeki uygulamaya ilerleyen sayfalarda değinilmiştir.

6. Arsa ve Arazilere Yönelik Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Mali Yükümlülükler

Vergiler farklı kriterler göz önünde bulundurularak farklı sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir¹⁸. Bu sınıflamalardan en yaygın olarak kullanılanı vergilerin konusuna göre sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırmaya göre vergiler üzerinden alındığı konulara göre gelir, servet ve harcama vergileri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Çalışmamızın ana konusunu oluşturan arsa ve araziler, bu üç gruptaki vergilerin tamamının konusuna girmemektedir. Arsa ve arazilerin konusuna girdiği vergi veya harçlar¹⁹ şöyledir;

- Gelir Vergisi kapsamında ticari kazanç, değer artış kazancı, gayrimenkul sermaye iradı
- Kurumlar Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Emlak Vergisi
- Tapu ve Kadastro Harcı

6.1. Arsa ve Arazi Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Gerçek kişiler tarafından arsa ve arazilerin elden çıkarılmasında vergileme açısından üç farklı durum karşımıza çıkmaktadır. Arsa ve arazilerin elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazanç ticari kazanç veya değer artış kazancı olabilmekte veya bazı durumlarda elde edilen kazanç gelir unsuru olarak sayılmamaktadır. Kurumların arsa ve arazileri elden çıkarmasından dolayı elde ettikleri kazançlar ise ticari kazanç olarak değerlendirilmekte ve elde edilen kazancın %50'lik kısmına belirli şartlar altında istisna getirilmiştir.

Gerçek kişiler açısından, ticari kazanç kapsamında arsa ve arazilerin satışından elde edilen gelire ilişkin hükümler Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin 4. ve 6. bentlerinde yer almaktadır. Buna göre "*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar*" (Gelir Vergisi Kanunu, 2018, md. 37/4) ile "*Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar*" (Gelir Vergisi Kanunu, 2018, md. 37/6) ticari kazanç olarak sayılmıştır. Belirli dönemlerde periyodik olarak meydana gelmeyen, geçici olan, genellikle bir teşebbüs sonucu olmadan kişilerin malvarlığında kendiliğinden oluşan kazanç ve iratlara diğer kazanç ve iratlar denilmektedir.²⁰ Diğer kazanç ve iratları diğer gelir türünden ayıran en önemli özellik devamlılık arz etmeyen gelirlerin bu kapsama alınmasıdır. Diğer kazanç ve iratlar, "Değer Artış Kazançları" ve "Arızı Kazançlar" olmak üzere iki kısma ayrılmıştır. Devamlılık arz etmeyen ve ticari bir işletme kapsamında yapılmayan arsa ve arazilerin satışından elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmektedir (Özdemirci, 2003, s. 95). Her gelir türü için farklı vergileme teknikleri öngörüldüğünden ticari kazanç ile değer artış kazancı arasındaki ayırımın bilinmesinde fayda bulunmaktadır.

¹⁸Dolaylı-dolaysız vergiler sınıflandırması, konularına göre vergi sınıflandırması, oran yapısına göre vergi sınıflandırması, spesifik ve ad valorem vergi sınıflandırması, objektif ve sübjektif vergi sınıflandırması, genel-özel vergi sınıflandırması bu sınıflamalara örnek olarak verilebilir.

¹⁹Arsa ve araziler yerel yönetimler tarafından tahsil edilen bina inşaat harcı, yapı kullanım harcı gibi bazı harçların da konusuna girebilmektedir. Ancak uygulamasına ilişkin bilgilerin ve rakamsal büyüklüklerinin tam olarak bilinmemesinden dolayı bu harçlar kapsam dışında tutulmuştur.

²⁰Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında vergisel yükümlülükler rehberi (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın no: 186, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2014gayrimenkul.pdf> (Erişim tarihi: 04.04.2017).

6.1.1. Arsa ve Arazi Alım-Satım İşlerinde Ticari Kazanç Değer Artış Kazancı Ayrımı

Arsa ve arazilerin elden çıkarılmasından elde edilen kazancın ticari kazanç veya değer artış kazancı olarak belirlenmesinde üç önemli unsur bulunmaktadır;²¹

1. Faaliyetteki devamlılık
2. Satışın hangi amaçla yapıldığı
3. Ticari bir organizasyonun varlığı

Arsa, arazi alım-satım işleri meslek edinilerek devamlı bir şekilde devam ettiriliyor ise elde edilen kazanç ticari kazançtır. Tanımda geçen devamlılık unsurunu belirleyen objektif ölçü işlem sayısındaki çokluktur. İşlem sayısındaki çokluk ifadesinden arsa ve arazilerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla ya da takip eden takvim yıllarında art arda satılmış olması anlaşılması gerekmektedir. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı iktisap tarihinden sonra taşınmazların aynı kişiye farklı zamanlarda satılmasını veya farklı kişilere aynı tarihte veya takip eden tarihlerde satılmasını devamlılık unsurunun bir göstergesi olarak değerlendirmiş ve söz konusu durumu ticari kazanç kapsamında değerlendirmiştir²²

Ticari kazanç – değer artış kazancı ayrımı arasındaki ikinci unsur satışın hangi amaçla yapıldığının belirlenmesidir. Eğer arsa ve arazilerin satılması kazanç elde etmek amacıyla yapılıyorsa, bu satıştan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Ticari kazanç – değer artış kazancı ayrımı arasındaki üçüncü unsur ise ticari bir organizasyonun varlığıdır. Arsa ve arazi alım-satımı ticari bir organizasyon içerisinde yapılıyorsa, bu satıştan elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Kentsel rantın ana kaynağı olan arsa ve arazi satışlarının ticari kazanç-değer artış kazancı ayırımında hangi kazancın kapsamına girdiği önem taşımaktadır. Ticari kazanç kapsamında yapılan arsa ve arazi satışları ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tabi tutulmaktadır. Günümüzde uygulanan değer artış kazancı bir nevi rant vergisi olarak nitelendirilmektedir. Değer artış kazancı kapsamında yapılan arsa ve arazi satışları iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde satılmadıkları takdirde bir gelir unsuru sayılmamaktadır. Dolayısıyla rant geliri olarak nitelendirilebilecek bu kazançlar vergi dışında kalmaktadır.

6.1.2. Devamlılık Unsuruna Vergi İdaresinin Bakışı

Vergi idaresi bir takvim yılı içerisinde birden fazla kez tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde devamlılık unsurunun bulunduğunu varsaymaktadır. Vergi idaresi bu yönde çok sayıda görüş bildirmiştir. Belediyeden ihale ile 1 yıllığına kiraladığı 1 adet çay bahçesi, 1 adet büfe ve 35 adet dükkândan çay bahçesini kendisi işleten, büfe ve dükkânları üçüncü kişilere kiraya veren mükellef, kiralamaların ticari bir organizasyon içerisinde yapılmadığını ve bir sonraki yıl ihaleyi kazanıp kazanmayacağını belli olmamasından dolayı kiralama işlemlerinin devamlılık oluşturmadığını, buradan elde ettiği kazancın ticari faaliyet olarak değerlendirilmemesi gerektiğini düşünüp idareden görüş talep etmiştir. Vergi idaresinin ilgili özelgesine²³ göre ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı

²¹Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında vergisel yükümlülükler rehberi (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın no: 186, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2014gayrimenkul.pdf> (Erişim tarihi: 04.04.2017).

²²Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.04.2010 tarihli ve 38418978-2010-GVK-37-4-255 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim tarihi: 04.04.2017).

²³İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.01.2015 tarihli ve 13 sayılı özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/99159> (Erişim tarihi: 13.06.2017).

hallerde faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak işlemde çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılması olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda vergi idaresi, mükellefin üçüncü kişilere 1 adet büfe ve 35 adet dükkân kiralama işlemini devamlılık arz eder önemde bir faaliyet olarak değerlendirmiş, buna göre söz konusu kiralamalardan elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiğine dair görüş bildirmiştir.

Bir başka özgelgeye²⁴ göre, bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için kazanç sağlama niyet ve kasıt gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, kişisel ihtiyaç, kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir. Bu kapsamda trampa yoluyla edinilen arsanın, kat karşılığı müteahhide verilmesi sonucu elde edilen gayrimenkullerin aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişilere aynı tarihte veya izleyen yıllarda satılması durumunda, bu satıştan elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

6.1.3. Devamlılık unsuruna Danıştay'ın bakışı

Vergi idaresi işlem sayısındaki çokluğun devamlılık unsurunun göstergesi olduğunu düşünmektedir. Ancak vergi idaresinin aksine bazı Danıştay kararlarında işlem sayısındaki çokluk devamlılık unsurunun göstergesi olarak değerlendirilmemiştir. İşlem sayısındaki çokluğun yanında satış amacı vb. kriterler göz önünde bulundurulmuştur.

Bir inşaatta birden fazla daire ve dükkân satılması faaliyetini işlem sayısındaki çokluk nedeniyle ticari faaliyet olarak değerlendirip re'sen tarhiyat yapan vergi idaresinin görüşünü Danıştay²⁵ isabetli bulmamıştır. Danıştay'a göre taşınmaz alım, satım ve inşaat işlerinin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için bu muamelelerin önceden beri yapıyor olması gerekmektedir. Bir inşaatta birden fazla daire ve dükkân satışı devamlılık unsurunun bir göstergesi olmayıp, devamlılık unsurundan birden fazla inşaat yapılmasının anlaşılması gerekmektedir. Söz konusu inşaattan başka yapılmış veya yapılmakta olan başka bir inşaatı bulunmayan davacıyı haklı bulan Danıştay, davacı adına yapılan tarhiyatta isabet görmeyerek vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir.

Danıştay başka bir kararında²⁶, veraseten intikal eden tarla vasfındaki arazinin rızaen taksimi sonucu oluşan ve diğer hissedarlara ait parsellerinde satın alınmasından sonra, bu arsaların satışından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilebilmesi için ticari işletme şeklinde bir organizasyonun bulunması gerektiği, birden çok satış yapılmasının devamlılık unsurunun ve ticari organizasyonun varlığına karine teşkil etmeyeceği şeklinde hüküm vermiştir. Yine başka bir kararda²⁷, 1990, 1995 ve 1998 yıllarında iktisap edilen 9 adet taşınmazın aynı günde aynı kişiye satılmasının, devamlılık arz eden bir faaliyet sayılmayacağına yönelik hüküm tesis edilmiştir.

²⁴İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 23.02.2012 tarihli ve 226 sayılı özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/91262> (Erişim tarihi: 13.06.2017).

²⁵Danıştay 4. Dairesinin 18.02.2003 tarih ve 2002/3259 Esas numaralı ve 2003/407 Karar sayılı kararı. https://www.kanunum.com/danistay/XXX/4-Daire-2002-3259-E,-2003-407-K,-18022003-T_xxcd78055#.WT_JyGjyguU (Erişim tarihi: 13.06.2017).

²⁶Danıştay 9. Dairesinin 09.02.2005 tarih ve 2003/1414 Esas numaralı ve 2005/226 Karar sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim tarihi: 13.06.2017).

²⁷Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 01.04.2005 tarih ve 2004/216 Esas numaralı ve 2005/70 Karar sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-2004-216.htm> (Erişim tarihi: 13.06.2017).

6.1.4. Arsa ve Arazi Satışında Değer Artış Kazancı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. maddesinin 6. bendine göre, iktisap şekli ne olursa olsun Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların²⁸, iktisap (edinme) tarihinden başlayarak 5 yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak belirlenmiştir (Gelir Vergisi Kanunu, 2018, mük. md. 80/6). Değer artış kazancının vergiye tabi olması için elde edilen kazancın 2018 yılı için 12.000 ₺'nin üzerinde olması gerekmektedir (Gelir Vergisi Kanunu, 2018, mük. md. 80). Bu anlatılanlar ışığında arsa ve arazilerin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazançları olarak vergilendirilmesi için şu özelliklere sahip olması gerekmektedir (Kızılot vd., 2011, s. 167);

1. Elden çıkarılan arsa ve araziler bir bedel karşılığında edinilmiş olmalıdır.
2. Arsa ve araziler iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde elden çıkarılmalıdır.
3. Arsa ve arazilerin satışından elde edilen kazanç istisna haddinin üzerinde olmalıdır.

Arsa ve arazilerin satışından elde edilen kazançların safi tutarları üzerinden vergi ödenmektedir. Arsa ve arazilerin elden çıkarılmasında safi kazanç, arsa ve arazilerin elden çıkarılması karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan arsa ve arazilerin maliyet bedeli²⁹ ile elden çıkarma vasıtasıyla satıcının üstünde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Arsa ve arazilerin elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazancın ayın ve menfaat olarak alınan kısmı için VUK'un değerlendirme ile ilgili hükümleri uygulanmaktadır (GVK, mük. md. 81).

Bazı durumlarda ise arsa-arazi satışından elde edilen kazanç vergi dışında tutulmuştur. Gerçek kişilerin arsa-arazi satış kazançlarının vergilendirme dışında tutulmasında 3 durum bulunmaktadır;

- Arsa-araziler iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra satılması halinde elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilmeyecektir.
- Bir karşılık olmadan edinilen arsa-araziler ticari kazanç kapsamına girmemek şartıyla ne zaman satılırsa satılınsınlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmeyecektir.
- Arsa-arazilerin elden çıkarılmasından elde edilen değer artış kazancının vergiye tabi olabilmesi için istisna haddinin üzerinde olması gerekmektedir. İstisna haddinin altında kalan değer artış kazançları için vergi ödenmeyecektir. 2018 yılı için istisna tutarı 12.000 ₺'dir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin arsa-arazi satışlarından elde ettikleri kazanç ticari kazanç kapsamında kurum kazancı sayılacak ve vergiye tabi olacaktır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kurumların arsa-arazi satışından elde ettikleri kazançlar için istisna düzenlenmiştir. Buna göre kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan arsa ve arazilerin satışından

²⁸ GVK md. 70'de belirtilen mal ve haklar şunlardır;

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı
2. Voli mahalleri ve dalyanlar
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar
7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları

²⁹ Maliyet bedelinin tespit edilememesi durumunda takdir komisyonlarınca VUK hükümlerine göre tespit edilen bedel, kazancı işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son envanter veya bilanço kayıtlarında gösterilen değer esas alınmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 2018, mük. md. 81).

doğan kazancın %50'lik kısmı belirli şartlar altında vergiye tabi olmamaktadır (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2018, md. 5/e). Böyle bir istisnanın getirilmesindeki amaç kurumların işletme sermayesinin arttırılması ve mali yapılarının güçlendirilerek, ticari faaliyetlerinin gelişmesini sağlamaktır (Tuğlu, 2010, s. 106).

Bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları arsa-arazi satış kazançları için de istisna düzenlenmiştir. Buna göre bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefillerinin ve bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip oldukları arsa-arazilerin bu borçlara karşılık olarak bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna devrinden sağlanan hasılatın, borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Bankalar tarafından kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri arsa-arazi satışından doğan kazançların ise %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır. (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2018, md. 5/f). Örneğin, (A) A.Ş., (X) bankasından 150.000 ₺ kredi kullanmış olup bu krediye karşılık olarak sahip olduğu 250.000 ₺ maliyet bedelli arsayı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden dolayı söz konusu borç, (X) bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu arsa 400.000 ₺'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil 200.000 ₺ kredi alacağı tahsil edilmiştir. Görüleceği üzere, (A) A.Ş.'nin banka borcunun tasfiyesinde kullanılan tutar, arsa satış hasılatının %50'sidir. Bu durumda (A) A.Ş.'nin arsa satış kazancının %50'si kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Buna göre (A) A.Ş.'nin arsa satış kazancı 150.000 ₺ olup, (A) A.Ş.'nin borcun tasfiyesine isabet eden arsa satış kazancının 75.000 ₺'si (150.000 x %50) kurumlar vergisinden istisnadır. Arsa ve arazi değer artışları kentsel rantın ana kaynağını oluşturmaktadır. Kurumların sahip oldukları arsa ve arazi satışlarından elde edilen bu değer artışlarının önemli bir kısmının vergiden istisna tutulması kentsel rantların tam olarak vergilendirilmesine engel oluşturabilmektedir.

6.2. Özel İnşaat İşlerinde Vergileme

Kendi nam ve hesabına bina inşa edip bağımsız bölümler halinde satmak veya satmak amacı olmaksızın kendi arsası üzerine yapılan inşaat işleri özel inşaat işleri olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda özel inşaat türleri; kendi arsa/arazisi üzerine satmak amacı olmaksızın yapılan inşaat işleri, kendi nam ve hesabına satmak amacıyla yapılan inşaat işleri (yap/sat işleri) ve arsa (kat) karşılığı inşaat işleri olmak üzere bir ayırıma tabi tutulabilir.

6.2.1. Kendileri Kullanmak Amacıyla Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme

Kişilerin bir arsayı kendileri oturmak veya bir kısmını kiraya vermek amacıyla inşa etmesi, GVK açısından mükellefin kişisel ihtiyacının kapsam ve sınırlarını aşmaması ve ticari bir organizasyon dâhilinde yapılmaması kaydıyla ticari kazanç olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak bu tür inşaat işlerinde taşınmazın satışı veya kiralanması aşamasında vergi yükümlülüğü söz konusu olmaktadır. Söz konusu taşınmazın satışından elde edilen kazanç devamlılık arz etmemek ve ticari bir organizasyon kapsamında yapılmamak kaydıyla değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Değer artış kazançlarındaki 5 yıllık süre göz önünde tutulduğunda taşınmazın satışından elde edilen gelir vergi dışında kalabilmektedir. Taşınmazın ticari bir organizasyon kapsamında satılması sonucu elde edilen kazanç ise ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Taşınmazın kiralanması ise belirli şartlar altında gayrimenkul sermaye iradi olarak vergilendirilmektedir (Hacıköylü, 2015b, s. 28).

6.2.2. Kendi Nam ve Hesabına Bina İnşa Ederek Satmak Amacıyla (Yap/Sat İşleri) Yapılan İnşaat İşlerinde Vergileme

Gerçek veya tüzel kişiler tarafından kendi nam ve hesabına arsa üzerine satmak amacıyla bina inşa edilmesi ve binanın bağımsız bölümlerinin satılması sonucu elde edilen gelir, gerçek kişiler tarafından elde ediliyor ise gelir vergisinin, tüzel kişiler tarafından elde ediliyor ise kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Bu tür gelirler, ister gerçek kişiler tarafından elde edilsin, ister tüzel kişiler tarafından elde edilsin ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

6.2.3. Arsa (Kat) Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme

Arsa karşılığı inşaat faaliyeti arsa sahibi ile yüklenici arasında karşılıklı anlaşma usulüne dayanan bir inşa modelidir. Buna göre, kendi arsası üzerine inşaat yapabilmek için yeteri kadar imkânı bulunmayan (para, sermaye vb.) veya harcama yapmak istemeyen arsa sahibi, arsa üzerine yapılan binanın belirli sayıdaki bağımsız bölümlerine sahip olmak koşuluyla yüklenici ile anlaşmaktadır (Gürçay, 2015, s. 28)

Hızlı kentleşme, konut ve iş yeri ihtiyacını arttırarak şehir merkezlerinin genişlemesine sebep olmaktadır. Genişleyen şehir merkezlerindeki arsaları değerlendirmenin bir yolu da arsa payı (kat) karşılığı inşaat yapılmasıdır. Ülkemizde de arsaları bu şekilde değerlendirme yöntemi tercih edilmektedir (Aslanpınar, 2011, s. 273).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin nasıl vergilendirileceği yönünde açık bir hüküm bulunmamaktadır (Kızılot, 2008, s. 393). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim bulunmaktadır. Bunlardan ilki arsa sahibi tarafından yükleniciye arsa teslimi, ikincisi ise yüklenici tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm teslimidir.³⁰ Vergi idaresi de bu durumu trampa olarak değerlendirmektedir (Hacıköylü, 2015b, s. 31).

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre arsa (kat) karşılığı inşaat işlerinde arsa sahiplerinin niteliği önem kazanmaktadır. Arsa sahipleri (Şen, 2011, s. 138);

- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan arsa sahipleri
- Gelir ve kurumlar vergisi olmayan arsa sahipleri şeklinde bir ayırma tabi tutabilir.

Arsa sahiplerinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması vergileme açısından farklılık göstermektedir. Eğer arsa bir kuruma veya arsa alım satım faaliyetini ticari faaliyet kapsamında sürekli olarak yapan gerçek bir kişiye ait ise, yükleniciye yapılan arsa teslimleri vergilendirmeye tabi olacaktır. Ancak gelir vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilerin ticari faaliyet niteliği taşımayan arsa teslimleri vergilendirmenin konusuna girmemektedir (Şen, 2011, s. 142). Bu durumda gelir vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilerin bu tür arsa teslimlerinden elde ettiği değer artış kazancı (rant) vergi dışında kalmaktadır.

6.2.3.1. Arsa Karşılığı Edinilen Bağımsız Bölümlerin Elden Çıkarılmasında Vergileme

Arsa sahiplerinin, arsa karşılığında iktisap ettikleri dükkân, daire gibi bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasının gelir vergisinin konusuna girip girmediği, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. ve mükerrer 80. maddeleri kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız iktisaplar hariç) taşınmazların 5 yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir (Gelir Vergisi Kanunu, 2018, mük. md. 80/6). Bu

³⁰Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete. <http://www.gib.gov.tr/node/88009> (Erişim tarihi: 07.04.2017).

duruma göre, arsa sahibinin, arsası karşılığında iktisap etmiş olduğu bağımsız bölümleri, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkardığı durumda, bağımsız bölümün arsa paylarının değeri (müteahhide verilen bağımsız bölümlere isabet eden dâhil) ile arsanın satış bedeli arasındaki fark değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir (Soslu, 2015, s. 65). Ancak 5 yıllık süreden sonra elden çıkarılan bağımsız bölümlerden elde edilen gelirler vergi dışında kalmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre "*gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden*" elde etmiş oldukları kazançlar, ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir. Buna göre, maddi ve şekli unsurlarıyla ticari bir organizasyon kapsamında olmasa da, gayrimenkullerin alım-satım işleri ile devamlı olarak uğraşanların elde ettiği kazanç, ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Bu durumda arsa sahibinin, arsa karşılığında iktisap ettiği bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında devamlılık unsuru var ise arsa sahibinin elde etmiş olduğu gelir ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

6.3. Arsa-Arazi Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Kişiler mal varlıklarının bir kısmını ticari, zirai ve meslek faaliyetlerinde kullanabilmekte, geri kalan mal varlıklarını ise şahsi servet ediniminde kullanabilmektedir. Kişilerin sahip olabilecekleri şahsi servet türlerinden biri de arazi ve arazinin parsellenmiş hali olan arsalar. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerle ilgisi olmayan arazi ve arsaların başkalarına kullanırılmasından dolayı elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak adlandırılmaktadır (Öner, 2014, s. 302). Gayrimenkul sermaye iradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70-74. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Arsa-azami kiralamalarında gelirin elde edilmesi bakımından tahsil esas geçerlidir. Tahsil ise, aynı ve nakdi olarak elde edilmiş değerleri kapsamaktadır. Buna göre geçmiş yıllara ait tahsil edilen kira gelirleri, tahsil edildiği yılın geliri sayılır. Gelecek yıllara ait tahsil edilen kira gelirleri ise hangi yıla ait ise o yılın geliri sayılmaktadır. (Gelir Vergisi Kanunu, 2018, md. 72).

Arsa-azami kira gelirlerinin vergilendirilmesinde "safi irat" dikkate alınmaktadır. Safi irat ise, arsa-azamilerin kiraya verilmesinden dolayı elde edilen gayrisafi hasıllardan, iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi suretiyle bulunmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu, 2018, md. 71). Arsa-azami kira gelirlerinde safi iradın bulunması bakımından dikkate alınacak indirimler iki şekilde tespit edilebilmektedir. Bunlar gerçek usul ve götürü usul yöntemidir. Mükellefler bu usullerden birini seçmekte serbesttir. Ancak götürü usulü tercih edenler, iki yıl geçmedikçe bu usulden vazgeçememektedir (Gelir Vergisi Kanunu, 2018, md. 74).

6.4. Arsa-Arazi Satışlarında Katma Değer Vergisi

Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyet kapsamında gerçek usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisinin konusuna girmektedir (Katma Değer Vergisi Kanunu, 2018, md. 1/1). Tanımda geçen mal teslimlerinin katma değer vergisinin konusunu oluşturabilmesi için bazı şartlar öngörülmüştür (Kızılot vd., 2011, s. 274). Buna göre mal teslimleri;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleşmesi,
- Malın teslim sırasında Türkiye'de bulunması,
- Satış işleminin Türkiye'de yapılması şartlarını taşıdığı takdirde katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre gerçek usulde vergilendirilmeyenlerin mal teslimleri katma

değer vergisinin konusuna girmemektedir. Örneğin, ticari kazancı gerçek usulde vergilendirilen bir mükellefin işletmesine kayıtlı arsa-arazisini satması halinde bu işlem katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktayken, ticari kazancı basit usulde vergilendirilen bir mükellefin arsa-arazisini satması ise katma değer vergisinin konusunu oluşturmamaktadır.

Malların müzayede³¹ mahallerinde ve gümrük depolarında satılması da katma değer vergisinin konusuna girmektedir (Katma Değer Vergisi Kanunu, 2018, md. 1/3-d). Açık artırma anlamına gelen müzayede, bir malın yerin ve zamanın önceden ilan edilmesi suretiyle en yüksek fiyatı verene satılmasını ifade etmektedir.³² Mal teslimlerinin müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapıldığı durumlarda malın ticari bir işletmeye veya özel mülkiyete ait olması vergilendirme açısından önem taşımamaktadır (Kızılot vd., 2011, s. 274). Örneğin, özel mülkiyete ait bir arsa-arazinin müzayede mahallerinde satılması katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktayken, aynı arazinin müzayede mahalleri dışında satılması katma değer vergisinin konusuna girmeyecektir.

Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulundurdukları arsa-arazileri satması katma değer vergisinden istisna tutulmuştur (Katma Değer Vergisi Kanunu, 2018, md. 17/4-r). Kurumların bu istisnadan faydalanabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir (Kızılot vd., 2011, ss. 288-289);

- Arsa-arazilerin iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde bulunması
- İstisnadan yararlanılabilmesi için kurum olunması gerektiği
- Taşınmaz ticareti ile uğraşılması
- Arsa-arazilerin satış suretiyle devir ve tesliminin yapılması

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere arsa ve arazi satışları bazı şartların varlığı altında KDV'nin konusuna girmemektedir. Günümüzde arsa-arazi satışlarından elde edilen değer artış (rant) kazançlarının tam olarak vergilendirilemediği düşünüldüğünde bu durum da rant gelirlerinin vergilendirilmesine engel oluşturmaktadır.

6.5. Arsa-Araziler Açısından Emlak Vergisi

Emlak vergisi arazi, arsa ve binalar üzerinden alınmaktadır. Binalar üzerinden bina vergisi, arazi ve arsalar üzerinden arazi vergisi alınmaktadır (Arslan, 2016, s. 86). Emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi belediyelere bırakılmıştır (Baydemir, 2006, s. 262). Çalışmamızın konusu bakımından arazi vergisi üzerinde durulacaktır.

6.5.1. Arazi Vergisi

Arazi vergisi arazilerin yanı sıra belediye sınırları içerisinde belediyeler tarafından parsellenmiş arazi parçaları olarak ifade edilen arsaları da kapsamına almaktadır (Bayraklı ve Pehlivan, 1995, s. 402). Arazi vergisinin konusu Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, Türkiye sınırları dâhilinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Edizdoğan ve Özker, 2003, s. 279). Arsa-arazilerin emlak vergisinin konusunu oluşturabilmesi için Türkiye sınırları içerisinde bulunması gerekmektedir. Türkiye sınırları içerisinde bulunmayan arsa-araziler emlak vergisinin konusunu oluşturmamaktadır.

³¹Müzayede, "açık artırma" anlamına gelmektedir.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.58ed1bad6e3919.14735845 (Erişim tarihi: 11.04.2017).

³²M. Yıldırım (2009). Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda Katma Değer Vergisi uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 254, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muzayede-mahallerinde-yapilan-satislarda-katma-deger-vergisi-uygulaması/2663> (Erişim tarihi: 11.04.2017).

Arazi vergisinde bazı arazilere sürekli bazı arazilere ise geçici muaflık getirilmiştir. Sürekli muaflıklar Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde, geçici muaflıklar ise Emlak Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde sayılmıştır. Sürekli ve geçici muaflıkların yanında araziler için istisna uygulaması da getirilmiştir. Buna göre mükelleflerin belediye ve belediye sınırları dâhilinde bulunan arazilerinin vergi değerinin 10.000 ₺'si vergi dışında tutulmuştur (Emlak Vergisi Kanunu, 2018, md. 16). Bu istisnadan sadece arazi sahibi mükellefleri faydalanabilecektir. Arsa sahibi mükellefler bu istisnadan faydalanamayacaktır.

Arazi vergisinin matrahı, Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilen vergi değeridir (Emlak Vergisi Kanunu, 2018, md. 17). Arsa ve araziler için vergi değeri, "213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre" hesaplanan değerdir (Emlak Vergisi Kanunu, 2018, md. 29). Buna göre arsaların vergi değeri 4 yılda bir toplanan "Arsa Takdir Komisyonları" tarafından belirlenen birim değerlere göre, arazilerin vergi değeri ise yine 4 yılda bir toplanan "Arazi Takdir Komisyonları" tarafından belirlenen birim değerlere göre hesaplanan değerdir (Hacıköylü, 2015a, s. 140). Ancak takdir komisyonlarının oluşum şekli ve bu komisyonların belirlediği değerler tartışma konusu olmaktadır. Vergi değeri, mükellefiyetin başladığı yılı takip eden yıldan itibaren her yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar arttırılmaktadır. Vergi değerinin hesaplanmasında 1.000 ₺'ye kadar olan kesirler, verginin hesaplanmasında ise 1₺'ye kadar olan kesirler dikkate alınmamaktadır (Emlak Vergisi Kanunu, 2018, md. 29).

Yukarıda anlatılanları bir örnekle pekiştirelim. 2014 yılında takdir komisyonu tarafından takdir edilen arsa m² birim değeri 500 ₺ olarak belirlenen bir sokakta 400 m² arsası olan bir mükellefin 2015 ve 2016 yıllarındaki emlak vergisi matrahını hesaplayalım (2015 yılı yeniden değerlendirme oranının %7.8, 2016 yılı yeniden değerlendirme oranının %8 olduğunu varsayalım);

1. Mükellefin 2014 yılı vergi matrahı arsasının yüzölçümü ile takdir komisyonu tarafından belirlenen arsa m² birim değerinin çarpılması suretiyle bulunacaktır. Dolayısıyla 2014 yılı vergi matrahı $500 \times 400 = 200.000$ ₺'dir.

2. Mükellefin 2015 yılı emlak vergisi matrahı 2014 yılında takdir edilen birim değer için yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar arttırılması suretiyle bulunacaktır. Dolayısıyla 2015 yılı birim değeri $500 + (500 \times \%3.9) = 519.5$ ₺'dir. 2015 yılı için bulunan birim değer arsanın yüz ölçümü ile çarpılması sonucu 2015 yılı emlak vergisi matrahı bulunacaktır.

Bu tutar $519.5 \times 400 = 207.800$ ₺'dir. Ancak 1.000 TL'ye kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından dolayı mükellefin 2015 yılı emlak vergisi matrahı 207.000 TL'dir.

3. 2016 yılı emlak vergisi matrahı için de 2015 yılı için bulunan birim değer için yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar arttırılması gerekmektedir. Dolayısıyla 2016 yılı birim değeri $519.5 + (519.5 \times \%4) = 540.28$ ₺'dir. 2016 yılı emlak vergisi matrahı $540.28 \times 400 = 216.112$ ₺'dir. Ancak 1.000 ₺'ye kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından dolayı mükellefin 2016 yılı emlak vergisi matrahı 216.000 ₺'dir.

Taşınmazların emlak vergisine esas vergi değerlerinin hesaplanması farklı işlemler açısından da önem arz etmektedir. Nitekim vergi değerinin taşınmazın rayiç bedelinden farklı olması durumunda; taşınmaz alım-satımında, karşılıksız intikal veya ölüm yoluyla intikallerde, alım-satım işleminde harç alınmasında, emsal kira bedeli uygulaması gibi durumlarda farklı vergileme

ortaya çıkabilmektedir (Sağlam, 2015, s. 21).

6.6. Arsa-Arazi İntikallerinin Vergilendirilmesi

Arsa-arazi intikalleri, kişilerin sahip oldukları arsa-arazilerin el değiştirmesini, mülkiyetinin bir kişiden başka kişiye geçmesini ifade etmektedir (Karadağ, 2015, s. 89). Türk Vergi Sisteminde arsa-arazi intikalleri veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Buna göre arsa-arazilerin veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız (karşılıksız) intikalleri veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 2018, md. 1). Söz konusu maddeye göre arsa-arazi intikalleri iki şekilde olabilmektedir. Bunlardan ilki ölüme bağlı olarak gerçekleşen arsa-arazi intikalleri (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 2018, md. 2/c), ikincisi ise bağış, yarışma, çekiliş vb. yoluyla gerçekleşen karşılıksız arsa-arazi intikalleridir (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 2018, md. 2/d).

Arsa-arazilerin gerek ölüm yoluyla gerekse bağış, yarışma, çekiliş gibi karşılıksız intikallerinde söz konusu arsa-arazilerin veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturabilmesi bakımından mülkiyet ve şahşilik ilkelerine göre düzenleme bulunmaktadır. Mülkiyet ilkesine göre, Türkiye’de bulunan bütün arsa-araziler ile şahşilik ilkesi uyarınca, Türk uyruğundaki kişilerin gerek Türkiye’deki gerekse Türkiye dışında bulunan arsa-arazileri veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014, s. 373). Ancak Türk uyruğundaki kişilerin Türkiye dışındaki arsa-arazilerini ölüm veya bağış, yarışma, çekiliş vb. yoluyla ivazsız iktisap eden yabancı kişiler Türkiye’de ikametgâhı olmamak kaydıyla vergi dışında tutulmuştur (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 2018, md. 1).

6.7. Arsa-Arazi Alım-Satımı Üzerinden Ödenen Tapu ve Kadastro Harcı

Harçlar da vergiler gibi zorunlu ödemelerdir. Harçları vergiden ayıran en önemli özellik harçların karşılığının bulunmasıdır. Genel faydaya yönelik kamu hizmetlerinden, özel fayda sağlayanlardan faydalanma karşılığı alınan bedel harç olarak ifade edilmektedir (Baydemir, 2006, s. 240).

492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 1. maddesinde bu kanuna göre alınacak harçlar³³ belirtilmiştir. Bu kapsamda konumuz bakımından taşınmazlar ile ilgili olarak tapu ve kadastro harcı alınmaktadır. Başta alım-satımı olmak üzere taşınmazların trampa edilmesi, bağışlanması, miras yoluyla intikali, kat karşılığı verilmesi, arsanın ifrazı, taşınmazın ödül olarak kazanılması vb. birçok işlem üzerinden tapu harcı alınmaktadır (Karadağ, 2015b, s. 164).

Tapu harçları (4) sayılı listede yazılı işlemlerden, işlemin niteliğine göre, değer esası üzerinden nispi veya maktu olarak alınmaktadır (Harçlar Kanunu, 2018, md. 60). Nispi harçlar, belirli bir değere oran uygulanmak suretiyle hesaplanmaktadır. Maktu harçlar ise değerle ilgili olmayıp, harca tabi işlem için belirlenmiş sabit harç tutarı ödenmektedir (Kızılot vd., 2011, s. 452). Arsa-arazi alım-satımında tapu harcına esas değer, arsa-arazilerin vergi değerinden düşük olamamaktadır (Harçlar Kanunu, 2018, md. 63). Buna göre, arsa-arazi alım satımında ödenmesi gereken tapu harcı, ilgili oranların emlak vergisi değerinden az olmamak kaydıyla arsa-arazilerin devir ve iktisap bedeline uygulanması ile bulunmaktadır (Kızılot vd., 2011, s. 452).

7. Genel Değerlendirme

Günümüzde değer artış kazancına ilişkin hükümler ile harcamalara katılma payları bir tür rant vergisi olarak ifade edilmektedir. Ancak süre sınırının bulunması, enflasyon düzeltilmesinin

³³Harçlar Kanunu’nu kapsamında yargı harçları, pasaport harçları, noter harçları, konsolosluk harçları, gemi ve liman harçları, tapu ve kadastro harçları, trafik harçları vb. düzenlenmiştir.

yapılması ve istisna uygulamasının bulunması taşınmaz kazançlarını yeteri kadar vergileyememektedir. Ayrıca taşınmaz satışlarında elde edilen kazançların yeteri kadar vergilendirilememesinde mükelleflerin taşınmaz değerlerini düşük göstermek eğiliminde olduklarının etkisi bulunmaktadır. 2016 yılında hazırlanan ve halen mecliste olan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nda değer artış kazançları hükümleri yeniden ele alınarak bu duruma çözüm getirilmeye çalışılmıştır. Buna göre ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların taşınmaz satışından elde ettikleri kazançlar elde edilme süresine göre kademeli olarak vergiye tabi tutulacaktır³⁴. Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'na göre taşınmaz satışlarından elde edilecek kazançlara uygulanacak oranlar yüzde 40 ile 75 arasında değişmektedir;

1) İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %40.

2) Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %50.

3) Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %60.

4) Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %75" şeklinde istisna oranları belirtilmiştir³⁵. İstisnadan yararlanabilmek için satış kazancının istisnadan yararlanılan kısmının satışın yapıldığı yılı takip eden 5. yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir³⁶.

Gerçek kişilerin ikamet amacıyla satın aldıkları ve fiilen ikamet ettikleri tek konutun satılmasından dolayı elde ettikleri kazançlar tamamen vergi dışı bırakılmıştır³⁷.

Yukarıdaki ifadeden de anlaşılacağı üzere Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nda ticari kazancını gerçek usulde tespit eden gerçek kişiler ile kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlara uygulanacak istisna oranları elde tutma süresine göre değişmektedir. Buna göre elde tutma süresi uzadıkça uygulanacak istisna oranı da artmaktadır. Bu düzenleme ile işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi amaçlanmıştır³⁸. Ayrıca elde tutma süresi uzadıkça istisna oranlarının da artması kısa süreli spekülasyonların önüne geçebilir.

Harcamalara katılma payları da günümüzde kentsel rantların kamuya aktarılmasında bir rant vergisi olarak nitelendirilmektedir. Ancak, harcamalara katılma payı asıl olarak değer artışlarını vergilendirmemekte, buradaki amaç öngörülen harcamanın bir kısmının finanse edilmesidir (Nadaroğlu, 1989, s. 192). Ayrıca 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda harcamalara katılma payları ile ilgili tartışmalı bir ifade bulunmaktadır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununa göre harcamalara katılma payları yol harcamalarına katılma payları, kanalizasyon harcamalarına katılma payları ve su tesisleri harcamalarına katılma payları olmak üzere 3 çeşittir. Yol harcamalarına katılma paylarını düzenleyen maddede bu katılım payları ile ilgili "alınabilir" ifadesi bulunmaktadır. Su tesisleri ve kanalizasyon harcamalarına katılma paylarında ise "alınır" ifadesi kullanılmıştır. Bir rant vergisi olarak nitelendirilen yol harcamalarına katılım paylarının zorunluluk içermemesinden dolayı yol harcamalarına katılım payları vergiden uzak bir yapıdadır (Hacıköylü, 2016, s.104).

³⁴Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, md. 21 <https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf> (Erişim tarihi: 20.01.2017)

³⁵Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, md. 21/a <https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf> (Erişim tarihi: 20.01.2017)

³⁶Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, md. 21/c <https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf> (Erişim tarihi: 20.01.2017)

³⁷Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, md. 49/a <https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf> (Erişim tarihi: 20.01.2017)

³⁸Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, md. 21 <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0517.pdf> (Erişim tarihi: 21.01.2017)

8. Sonuç ve Öneriler

Bir taşınmazın ister piyasa değeri ister vergi değeri olsun bu değerler belirlenirken arsa-arazinin değeri ile bina m² inşaat maliyeti dikkate alınmaktadır. Ancak, bina m² inşaat maliyeti her yıl Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca müşterek olarak belirleniyor ve belirlenen m² inşaat maliyeti değeri çok bir anlam ifade etmemektedir. Aslında önemli olan arsanın değeridir. Çünkü binaya değer kazandıran asıl unsur, arsanın konumu ve buna bağlı olarak oluşan arsa bedelidir. Dolayısıyla arsa değeri ne kadar yüksek olursa bina değeri de o kadar yüksek olmaktadır. Örneğin vergi değeri 300.000 ₺ olan 100 m² betonarme birinci sınıf bir binanın m² inşaat maliyeti 2018 yılı için ortalama 946,96 ₺'dir. Buna göre bu binanın inşaat maliyet bedeli $100 \times 946,46 = 94.646$ ₺'dir. Binanın vergi değeri 300.000 ₺ olup, bunun 205.354 ₺'sini arsanın değeri oluşturmaktadır. Bu durumda göstermektedir ki 300.000 ₺ vergi değerli bir binanın yaklaşık %68'sini arsa payı oluşturmaktadır. Kentleşme olgusunun bir sonucu olarak araziler arsaya dönüşmektedir. Arazileri arsaya dönüşen toprak sahipleri ciddi kazançlar elde etmektedir. Arazilerin arsaya dönüşümü sonucunda ortaya çıkan bu değer artış kazançları "Rant" olarak ifade edilmektedir. Rantların vergilendirilmesi zaman zaman gündeme gelmiş ancak mevcut yasal düzenlemelerde rant gelirleri tam olarak vergilendirilemiyor.

Mevcut mevzuatta rantın vergilendirilmesinde değer artış kazancı hükümleri önem arz etmektedir. Ancak değer artış kazancı taşınmazın alım-satım bedelleri arasındaki fark üzerinden alınmaktadır. Kişiler tapuda işlem sırasında daha az tapu harcı ödemek amacıyla taşınmazların gerçek alım-satım değerlerini bildirmemektedirler. Her ne kadar harçlar kanununda taşınmaz alım-satımının piyasa değeri üzerinden yapılması gerektiği, yapılmadığı ve tespit edildiği takdirde aradaki harç miktarının %25 vergi ziyai cezası ile birlikte alınacağı belirtilmiş olursa da bu uygulama mükellefleri caydırmamaktadır. Ayrıca değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde 5 yıllık süre sınırının bulunması değer artışlarının vergilendirilmesinden çok vergilendirilmemesi sonucunu doğurmaktadır.

Kentsel rantların tam olarak kavranıp vergilendirilebilmesi için taşınmazların gerçek değerlerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu anlamda belediyelerde yer alan vergi değerleri ile piyasa değerleri arasında ciddi farklılıkların bulunması da bir sorun teşkil etmektedir. Bilindiği üzere arsaların vergi değeri, 4 yılda bir toplanan "Arsa Takdir Komisyonları" tarafından belirlenen birim değerlere göre, arazilerin vergi değeri ise yine 4 yılda bir toplanan "Arazi Takdir Komisyonları" tarafından belirlenen birim değerlere göre hesaplanmaktadır. Mükellefler sahip oldukları taşınmazların değerlerini genelde vergi değerine yakın bir değer olarak göstermektedir. Bu durumda da taşınmazların vergi değerleri ile piyasa değerleri arasında ciddi farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla rant kavramının taşınmaz değerlemesine bağlı bir kavram olduğu düşünüldüğünde, takdir komisyonları tarafından belirlenen arsa-arazi vergi değerlerinin gerçek değere yakın olması önem arz etmektedir. Komisyonlarca belirlenen değerlerin çok düşük ya da yüksek belirlenmesi vergiye olan güveni azaltmaktadır. Takdir komisyonları tarafından özellikle arsaların bazı bölgelerde yüksek veya düşük takdir edilmesi devamlı eleştiri ve tartışma konusu olmuş, son dönemde de kamuoyuna aşırı emlak vergisi tartışmaları yansımıştır. Bu tartışmaların önüne geçebilmek ve vergiye gönüllü uyumu sağlamak amacıyla 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile takdir komisyonlarının arsa ve arazi birim metre kare değer belirleme yetkisine bir sınırlama getirilmiştir. Söz konusu sınırlamaya göre takdir komisyonlarınınca 2018 yılı için takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metre kare birim değerleri, 2017 yılında uygulanan birim

değerlerin %50'sini geçemeyecektir. Ancak birim değerler ile ilgili böyle bir düzenleme yapılırken kentsel rantların vergilendirilmesi ile ilgili olarak herhangi bir adım atılmamıştır.

Günümüzde arsa takdir komisyonu, belediye başkanı veya görevlendireceği bir memur başkanlığında, ilgili belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın veya vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya görevlendireceği bir memur ile ticaret odasından seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle ve köy muhtarlarından oluşmaktadır. Görüldüğü üzere kentsel rantların esas unsuru olan arsalarla ilişkin takdir komisyonlarında bir taşınmaz değerlendirme uzmanı veya değerlendirme şirketi ya da emlak komisyoncuları odasından yetkili bir kişi bulunmamaktadır.

Belediyelerin, özellikle arsalarla ait takdir komisyonunda iki üye ile temsil edilmesi, komisyon başkanının aynı zamanda belediye başkanı olması ve komisyonda görevli olan ilgili mahalle muhtarının seçimle iş başına gelmesi komisyonlarda belediyelerin ağırlığının fazla olduğunun bir göstergesidir. Bu görevlilerin seçmenlerin etkisi altında kalarak birim değerlerini düşük belirleyebileceği göz ardı edilmemelidir. Ayrıca belediyelerde çalışan personelin taşınmaz değerlendirme konusunda bilgi eksikliğinin olması ve belediyelerin bilişim teknolojisi açısından yetersiz olması taşınmaz değerlemesinin doğru olarak yapılmasına engel olmaktadır.

Konuyla ilgili önerilerimiz aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır;

- Taşınmazların gerçek alım-satım değeri tam olarak kavranmadığı için değer artış kazancı rantları tam olarak vergilendirememektedir. Bu anlamda özellikle konut kredisi ile alınan taşınmazlarda bir zorunluluk olan ve gayrimenkul değerlendirme uzmanlarınca yapılmış olan konut değerlemesindeki değerlerin esas alınması düşünülebilir. Çünkü taşınmazın işleme konu olduğu andaki alım-satım fiyatını ifade eden piyasa fiyatı yanında, gerek yasal anlamda gerekse kullanıcı dilinde rayiç bedel, sürüm değeri, gerçek değer, nominal değer vb. birçok kavram yer almaktadır. Bu anlamda gayrimenkul değerlendirme uzmanlarınca yapılmış olan konut değerlemesindeki değerlerin piyasa fiyatına daha yakın değerler olduğu söylenebilir.
- Taşınmazların elden çıkarılmasında elde edilen kazancın tespitinde iktisap bedeli güncelleneceğinden dolayı taşınmazlar kaç yıl sonra satılırsa satılsın elde edilen kazanç vergiye tabi tutulmalıdır.
- Gayrimenkul değerlendirme şirketi ve uzmanlarının ülkemizde taşınmaz değerlendirme sürecine dâhil edilmesi gerekmektedir. Bunun için yasal düzenlemelerin yapılması, bu düzenlemeler yapılıncaya kadar geçecek süreçte ise takdir komisyonlarının bu şirket veya uzmanlardan yararlanmaları düşünülebilir. Ayrıca taşınmaz piyasasında oluşan değerleri yakından takip edebilen Emlak Komisyoncuları Odasından da bir temsilcinin takdir komisyonlarında görev alması düşünülebilir.
- Mükellefin vergiye gönüllü katılımının artırılması amacıyla emlak vergisi oranının düşürülmesi ile tapu harcı oranlarının düşürülmesi veya kaldırılması düşünülebilir. Taşınmazlar gerçek değerine yakın olarak belirlendiğinde vergi bilinci gelişmemiş mükellef emlak vergisi açısından yeni bir vergi yüküyle karşılaşmış hissedecek ve vergiyi ödemek istemeyecektir. Bu anlamda gerçek değer üzerinden vergi alınması durumunda emlak vergisi oranlarının düşürülmesi mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artırarak verginin etkinliğine ve verimliliğine katkı sağlayacaktır.
- Arsa ve arazi değerlerinde bazı bölgelerde artış olurken bazı bölgelerde zaman zaman değer kaybı yaşanabilmektedir. Bu bakımdan emlak vergisi oranları bölgelerin

gelişmişlik düzeyleri, kamusal hizmetlerden yararlanma olanağı, kalkınmada öncelikli yöreler, arazinin türü vb. kriterler göz önünde bulundurularak farklılaştırılabilir.

- Ülkemizde devir ve iktisaba konu taşınmazların tapu harcı genellikle alt sınır olan emlak vergisi değeri üzerinden ödenmekte gerçek alım-satım bedeli bildirilmemektedir. Her ne kadar kanun hükmünde “alıcı ve satıcı tarafından” ifadesi yer alsada genellikle tapu harcı alıcı tarafından ödenmekte ve mükellef bunu bir maliyet unsuru olarak gördüğü için düşük beyanda bulunmaktadır. Genellikle alıcı tarafından ödenen ve taşınmaz için bir maliyet oluşturan tapu harcının oranının düşürülmesi veya kaldırılması taşınmazın kayıtlı değerini gerçek değerine yaklaştırabilecektir.

Kaynaklar

- Akın, Emel (2007). *Kentsel Gelişme ve Kentsel Rantlar: Ankara Örneği*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi.
- Arslan, Ahmet (2016). Emlak Vergisi Açısından Bina Kavramı. *Vergi sorunları Dergisi*, 332, 85–90.
- Arslanoğlu, Ali ve Pınarcık, Zeki (1972). *Emlak Vergisi Kanunu ve İzahları*. İstanbul: Gün Matbaası.
- Aslanpınar, Y. Burak (2011). Miras Kalan veya Bağışlanan Arsa Karşılığında Edinilen Konut ve İşyeri Satışında Gelir Vergisi-I. *Yaklaşım Dergisi*, 223, 273-278.
- Baydemir, Mehmet (2006). *Her Yönüyle Emlak*. (2. Baskı). Aydın: Didim Hür Ekspres Gazetesi Yayınları.
- Bayraklı, H. Hüseyin ve Pehlivan, H. Osman (1995). *Vergi Hukuku İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Yıldızlar Matbaacılık A.Ş.
- Can, Bilal, Bülbül, Zübeyr ve Dağışan, Veysel (2012). *Emlak Vergisi Hukuku*. İstanbul: Şifre Yayınları.
- Çelik, Kemal (2007). Tarım Topraklarının Kentsel Arsa Olarak İmara Açılmasının Getirmiş Olduğu Sorunlar. *TMMOB Harita Ve Kadastro Mühendisleri Odası 11. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı Bildirileri*. http://www.hkmo.org.tr/etkinlikler/kurultay/etkinlik_bildirileri_detay.php?etkinlikkod=13&bilkod=195 (Erişim tarihi: 15.01.2017).
- Edizdoğan, Nihat ve Özker, A. Niyazi (2003). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Kitapevi.
- Ertürk, Hasan ve Sam, Neslihan (2011). *Kent Ekonomisi*. (4. Baskı). Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Gürçay, Gültekin (2015). *İnşaat Muhasebesi*. İstanbul: Çatı Kitapları.
- Hacıköylü, Canatay (2015a). Emlak Vergisi. M. E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde Vergilendirme* içinde (s. 128-151). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.
- Hacıköylü, Canatay (2015b). Gayrimenkul ve İnşaat İşlerinde Vergileme, S. Şengel (Ed.), *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi* içinde (s. 24-45). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.
- Hacıköylü, Canatay (2016). Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri. *International Journal Of Public Finance*, 1(2), 73-98. http://www.ijpf.org/wp-content/uploads/2017/01/2.4_Hacikoylu.pdf (Erişim tarihi: 20.01.2017).
- Karadağ, N. Coşkun (2015a). Gayrimenkul İntikallerinde Vergileme. M. E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde Vergilendirme* içinde (s. 88-109). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.
- Karadağ, N. Coşkun (2015b). Çevre Temizlik Vergisi, Katılım Payları ve Harçlar. M. E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde Vergilendirme* içinde (s. 152-177). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.
- Kaya, Fatih (2011). Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 361, 85–92. <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2011/11/Fatih-Kaya-Gayrimenkul-Rantlarının-Vergilendirilmesi.pdf> (Erişim tarihi: 16.01.2017).
- Keleş, Ruşen, Geray, C., Emre, C. ve Mengi, A. (1999). *Kentsel Toprak Rantının Kamuya Kazandırılması*. Ankara: Öteki Yayınevi.
- Kılınçaslan, İsmet (2010). *Kent Ekonomisi Sektörlerin Gelişimi, Ekonomik Coğrafya, Arazi Ekonomisi, Yapısal Analiz*. İstanbul: Ninova Yayınları.
- Kızılot, Şükrü (2008). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*. (11. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot, Şükrü, Sarısu, Ekrem, Özcan, Sezgin ve Kızılot, Zuhul (2011). *Gayrimenkul Rehberi*. Yaklaşım Yayıncılık. (9. baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Mert, Hanifi, Saraç, Özkan, Gökçek, Ferit, Kara, İbrahim, Devran, Aşir, Timur, Mehmet ve Elgin, Erol (1994). *Belediyelerin ve Mükelleflerin Emlak Vergisi Rehberi*. Maliye Eski Gelirler Kontrolörleri Yardımlaşma ve Mali Eğitim Vakfı No: 4. Ankara: İksan Matbaası Ltd. Şti.
- Nadaroğlu, Halil (1989). *Kamu Maliyesi Teorisi*. (7. baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Oğuzbir, Mehmet (2012). Arsa Politikasının Mali Olmayan Amaçları ve Araçları. *Denetim*, 10, 81–96. <http://kidder.dergipark.gov.tr/download/article-file/208818> (Erişim Tarihi: 10.01.2017).
- Organ, İbrahim (2015). Gayrimenkul Kira ve Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi. M. E. Üyümez (Ed.), *Gayrimenkullerde Vergilendirme* içinde (s. 28-57). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları.
- Ökmen, Mustafa ve Yurtsever, Hatice (2010). Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi.

- Maliye Dergisi*, 158, 58–74.
https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/158/04.Mustafa.OKMEN_Hatice.YURTSEVER.pdf (Erişim tarihi: 13.01.2017).
- Öncel, Muallâ, Kumrulu, Ahmet ve Nami Çağan. (2014). *Vergi Hukuku*. (23. Basım). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, Erdoğan (2014). *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*. (3. baskı). Ankara: Seçkin Hukuk Yayınları.
- Özdemirci, Fahrettin (2003). Gerçek kişilerde gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 261 (22), 93–101.
- Sağlam, Musa (2015). Emlak Vergisi Kanunu'na Göre Vergi Değerinin Tespiti ve Vergi Değerinin İlgili Diğer Vergilere Etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 324, 20–23.
- Saraçoğlu, Fatih, Çakar Pürsünlerli, Elif. ve Çakır, Muharrem (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: 15.01.2017).
- Soslu, A. Burak (2015). *Türk Vergi Sisteminde Kat (Arsa) Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Şen, Selim (2011). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Ve Bağımsız Bölümlerin Arsa Sahibi Açısından Maliyet, Kdv Ve Muhasebe Uygulaması - I. *Yaklaşım* 19 (220), 137–142.
- Tekeli, İlhan (2009). *Kentsel Arsa, Altyapı ve Kentsel Hizmetler*. İlhan Tekeli Toplu Eserler-6, İstanbul: Tarih Vakfı Yurt Yayınları.
- Tuğlu, Ali (2010). Gayrimenkul Satış Kârlarına Yüzde 75 Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası Uygulandıktan Sonra Kalan Yüzde 25 Tutar Yenileme Fonuna Alınabilir mi?. *Yaklaşım Dergisi*, 18 (213), 106–110.
- Türk Vergi Sistemi sorunlar-çözüm önerileri, gayrimenkul, kentsel rantlar ve yeni bir vergileme modeli (2002). Ankara: *TOBB yayınları*, 15. bölüm, s. 425
- Vural, Mahmut (1998). *Emlak Vergisi Kanunu ve Çevre Temizlik Vergisi Açıklama ve Yorumları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Yıldırım, Mehmet (2009). Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda Katma Değer Vergisi uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 254, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/muzayede-mahallerinde-yapilan-satislarda-katma-deger-vergisi-uygulamasi/2663> (Erişim tarihi: 11.04.2017).
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.04.2010 tarihli ve 38418978-2010-GVK-37-4-255 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim tarihi: 04.04.2017).
- Bakanlar Kurulu'nun 11.03.1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1983/6122 numaralı kararı. http://www.verginet.net/dtt/2/836122ARSASAYILACAKPARSELLENMEMISARAZIHAKKINDAKARAR_2071.aspx (Erişim tarihi: 13.12.2016).
- Danıştay 4. Dairesinin 18.02.2003 tarih ve 2002/3259 Esas numaralı ve 2003/407 Karar sayılı kararı. https://www.kanunum.com/danistay/XXXX/4-Daire-2002-3259-E,-2003-407-K,-18022003-T_xxcd78055#.WT_JyGiyguU (Erişim tarihi: 13.06.2017).
- Danıştay 9. Dairesinin 09.02.2005 tarih ve 2003/1414 Esas numaralı ve 2005/226 Karar sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim tarihi: 13.06.2017).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 01.04.2005 tarih ve 2004/216 Esas numaralı ve 2005/70 Karar sayılı kararı. <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-2004-216.htm> (Erişim tarihi: 13.06.2017).
- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında vergisel yükümlülükler rehberi (2014). Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın no: 186, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/bevannamerehberi/2014gayrimenkul.pdf> (Erişim tarihi: 04.04.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 17.05.2001 tarih ve 26912 sayılı Özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/91500> (Erişim tarihi: 14.12.2016).
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 09.01.2015 tarihli ve 13 sayılı özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/99159> (Erişim tarihi: 13.06.2017).
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 23.02.2012 tarihli ve 226 sayılı özelgesi. <http://www.gib.gov.tr/node/91262> (Erişim tarihi: 13.06.2017).
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete. <http://www.gib.gov.tr/node/88009> (Erişim tarihi: 07.04.2017).

- 03.07.1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 16 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.
<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (Erişim tarihi: 14.12.2016).
- 2015-2017 Orta Vadeli Program,
[http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/11/Orta%20Vadeli%20Program%20\(2015-2017\).pdf](http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/11/Orta%20Vadeli%20Program%20(2015-2017).pdf) (Erişim tarihi: 11.01.2017)
- 2016-2018 Orta Vadeli Program,
[http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/12/Orta%20Vadeli%20Program%20\(2016-2018\)\(Revize\).pdf](http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/OrtaVadeliProgramlar/Attachments/12/Orta%20Vadeli%20Program%20(2016-2018)(Revize).pdf) (Erişim tarihi: 11.01.2017)
64. Hükümet Programı http://www.basbakanlik.gov.tr/docs/kurumsalhaberler/64.hukümet_programi.pdf (Erişim tarihi: 11.01.2017).
- Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, <https://www.vergiportali.com/upload/GVKTASARI.pdf> (Erişim tarihi: 20.01.2017)
<http://www.csb.gov.tr/iller/dosyalar/imaılar/imaı5538/rqZkt.pdf>, (Erişim tarihi: 11.12.2016).
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6360.pdf> (Erişim tarihi: 14.12.2016).
http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.587175a37ecc06.029363 (Erişim tarihi: 08.01.2016)
- Emlak Vergisi Kanunu (1319 S.K.), Resmi Gazete. 13576; 11.08.1970.
- Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.), Resmi Gazete. 10700; 06.01.1961.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 S.K.), Resmi Gazete. 26205; 21.06.2006.
- Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.), Resmi Gazete. 18563; 02.11.1984.
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (7338 S.K.), Resmi Gazete. 10231; 15.06.1959.
- Harçlar Kanunu (492 S.K.), Resmi Gazete. 11756; 17.07.1964.
- Belediye Gelirleri Kanunu (2464 S.K.), Resmi Gazete, 17354; 29.05.1981.