

KENTSEL RANTLARIN VERGİLENDİRİLMESİ*

Yrd. Doç. Dr. Memduh ASLAN**

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

**Hasan Kalyoncu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

ÖZ

Şehirlerin gelişmesi, kalabalıklaşması, şehirlerin daha detaylı gelişim planlanmasını gerektirmektedir. Büyüyen şehirler altyapı ihtiyaçlarını artırmakta bu da daha fazla kamu kaynağının harcanmasını gerektirmektedir. Kamunun yaptığı yatırımlar, imar planı değişiklikleri, kişilerin mülklerinde olağanüstü değer artışlarına sebep olabilmektedir. Bu değer artışlarının vergilendirilmesi her zaman gündemde olmaktadır. Türkiye’de değer artışları farklı mevzuat içerisinde vergilemeye konu olmaktadır. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda değer artış kazançları, 3194 Sayılı İmar Kanunu’nda düzenleme ortaklık payı, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda harcamalara katılım payları halihazırda uygulanan rant vergileri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu düzenlemelere rağmen, kentsel rantların tamamının vergilenememiş olması bu konudaki eksikliği, mülga 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda düzenlenmiş olan ve şerefiye tanımına tam olarak uyan değerlenme resminin yeni bir kentsel rant vergisi olarak yeniden gündeme getirmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kentsel Rant Vergisi, Şerefiye, Harcamalara Katılım Payı, Düzenleme Ortaklık Payı, Değer Artış Kazancı

TAXATION OF THE URBAN LAND RENTS

ABSTRACT

Developing and getting crowded of the cities require the comprehensive development planning of the cities. Bigger cities cause new infrastructure requirements that need spending more public sources. Public sector investments, zoning plan amendments yield to extraordinary improvement in value of people's estates. Taxation of this improvement in value is always on the agenda. In Turkiye increment values are subjected to taxes in different regulations. We meet Increment Value Profits in Income Tax Code numbered 193, Regulation Partnership Interest in Building Code Numbered 3194 and Copayment of the Expenses in Municipality Revenue Code Numbered 2464 are recent applicable rent taxes. Despite to these regulations, all of the urban rents being not taxed, so to complete this issue, land value fee, wholly suited the term "goodwill" that regulated in the defunct Municipality Revenue Code Numbered 5237 comes again to agenda as a new Urban Land Rent Tax.

Keywords: *Urban Land Rent Tax, Goodwill, Copayment of Expenses, Regulation Partnership Interest, Increment Value Profits*

JEL Classification Codes: *H20, H27, K34, K40*

GİRİŞ

Sosyal yaşamın, teknolojinin, ekonomik gelişmenin ve uluslararası rekabetin gelişmesi bireyin devletten olan beklentilerini ve ihtiyaçlarını arttırmaktadır. Her geçen gün artan kamu ihtiyaçlarının karşılanması için gerekli olan gelirlerin sağlıklı bir yapıya sahip olması gerektiği tartışmasız bir durumdur. Devletin en sağlıklı gelir kaynağı vergilerdir. Anayasamız 73. maddesinde kamu harcamalarını karşılamak üzere, herkesin mali gücüne göre vergi vermesini bir ödev olarak belirlemiştir. Anayasal bu düzenleme verginin çerçevesini çizirken, vergi yükümlülüğünde “herkes” ifadesini mali gücü olanlar ile sınırlamıştır. Anayasa ile kabul edilmiş bulunan “mali güce göre ödeme ilkesi”, vergide eşitlik ilkesinin diğer bir ifadesidir^[1]. Anayasamız gereğince vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Gerek yatay adaleti gerekse dikey adaleti sağlamak bakımından mali gücün ne olduğu ve nasıl tespit edileceği her zaman sorun olmuştur. Doktrinsel bakımdan mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir^[2]. Mali gücün tanımı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır^[3].

Kamu maliyesinde kişilerin mali güçlerinin ana göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Yasa koyucu, mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere bu kaynaklara kendi tercihleri çerçevesinde değişik yoğunluklarda yönelecektir^[4]. “Mali güç” ile “ödeme gücü” kavramlarının aynılığı, Anayasa koyucunun vergilendirme yetkisini haklılaştıran iktisadi teoriler arasındaki tercihini ortaya koymaktadır. Bu çerçevede, Anayasa koyucunun vergilendirme teorisinde geçerli iki temel yaklaşım -fayda ve ödeme gücü yaklaşımları- arasında ödeme gücünü kabul ettiğini söylemek mümkündür^[5]. Vergileme ölçülerine bakıldığında gelir ve harcama vergilerinin yüksek, servet vergilerinin ise daha az oranda alındığını görmekteyiz. Mali gücü ödeme gücü olarak ele aldığımızda para ile ifade edilebilen kaynaklardan alınacak vergilerde tahsilat kolayken, gayrimenkul, araç gibi aynı değerler kişinin mali gücünün

[1] Kamil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s.33

[2] Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turan Kitabevi, 21. Baskı, Ankara, 2012, s.52

[3] Anayasa Mahkemesi Kararı, 1994/80 E. 1995/27 K. , 06.07.1995, <http://www.kararlariyeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/60b83b24-1c9b-4bbd-936a-8ae3cc9ec8f6?excludeGereke=False&wordsOnly=False> erişim 23.04.2014

[4] ÖNCEL vd, age, s.53

[5] Oytun CANYAŞ, İ.Erdem SEÇİLMİŞ, “Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C. XV, S. I, 2013), s.301-315, s.308

varlığını gösterse bile kendi içerisinde bir eksilmenin mümkün olmaması nedeniyle bu değerler üzerinden alınan vergiler kişilere ek mali yük olarak algılanmaktadır.

Vergi yapısı gelişmeleri izlendiğinde, servetin vergilendirilmesinin, toplam vergi gelirleri içinde eskiden daha fazla önem taşıdığına, buna karşılık çağdaş vergi sistemlerinde bu kategorinin nisbî öneminin azaldığını gözleyebiliriz^[6]. Gerçekten de vergilendirilmiş olan bir para herhangi bir ek gelir sağlamadığı sürece Türk Vergi Sistemi içerisinde salt varlığı nedeniyle vergilendirmeye tabi değildir. Türkiye’de servet vergileri olarak kabul edilen gerek emlak vergisi gerekse motorlu taşıtlar vergisinin gerçek anlamda birer servet vergileri olmadığını da söylemek mümkündür. Zira, emlak vergisinde bu vergilerin belediye hizmetlerinde kullanılmak üzere yerel yönetimlere ait olması bu emlakların yararlandığı belediye hizmetlerinin bir karşılığı olduğunu göstermektedir. Yani, burada görünürde verginin sebebi her ne kadar emlakın varlığıymış gibi görünse de, esas itibarıyla vergilendirmenin gerekçesi hizmetten yararlanmadır. Diğer taraftan, motorlu taşıtlar vergisinde de vergilendirmede taşıtın değerinden ziyade taşıtın yaşı ve motor gücünün dikkate alınması, yurt dışındaki örneklerden etkilenerek motorlu taşıtın çevreye verdiği zararlar dikkate alınarak karbon emisyonu üzerinden vergilendirme tartışmalarının da bulunması motorlu taşıtlar vergisinin de gerçekte bir servet vergisi olmaktan ziyade motorlu taşıtın kullanılmasının sebep olduğu maliyetin karşılığı olduğunu göstermektedir.

Şehirlerin büyümesi, yerel yönetimlerin kaynak ihtiyacı, artan nüfusa karşılık daha büyük yatırım ihtiyacı, yeni kaynak arayışına itmektedir. Yerel seçim öncesinde adayların projelerini açıklarken, bu projelerin finansmanı için belirtmiş oldukları kaynakların başında kentsel rantlardan yerel yönetimlerin alacağı paylar gösterilmiştir. Kamunun yapmış olduğu yatırımlar nedeniyle kişilerin mal varlığından meydana gelen değer artışlarının vergilendirilmesi gerektiği konusunda yeni yaklaşımlar ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmamızda kentsel rant ve şerefiye kavramı üzerinde durularak yeni bir tür servet vergisi niteliğinde rant vergisinin anayasal çerçevede nasıl alınabileceğine ilişkin bir tartışma başlatılacaktır.

[6] ÖNCEL vd, age, s.355

I. KAVRAMLAR

Kentsel rant denildiğinde akla gelen ilk husus bir gayrimenkulün sahibinin yapmış olduğu maliyetin üzerinde değer kazanmasıdır. Kamu maliyesinde şerefiye olarak adlandırılan ve özellikle belediyeler olmak üzere kamu tarafından yapılan alt yapı ve imar uygulamalarının, bu hizmetlerden yararlanan taşınmazlarda değer artışı kentsel rantın ana sebeplerinden birisidir. Aşağıda değinileceği üzere esasen 3194 Sayılı İmar Kanunu'nun 18. maddesi gereğince arsaya dönüşen arazinin belli bir yüzdesi zaten alt yapı ve yol hizmetleri için kamuya terk edilmektedir. Diğer taraftan mevcut yolların daha iyi duruma getirilmesi, alt yapı olanaklarının genişletilmesi, yararlanılabilecek kentsel sosyal donatıların oluşturulması imar uygulamasından faydalanmış olan arsalar ile bu arsalar üzerinde inşası tamamlanmış taşınmazların da değerlerini artırmaktadır. Yine aşağıda detaylıca değinileceği üzere 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınan harcamalara katılım payları şerefiye olarak kabul edilmekle birlikte, bu payların alınması için taşınmazlarda bir değer artışı meydana gelmesine gerek yoktur.

Diğer taraftan bir gayrimenkulün sahibinin herhangi bir katkısı olmadan veya kattığı değerden daha fazla bir değer artışına konu olması sadece şerefiyeden kaynaklanmaz. Taşınmazın aynı muhitte ve hatta aynı parsel içerisinde olmasına rağmen, birinin diğerine göre daha güzel manzaraya sahip olması, bulunduğu konum itibarıyla güneş veya rüzgar etkisine tabi olması, alt katta veya üst katta olması gibi konumsal değerler de taşınmazın değerinde artış meydana getirmektedir.

Bir gayrimenkulün değer kazanması sadece şerefiye veya konum değerini etkileyen hususlarla sınırlı değildir. Taşınmazın bulunduğu bölgede yoğunlaşan sosyal statü de gayrimenkule itibari değer katabileceği gibi gelecekte o bölgenin çok daha fazla değerleneceğine ilişkin söylenti ve umutlar gayrimenkule beklenti değeri katabilecektir.

Kentsel rantların vergilendirilmesinde eğer amaç kamunun verdiği hizmetler nedeniyle bir değer artışı esas alınacak ise o zaman şerefiyeden kaynaklanmayan konum değeri, itibari değer ve beklenti değerinin dikkate alınmaması veya bu değerlerin toplam değer artışından tenzil edilmesi gerekecektir.

Bir gayrimenkulün iki tarih arasında değer artışını tespit etmek teorik bazda kolaydır. Bir gayrimenkulün rayiç değeri bu hesaplamada bize en doğru seçeneği verecektir. Ancak bir gayrimenkulün gerçek alım satım değeri diğer bir ifade ile rayiç değeri ancak gerçek alım satım anında ortaya çıkabilecektir.

O halde kentsel rant kavramı ortaya çıktığı anda aslında belirlemesi zor bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacak olması, vergi kanununun yorumlanmasında lafzın

önemli olması, bu konuda yapılacak düzenlemelerde kavramların tanımlanmasını önemli hale getirmektedir. Eğer, yasal düzenleme net bir şekilde yapılmaz ise, gerçekten de verginin yasallığı ilkesine uyulmadığı takdirde, yönetime keyfi uygulamalara yol açabilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olacaktır^[7]. Bu durum, kişiler ve yerler arasında farklı uygulamalara sebep olarak mali güce göre vergilendirmeyi artıracaktır.

II. BASKI GRUPLARININ OLASI ETKİSİ

Gelir ve harcama vergileri üzerinden alınacak vergiler ile ilgili olarak yapılacak düzenlemelerde toplumun baskısı sınırlı olacaktır. Zira, düzenlemenin hedefi olan vergi mükellefleri, düzenleme sırasında belli değildirler. Kişiler vergiye tabi iş veya işlemlerden kaçınarak bu vergiden kurtulma olanakları ve vergi planlaması için vakitleri olacaktır. Diğer taraftan mal varlığı üzerindeki vergiler ise mal varlığı olan bütün kişileri etkileyebilecek potansiyele sahiptir. Mal varlığı birikimi olan kişilerin aynı zamanda sosyal ve siyasal güce sahip oldukları da bilinen bir gerçektir. Ekonomik güçle bir araya gelen kişilerin meydana getirdiği baskı gruplarının resmi makamları etkileme isteği itiraz götürmez bir gerçektir^[8].

Gelirlere uygulanan vergiler, elde edilecek net geliri, harcamalara uygulanan vergiler elde edilecek mal veya hizmetin miktarını azaltırken, servete uygulanan vergiler kişilerin mal varlığında eksilme tehlikesini meydana getirmektedir. Bu nedenle gelir ve harcamalara ilişkin vergiler geleceğe dönük iken, servete uygulanacak vergiler geçmişe dönüktür. Her ne kadar verginin gelecekte alınacağı yönünde bir belirleme yapılsa bile, matrahın kaynağı geçmişte elde edilen kıymetler olacaktır. O halde, verginin geriye etkili şekilde uygulanmaması için düzenleme yapıldığında, düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihe kadar ortaya çıkmış değer artışlarının, verginin geriye yürümezlik ilkesini ihlal etmemesi gerekir. Modern devlette, devletin vergilendirme yetkisi kadar hukuk devleti ilkesi de önemlidir. Hukuki güvenlik ilkesinin anlamı aynı zamanda, hukuki belirlilik, hukuki istikrar ilkeleri ile ilişkilidir, hukuki güvenin korunması hukukun belirli ve istikrarlı olmasını sağlayacaktır^[9].

Geçmişte elde edilen mal varlığı üzerinde bir talep veya girişim olmaksızın meydana gelecek değer artışlarının vergilendirilmek istenmesine karşı direnci artıracaktır. Servetin, nakitten yatırıma dönüşmesini olumsuz etkileyecektir. Bu vergi, tasarrufların artmasına sebep olacak olmakla birlikte bir çok sektörün

[7] Gülsen GÜNEŞ, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha, İstanbul 2008, 2. Baskı, s.98

[8] Hakan AY, Vergi Politikaları ve Baskı Grupları, Maliye ve Hukuk yayınları, 2008, 2. baskı, s.81

[9] A.Volkan ÖZGÜVEN, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.48

lokomotifi konumunda olan inşaat ve gayrimenkul sektörlerini olumsuz etkileyecek ve baskı gruplarının içerisinde gayrimenkul sahiplerinin yanında bu sektör temsilcileri de dahil olacaktır. Sektörün daralması ile meydana gelecek işsizlik ile diğer vergi gelirlerinde faaliyetin azalmasına bağlı olarak meydana gelecek eksilmeler baskı gruplarının en önemli argümanı olacaktır.

III. TÜRKİYEDE RANT VERGİSİ UYGULAMALARI

Rant vergisi yeni bir vergi gibi tartışılmakla beraber, esasen ülkemizde değer artış kazançları ile ilgili yürürlükte ve yürürlükten kalkmış uygulamalar bulunmaktadır. Şerefiye olarak adlandırılan vergi türü 1948 tarihli 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda "Değerleme Resmî" olarak düzenlenmiştir.

A. DEĞERLENME RESMİ

Vergi konusunun elde edilmesi, kullanılması, tüketimi, değişimi yahut alış veya satışı mülkiyet veya bunun belli bir süre elde bulundurulması şeklindeki ilişkilere vergiyi doğuran olay denilmektedir^[10]. Değerleme resminde vergiyi doğuran olay, dört türlü vakıya bağlanmıştır. Bunlardan birincisi, kamulaştırma. Kamulaştırmanın sokak, park, meydan veya yeşil alan yapmak amacıyla gerçekleştirilmesi durumunda, daha önceden böyle alanlara sınırı olmadığı için değeri düşük olan gayrimenkullerin yapılan kamulaştırma ile bunlara sınır olması ve bunlardan yararlanma olanağının artması ile gayrimenkulün değerinin artması, değerlendirme resminde vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergiyi doğuran ikinci olay, gayrimenkulün bir sokağa sınırı olmakla birlikte bu sınırın genişlemesidir. Vergiyi doğuran üçüncü vakıya, mevcut yola sınırı artmamış olmakla birlikte yolun genişlemesidir. Vergiyi doğuran son vakıya ise gayrimenkulün değerinin rıhtım, küçük liman, park, spor tesisleri, vapur iskelesi tesis ve inşası nedeniyle artmasıdır.

Değerleme resminin matrahı, eski rayiç değer ile yeni rayiç değer arasındaki fark olarak belirlenmiştir. Rayiç değer, 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu'nun 28. maddesine göre mahallin en büyük mal memuru tarafından varidat tahakkuk memuru unvanını taşımayan diğer varidat memurları arasından seçilecek bir memurun başkanlığında biri belediye meclisince, diğer ikisi binanın bulunduğu mahalle ihtiyar heyetince belirlenecek dört kişiden oluşan tadilat komisyonlarınınca tespit edilmekteydi. Bu komisyonlara belediyede görevi olmayan bir mühendis veya mimar, bunların bulunmadığı yerlerde bir fen memuru ve

[10] GÜNEŞ, age, s. 121 (Bkz. Orhan DİKMEN, Maliye Dersleri 1. Kitap, 2. Bası, İstanbul 1964, s.105, Bedi N. FEYZİOĞLU, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıya", ASBFD, Ankara 1953, C7, S.52/89, s.55)

bunun da bulunmadığı yerde bir yapı kalfası veya yapı işlerinden anlayan bir kişi mahallin en büyük mülkiye memuru tarafından ilave edilirdi.

Kanun koyucu gayrimenkulün eski yeni rayiç değerlerinden bahsetmiş olmasına karşın, bu rayiçlerin hangi tarih itibariyle dikkate alınacağı konusunda bir belirleme yapmamıştır. Değer artışı meydana geldikten sonra komisyonun geçmişe yönelik değer tespiti her zaman mümkün olmayacaktır. Diğer taraftan, yeni rayiç değerlerin de tespitinde yaşanacak gecikmeler değer artışının tespitinde farklılaşmaya ve mali yükümlülükte de değişikliğe neden olacaktır. Kanun koyucu, gecikmenin ortaya çıkartacağı sakıncaları gidermek bakımından belediye başkanlarına vergiyi doğuran olayın vukuunda değer farkını takdir için komisyonu derhal faaliyete geçirme ödevi vermiştir.

Değerleme resmi eski ve yeni rayiç değer arasındaki farkın yarısı olarak belli edilmiştir. Oran olarak ifade edildiğinde %50 gibi yüksek bir orana tabi tutulduğu söylenebilir.

Düzenlemede, değerlendirme miktarına karşı gayrimenkul sahipleri ve belediyelerin Bina Vergisi Kanunu'nda yazılı malî kaza mercilerine müracaat edebilecekleri yer almıştır. Bina Vergisi Kanunu'nda itiraz yolu itiraz, istinaf ve temyiz aşamaları olarak belirlenmiştir. Buna göre mükellef komisyon kararına karşı resmi tatil hariç 15 gün içerisinde tahmin komisyonuna itiraz edebilecek(18. madde), bu komisyonun kararına karşı istinaf komisyonunda (20 madde) kararın tebliğinden itibaren resmi tatil hariç 30 gün içerisinde istinaf yoluna, istinaf komisyonunun kararına karşı da 1 ay içerisinde (23 Madde) temyiz komisyonunda temyiz yoluna başvurabilecektir. Mükellef belirlenen sürelerde bu yollara başvuramaz ise bu hakları düşerek son verilen karar kesinleşecektir. Kesinleşen değerlendirme borçları belediyelerin talebi ile duruşma yapılmaksızın mahkemece verilecek karar ve yazılacak müzekkere üzerine tapu dairesince o gayrimenkulün siciline geçirilir.

Değerleme resminin ödenmesi konusunda 5 eşit taksitte 5 yılda ödenmesi kararlaştırılmıştır. Ödenen tutarlar tapu dairelerinde yer alan sicillere de şerh ettirilmekteydi. Bu şekilde binanın aynından kaynaklanan değerlendirme resmi borcu, gayrimenkulü satın alacak kişi tarafından da bilinebilecek hale getirilmektedir. Bu şekilde tapu siciline şerh verilmiş olan gayrimenkulü satın alanlar tapu borcu tapu siciline yazılı yükümlülükleriyle birlikte ödemekle ödevli tutulmuşlardır.

Değerleme resminde 5 yıllık taksite karşın gayrimenkul sahiplerinin taksitleri peşin ödemek istemeleri halinde yıllık %6 indirim de yapılmaktaydı. Değerleme resmi, ödenmese bile bu borcun tahsili için meskenin satılması söz konusu değildir. Diğer taraftan meskeni olmayan ve birden fazla arsası olmayan arsa sahiplerinin imar planına göre birer evlik miktardaki arsalar da değerlendirme resmi borcunun tahsili için satılamamaktaydı. Ancak burada bu gayrimenkul veya kişiler için bir istisna veya muafiyet uygulaması değil, bir

erteleme müessesesi olarak işlemekteydi. Eğer, bu mesken veya arsalar başkasına satılırsa, satın alanlar değerlendirme resmi borcunu bir defada peşin olarak ödemeye mecbur tutulmuşlardır.

Kamulaştırılan yapı ve arsaların değerlendirme taksitleri birbirlerine bağlı tutulmuştur. Eğer değerlendirilen gayrimenkul kamulaştırmaya konu edilmiş ise bu gayrimenkulün değerlendirme resmi borcu, kamulaştırma bedelinden indirilerek mal sahibi hesabına belediyelere ödenirdi. Diğer taraftan, eğer değerlerin artması gayrimenkullerin bir kısmının kamulaştırılmasından kaynaklanıyor ise bunlardan alınması lâzım gelen değerlendirme resminin tamamı kamulaştırma bedelinden indirilirdi. Kamulaştırılan veya kamulaştırılması lâzım gelen yer, mal sahibi tarafından belediyeye hibe edilirse bu yerin değeri değerlendirme resmine mahsup edilirdi.

Değerlenme resminde istisnaya sadece ibadethaneler, okullar, halkevleri, hastaneler ve dispanserler konu edilmiştir. 1580 sayılı önceki Belediye Kanununda yer almış olan şerefiye 1948 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda değerlendirme resmi adıyla düzenlenmişti. Yasada, 1978 yılında yapılan değişiklik (2216 sayılı yasa ile) Cumhurbaşkanı tarafından yeniden görüşülmek üzere Meclise iade edilmiştir. İade gerekçesi, değerlendirme resmi alınmasının Anayasa'ya aykırı olduğu savına dayandırılmıştır. Buna göre artan değer üzerinden yüzde 15 ile yüzde 30 arasında değerlendirme resmi alınması öngörülmüştür^[11]. 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda değerlendirme resmine yer verilmemiştir.

B. DEĞER ARTIŞ KAZANCI

Değerleme resmi uygulaması, 1980 sonrası Belediye Gelirleri Kanunu'na alınmamıştır. Diğer taraftan değer artış kazancı aynı zamanda Gelir Vergisi Kanunu içerisinde gelirin unsurları arasında da sayılmış olup, zaman içerisindeki değişikliklerle beraber uygulanmaya gelmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 80, mükerrer 80, 81 ve mükerrer 81. maddelerinde değer artış kazancı düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek kişilerin bir bedel karşılığı edindikleri gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tabidir^[12]. Ancak, gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre geçtikten sonra elden çıkarılması halinde ise, değer artışı kazancı

[11] Abdulmenaf TURAN, Türkiye'de Kentsel Rantın Oluşumu ve Bölüşümü: Devlet Mülkiyetinden Özel Mülkiyete Geçiş Süreci, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Tez No: 228166, s.104, tez.yok.gov.tr, (Bkz. Ruşen Keleş, Yerinden Yönetim ve Siyaset, s. 335)

[12] Gelir İdaresi Başkanlığı, Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:70, Ekim 2008, s.5

hesaplanmayacak, dolayısıyla değer artışı kazancı da söz konusu olmayacaktır^[13]. Beş (5) yıllık sürenin hesabında takvim günü esas alınır^[14].

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan değer artış kazancı doğrudan bir şerefiye olmamakla beraber, gayrimenkulün değerinin artması sonucunda şerefiye dahil her türlü değerlenmeyi prensipte vergilendirmektedir. Ancak burada 5 yıllık bir sınır konulmuş olmakla gayrimenkulde meydana gelen değer artışının tamamı bu tarihten sonra ortadan kalkmaktadır. Düzenlemeyi bu haliyle değerlendirdiğimizde özünde düzenlemenin amacının vergilendirmeden ziyade alım satım işleminin ticari nitelikteki alım satımlardan ayırmak olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, değer artış kazancında vergiyi doğuran olay, gayrimenkulün alındıktan 5 yıl içerisinde satılmasıdır. Değerin ne zaman arttığına bir önemi yoktur. Değerlenme resminden farklı olarak değer artış kazancının hesaplanması için gerekli olan ilk değer ile son değer tarihi edinme ve elden çıkarma tarihleri olarak bellidir. Diğer taraftan, beyan esasına tabi tutulmakla vergide kayıp ve kaçığın olma riski yüksektir.

C. DÜZENLEME ORTAKLIK PAYI

3194 Sayılı İmar Kanunu'nun 18. maddesinde arsa ve arazi düzenlemesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Belediyeler, kendi imar sınırları içerisinde bulunan, üzerinde bina olsun veya olmasın arsa ve arazilerin sahipleri veya diğer sahiplerinin izinlerini almaksızın diğer arsa ve araziler ile birleştirilmesine, yeniden parsellere ayrılmasına, bağımsız hisseli veya kat mülkiyetine göre dağıtmaya yetkili kılınmışlardır. Bu yetki, belediye ve mücavir alan dışında kalan yerler için valiliklere bırakılmıştır.

Yapılan bu düzenlemeler nedeniyle meydana gelen değer artışları karşılığında düzenleme ortaklık payı olarak arsa veya arazinin düzenlemeden önceki yüzölçümünün %40'a kadar belediye veya valilikçe alınabilmektedir. İmar Kanunu'nun 18. maddesi idareye, arazi ve arsa düzenlemesine konu alanda kalan taşınmazların yüzde kırkına kadar olan kısmı düzenleme ortaklık payı olarak karşılıksız alma yetkisi tanımıştır^[15].

Düzenleme ortaklık payının temel gerekçesi düzenlemeye tabi tutulan arazi veya arsada meydana gelen değişikliklerdir. İmar uygulamaları arazi üzerinde fiziki

[13] Mahmut YARDIMCIOĞLU, Ali Rıza DOĞRUL, Hakkı M. AY, "Gayri Menkul Alım Satım İşlemlerinde Vergi Kayıp Ve Kaçağı, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl 2011, Cilt :1, s.27-56, s.30

[14] Şibli GÜNEŞ, "2012 Yılında Elde Edilen Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2013, s.211-218, s.212

[15] Sezer ÇABRİ, "Kamulaştırmaz El Atma Kavramının Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 15.12.2010 Tarihli Kararı Doğrultusunda Tanımlanması", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2011, C. XV, S. 1-2, s. 77-104, s.100

bir değişiklik yapmamakla birlikte hukuki olarak arsa üzerinde bina yapılmasını daha küçük parçalara ayrılabilirerek tasarruf edilebilmesini sağlamaktadır. İmar planlarının yapılması da kamuya bir maliyet yüklemektedir. Olaya bu yönü ile bakıldığı zaman değerleme ortaklık payının şerefiye tanımına uymakta olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü burada kamunun yüklenmiş olduğu maliyet ve işlemler sonucunda kişi mal varlığında bir artış meydana gelmektedir.

İmar Kanunu'nun 18/7. maddesinde arazi ve arsa düzenlemesine tabi tutulan arazi ve arsaların düzenleme ortaklık payı alınanlarından, bu düzenleme sebebiyle ayrıca değerlendirme resmi alınmayacağı düzenlenmiştir. Kanun koyucu, bu düzenleme ile arazi ve arsa düzenlemesi işlemlerinin değerlenme resmine konu olabileceği düşünülerek aynı işlem nedeniyle vatandaş üzerinde fazlaca bir mali yükün oluşmasını engellemek istemiştir.

Düzenleme ortaklık payının kamu eli ile arsa veya arazide meydana gelen değer artışı nedeniyle alınması sebebiyle şerefiyeye benzediği söylenebilir. Düzenleme ortaklık payı ile değerlenme resmi arasında farklılıklar bulunmaktadır. Halihazırda yürürlükte olan 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda değerlenme resmi düzenlenmemiştir. Mülga 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenen değerlenme resmi şerefiye tanımına tam olarak uyan tek düzenleme olması sebebiyle değerlenme resmi bu karşılaştırmaya esas alınmıştır. Bu farklılıkları şu şekilde ifade edebiliriz^[16]:

- Değerlenme resminde mali bir karşılık varken düzenleme ortaklık payında aynı bir karşılık vardır.
- Değerlenme resminin alınabilmesi için değer artışının hesaplanması gerekirken düzenleme ortaklık payında değer artışı için bir hesap yapılmasına gerek yoktur.
- Değerlenme resmi 5 yılda 5 eşit taksitte ödenirken düzenleme ortaklık payı aynen tek seferde alınmaktadır.
- Değerlenme resmi tahsilatı takip etme bakımından tapu siciline şerh edilirken düzenleme ortaklık payı doğrudan ilgili belediye adına re'sen tescil ettirmektedir.
- Değerleme resminde erken ödeme indirimi varken, düzenleme ortaklık payında yoktur.
- Değerleme resminde tek meskeni veya tek bir evlik arsası olan için erteleme yapılabilirken, düzenleme ortaklık payında böyle bir uygulama yoktur.

[16] Bkz Mustafa YILMAZ, "İmar Kanunu'nun 18. Maddesi Çerçevesinde Düzenleme Ortaklık Payı Kavramı ve Uygulamaları", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl 2010, C. 16, S. 3-4, s.37-83, s.44-45

- Tahsil edilen değerlendirme resminin nasıl kullanılacağı ile ilgili bir sınırlama yokken, düzenleme ortaklık payları, düzenlemeye tâbi tutulan yerlerin ihtiyacı olan Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı ilk ve ortaöğretim kurumları, yol, meydan, park, otopark, çocuk bahçesi, yeşil saha, ibadet yeri ve karakol gibi umumî hizmetlerden ve bu hizmetlerle ilgili tesislerden başka maksatlarla kullanılamaz.
- Herhangi bir parselden bir defadan fazla düzenleme ortaklık payı alınmaz^[17].

D. HARCAMALARA KATILIM PAYI

İdare sınırlı sayıda kamu hizmetini yürüttüğü dönemlerde hizmetten yararlananlardan bir para almıyordu. Bugün dahi klasik nitelikte bazı kamu hizmetleri parasız olarak yürütülmektedir^[18]. Bu yönetimlerin kendilerinden beklenen hizmetleri ifa edebilmeleri için birtakım gelirlerinin bulunması veya hizmetler için yaptıkları harcamalara, bu hizmetten yararlanan kişilerin de katılması gerekir^[19]. 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 86-94 Maddeleri arasında harcamalara katılım payı düzenlenmiştir. Buna göre, Belediyeler tarafından yapılmış yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılım payı alınmaktadır. Bu harcamalar gayrimenkul değerini artırıcı nitelikte olduğu için, katılma payı mükelleflerini harcamanın yapıldığı bölgedeki gayrimenkul sahipliği ile ilişkilendirmiştir^[20].

Harcamalara katılım payı uzun yıllardır yasal bir düzenleme olarak bulunmasına karşın çeşitli sebeplerle uygulanmamış veya eksik uygulanmış bir yerel kamu geliri olarak kalmıştır. Artan şehir nüfusu karşısında kaynak ihtiyacı belediyeleri bu yerel gelire olan dikkati artırmıştır. 6360 sayılı Kanun ile değişmeden önceki halde; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasına göre belediyelerin, yaptıkları yol harcamaları karşılığında, kanunda belirlenen oran ve usullere göre vatandaşlardan Yol Harcamalarına Katılma Payı

[17] Gülşen AKAR PEHLİVAN, "İdari Yargı Açısından Kamulaştırmazsız El Atma Sorunu Ve Uyuşmazlık Mahkemesinin Konuya Yaklaşımı", Ulusal ve Uluslararası Boyutlarıyla Görev Uyuşmazlıkları ve Uyuşmazlık Mahkemesi" Konulu Sempozyum Bildirisi, Ankara, 19.09.2013, s.23, <http://www.uyumazlik.gov.tr/galeri/sempozyum2/gulsenakarpehlivan.pdf>, erişim 28.04.2014

[18] Metin GÜNDAY, İdare hukuku, Ankara 2011, İmaj Yayınevi, s.336

[19] Cumhuriyet RÜZGARESEN, "Su ve Kanalizasyon Hizmetleri İçin Alınan Harcamalara Katılım Payları ve Bu Paylar Nedeniyle Tüketici Mahkemelerinde Açılan Davalar", Ankara Barosu Dergisi, Sayı 2012/ 3, s.87-122, s.90

[20] Nebi YILMAZ, "Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı", Ekim-Aralık 2008, Sayıştay Dergisi, S: 71, s. 75-90, s.78

alması zorunluydu^[21]. Yasal düzenlemenin lafzı bakımından “alınabilir” ifadesi belediyelere bu gelirleri isterse talep etme hakkı getirmiştir.

Bu düzenlemeden önceki dönemler için alınması zorunlu bulunan harcamalara katılımlı payları ile ilgili olarak 6360 Sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu’nun geçici 1. maddesinin 27. fıkrası ile bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce yolların inşa, tamir ve genişletilmesi nedeniyle 2464 sayılı Kanun’un 86 ncı maddesi uyarınca tarh edilmemiş harcamalara katılma paylarının belediye meclisi kararıyla alınmayabileceği düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye karşı Anayasa Mahkemesi’nde açılan iptal davası sonucu 2013/19 Esas sayılı dosyada 12 Eylül 2013 tarihinde iptal kararı verilmiştir. Bu yolla zamanaşımına uğramamış olan önceki dönemlere ilişkin harcamalara katılım paylarının talep edilmesi ile ilgili belediyelere tanınan hak ortadan kalkmış olmaktadır.

Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce inşa, tamir ve genişletilmeye tabi tutulan yolların iki tarafında bulunan veya başka bir yola çıkışı olmaması dolayısıyla bu yoldan yararlanan gayrimenkullerin sahiplerinden meclis kararı ile Yol Harcamalarına Katılma Payı alınabilecektir. Yeni yol açılması, mevcut yolların yüzde 40 nispetinde veya daha fazla genişletilmesi, kaldırımsız ve bakımsız bulunan yolların, kaldırım veya parke kaldırım haline getirilmesi veya asfalt yapılması, kaldırım veya şose halindeki yolların da parke, beton veya asfalta çevrilmesi, mevcut kaldırım veya parkelerin sökülüp yeniden düzenlenmesi şeklindeki yol harcamaları belediyelere katılım payı alma hakkı verir.

Yeni kanalizasyon tesisi yapılması, mevcut tesislerin sıhhi ve fenni şartlara göre ıslah edilmesi şeklinde kanalizasyon tesisi yapılması halinde, bunlardan faydalanan gayrimenkullerin sahiplerinden, Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı alınacaktır.

Yeni içme suyu şebeke tesisleri yapılması, mevcut şebeke tesislerinin tevsi ve ıslahı şeklinde su tesisleri yapılması halinde ise dağıtımın yapıldığı saha dahilindeki gayrimenkullerin sahiplerinden, Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı alınabilecektir.

Belediyeler, bu alt yapı işleri için harcadıkları tüm masrafları her zaman gayrimenkul sahiplerinden isteyemeyebilir. Bu payların bir sınırı vardır. Belediye tarafından sunulan, bu tür hizmet giderleri Bayındırlık ve İskan Bakanlığı (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) ile İller Bankası tarafından tespit edilen ve yayınlanan

[21] Ahmet OZANSOY, “2012 ve Öncesi İçin Tahakkuk Eden Yol Harcamalarına Katılma Payının Tahsili Zorunlu Oldu!”, İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, Ekim 2013, Yıl 14, Sayı 157, s.30-31, s.30

rayiç ve birim fiyatlara göre hesaplanan tutarları aşamayacaktır. Belediye bina ve arsaların vergi değerinin % 2'sinden fazla da olamaz.

% 2'lik sınırın uygulanmasında 3 tip harcamalara katılım paylarının birliğinde mi yoksa ayrı ayrı mı dikkate alınacağı konusunda bir açıklık yoktur. Diğer taraftan aynı tipte birden fazla harcama yapıldığı zaman bu harcamaya ilişkin katılım payları için % 2'lik sınırın her defasında yeniden dikkate alınıp alınmayacağı da açık değildir.

Harcamalara katılım payı belediye tarafından o hizmet için yapılmış olan giderin ilgili sokakta bulunan tüm gayrimenkullerin vergi değerleri dikkate alınarak paylaşılacaktır. Bu paylar belediyede ilan edilecek ve gayrimenkul sahiplerine ihbarname ile bildirilecektir.

Harcamalara katılım payları ihbarnamenin tebliğinden itibaren bir ay içerisinde peşin ödenirse yüzde yirmibeş eksik indirim uygulanacaktır. Paylar, tebliğ tarihinden sonraki iki yıl içerisinde dört eşit taksitte ödenebilir. Ancak katılım payının tamamı ödenmediği sürece tapuda taşınmaz ile ilgili işlem de yapılamayacaktır.

IV. KENTSEL RANT VERGİSİ

Kentsel rantların vergilendirilmesi her zaman için popüler bir konu olmuştur. Tarımsal toprakların kentsel toprağa dönüşmesi sürecinde topraktaki iyileştirmeler (imar haklarının verilmesi, altyapı yapılması, vb) toprak rantını, dolayısıyla toprağın değerini artırır^[22]. Vergilendirmeye esas alınacak değer herkes veya büyük bir çoğunluğun tartışmasız kabul edebileceği bir biçimde saptanması, hak ve toplumsal huzur açısından büyük önem taşımaktadır^[23]. Diğer taraftan rantların vergilendirilmesinde temel ölçü mali güce göre adil vergilemedir.

Bir gayrimenkul farklı sebeplerle değerlendirilebilir. Değerlenmenin kaynağı kamu tarafından yapılan yatırım ve harcamaların sağladığı avantaj olabileceği gibi, kamunun hiçbir katkısı olmadığı durumlarda da gayrimenkulün değeri artabilir. Kamu hiçbir harcama yapmadan sadece gayrimenkulün hukuki durumunu değiştirerek de gayrimenkulün değerinin artmasına sebep olabilir. Şüphesiz ki burada değer artışına konu olan gayrimenkulün sahiplerine yararlandıkları bir hizmet verilmemiş olmakla birlikte bu kişilerin mali gücünde bir artış meydana gelmektedir. O halde, kişinin alım gücünde bir artış meydana gelmiş ise vergi

[22] Emel AKIN, Kentsel Gelişme ve Kentsel Rantlar: Ankara Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2007, Tez No: 208209, tez.yok.gov.tr, s.36

[23] İlker ÖZDEMİR, Osman AYTEKİN, Hakan KUŞAN, "Şerefiye Bedelinin Bulanık Mantık Yaklaşımı İle hesaplanması", 4. İnşaat Yönetimi Kongresi, TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi, 30-31 Ekim 2007, İstanbul, s. 181-190, s. 182

adaletini sağlamak bakımından mali gücü artan kişinin daha fazla vergi vermesi gerektiği anayasal bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıda da değindiğimiz üzere rantların vergilendirilmesi mevcut mevzuatımız çerçevesinde değer artış kazancı, harcamalara katılım payı veya düzenleme ortaklık payı olarak alınmaktadır. 1980 sonrasında ise şerefiye olarak adlandırığımız değerlenme resmi ise uygulanmamaktadır. Özellikle gayrimenkulün imar değişikliği nedeniyle tarım imarından konut imarına veya ticari imara dönüştürülmesi yapılabilecek yapı kat sayılarının artırılması nedeniyle ortaya çıkan değer artışı hali hazırda doğrudan vergilenmeyen bir kazançtır. Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen değer artış kazancının ticari amaçla edinilmeyen gayrimenkullerde edinme tarihinden 5 yıl sonrası için uygulanmıyor olması, bu tip değer artışlarının hiçbir zaman vergilemeye konu olmamasını sağlamaktadır. Bu konu ile ilgili Maliye Bakanlığı cephesinde çalışmalar olduğuna ilişkin haberler de kamuoyu gündemine yansımaktadır.

SONUÇ

Kentsel rantlar arzu edilen seviyede olmasa dahi vergilendirilmektedir. Mülga 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan değerlendirme resmi güncellenerek, kentsel rant vergisi olarak uygulanabilir. Kentsel rantın vergilendirilmesi ancak Anayasamızın 73. maddesi gereğince bir kanunla olacaktır. Kentsel rant vergilendirilirken mükerrer vergilendirmeye de konu edilmemelidir. Buna göre kentsel rant vergisi ihdas edilirken verginin mükellefi, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, verginin oranı, verginin ödeme zamanı iyi tespit edilmelidir.

- Kentsel rantın mükellefi gayrimenkulünde değer artışı olan mülk sahibi olacaktır. Değerlenme resminde olduğu gibi gayrimenkulün alım satımına taraf olanların da taraf olduğu sırada bu verginin ödenmesinden sorumlu olmaları gerekir.
- Gayrimenkulün hangi sebeplerle olursa olsun değer artışı uygulamadaki sınırlar bir kenara değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olduğu dikkate alındığında bağımsız bir rant vergisi için vergiyi doğuran olayın bir eyleme veya bir durumun gerçekleşmesine bağlanması gerekir. Gündemde olan imar değişikliği nedeniyle oluşacak değer artışları için vergiyi doğuran olay imar planı değişikliğinin kesinleştiği an olarak belirlenebilir.
- Kentsel rant vergisinde verginin matrahını tespit etmek en zor konular arasında yer almaktadır. Değerlenme resminde olduğu gibi fiili bir alım satımına konu olmadığı sürece gayrimenkulün değerini tespit etmek mümkün olmayacaktır. Kaldı ki, vergiyi doğuran olay meydana gelmeden önceki değeri tespit etmek de zor olacaktır. Öte yandan imar değişikliği haricinde kişilerin kendi gayretleri ile yapmış olduğu değer artışlarının veya sosyal yaşamın cazip hale getirdiği yerlerdeki bu sebeple meydana gelen değer artışlarını bu değerlerden arındırmak gerekecektir.
- Kişinin hiçbir zahmete veya maliyete katlanmadan kamu gücü ile yapılan iş ve işlemler nedeniyle ortaya çıkan değer artışı yüksek oranda vergilendirme yapılmasına olanak sağlayabilecektir.
- Mali güç, her zaman kısa vadede kişiye ödeme gücü vermez. Likit olmayan mal varlıklarındaki değer artışları nedeniyle konulan vergilerin ödenmesi için gerekli olan nakdin mükellef tarafından ödenmesi mümkün olmayabilir. Mükellefin gayrimenkulü veya bir kısmını vergi ödemek için satmak zorunluluğu ile karşı karşıya bırakmak mülkiyet hakkını ihlal edebileceği gibi kişinin zor durumu nedeniyle mal varlığını değerinden düşük satmasına da neden olabilir. Bu sakıncaları gidermek bakımından kentsel rant vergisinin

mükellefin tercihine bağı olarak nakden veya düzenleme ortaklık payında olduğu gibi aynen ödenmesine olanak sağlanmalıdır. Vergi, gayrimenkul satılana kadar tahsili ertelenmeli, erken ödemek isteyenler açısından indirim sağlanmalıdır. Ödenen verginin ayrıca Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki değer artış kazancı olarak mükerrer vergilenmemesi için matrah olarak kabul edilen değer artışının elde etme maliyeti olarak değer artış kazancı matrahından indirilmesi gerekir.

KAYNAKÇA

- AKAR PEHLİVAN Gülşen, "İdari Yargı Açısından Kamulaştırmaz El Atma Sorunu Ve Uyuşmazlık Mahkemesinin Konuya Yaklaşımı", Ulusal ve Uluslararası Boyutlarıyla Görev Uyuşmazlıkları ve Uyuşmazlık Mahkemesi" Konulu Sempozyum Bildirisi, Ankara, 19.09.2013 <http://www.uyusmazlik.gov.tr/galeri/sempozyum2/gulsenakar-pehlivan.pdf>, erişim 28.04.2014
- AKIN Emel, Kentsel Gelişme ve Kentsel Rantlar: Ankara Örneği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2007, Tez No: 208209, tez.yok.gov.tr
- AY Hakan, Vergi Politikaları ve Baskı Grupları, Maliye ve Hukuk yayınları, 2008, 2. Baskı
- CANYAŞ Oytun, SEÇİLMİŞ İ.Erdem, "Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C. XV, S. 1, 2013), s.301-315
- ÇABRİ Sezer, "Kamulaştırmaz El Atma Kavramının Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 15.12.2010 Tarihli Kararı Doğrultusunda Tanımlanması", Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 2011, C. XV, S. 1-2, s. 77-104
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:70, Ekim 2008
- GÜNDAY Metin, İdare hukuku, Ankara 2011, İmaj Yayınevi
- GÜNEŞ Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha, İstanbul 2008, 2. Baskı
- GÜNEŞ Şibli, "2012 Yılında Elde Edilen Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2013, s.211-218
- MUTLUER Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008
- OZANSOY Ahmet, "2012 ve Öncesi İçin Tahakkuk Eden Yol Harcamalarına Katılma Payının Tahsili Zorunlu Oldu!", İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, Ekim 2013, Yıl 14, Sayı 157, s.30-31
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turan Kitabevi, 21. Baskı, Ankara, 2012
- ÖZDEMİR İlker, AYTEKİN Osman, KUŞAN Hakan, "Şerefiye Bedelinin Bulanık Mantık Yaklaşımı İle hesaplanması", 4. İnşaat Yönetimi Kongresi, TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi, 30-31 Ekim 2007, İstanbul, s. 181-190
- ÖZGÜVEN A. Volkan, Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007
- RÜZGARESEN Cumhuriyet, "Su ve Kanalizasyon Hizmetleri İçin Alınan Harcamalara Katılım Payları ve Bu Paylar Nedeniyle Tüketici Mahkemelerinde Açılan Davalar", Ankara Barosu Dergisi, Sayı 2012/ 3, s.87-122
- TURAN Abdulmenaf, Türkiye'de Kentsel Rantın Oluşumu ve Bölüşümü: Devlet Mülkiyetinden Özel Mülkiyete Geçiş Süreci, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Tez No: 228166, tez.yok.gov.tr
- YARDIMCIOĞLU Mahmut, Ali Rıza DOĞRUL, Hakkı M. AY, "Gayri Menkul Alım Satım İşlemlerinde Vergi Kayıp Ve Kaçağı, Kahramanmaraş Sütcü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl 2011, Cilt: 1, s. 27-56
- YILMAZ Mustafa, "İmar Kanunu'nun 18. Maddesi Çerçevesinde Düzenleme Ortaklık Payı Kavramı ve Uygulamaları", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yıl 2010, C. 16, S. 3-4, s.37-83
- YILMAZ Nebi, "Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı", Ekim-Aralık 2008, Sayıştay Dergisi, S: 71, s. 75-90