

İmar Rantı Vergisi Türü Olarak Değer Artış Payı: Güncel Veriler Işığında Tespit ve Öneriler

Erdem ERCAN*
Esra ALPTEKİN**

Öz

Çalışmada, öncelikle değer artış payının tarihsel ve hukuki altyapısı, temel özellikleri ve hukuk sistemimizdeki yeri incelenmiştir. Ardından Keçiören Belediyesinin gerçekleştirdiği başarılı bir uygulama üzerinden değer artış payının tespit, tahsil ve paylaşım süreçleriyle bunların nasıl yönetildiği hususları ele alınmıştır. Son olarak, yasal düzenlemeden bu yana geçen yaklaşık üç yıla ilişkin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığundan elde edilen güncel istatistiki veriler değerlendirilmiştir. Şerefiye özellikleri taşıyan ve istatistiki verilere göre yükümlü sayısı hızla artan değer artış payının, uygulanması kolay fakat yönetmelik hükümleri nedeniyle hukuki sorunlar doğurmaya aday bir mali yükümlülük olduğu sonucuna varılan çalışmada plan değişiklik talep sayısındaki artış hızının takip edilmesi, Yönetmeliğin 5/1-b hükmünün kanunla düzenlenmesi, değerlendirme firmalarına ödenecek ücretlerin arttırılması yönünde öneriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Değer Artış Payı, Vergi, Şerefiye, İmar Planı Değişikliği, Kentsel Planlama

*Dr.Öğr.Üyesi, Ankara Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Bölümü, erdemercan@ankara.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0002-1645-0394>

**Doktora Öğrencisi, Ankara Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Gayrimenkul Geliştirme ve Yönetimi Anabilim Dalı, yasesra_@hotmail.com; <https://orcid.org/0000-0001-7323-6098>

Makalenin Gönderilme Tarihi: 16.09.2022

Kabul Tarihi: 31.12.2022

Increment Value Share as a Kind of Zoning Rent Tax: Determinations and Suggestions in the Light of Current Data

Abstract

In the study, first, the historical and legal background of the increment value share, its basic features and its place in our legal system were examined. Then, through a successful implementaton carried out by Keçiören Municipality, the issues of determination, collection and sharing of the increment value share and how they are managed were discussed. Finally, the current statistical data obtained from the Ministry of Environment, Urbanization and Climate Change for the approximately three years since the legal regulation were evaluated. It has been concluded that the increment value share which has betterment tax characteristics, is also having rapidly increasing taxpayer number according to the statistical data, is a financial obligation that is easy to implement but is a candidate to cause legal problems due to regulation provisions. Suggestions were made to monitor the rate of increase in the number of plan change requests, to regulate the provision of 5/1-b of the Regulation as a law and to increase the fees to be paid to valuation firms.

Keywords: *Increment Value Share, Tax, Betterment Tax, Zoning Plan Change, Urban Planning*

JEL Classification Codes: *H27, H71, K34*

Giriş

İkinci Dünya Savaşından sonra kentler gerek dünyada gerekse Türkiye’de hem fiziki hem de sosyal ve ekonomik açıdan büyümüş ve gelişmiştir. Bu büyüme ve gelişmeyi yönetmek ve yönlendirmek için hazırlanan imar planlarıyla kent merkezlerindeki topraklar değer kazanmış, artan nüfus ve ihtiyaçlar doğrultusunda belirli kurallara göre vasıflandırılmış ve pay edilmiştir. Kentlerdeki bu toprak parçaları, kendilerine ait imar hakları ile altyapı ve üstyapı bileşenlerinin karşılıklı ilişkilerini de içerecek şekilde “kent toprağı” olarak tanımlanmaktadır (Ertürk ve Sam, 2019:154). Kent toprağı sınırlı olduğundan iktisaden kıt bir kaynaktır, taşınamaz ve çoğaltılamaz. Kıtlıkla ortaya çıkan rant ise kıtlık rantı (mutlak rant) olarak ifade edilmektedir (Akalin, 2018:4). Kıt bir kaynak olması nedeniyle kent toprağının kullanımına kimi ülkeler uyguladığı bazı politikalarla müdahale ederek bireysel yararı ve kamu yararını dengelemeye çalışmaktadır. Taşınmazların değer artışlarından kamu adına pay almak da kentsel toprak politikalarından biridir.

Türkiye nüfusunun 2040 yılında 100 milyonu geçeceği, 2069 yılına kadar ise 108 milyona ulaşacağı öngörülmektedir.¹ Nüfus artış eğilimi ülkedeki

¹<https://www.tuik.gov.tr> (Erişim Tarihi: 17.04.2022)

kent planlamasının önemini daha da arttırmıştır. Yukarıda belirtildiği üzere, kent planlaması ile rant arasında güçlü bir ilişki mevcuttur. Planlama kararları, kentsel rantı doğrudan etkileyen unsurlardan biridir (Polat ve Eser 2020:63). Türkiye Cumhuriyeti, planlama kararları sonucunda uzun yıllar boyunca kamu yararı aleyhine gelişen kentleşme süreçlerini tersine çevirmek için yaklaşık sekiz yıl önce yönlendirici bir maliye politikası aracı olarak taşınmaz değer artışlarının vergilendirilmesini sağlayacak yeni bir mali yükümlülük ihdas etme fikrini ön plana çıkartmıştır. Gerçekten de belirtilen dönemde taşınmaz değer artışlarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler spesifik olarak plan değişikliği sonucunda ortaya çıkan taşınmaz değer artışını kavrayamamaktaydı. Örneğin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesi uyarınca edinim tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılan taşınmazlardan sağlanan kazanç, değer artışı kazancı olarak nitelendirilerek öteden beri vergilendirilmekteydi (Kılıçaslan ve Yavan, 2017:54-55). Lakin madde hükmü doğrudan imar faaliyetlerini kapsamamaktaydı. Öte yandan, 1970 yılında taşınmaz rantını vergilendirmek, spekülasyonları önlemek ve emlak vergisini denetlemek amacıyla yürürlüğe konan Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi matrahın belirsizliği ve rayiç bedelin yanlış tespiti gibi nedenlerle 1982 yılında uygulamadan kaldırılmıştır (Polat vd., 2016:2266-2267). Bunun yanı sıra 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18'inci maddesi gereğince arazi ve arsa düzenlemeleri yapılırken meydana gelen değer artışları karşılığında taşınmaz maliklerinden %45 oranına kadar alınabilen düzenleme ortaklık payının da bir değer artışı kesintisi olduğu ortadadır. Bu kesintinin taşınmazlarda eşit miktarda değer artışı olacağı varsayımına dayanılarak eşit oranda yapılması nedeniyle gerçekçi ve adil olmadığı düşünülmektedir (Aliefendioğlu ve Duman, 2021:409). Özetle, değer artış vergi ve kesintileri ile çeşitli şerefiye uygulamaları taşınmaz rantının vergilendirilmesindeki boşluğu doldurmak için yeterli olmamıştır.

Hal böyle iken 14.01.2015 tarihinde hükümet tarafından açıklanan "Şeffaflık Paketi"nde imar planı değişikliklerinden kaynaklanan değer artışlarından belediyelerin pay alması düzenlemesine yer verilmiştir. Pakette, plan değişikliğiyle ortaya çıkacak değer farkının sahibinin kamu olduğu, noktasal plan değişikliğine izin verilmeyeceği, değişikliklerin ancak bütünü kapsamayı şartıyla yapılacağı ve yapılan bu değişiklik sonucu oluşan değer artışından en büyük payın belediyelere aktarılacağı vurgulanmıştır.² Nihayet 14.02.2020 tarihinde 3194 sayılı İmar Kanunu'na eklenen Ek 8'inci maddeyle imar planlarında taşınmaz maliklerinin talebi üzerine yapılan değişiklikler sonucunda oluşacak arsa değer artışlarının maliklerden tahsil edilerek kamuya aktarılması öngörülmüş ve aktarılacak bu değere "Değer Artış Payı" (DAP) adı verilmiştir.

Çalışmada, halk arasında öteden beri imar rantı vergisi adıyla anılan ve yeni bir mali yükümlülük olarak hukuk sistemimize dâhil olan değer artış

²<https://www.hurriyet.com.tr> (Erişim Tarihi: 08.06.2022)

payının kentsel planlamayla ilişkisi, temel özellikleri ve hukuk sistemimizdeki yeri hukuki düzenlemeler ve tarihsel gelişim göz önünde bulundurularak incelenecektir. Yine değer artışı tespit süreci ve bu sürecin nasıl yönetildiği, sürece dâhil olan paydaşlar bakımından Ankara-Keçiören Belediyesinin gerçekleştirdiği örnek bir uygulamadan yararlanmak suretiyle ortaya konulacaktır. Ayrıca, yasal düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarihten bu yana geçen yaklaşık üç yıla ilişkin Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığında elde edilen istatistiki verilerden hareketle gelinen nokta değerlendirilecektir.

1. Kentsel Planlama Kavramı ve İmar Planı Değişiklikleri

Planlama kamu hizmeti, dayanağını Anayasa'nın 166'ncı maddesinden alan idari bir faaliyet türü olup toplum ihtiyaçlarının karşılanmasında önemli işlevlere sahiptir (Çolak ve Öngören, 2014:12). Planlama faaliyetleri sosyal ve ekonomik planlar ile mekânsal üst ve alt ölçekli planlarla somutlaşmaktadır. Bu bağlamda, kentsel planlama faaliyetleri mekânsal planlama faaliyetlerindedir. Kentsel planlama "huzurlu yaşam ortamının mekânda düzenlenmesi"dir (Çetiner, 2016:278). Mevcut sorunları çözerek, yeni fırsatlar yaratarak sağlıklı bir çevre tesis etme amacına hizmet etmektedir. Çok çeşitli unsurlardan etkilenmekte, birçok alanda yapıcı ya da yıkıcı etki yaratmaktadır. Merkezi ve yerel yönetimlerin sundukları kamu hizmeti olmanın ötesinde toplumsal adaleti sağlama misyonu da bulunmaktadır (Sönmez, 2012:299).

Kentsel planlama faaliyetleri ve buna bağlı imar uygulamaları, kentsel gelişme ve büyümeyi planlı olarak yönetip yönlendirmekte; ayrıca ortak kullanım alanlarının oluşturulması, koruma alanlarının himayesi, çarpık kentleşmenin önlenmesi de yine imar faaliyetleriyle mümkün olmaktadır (Aliefendioğlu ve Duman, 2021:410). Yerel mekânsal planlar olan imar planlarıyla kentleşmenin hukuki altyapısı oluşmaktadır (Kaplan, 2018:217). Belediyeler imar planları ile kullanım ve fonksiyonları (konut, ticaret, yeşil alan vb.) düzenlemekte, bu planlar düzenleyici idari işlem niteliği taşımaktadır. Çevresel değerler söz konusu olduğunda bireysel yarar ile kamu yararının sıklıkla karşı karşıya geldiği bilinmektedir (Mengi, 2016:397). Çevresel değerleri doğrudan etkileyen imar planları da bireysel yarar ile kamu yararının doğrudan karşı karşıya geldiği alanlardan biri olup imar planlarının asıl amacı bireysel yarar sağlamak değil, idari işlem olmanın bir gereği olarak kamu yararı olmalıdır (Keleş ve Mengi, 2019:29).

Yukarıda değinildiği üzere kentsel planlama faaliyetleri imar uygulamalarıyla yürütülmektedir. İmar uygulamalarının en önemli araçlarından biri de imar planlarıdır. İmar planlarıyla ortaya konan hedeflere ulaşmak kural olarak bu planların değiştirilemez olmasıyla mümkündür (Kaplan, 2018:218). Ancak geleceğin belirsizliklerine karşın yalnızca mevcut verilere dayalı öngörülerini ihtiva etmek durumunda olan imar planlarının eksiksiz ve mükemmel bir şekilde yapılabilmesi olanaksızdır. Bu

nedenle, imar planlarının dayandığı ilkelere olan “esneklik ilkesi” uyarınca planlar önemli nedenler olmadıkça değiştirilmemeli, ancak yeniliklere de açık olmalıdır (Keleş ve Mengi, 2019:38). Nitekim kentlerin süregelen ve doğan problemlerinin çözülmesi gerekliliği, mevcut imar planlarının ihtiyaca cevap vermemesi gibi durumlar plan değişikliği ihtiyacını beraberinde getirebilmektedir (Meydan, 2013:176). Zaman içinde değişen nüfus ve toplum yapısı, afetler sonucunda değişen topografya, farklılaşan ihtiyaçlar ve isteklere cevap verme noktasında plan değişikliği kaçınılmaz olabilmektedir. Bu gibi hallerde onaylı ve kesinleşen planlarda yapılan değişikliklere imar plan değişikliği adı verilmektedir (Yıldız’dan aktaran Çiçek, 2016:40). 14.06.2014 tarihli ve 29030 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Mekânsal Planlar Yapım Yönetmeliği’nin 26’ncı maddesinin ilk fıkrasında; imar planı değişikliklerinin “... *plan ana kararlarını, sürekliliğini, bütünlüğünü, sosyal ve teknik altyapı dengesini bozmayacak nitelikte, kamu yararı amaçlı, teknik ve nesnel gerekçelere dayanılarak ...*” yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, ihtiyaç halinde imar planları kadar imar plan değişiklikleri de planlama faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelebilmektedir. İyi yönetildiği, planın özüne ve kararlarına sadık kalındığı takdirde plan değişiklikleri kentsel mekâna pozitif yönde katkı sağlayabilmektedir (Ünlü, 2022:112). Buna karşın, yanlış ve gelişigüzel alınan plan değişiklik kararları sağlıklı bir planı hastalıklı hale getirebilmekte, kent gelişimine zarar verebilmektedir.

Planlama faaliyetinde olduğu gibi plan değişikliklerinde de amaç; kamu yararı ilkesi gereğince taşınmaz değer artışlarını “düzenli ve mümkün olduğunca düşük düzeyde tutabilen” planlar yapmaktır (Aliefendioğlu ve Tanrıvermiş, 2015:764). Buna karşın, kentsel planlama ve imar planı değişiklikleri sonrasında taşınmaz değerindeki artış, planların değer esaslı yapılmaması sebebiyle plan öncesi değerinin bilinmemesi, taşınmaz değerlendirme faaliyetlerinin objektif yürütülememesi ve plan sonrası değerinin sağlıklı belirlenememesi gibi nedenlerle günümüze kadar belirsiz kalmıştır.

Kent toprağını üzerinde yapı yapmaya elverişli parçalara ayırma işlemine parsellasyon adı verilmektedir (Keleş ve Mengi, 2019:108). 3194 sayılı İmar Kanunu’nun 5’inci maddesinde parsel kelimesi; “*İmar adaları içindeki kadastro parsellerinin İmar Kanunu, İmar Planı ve yönetmelik esaslarına göre düzenlenmiş şekli*” olarak tanımlanmaktadır. Parselin imar planları içindeki önemi ve planların bütününe etkisi, biyolojik hücre yapısında en küçük ve bütünle ilişkili sistematik parça olan atomun tüm canlı organizmaya etkisine benzemektedir. Parsel temelli imar planı değişiklikleri fiziki olarak küçük görünse de teknik ve sosyal etkileri ve sonuçları büyük olabilen değişikliklerdir. Parselde yapılacak imar değişikliklerinin kente çok çeşitli boyutlarda etki edebilme potansiyeli mevcuttur ki tam da bu sebeple parsel temelli plan değişikliklerinin sınırlandırılmasına yönelik yeni düzenlemeler yapılmıştır. 14.02.2020 tarihli ve 7221 sayılı Kanun’la 3194 sayılı İmar Kanunu’na eklenen ek madde 8’e göre parsel bazlı plan

değişikliği 20.02.2020 tarihinden itibaren istisnai haller hariç olmak üzere yasaklanmıştır. Bu tarihten sonra, kişiler yalnızca ada bazında ve söz konusu adanın en az 1000 m² büyüklüğünde olması şartı ile plan değişikliği talep edebilmektedir. 20.02.2020 tarihinden önceki mevzuata göre parsel bazında değişiklik yapılarak alınmış yapı ruhsatları ise tüm idari işlemlerde olduğu gibi imar planında yapılan değişiklikler de geleceğe dönük (ex nunc) hüküm doğurduklarından, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 29'uncu maddesi gereğince iki yıl içinde inşasına başlanması ve 5 yıl içinde inşasının tamamlanması şartıyla "kazanılmış haklara saygı ilkesi" gereği geçerliliğini sürdürmektedir (Kaplan, 2018:220).

2. Değer Artış Payı

İmar rantı vergisi adı altında uzun yıllar boyunca tartışmalara konu olan "Değer Artış Payı" (DAP) öncelikle 3194 sayılı Kanun'a eklenen ek 8'inci madde, sonrasında ise bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları düzenleyen "İmar Planı Değişikliğine İlişkin Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik" ile hayata geçmiştir. İmar planı değişikliği neticesinde değerlendirilen arsanın artan değeri üzerinden hesaplanan bir mali yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda DAP'ın tarihsel gelişimi, hukuki dayanakları ve vergi hukukundaki yeri incelenerek bahse konu mali yükümlülüğün nitelikleri tespit edilecektir.

2.1. Tarihsel Gelişimi

Taşınmazlar üzerinden sağlanan rant gerek politik gerekse sosyal ve ekonomik boyutuyla her dönem tartışılmış bir konudur. Eğer taşınmaz üzerinden bir rant doğmuşsa bu ranttan kamunun pay alması gerektiği yönündeki görüşler dünyada ve Türkiye'de her zaman güçlü olmuştur. Kentsel rantın kamuya aktarılması için ülkede günümüze kadar farklı yasal düzenlemeler yapılmış, çeşitli vergiler ve mali yükümlülükler getirilmiştir (Varcan ve Hacıköylü, 2021:11). Bunun en son örneğini imar planı değişikliğinden doğan arsa rantının kamuya aktarımını sağlayan DAP teşkil etmektedir.

Taşınmaz değer artışlarının kamuya aktarımı esasen şerefiye uygulamalarıyla başlamıştır. Şerefiye, değer artışıyla doğan fayda olarak tanımlanabilir (Tuncer, 1966:25). Türk imar hukukunun ilk kanunlarından olan Ebniye Kanunu'nda (1882) yer alan ham arazi üzerindeki yapılaşmanın Sultan'ın iznine ve altyapı harcamalarına katılım koşullarına tabi olduğuna ilişkin düzenlemenin bir şerefiye örneği oluşturduğu söylenebilir (Özcan, 2006:171). Cumhuriyet Dönemindeki ilk şerefiye düzenlemesi 26.02.1924 tarihli ve 423 sayılı mülga Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu'nun 39'uncu maddesinde yer almıştır (Varcan ve Hacıköylü, 2021:15). Şerefiye, 01.07.1948 tarihli ve 5237 sayılı mülga Belediye Gelirleri Kanunu'nda "değerlenme resmi" adıyla yer almış, 26.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

2464 sayılı Kanun'da bayındırlık faaliyetleri neticesinde bu faaliyetlerden faydalanan ve genellikle taşınmazının değeri artan taşınmaz maliklerinden alınan harcamalara katılma payları da adı geçen mülga kanunlarda "harcamalara iştirak payı" adıyla yer almıştır. Şerefiyelerle büyük benzerlik ihtiva etse de harcamalara katılma payı borcunun doğması için değer artışının olup olmadığına ve miktarına bakılmamakta, faydalanma yeterli olmaktadır (Yiğit, 2018:443). Cumhuriyet döneminde kentleşme ile ilgili ilk uygulamalar başkent için başlatılmıştır. Başkent ilan edildiği günden itibaren Ankara, ülkenin tamamının kentsel gelişim durumunu yansıtan, tüm başarılı ve başarısız düzenlemelerin uygulandığı ilk kent olmuştur (Keleş ve Duru, 2008:27). Başkent kentsel gelişimi için düzenlenen 15.03.1925 tarihli ve 583 sayılı Kanun ile değer artışının bireylere mi yoksa kamuya mı ait olduğu sorunu doğmuş ve bu konu TBMM'de görüşülmüştür (Yavuz ve Keleş, 1974:1). Bu görüşmelerde (07.03.1341 Hicri tarihli) Muhtar Beye ait "...Yapılacak sokak bir adamın arazisine yakın gelir, onun arazisi yararlanır. Ama ondan yararlanmasının bir kesimi şerefiye olarak alınır ve sorun çözülür." (Yavuz ve Keleş, 1974:12) şeklindeki ifadeden imar faaliyetleri kaynaklı maliyetlerin fayda sağlayandan tahsil edilmesi düşüncesinin o dönemde de mevcut olduğu, şerefiye kavramının harcamalara katılma payını da içerecek şekilde kullanıldığı anlaşılmaktadır.

Taşınmazların alım-satım değeri arasındaki fark şeklinde kendini gösteren değer artışının vergilendirilmesi ise 1950 yılından itibaren geçerli olacak şekilde 03.06.1949 tarihli ve 5421 sayılı mülga Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. 29.07.1970 tarihli ve 1318 sayılı Finansman Kanunu ile "Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi" getirilmiş fakat 21.01.1982 tarihli ve 2588 sayılı Kanun ile 1982 yılından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Günümüzde taşınmazlar üzerindeki değer artışları, elden çıkarma söz konusu olduğunda gelir vergisi olarak 5421 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (mükerrer madde 80), emlak vergi değerinde artış olduğunda emlak vergisi de artacağından emlak vergisi olarak 29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, altyapı ve imar faaliyetleri için harcamalara katılma payı olarak ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (86-88'inci maddeler) kapsamında belirli oranlarda tahsil edilmektedir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017:54-55). 14.02.2020 tarihli ve 7221 sayılı Kanun'la yapılan son düzenlemeyle taşınmaz maliklerinin talebi ile gerçekleşen imar planı değişikliklerinden arsalar için doğan değer artışları da DAP olarak bir defaya mahsus olmak üzere arsa maliklerinden tahsil edilmeye başlanmıştır.

2.2. Hukuki Dayanakları

Anayasanın 73'üncü maddesi gereğince vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kişi ve kurumlardan yasal dayanağı olmadan alınmaz. Bir mali yükümlülük ve geniş anlamda vergi olan DAP da dayanağını Anayasadan alan verginin yasallığı ilkesine uygun olarak yasal bir düzenlemeyle hukuk sistemimize girmiştir. Dayanak yasal düzenleme 7221

sayılı Kanun'un 12'nci maddesiyle İmar Kanunu'na eklenen ek madde 8'dir. Madde hükmü TBMM'de 14.02.2020 tarihinde kabul edilmiş, 20.02.2020 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ek maddenin ikinci fıkrasında; nüfusu, yapı yoğunluğunu, kat adedini, bina yüksekliğini arttıran parsel bazında imar planı değişikliklerinin yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, kanun koyucu parsel bazında imar plan değişikliklerini nüfusu, yapı yoğunluğunu, kat adedini, bina yüksekliğini arttırmayan durumlar hariç yasaklamıştır. Bundan sonra nüfusu, yapı yoğunluğunu, kat adedini, bina yüksekliğini arttıran veya fonksiyon değişikliği getiren plan değişiklikleri aynı maddenin üçüncü ve dördüncü fıkraları uyarınca ancak 1.000 metrekareden büyük adalarda, ada bazında yapılabilecektir. Bunun için ihtiyaç duyulan kültürel tesis, sosyal ve teknik altyapı kullanımlarının adanın merkezine en fazla beş yüz metre yarı çaplı alanda karşılanması gerekmektedir. Taşınmaz malikleri de yukarıdaki şartları taşımak kaydıyla ada bazında imar plan değişikliği talep edebilecektir. Fakat talebin işleme konulabilmesi için taşınmaz maliklerinin tamamı tarafından talepte bulunulması zaruridir. Bu gibi değişiklik talepleri idarece yerine getirildiğinde arsa değerinde artış olmuş ise o takdirde 04.11.1983 tarihli ve 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 11'inci maddesinde öngörülen bedel tespit esaslarına göre tespit edilen artan değer tamamı DAP olarak tahsil edilecektir. Bir başka deyişle, plan değişikliğinden önce tespit edilen arsa değeri ile değişiklik sonrasındaki arsa değeri arasındaki fark taşınmaz sahiplerinden alınacaktır.

Maddenin beşinci ve altıncı fıkralarında; değer artış payının idarece oluşturulan kıymet takdir komisyonlarınca belirleneceği, belirlenen payın en geç taşınmazın ilk satışında veya yapı ruhsatı alınması aşamasında ödenmesinin gerektiği, belirlenecek değer artış payının her takvim yılı için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında ödeme tarihine kadar arttırılacağı, değer artışına tabi taşınmazın tapu kütüğüne şerh edileceği, emsal, inşaat alanı, yapı yüksekliği ve kullanım amacı değiştirilmeksizin yapılacak tadilat ruhsatları hariç değer artış payı ödenmeden yapı ruhsatı düzenlenemeyeceği ve taşınmazın satışının yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Yedinci fıkrada değer artış payının taşınmaz maliklerince Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının muhasebe birimi hesabına yatırılacağı ve tahsil edilen tutarların idareler arasında ne şekilde paylaşılacağı belirlenmektedir. Buna göre, büyükşehir belediyesinin olduğu illerde; payın %25'i büyükşehir belediyesine, %25'i ilçe belediyesine, %25'i mezkûr Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, %25'i genel bütçeye, büyükşehir belediyesi olmayan illerde; %40'ı imar planı değişikliğini onaylayan idareye, %30'u Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, %30'u genel bütçeye, Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca onaylanan imar planı değişikliklerinde; %75'i Bakanlığın

Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, büyükşehirde %15'i büyükşehir belediyesine, %10'u ilçe belediyesine, büyükşehirde değilse %25'i ilgili idareye aktarılacaktır. İmar plan değişikliği mezkûr Bakanlık dışındaki genel bütçeli idarelerce yapılmış ise değer artış payının tamamı genel bütçeye aktarılacaktır.

Sekizinci fıkra uyarınca 16.5.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamındaki alanlarda, kamu yatırımı yapılan alanlarda, kamu mülkiyetindeki alanlarda, mazbut ve mülhak vakıflara ait alanlarda yapılacak plan veya plan değişiklikleri ile imar planlarında yükseklik en çok: serbest olarak belirlenmiş yüksekliklerin İmar Kanunu'nun 8'inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen usullere göre yapılan plan değişikliklerinde ek madde 8'deki sınırlamalar söz konusu olmamaktadır. Bu alanlarda hem plan değişiklikleri parsel bazlı yapılabilmekte hem de değer artış payı hesaplanmamaktadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar aynı maddenin dokuzuncu fıkrası gereğince Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 15.09.2020 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik" ile belirlenmiştir. Değer artış payı, ilgili kanun hükmü ile Yönetmelik yürürlük tarihleri arasında bulunan yaklaşık yedi aylık sürede uygulanamamıştır (Tablo 1 ve 2). Ancak İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmeliğin Geçici 1'inci maddesi "*Kanunun yürürlüğe girdiği 20.02.2020 tarihinden önce belediye, il özel idaresi veya ilgili idarelere başvuru yapılarak resmi kayıt numarası almış uygulama imar planı değişiklik tekliflerine bu Yönetmelik hükümleri uygulanmaz.*" şeklindedir. Yönetmelik, yeni uygulamanın başlangıç tarihi olarak Kanun'un yayım tarihi olan 20.02.2020'yi işaret etmiştir. Hükmün lafzından ve mefhumu muhalifinden yeni düzenin isabetli bir şekilde Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih olan 20.02.2020'de başlatıldığı anlaşılmaktadır. İdarenin bu geçiş düzenlemesi çok doğru ve isabetli olmuştur. Bahse konu geçiş hükmü olmasa idi bu sürede yapılmış başvurular nedeniyle hukuki ihtilaflar doğabilecek, idari davalarla karşılaşılacak ve konunun yargı içtihatlarıyla çözülmesi gerekecekti. Yine değer artış payı uygulamasının başlangıç tarihi olarak, kanun hükmünün değil de hukuka aykırı bir şekilde yönetmeliğin yayım tarihi esas alınmış olsa idi o takdirde kanun yürürlükte olmasına rağmen yönetmelik bulunmadığından bu süre zarfında yapılan başvurular, eski kanun hükümlerinden yararlanabilecek, ciddi kamu zararlarına sebebiyet verilebilecekti. Tablo 1 ve 2'deki verilerden hareketle bu süre zarfında hatta DAP otomasyon sisteminin kurulduğu tarih olan 08.02.2021 tarihine kadar herhangi bir uygulamanın yapılmamış olması da idarenin elini oldukça rahatlatmıştır. Belki de başvuru yapılmış fakat fiili imkânsızlık nedeniyle uygulamaya konulamamıştır. İdareye bu süre zarfında talepte bulunulup bulunulmadığı tarafımızca bilinmemektedir. Bu bağlamda,

varsayıma dayalı 06.05.2020 tarihli bir imar değişikliği başvurusu, İmar Kanunu ek madde 8'e tabi olacak fakat uygulanabilmesi için yönetmeliğin yürürlüğe girmesi gerekeceğinden bu süre zarfında söz konusu talep yönetmelik yürürlüğe girene kadar askıda kalacaktır.

Öte yandan, Yönetmelik hükümleri gereğince yalnızca ada bazlı ve kanun hükmünden farklı olarak fonksiyon değişikliği içeren parsel bazlı uygulama imar planı değişiklikleri üzerinden değer artış payı hesaplanabilmektedir. Bir başka deyişle, üst ölçekli planlarda ve nazım imar planlarında yapılan değişiklikler nedeniyle oluşabilecek arsa değer artışlarının kapsam dışında olduğu belirlenmiş, fonksiyon değişikliği içeren uygulama imar plan değişikliklerinin parsel bazlı yapılabileceği ve bu değişiklik sonucu oluşan değer artışının DAP olarak alınacağı hüküm altına alınmıştır. Kanunda üst ölçekli planlar ve nazım imar planları bakımından mevcut olan belirsizlik yönetmelikteki düzenlemeler ile giderilmiştir. Ancak aynı şeyi fonksiyon değişikliği içeren parsel bazlı plan değişiklikleri için söylemek zordur. Keza 3194 sayılı Kanun'un ek madde 8'inde fonksiyon değişikliği içeren parsel bazlı plan değişiklikleri yapılabileceğine ilişkin bir belirleme bulunmadığı gibi bunun ikinci fıkra hükmünün mefhumu muhalifinden çıkartılabileceği söylenebilse dahi taşınmaz maliklerince fonksiyon değişikliği içeren parsel bazlı plan değişikliği talebinde bulunulabileceğine dair hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Fonksiyon değişikliği içeren parsel bazlı imar planı değişiklik talebinde bulunulabileceğine ve bunun yapılması durumunda değer artış payı alınabileceğine dair hüküm yalnızca Yönetmeliğin 5/1-b maddesinde yer almaktadır. Bir yönetmelik hükmüyle bir mali yükümlülüğün düzenlenmiş olması Anayasadaki verginin yasallığı ilkesine aykırı olmanın yanı sıra kanuni dayanağı olmadığından Danıştayda her an iptal edilebilir mahiyettedir. Halihazırda vatandaşların lehine ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanıyor olsa dahi bahse konu hükmün bir an önce kanun değişikliği yapılmak suretiyle kanun hükmüne dayandırılmasının, aksi halde ileride doğabilecek mağduriyetlerin önüne geçilebilmesi için ilga edilmesinin gerektiği düşünülmektedir.

Ayrıca, Yönetmelik, taşınmazın değer artış payının tespiti görevini kanun hükmüne uygun bir şekilde ilgili idarenin bünyesinde kurulacak "Kıymet Takdir Komisyonu"na yüklemiş, komisyonun çalışmalarına referans olması amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunun yayımladığı listedeki yetkili değerlendirme kuruluşlarının değerlendirme raporlarını değer tespitine altlık oluşturmak üzere belirlemiştir. Değerleme raporu, Yönetmeliğin 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde; "06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre yetkilendirilmiş lisanslı gayrimenkul değerlendirme kuruluşu tarafından, değer artış payının tespiti için kullanılmak üzere hazırlanan taşınmaz değerini gösterir rapor" olarak tanımlanmıştır. Taşınmaz değerlendirme, bir gayrimenkulün ve buna bağlı hak ve faydaların veya bir gayrimenkul projesinin belli bir tarihteki muhtemel değerinin tarafsız ve bağımsız olarak takdiridir (Hepşen, 2017:2). Değerleme

aşamasında, taşınmazın niteliksel ve niceliksel özellikleri bilimsel bir metotla ifade edilmektedir. Değerleme kuruluşlarının değerlendirme raporu üzerine hak ettiği hizmet bedeli, plan değişikliği teklifini sunan maliklerce Sermaye Piyasası Kurulu tarafından her sene yayımlanan “Gayrimenkul Değerleme Asgari Ücret Tarifesi”ne göre ödenmektedir. Değerleme raporları, plan değişikliği öncesi mevcut durum ve değişiklik sonrası öngörülen durum arasındaki farkı (değer artışını) ortaya koymaktadır. Hiçbir taşınmaz bire bir aynı özellikte olmadığından değerlendirme süreci hem ekonomik hem de zaman maliyeti yüksek bir süreçtir (Hayrulloğlu vd., 2017:26). Değerleme asgari hizmet bedeli iki aşamalı durumun değerini ortaya koymak için harcanan emeğin ve mesainin karşılığında yetersiz kaldığı gerekçesiyle değerlendirme firmalarının bu hizmetleri yüklenmek konusunda çekinceli davrandıkları aşağıda inceleyeceğimiz Ankara-Keçiören Belediyesi uygulama örneğinde görülmüş ve teyit edilmiştir. Belirtilen sorunun ücret tarifesinin yeniden gözden geçirilmesi suretiyle çözülmesi uygulamanın sıhhatli bir şekilde işleyebilmesi bakımından önem arz etmektedir.

2.3. Vergi Hukukundaki Yeri

DAP, kısa bir ifadeyle, imar planı değişikliği neticesinde değerlendirilen bir arsanın artan değeri üzerinden hesaplanan bir mali yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak diğer değer artışı vergileri ile karşılaşıldığında dar anlamda vergi olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Çünkü vergiler karşılıksız alınır iken DAP’ta mükellef bakımından taşınmazın değerini arttıran imar hakkı kazanımları mevcuttur. Ancak her mali yükümlülük kamu tarafından zorla alınması nedeniyle aynı zamanda geniş anlamda birer vergidir. Ülke vergi sisteminde sadece imar plan değişiklikleri neticesinde değeri artan gayrimenkulün değil benzer şekilde piyasa koşullarında değeri artan çok çeşitli menkul ve gayrimenkul mal ve hakkın artan değeri üzerinden hesaplanan mali yükümlülük türleri de bulunmaktadır. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu’nun 80’inci maddesinin birinci fıkrasının 1 no’lu bendinde değer artışı kazançlarından gelir vergisi alınacağı hüküm altına alınmış, mükerrer 80’inci maddede hangi gelirlerin değer artışı kazancı olarak vergilendirileceği altı bent halinde sayılmıştır:

1. Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar. Ancak karşılıksız olarak edinilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

2. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkartılmasından doğan kazançlar.

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

6. Karşılıksız olarak elde edilenler hariç olmak üzere; arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların bütünüleyici parçaları ile eklentileri, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları ile tüm motorlu yükleme ve boşaltma araçlarının edinilme tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 80'inci madde).

Kanun koyucu, yukarıda sayılan sermaye varlığı unsurlarının paraya çevrildikten sonra alım ve satım değeri arasındaki farkı değer artış kazancı olarak kabul etmiş ve bu gelirlerin vergilendirilmesini öngörmüştür (Öncel vd., 2020:310). Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen değer artış kazançları dışında vergilendirilen başkaca değer artış kazancı bulunmamaktadır. Sayılan mal ve hakların sahibinin kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda mükellef kurumun bahse konu mal ve hakları elden çıkartması sonucunda elde edeceği kazanç kurum kazancı kabul edilerek kurumlar vergisine konu olacaktır (Kurumlar Vergisi Kanunu, md.1 ve md.6; Gelir Vergisi Kanunu, mükerrer md.80/4). Bir başka deyişle değer artışı kazançları üzerinden mükellefin niteliğine göre kurumlar vergisi de alınabilmektedir.

Her iki vergi de değer artışlarından alınmakta ise de yalnızca ve doğrudan imar planı değişikliği sonucunda ortaya çıkan değer farkının vergilendirilmesine yönelik DAP'ın yukarıdakilerden temel bazı farklılıkları mevcuttur. Bu farklar şöyle sıralanabilir:

1. DAP'ın doğması için Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilen değer artışı kazançlarından farklı olarak arsanın değerlendirilmesi yeterli olup ayrıca bu arsanın satılmasına, elden çıkartılmasına gerek bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle, gelirin elde edilmesiyle değil arsadaki değer artışıyla vergi borcu doğmaktadır. Bu da değer artış payının servet vergisi olduğunu göstermektedir.

2. DAP borcu imar planı değişikliği sonucunda arsanın değerlendirilmesiyle doğmakta ve ödenmesi mecburi hale gelmektedir. Ödenmediği takdirde taşınmaz sahiplerine yapı ruhsatı verilmemekte ve taşınmaz satılamamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki taşınmaz değer artışlarının vergilendirilebilmesi için bunların beş yıl içinde elden çıkartılmaları gerekmektedir. Beş yıl içinde elden çıkartılmadıkları ya da beş yıl geçtikten sonra elden çıkartıldıkları takdirde vergi borcu doğmayacaktır.

DAP için bir süre sınırlaması yokken Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki taşınmaz değer artışlarında vardır.

3. DAP'ın tespit edilebilmesi için imar kanununda ve yönetmelikte özel bir usul öngörülmüştür. Payın miktarı lisanslı değerlendirme uzmanlarına hazırlatılan değerlendirme raporlarına dayanılarak idarece oluşturulan kıymet takdir komisyonunca tespit edilmektedir. Ödemede beyan usulü bulunmamakta, bahse konu usule göre idarece belirlenen DAP arsa sahiplerince ödenmektedir. Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki değer artışları ise alım satım bedelleri üzerinden beyan sahibince hesaplanarak beyan usulüne göre ödenmektedir.

4. DAP için imar plan değişikliği yapılması ve plan değişikliğini taşınmaz maliklerinin tamamının talep etmesi şartı bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki değer artışlarında ise istek olsun ya da olmasın taşınmazın elden çıkartılması sonucunda elde edilen miktar alım değerinin üzerinde ise vergi borcu doğabilmektedir. Kamu idarelerince yapılan plan değişiklikleri neticesinde oluşan değer artışlarından DAP alınmaması, bu değer artışlarının kamunun ihtiyaçları nedeniyle yapılan plan değişiklikleri neticesinde ortaya çıktığı düşüncesiyle mazur görülmekte ise de DAP düzenlemesini yatay vergi adaleti bakımından tartışmalı hale getirmektedir.

5. DAP miktarı arsanın artan değerinin tamamı iken Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki değer artışlarının belirli bir oranı vergi olarak alınmakta, vergi borcunun hesabında istisna, indirim vb. vergi kolaylıkları devreye girmektedir.

Bununla birlikte her iki verginin de değer artışı üzerinden hesaplanıyor olması ve imar plan değişiklikleri sonucu meydana gelen değer artışlarının kimi zaman her iki vergi bakımından da vergilendirilecek değer içinde yer alabilmesi benzerlik olarak göze çarpmaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki bir servet vergisi olan DAP'ın konusu ile bir kazanç vergisi olan Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki değer artışı vergisinin konusu farklıdır. Biri servetteki değer artışını diğeri elde edilen geliri vergilendirmektedir. Gerçekten de DAP'ın, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilen değer artışı kazançlarından en temel farkı kanımızca geniş anlamda servet vergileri kategorisinde bulunmasıdır. Gerçekten de bir servet unsuru olan arsanın değerindeki artış servetteki artış anlamına gelmekte ve bu artan değer taşınmaz malikinden alınmaktadır. Bu bakımdan, değer artış payı, gayrimenkullerdeki değer artışını vergilendiren, geçmişte uygulanmış ve bazıları günümüzde uygulanmaya devam edilen şerefiye ve harcamalara katılma payları gibi geniş anlamda servet vergileriyle büyük benzerlik taşımaktadır. Ayrıca ifade edilmelidir ki; rant vergilerinde çoğu zaman öncelikli amaç kamunun ranttan pay alması olsa da DAP'ın değer artışının tamamını kamuya aktarmayı hedefliyor olması bu vergiyi diğer rant vergilerinden farklılaştırmaktadır. Bu farklılığın temelinde maliye politikası tercihleri yatmaktadır. Arsada meydana gelen değer artışının tamamının kamuya aktarılıyor olması DAP'ın; doğrudan rant temelli imar planı

değişikliği taleplerinin önünü kesmeyi ve vatandaşların yalnızca plan değişikliği ihtiyacının kaçınılmaz olduğu durumlarda imar planı değişikliği talebinde bulunacağı bir imar düzenini kurmayı hedeflediğini, bu nedenle geniş anlamda yönlendirici bir vergi niteliğinde olduğunu göstermektedir. TBMM'ye sunulan kanun taslağında yer alan 3194 sayılı Kanun'a eklenecek Ek 8'inci madde gerekçesinde bu husus; “..değer artışlarının kamuya döndürülerek alınan payların kamulaştırma, kentsel dönüşüm ve altyapı hizmetlerinde kullanılması suretiyle kent silüeti ve imar düzeni korunarak daha sağlıklı bir çevrenin oluşturulması ve yaşam kalitesinin yükseltilmesi amaçlanmaktadır.” ifadesiyle açıkça ortaya konulmaktadır.³

Ancak DAP; dar anlamda vergi, harcamalara katılma payı veya şerefiye midir? Bu konu izaha muhtaçtır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde; “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmü yer almaktadır. Buna göre, yasal dayanağı olmadan kişi ve kurumlara vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yüklenemez (Karmış, 2017:31). Anayasa hükmündeki kavramları kısaca tanımlamak gerekirse; “vergi” “kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan bir parasal aktarım” olarak tanımlanabilir (Kaneti, 1986/87:4). Resimler; “kamu kuruluşları tarafından belli bir işin yapılmasına yetki ve izin verilmesi işlemi karşılığında alınan bedeller”dir (Bilici ve Bilici, 2011:130). Harçlar ise; “devletin veya diğer kamu tüzel kişilerinin sağladıkları bazı hizmetler karşılığında bu hizmetlerden yararlananların ödediği paralar”dır (Bilici ve Bilici, 2011:130). Gerek pay olarak tahsil edilmek suretiyle özel bir hesapta toplanarak belirli hizmetlerde kullanılmak üzere idareler arasında pay ediliyor olması gerekse hizmet nedeniyle alınmaması ve imar planı değişikliği sonucunda imar haklarındaki artışlar şeklinde karşılığının bulunması DAP'ın, resim, harç veyahut dar anlamda vergi olmadığını göstermektedir. Ancak kamu gücüne dayanılarak alınması ve bir mal veya hizmetin bedeli, ücreti niteliğinde olmaması DAP'ın benzeri mali yükümlülük niteliğini ortaya koymaktadır.

Harcamalara katılma paylarını ve şerefiyeleri de kamu tarafından zorla alınmaları fakat değer artışı veya faydalanma gibi karşılıklarının bulunması nedeniyle geniş anlamda vergi, dar anlamda benzeri mali yükümlülük kategorisinde değerlendirmek gerekir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de 1987/19 ve 2001/5 sayılı Kararlarında harcamalara katılma paylarını resim benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirmiştir (Gerek ve Aydın, 2010:34-37). Belediyeler tarafından sunulan bayındırlık hizmetleri (su, kanalizasyon, yol) nedeniyle bu hizmetlerden faydalanan taşınmaz maliklerinden alınan harcamalara katılma payı, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bayındırlık faaliyetleri nedeniyle değerinin artıp

³<https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2512.pdf> (Erişim Tarihi: 30.08.2022)

artmamasından bağımsız olarak maliklerden masrafi karşılama ve taşınmaz vergi değerinin %2'sini geçmemek üzere alınır. Kamu alacağının doğması için hizmetten faydalanma yeterlidir. Değer artışı olmasa da alacak doğmuştur. Şerefiyelerden temel farkı budur (Bilici ve Bilici, 2011:131; Yiğit, 2018:443). Bu alacak malikten tahsil edilemezse, paya tabi taşınmaz için tapu siciline borç şerhi düşülür ve bu borç şerhi borç ödenene kadar kaldırılmaz. İmar değişikliğinden kaynaklanan DAP'da tapu siciline işlendiğinden ve ödenene kadar her takvim yılında yeniden değerlendirilmesinden dolayı arttırıldığından harcamalara katılma payları ile bu noktada benzerdir. Mülga 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu'nun 41'inci, 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13'üncü maddelerinde "harcamalara iştirak payı" adıyla yer almıştır. DAP'ın doğması için imar planı değişikliği neticesinde arsa değerinin artması gerekirken harcamalara katılma payının doğması için değer artışı olması gerekmekte, taşınmaz malikinin bayındırlık faaliyetinden istemese dahi faydalanması yeterli olmaktadır. Bu nedenle, DAP'ın harcamalara katılma payı olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

İmar faaliyetlerinden kaynaklanan bir diğer yükümlülük ise şerefiyedir. Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından "bir yer bayındır duruma getirildiğinde çevrede bulunan mülklerin değeri arttığından, sahiplerinden belediyece alınan para" olarak tanımlanmaktadır. İmar kelimesinin tanımı "bayındır etme, güzelleştirme, şenlendirme eylemi" olarak yapılmaktadır (Kalabalık, 2021:33). "Bayındır duruma getirme" işlemi imar etmekle temellendirildiğinden, imar işleminin sonucu taşınmazın artan değeri şerefiye olarak ortaya çıkmaktadır. "Kıymet çoğalması resmi" tabiri de şerefiyenin karşılığı olarak kullanılmıştır; fakat günümüzde yerleşik terim "şerefiye"dir. (Utku, 2017:11). Tam karşılığı "değer artışı mükellefiyeti" olan şerefiye terimi İngiltere'de "betterment tax", Amerika'da "special assessment" olarak karşılık bulmaktadır (Tuncer, 1966:16; Oktar, 1996/1997:165). Şerefiye ilk kez mülga 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu'nun 39'uncu maddesinde yer almıştır. Sonrasında mülga 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 16'ncı maddesinde; "*Kamulaştırma sebebiyle sokağın veya belde bahçelerinin veya meydan veyahut yeşil alanın yüzüne çıkmak veya sokağa yüzü artmakla veya rıhtımlar, küçük limanlar, parklar, spor sahaları, vapur iskeleleri tesis ve inşa veyahut yüzünde bulunduğu yolların genişlemesiyle değerleri artan gayrimenkullerden takdir edilecek olan eski rayiç değeri ile yeni rayiç değeri arasındaki farkın yarısı değerlendirilmesidir.*" şeklinde düzenlenen "değerlenme resmi"nin de taşınmaz değer artışını vergilendirdiğini, bu yükümlülüğün "resim" olarak isimlendirilmiş olmasına karşın "şerefiye" niteliğinde olduğu görülmektedir. Anayasa Mahkemesi de muhtelif kararlarında bahse konu "değerlenme resmi"ni şerefiye olarak nitelendirmiştir.⁴ Bu veriler ışığında DAP'ı, "değerlenme

⁴<https://www.lexpera.com.tr/ictihata>, Anayasa Mahkemesi Kararları, 21.06.1990 t., K.1990/11, 12, 13, 14 (Erişim Tarihi: 30.08.2022)

resmi”nden bazı farkları bulunmasına rağmen “şerefiye” olarak nitelendirilebiliriz. Klasik şerefiyelerden en büyük fark DAP’ı doğuran imar planı değişikliğinin mutlaka vatandaşın talebi üzerine yapılmasıdır. Hâlbuki mülga 5237 sayılı Kanun’daki “değerlenme resmi” adı verilen şerefiye, vatandaşın talebiyle bağlı olmaksızın ve genellikle kamunun resen gerçekleştirdiği imar faaliyetleri neticesinde doğmaktadır. Ancak bu fark DAP’ın şerefiye olarak tanımlanmasına engel değildir. Önemli olan şerefiye genel tanımına uygun olarak imar faaliyetleri neticesinde oluşan taşınmaz değer artışlarının her iki mali yükümlülükte de servet unsuru olarak vergilendiriliyor olmasıdır. Açıklanan nedenlerle, DAP’ın, oran, isteğe ve talebe bağlılık gibi bazı farklılıkları dışında “değerlenme resmi”ne benzediği, şerefiye tanımına uygun olduğu ve şerefiye özelliklerini taşıdığı söylenebilmektedir.

2.4. Bazı Yabancı Ülke Örnekleri

İmar faaliyetlerine bağlı değer artışı hemen her ülkede görülmekte iken imar planı değişikliğinden kaynaklanan değer artışı nadir görülmektedir. Bunun sebeplerinden biri imar planlarını parsel ya da ada ölçeğinde değiştirmenin kolay olmaması ve güçlü gerekçelere ihtiyaç duyulmasıdır. Salt imar faaliyetleri için getirilen düzenlemeler özellikle altyapı ve geliştirme projeleri maliyetlerinin finansmanına (Tax Increment Financing-TIF gibi) yöneliktir. Örneğin İngiltere’de 1967-1971 yılları arasında uygulanan iyileştirme vergisi (betterment levy), arazi değerindeki tüm artışlar için değil, özünde planlama izninin ve arazi kullanımının değişikliği durumunda %40 oranında alınan ve çok kısa bir süre yürürlükte kalan bir vergidir (Harriss, 1972:567). Genellikle yerel yönetimlerce arazi kullanımında bir değişikliğe izin verildiğinde, mevcut kullanım ve değişiklik sonrası kullanım değeri arasındaki fark vergilendirilmekte olup bu iki değer arasındaki farkı tespit etmek yüksek değerlendirme becerisi gerektirmekteyken tamamen tartışılır değerler arasındaki farkın %40’ı kadarı vergi olarak alınca ortaya piyasa değerinden çok uzak sonuçlar çıkmış ve bu sebeple 1969 yılında bu vergi için bazı istisnalar (satış fiyatı 1500 £ altında olanlar taşınmazlar için) getirilmiştir (Harriss, 1972:569). 1971 yılında kaldırılan bu uygulama Harriss (1972) tarafından aksaklıkları olsa da başarılı olarak değerlendirilmiştir. İngiltere’deki bu vergi günümüzde Türkiye’deki “değer artış payı” ile teknik aşamalar, sürece etki eden dinamikler ve paydaşlar bakımından büyük benzerlikler ihtiva etmektedir. Mevcut değer ile değişiklik sonrası değer arasındaki fark değer artışı olarak tanımlanmakta ve bu değerın tespiti nitelikli ve objektif bir değerlendirme çalışmasına ihtiyaç duymaktadır.

Eski bir İngiliz kolonisi olması sebebiyle Singapur, İngiliz mülkiyet sistemini sürdürmektedir. Bir şehir ülkesi olan Singapur’da arazi kiralama (public leasehold) mülkiyet sistemi hâkim olup araziden elde edilen gelir önemli bir kaynak teşkil etmektedir (Hui vd., 2004:1). Planlama faaliyetleri karşılığında geliştirme vergisi (development tax) adı altında alınan vergi,

değer artışından kaynaklı bir çeşit şerefiye (betterment tax) olarak değerlendirilmekte ve planlama izni sonucu değer artışının belirlenmesi sürecinde, geliştirme öncesi ve sonrası farkın belirlenerek, Planlama Kanunu⁵ ile düzenlenen taban ve tavan değere göre kıymet takdiri yapılmaktadır. (Hui vd., 2004:7). Singapur'da sürdürülen bu uygulama, imar faaliyetleri sonucu değer artışı tespiti yönüyle Türkiye'deki "değer artış payı" uygulamasıyla örtüşmektedir. Avustralya'da da değer artışının kamuya aktarımı, daha çok ulaşım altyapısının finansmanı için kullanılmaktadır. Avustralya Altyapı ve Bölgesel Kalkınma Departmanı (Australian Department of Infrastructure and Regional Development) proje maliyetlerini finanse etmek için altyapı projelerinin çevrelerine kattığı değer artışından fon yaratarak kamu geliri elde etmektedir (Abelson, 2018:2).

Tayvan'da yerel yönetimlerin en önemli üç gelir kaynağından biri olan arazi değer artış vergisi (land value increment tax) gelir dağılımını düzenlemek ve arazi rantından ekonomik fayda sağlamak için tasarlanmıştır (Lam ve Tsui, 1998:8-9). Değer artış vergisi, arazi devredildiği takdirde doğan, satıştan elde edilen haksız kazancı önlemeyi amaçlayan, arazinin kazandığı değer sahibinden çok toplumun tamamına ait olması düşüncesi ile tahsil edilen bir vergidir (Lam ve Tsui, 1998:12). Taşınmazın imar ve altyapı hizmetleri dolayısıyla artan değerinin bir kısmı taşınmaz el değiştirdiği takdirde malikin sağladığı gelirden kamuya aktarılmaktadır. Türkiye'de uygulanan değer artış kazancı vergisi ve değer artış payı uygulamasının birleşimi niteliğinde bir uygulama olarak görülebilir.

Polonya'da yerel yönetimlerin vergi gelirlerinden biri olan iyileştirme vergisi (betterment levy) yerel yönetimlerce sağlanan planlama ve gayrimenkul yönetimi işlemleri için arsa sahiplerinin elde ettiği faydaya karşılık olarak 2012 ve 2019 yılları arasında alınan bir vergi olup mal paylaşımı, teknik altyapı tesislerinin inşası, toplulaştırma ve paylaşırma (özellikle miras yoluyla edinilen araziler) başlıkları altında farklı oran ve tutarlarda tahsil edilmekteydi (Hernik vd., 2021:2-4-5-6). Toplulaştırma ve paylaşırma için alınan verginin oranı gayrimenkul değerlendirme uzmanının verdiği rapora göre toplulaştırma öncesi ve sonrası değer gözetilerek belirlenen toplam değer artışının %50'sini geçmeyecek şekilde yerel yönetimlerce belirlenebilmekteydi (Hernik vd., 2021:2-4-5-6). Hernik vd.'ye göre 7 yıl boyunca yürürlükte olan bu vergi uygulamasının, değerlendirme raporlarının objektifliği sağlanıp vergi oran ve sürelerinin düzenlenmesi yoluyla tekrar uygulamaya konması yerel yönetim gelirlerine ve kentsel gelişime katkı sağlayacaktır (Hernik vd., 2021:1-16). Polonya'daki uygulamada yeniden düzenlenmesi öngörülen, değer artışının belirlenmesi aşamasında değerlendirme raporlarının subjektifliğinin önlenmesine yönelik düşünce Türkiye'de de değer artışının sağlıklı bir şekilde kamuya kazandırılması için önemlidir.

⁵Planning Act Part V, Art. 35&36, <https://sso.agc.gov.sg/Act-Rev/PA1998/Published/20211231?DocDate=19981215&WholeDoc=1> (Erişim Tarihi: 29.08.2022)

Değer artışının kazanımı Japonya ve ABD’de imar hakkı transferiyle⁶ Arjantin, Brezilya ve Kolombiya gibi ülkelerde ise 19’uncu yüzyıldan beri iyileştirme vergisi (betterment tax) ile sağlanmıştır (Tarakçı ve Türk, 2020:2009).

Mekânsal eşitsizliğin giderilmesi için altyapı ve imar hizmetlerinin hızlı ve verimli bir şekilde sürdürülmesi gerekli olan Güney Afrika’da gelişmekte olan diğer ülkelere kıyasla vergi toplamak için nispeten daha sağlam teknik bir altyapı mevcuttur (Brown-Luthango, 2011:49-50). Altyapı hizmeti götürülen bölgelerde, bu hizmet dolayısıyla taşınmazın değer artışı nispetinde vergi alınması ya da altyapı yatırımının maliyetini önceden karşılamak amacıyla TIF (Tax Increment Financing) aracının kullanılması McGaffin vd.’ye göre belediyelerin gelirlerinin artırılması ve mekânsal kalkınmanın hızlanması için zorlukları olsa dahi katkısı yadsınamayacak bir uygulama olacaktır (McGaffin vd., 2019:11-13).

3. Uygulamada Değer Artış Payı

Bu bölümde, Türkiye’de 2020 yılı Şubat ayında yürürlüğe giren DAP mevzuatının, büyükşehir ilçe belediyesinden elde edilen verilerden hareketle ne şekilde uygulandığı incelenecektir. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığından elde edilen istatistiki veriler ışığında bugüne kadar gerçekleşen uygulama sonuçları hukuki ve mali yönden irdelenecek olup sistemde herhangi bir aksamanın bulunup bulunmadığı değerlendirilecektir. Mali tablo ve gerçekleştirmelerin bize geleceğe yönelik hangi işaretleri verdiği konuları üzerinde durulacaktır.

3.1. Uygulama Örneği

Taşınmaz maliklerinin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen ve sonuçlandırılan imar planı değişikliğine bağlı bir değer artış payı uygulaması örneği işbu bilimsel çalışmada kullanılmak üzere Ankara-Keçiören Belediye Başkanlığından talep edilmiştir. Ankara-Keçiören Belediye Başkanlığından izin alınmak suretiyle 24.03.2016 tarihli ve 6998 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine uygun bir şekilde temin edilen bilgi ve belgeler, İmar Kanunu’nun ek madde 8 ve İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmeliğin ilgili maddeleri kapsamında analiz edilmiştir. Örneğimizde (Keçiören Belediyesi, 2021);

- Yönetmeliğin 2’nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan; “Bu Yönetmelik, taşınmaz maliklerinin tamamının talebi üzerine ilgili idarelerce yapılan plan değişikliği sonucunda meydana gelecek değer artışının kamuya kazandırılması işlemleri, plan değişikliğine ilişkin başvuru esasları, kıymet takdir komisyonunun teşekkülü, çalışma şekli ve karar alması, yetkili kuruluşlarca hazırlanan rapor esas alınarak kıymet takdir komisyonunca hazırlanacak raporu, payın kesinleşmesi, ödenmesi ile bu paya ilişkin diğer

⁶Bir parsel üzerindeki imar hakkının tamamen ya da kısmi olarak yasaklanması durumunda bu parsel üzerindeki imar hakkının bir kısmının veya tamamının menkulleştirme yöntemi ile başka alanlara transfer edilmesi anlamına gelmektedir (<http://csb.gov.tr/>; Erişim Tarihi: 12.12.2022)

iş ve işlemlere yönelik usul ve esasları kapsar.” hükmüne uygun olarak adı geçen ilçe belediyesi sınırları içerisinde uygulama imar planı bulunan ve 6 parselden oluşan yapı adasının tüm parsellerinin tevhid ve kat yüksekliği değişikliği için yapılan plan değişikliği başvurusu tüm maliklerin rızası dâhilinde belediyeye yapılmıştır.

- Yönetmeliğin 15’inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan; “İmar planı değişikliği teklifinin ilgili idarece onaylanmasından sonra, planlar askıya çıkarılmadan önce, plan değişikliğine konu alan sınırları içerisinde kalan parseller ile ilgili olarak idaresince; “Taşınmaz değer artışına tabidir. Taşınmazın ilk satışında, bağış, mal değişimi ve benzeri sınırlı aynı hak tesisi işleminde, değer artış payının ödenip ödenmediği şerhi koyduran ilgili idaresinden sorulur, değer artış payının ödendiğinin bildirilmesinin akabinde işlem yapılır ve değer artış payı ödenmedikçe satış yapılamaz, yapı ruhsatı verilemez.” şeklinde tapu kütüğüne şerh edilmesi, ilgili tapu müdürlüğüne bildirilir.” hükmüne uygun olarak Belediye Meclisine sunulan ada bazında plan değişikliği talebinin incelenmesi sonucu değişikliği uygun bulan -ki değişiklik talebinin çevre ve şehircilik ilkelerine, mevzuata ve hukuka aykırı olması durumunda başvurunun idare tarafından reddedilmesi gerekir- meclis kararı ilgili ilçenin bağlı olduğu Ankara Büyükşehir Belediyesine gönderilmiştir. Plan değişikliği kararının burada da onanmasından sonra ilgili tapu müdürlüğüne resmi yazı ile bilgilendirme yapılmış ve taşınmazların tapu siciline “taşınmaz değer artış payına tabidir” açıklaması ile şerh (tasarrufu kısıtlayıcı) konulmuştur.

- Aynı Yönetmeliğin 9’uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan; “Kıymet takdir komisyonu; ilgili idarenin bünyesinde 14.07.1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 4 üncü maddesi veya 03.07.2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanununun 49 uncu maddesi kapsamında görev yapmak koşuluyla; şehir plancısı, harita (geomatik mühendisi/jeodezi ve fotogrametri mühendisi) mühendisi, mimar, inşaat mühendisi ile arazi yönetimi, kentsel dönüşüm, taşınmaz mal/gayrimenkul geliştirme ve yönetimi ile değerlendirme konularında lisans/yüksek lisans veya doktora yapmış ya da 6362 sayılı Kanuna göre yetkilendirilen lisanslı gayrimenkul değerlendirme uzmanlarından olmak üzere en az 5 asıl ve 3 yedek üyeden oluşur.” hükmü gereğince ilçe belediyesi Başkanlık Oluru ile kıymet takdir komisyonu kurulmuştur. Komisyon 5 (1 başkan ve 4 asıl üye) +3 yedek üye ile kurulmuştur. Üyeler, 1 mimar, 1 inşaat mühendisi, 2 şehir plancısı, 1 harita mühendisi olarak seçilmiştir. İnşaat mühendisi aynı zamanda lisanslı gayrimenkul değerlendirme uzmanıdır.

- Aynı maddenin dört ve beşinci fıkralarındaki; “(4) İmar planı değişikliğinin neden olabileceği taşınmaz değer artış payının tespiti, kıymet takdir komisyonu tarafından, en az iki yetkili kuruluş tarafından hazırlanan değerlendirme raporlarında belirtilen değerlerin aritmetik ortalama değerinden az olmamak üzere yapılır. (5) Yetkili kuruluşlardan alınan değerlendirme raporları hem mevcut durum değeri hem de plan değişikliği sonrası durum değeri

yönlerinden komisyon tarafından kapsamlı olarak incelenir. Yetkili kuruluşlara idare tarafından hazırlatılan iki değerlendirme raporun ortalama değer artış payı arasındaki farkın %20'den fazla olması, kıymet takdiri komisyonunca yerinde yapılan inceleme neticesinde değerlendirme raporlarında belirlenen değer artış payının gerçeği yansıtmadığının değerlendirilmesi halinde, yetkili kuruluşlardan ek rapor ya da yeniden rapor düzenlenmesi talep edilir.” hükmüne uygun olarak kıymet takdir komisyonunca değer artış payı belirlenmesi için iki farklı değerlendirme firmasından değerlendirme raporu istenmiştir. Bu değerlendirme firmaları, otomatik olarak atanan firmalardan oluşmuştur. İlgili işlem için ilk atanan dört firma rapor sunmayı reddetmiş, beşinci ve altıncı firmalar kabul etmiştir. İlk dört firmanın değerlendirme hizmetlerine karşılık aldıkları hizmet bedellerinin tatmin edici olmaması nedeniyle rapor hazırlama talebini kabul etmediği öğrenilmiştir. Değerleme hizmeti vermeyi kabul eden iki firmanın belirlediği ilk değerler ise çok düşük bulunmuş olup tekrar rapor hazırlamaları istenmiştir. Hazırlanan yeni iki raporda değer artış payı, 1 numaralı firma tarafından 410.000 TL, 2 numaralı firma tarafından 400.000 TL olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu değerlerin aritmetik ortalamasından az olmayacak şekilde kıymet takdir komisyonu tarafından 410.000 TL değer tespiti yapılmıştır.

- 7'nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendindeki; “İçerisindeki yapıların riskli yapı olarak tespit edildiği parsellerde, riskli yapının mer-i imar planı ve plan notları ile verilmiş emsale esas inşaat alanının bir buçuk katına kadar artan kısmına ilişkin plan değişikliklerinden, değer artış payı alınmaz.” hükmü gereğince söz konusu 6 parselden 2'si üzerinde riskli yapı bulunması sebebiyle bu riskli yapıların inşaat alanının bir buçuk katı kadarı isabetli bir şekilde DAP hesabına konu edilmemiştir. Kıymet takdir komisyonunca belirlenen 410.000 TL bedelden riskli yapılar için muaf tutulan bedel düşülünce kalan 397.531 TL değer artış payı olarak belirlenmiştir.

- 11'inci maddenin dördüncü fıkrasında yer alan; “Uygulama imar planının onaylanmasını müteakip değerlendirme raporu hazırlama bedeli, taşınmaz maliklerince planı onaylayan idare tarafından bildirilen hesap numarasına 15 gün içerisinde yatırılır. Değerleme raporu hazırlama bedeli, ilgililerce ödenmeden onaylanan planlar askıya çıkartılmaz. İki yetkili kuruluşta idare tarafından değerlendirme raporu 30 gün içerisinde hazırlattırılır.” hükmüne uygun olarak idarece onaylanan planlar askıya çıkmadan önce başvuru sahibi malikler (bu örnekte 20 hissedar mevcut fakat başvuruyu malikler adına vekil olarak atanan yüklenici yapıyor) tarafından değerlendirme raporları için hizmet bedeli, Belediye Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından açılan hesaba yatırılmış ve değerlendirme firmalarına, belediye bu hesaptan 2 iş günü içinde ödeme yapmıştır. Değerleme firmaları 10 iş günü içerisinde tamamladıkları bu hizmetin faturasını ilgili belediye adına kesmiştir.

- Onanan meclis kararları, ilan askı tutanakları, mevcut durum ve plan değişikliği sonrası durumun plan açıklama raporları hazırlanmış, ilan askı süreci başlatılmıştır. 12'nci maddenin ikinci fıkrasındaki; “Kıymet takdir

komisyonunca belirlenen değer artış payı, idarece plan değişikliği talebinde bulunanlara 5 gün içinde tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 5 gün içinde itiraz edilmeyen bedel kesinleşmiş sayılır. Süresinde yapılan itirazlar, kıymet takdir komisyonu tarafından 5 gün içinde değerlendirilerek sonuçlandırılır ve bu şekilde kesinleşen bedel ilgisine tebliğ edilir.” hükmü doğrultusunda taşınmaz maliklerine itiraz hakkı (tespit edilen değere) için 5 günlük süre tanınmış, bu süre içinde itiraz olmamış ve ilan askıda bir ay kalmıştır.

- Madde 14/a; “Büyükşehir belediyesinin olduğu illerde; %25’i büyükşehir belediyesinin ilgili hesabına, %25’i ilgili ilçe belediyesinin ilgili hesabına, %25’i Bakanlığın Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, Bakanlık muhasebe birimi tarafından 5 iş günü içerisinde aktarılır.” hükmüne uygun olarak belirlenen değer artış payı, başvuru sahibince Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı ilgili hesabına yatırılmış ve sonrasında ilgili Belediye Mali Hizmetler Müdürlüğü tarafından açılan emanet hesabına, Bakanlık tarafından tutarın %25’i ödenmiştir. Bakanlık belediyeye, tutar hesaba yattıktan 2 iş günü içerisinde ödeme yapmıştır.

- Madde 15/3; “Değer artış payı tutarının taşınmaz maliklerince en geç taşınmazın ilk satışında ya da yapı ruhsat aşamasında olmak üzere Bakanlık muhasebe birimi hesabına yatırılmasını müteakip ilgili şerhlerin tapu sicilinden terkinin ödemeyi izleyen on gün içerisinde idarece ilgili tapu müdürlüğüne bildirilir.” hükmüne uygun olarak Bakanlıkça belediye hesabına yatırılan tutar ilgili tapu müdürlüğüne resmi yazıyla bildirilmiş ve taşınmaz için konulan şerh kaldırılmıştır.

Başvurusu 2021 yılında yapılan bu güncel örnek uygulama yukarıda açıklandığı gibi başarılı bir şekilde ilerlemiş, firmaların hizmeti kabul etmesi aşamasında yaşanan sorunlar dışında süreci sekteye uğratacak büyük bir sorunla karşılaşmamıştır. Bu da yürürlüğe giren kanun hükmü ile yönetmelik hükümlerinin hem belediyece başarılı bir şekilde uygulandığını hem de yukarıda belirttiğimiz bazı hukuki ve mali sorunları içermelerine karşın mevzuatın sarih, anlaşılabilir, basit ve kolay uygulanabilir olduğunu göstermektedir.

3.2. Ulusal İstatistik Veriler

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığında elde edilen verilere göre, ‘İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik’in 15.09.2020 tarihinde yürürlüğe girmesini müteakip DAP Modülü 08.02.2021 tarihinde e-Plan Otomasyon Sisteminde devreye alınmıştır (Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, 2022). Dolayısıyla belirtilen tarihe kadar Bakanlık resmi kayıtlarına girmesi fiilen mümkün olmadığından vatandaşlarca yeni düzenlemeye uygun olarak gerçekleştirilen herhangi bir imar plan değişikliği başvurusu olup olmadığı tarafımızca tespit edilememiştir. Aşağıdaki tablolar, 08.02.2021 tarihinden itibaren sisteme giren verilere göre hazırlanmıştır.

Tablo 1: 06.04.2022 Tarihine Kadar Gerçekleşen İşlem Sayıları

2020	2021	2022
-	220	34 (06.04.2022 tarihine kadar)

Kaynak: Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (2022).

İlk başvuru Kastamonu ilindeki bir ilçeden yapılmıştır. Başvuruya ilişkin ödeme tarihi 11.02.2021'dir. Buna göre, sistemin devreye alındığı tarihin 08.02.2021 olduğu göz önüne alındığında üç gün içerisinde sürecin tamamlanmış olması mümkün olmayacağından ilgili belediyeye taşınmaz maliklerince başvurunun en azından yönetmeliğin yürürlük tarihi olan 15.09.2020 tarihinden sonra 08.02.2021 tarihinden önce yapıldığının kabulü gerekir. Bu işlem için Bakanlık, toplam DAP'ın %30'unu (122.376,00 Türk lirası) yasa hükmü gereğince işlemi yapan belediyeye ödemiştir. Öyleyse 08.02.2021 tarihinden önce 2020 yılında ilgili idarelere yapılmış fakat Bakanlık sistemine henüz yansımamış, süreci ilgili idarelerde devam etmiş, sonucu ise 08.02.2021 tarihinden itibaren sisteme yansımış plan değişiklik taleplerinin var olduğu söylenebilir. Yönetmeliğin Geçici 1'inci maddesinde yer alan ve İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarih olan 20.02.2020 tarihinden sonra yapılan plan değişiklik başvurularının yeni düzenlemelere göre yürütüleceğine ilişkin hükmün de gereği budur. Açıklanan nedenlerle hazırladığımız tablolara o yıl içerisinde Bakanlıkça herhangi bir işlem yapılmamış olsa dahi mevzuatın yürürlüğe girdiği yıl olan 2020 yılını eklemeyi lüzumlu gördük.

Tablo 2: 22.08.2022 Tarihine Kadar Gerçekleşen İşlem Sayıları

2020	2021	2022
-	220	733 (22.08.2022 tarihine kadar)

Kaynak: Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (2022).

Tablo 1 ve 2'ye göre, 06.04.2022 tarihi itibarıyla sisteme gönderilen plan sayısı 254 iken bu sayı 22.08.2022 tarihinde 953'e ulaşmıştır. Kanun ve yönetmeliğin yürürlüğe girdiği 2020 yılında otomasyon sistemi devreye girmediğinden Bakanlıkça herhangi bir işlem yapılamamıştır.

Tablo 3: Güncel Sayısal Veriler (22.08.2022)

DAP Uygulama Basamakları	Plan Sayısı
Revize Aşaması	26
İşlemlere Başlama Aşaması	91
Değerleme Aşaması	125
Komisyon Onay Aşaması	217
Tahakkuk Aşaması	494
Toplam	953

Kaynak: Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (2022).

İlgili idarelere ödenen toplam miktar 06.04.2022 tarihi itibarıyla 119.577.966,50 Türk lirası, 22.08.2022 tarihi itibarıyla ise 213.317.401,70 Türk lirasıdır (Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, 2022). Toplam tahakkuk eden miktar ise 677.971.043,95 Türk lirasıdır. Bu verilere göre, son 5 ayda tahsilat miktarı yaklaşık iki kat, başvuru sayısı yaklaşık üç kat artmıştır. Oranlar, vatandaşların uygulama imar planı değişiklik taleplerinin çok hızlı arttığını, toplam sayıların her geçen gün hızlanarak artmaya devam ettiğini göstermektedir.

Bu hızlı artışın, doğrudan rant temelli plan değişikliklerinin önünü kesmeyi ve vatandaşların sadece plan değişikliği ihtiyacının kaçınılmaz olduğu durumlarda imar planı değişikliği talebinde bulunacağı bir imar düzenini kurmayı hedefleyen DAP düzenlemesinin etkinliğini tartışmaya açabileceği söylenebilecek ise de bu yargıya varmak için henüz erken olduğu, pandemi sürecinden yeni çıktığı, sistemin düzenlemeden yaklaşık bir sene sonra çalışmaya başladığı, zorunluluk arz eden plan değişikliklerinin birikmiş olabileceği, hızlı artışın bunların yürürlüğe giriyor olmasından kaynaklanıyor olabileceği gibi hususlar göz önünde bulundurularak sürecin gözlemlenmeye devam edilmesinin gerektiği, belirli bir süre sonra bu artış hızının kesileceği ve belirli bir seviyede dengeye kavuşacağı değerlendirilmektedir. Ancak artış hızının istikrarlı bir şekilde devam etmesi durumunda DAP düzenlemesinin etkinliğinin sorgulanmasının gerekeceği de açıktır. Kanımızca DAP düzenlemesinin etkinliği ancak sağlıklı bir değerlendirme sisteminin mevcudiyetiyle mümkün olabilmektedir. Bunun için yukarıda da belirttiğimiz üzere gayrimenkul değerlendirme asgari ücret tarifesinin firmaların sağlıklı değerlendirme yapabileceği seviyelere çıkartılması büyük önem arz etmektedir.

Tablo 4: İllere Göre Tahakkuk Sayıları Tahakkuk ve Tahsilat Miktarları (TL)

No	Şehir	Tahakkuk Sayıları	Tahakkuk Bedeli	Ödenen DAP Tutarı
1	Adana	0	0	0
2	Adıyaman	31	6.319.172,23	3.374.058,30
3	Afyonkarahisar	5	1.830.650,00	1.817.030,00
4	Ağrı	1	531.500,00	0
5	Amasya	9	7.760.656,80	1.963.360,00
6	Ankara	15	76.726.924,00	20.804.000,00
7	Antalya	20	10.728.906,00	3.250.675,00
8	Artvin	2	590.000,00	590.000,00
9	Aydın	12	13.200.650,00	6.712.900,00
10	Balıkesir	12	17.871.800,00	17.327.000,00
11	Bilecik	3	87.251,00	87.251,00
12	Bingöl	0	0	0
13	Bitlis	3	3.640.250,2	3.640.250,19
14	Bolu	17	14.557.800,00	12.761.800,00
15	Burdur	1	190.000,00	190.000,00

No	Şehir	Tahakkuk Sayıları	Tahakkuk Bedeli	Ödenen DAP Tutarı
16	Bursa	22	45.172.510,00	12.927.500,00
17	Çanakkale	1	43.500,00	43.500,00
18	Çankırı	1	1.000,00	1.000,00
19	Çorum	9	7.988.761,00	1.205.001,00
20	Denizli	5	1.061.500,00	1.061.500,00
21	Diyarbakır	10	2.910.760,00	1.916.500,00
22	Edirne	1	200.000,00	200.000,00
23	Elazığ	1	63.000,00	63.000,00
24	Erzincan	6	1.746.524,00	794.860,00
25	Erzurum	5	490.129,00	401.000,00
26	Eskişehir	4	10.430.341,00	4.104.930,00
27	Gaziantep	0	0	0
28	Giresun	13	67.027.619,88	2.680.050,00
29	Gümüşhane	0	0	0
30	Hakkari	1	145.000,00	145.000,00
31	Hatay	1	130.000,00	130.000,00
32	Isparta	3	3.595.002,00	0
33	Mersin	4	2.448.000,00	730.000,00
34	İstanbul	5	9.984.010,00	1.815.000,00
35	İzmir	9	16.716.540,00	11.504.500,00
36	Kars	4	2.515.000,00	1.565.000,00
37	Kastamonu	7	1.367.626,00	545.126,00
38	Kayseri	4	1.097.500,00	1.097.500,00
39	Kırklareli	0	0	0
40	Kırşehir	0	0	0
41	Kocaeli	7	2.292.306,00	1.691.970,00
42	Konya	53	191.485.026,55	42.297.463,00
43	Kütahya	7	885.000,00	817.000,00
44	Malatya	1	1.400.000,00	1.400.000,00
45	Manisa	1	30.000,00	0
46	Kahramanmaraş	2	5.035.000,00	5.035.000,00
47	Mardin	0	0	0
48	Muğla	1	240.000,00	240.000,00
49	Muş	4	34.002,00	34.002,00
50	Nevşehir	11	5.405.977,19	2.595.977,20
51	Niğde	0	0	0
52	Ordu	2	580.000,00	580.000,00
53	Rize	3	2.739.100,00	1.239.100,00
54	Sakarya	4	1.769.531,94	750.000,00
55	Samsun	22	15.193.528,00	3.115.696,00
56	Siirt	0	0	0
57	Sinop	3	410.000,00	20.000,00
58	Sivas	1	150.000,00	150.000,00
59	Tekirdağ	10	7.477.600,00	2.245.500,00
60	Tokat	3	407.645,00	127.645,00
61	Trabzon	0	0	0

No	Şehir	Tahakkuk Sayıları	Tahakkuk Bedeli	Ödenen DAP Tutarı
62	Tunceli	0	0	0
63	Şanlıurfa	10	13.325.500,00	6.032.500,00
64	Uşak	7	3.161.021,00	1.925.001,00
65	Van	0	0	0
66	Yozgat	12	13.412.923,00	6.602.921,00
67	Zonguldak	0	0	0
68	Aksaray	1	18.500,00	18.500,00
69	Bayburt	0	0	0
70	Karaman	5	1.891.902,00	685.000,00
71	Kırıkkale	0	0	0
72	Batman	37	18.507.191,00	11.206.661,00
73	Şırnak	0	0	0
74	Bartın	5	430.004,00	430.004,00
75	Ardahan	0	0	0
76	Iğdır	2	2.717.000,00	2.717.000,00
77	Yalova	7	4.627.677,00	4.371.667,00
78	Karabük	2	469.500,00	469.500,00
79	Kilis	1	298.419,00	0
80	Osmaniye	4	1.299.751,00	290.001,00
81	Düzce	19	16.132.794,06	780.000,00

Kaynak: Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (2022).

Tablo 4'e göre, toplamda sisteme plan gönderen il sayısı 64 olup 17 ilden sisteme herhangi bir plan gönderilmemiştir. Bu iller; Adana, Ardahan, Bayburt, Bingöl, Gaziantep, Gümüşhane, Kırıkkale, Kırklareli, Kırşehir, Mardin, Niğde, Siirt, Şırnak, Tunceli, Trabzon, Zonguldak ve Van'dır. En fazla DAP başvurusu yapan ilk üç il sırasıyla Konya (53), Batman (37) ve Adıyaman (31) olmuştur. 64 ilde 494 plan için DAP tahakkuku oluşturulmuştur.

Tablo 5: Tahakkuk Ettirilen Gelirlerin Dağılımı (TL)

Kurum	Toplam Tahakkuk Tutarı
Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı	187.133.677,38
Genel Bütçe	177.323.677,38
Büyükşehir Belediyesi	117.778.829,01
Büyükşehir İlçe Belediyesi	117.144.579,01
İl Belediyesi	30.288.118,14
İlçe Belediyesi	47.164.370,62
İl Özel İdaresi	1.137.792,40
Toplam	677.971.043,95
Ödemesi Gerçekleşen	213.317.401,70

Kaynak: Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (2022).

Tahakkuk ettirilen gelirlerden en büyük miktarın Bakanlık ve genel bütçeye gideceği, büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyelerin eşit miktarda

pay aldığı, diğer belediyelerin büyükşehir ve büyükşehir ilçe belediyelerinin yaklaşık 1/3'ü oranında gelir elde ettiği, il özel idarelerinin ise en son sırada yer aldığı ve mevcut paylardan çok küçük bir kısmını (%0,17) elde edebildiği görülmektedir.

Sonuç

Her ne kadar hukuk sistemimize ilk kez dahil olan bir mali yükümlülük olsa da DAP'a benzeyen mali yükümlülükler dünyada ve Türkiye'de geçmişte sıkça rastlandığı görülmüştür. DAP'ın Osmanlı İmparatorluğu'nun son döneminde ve cumhuriyet döneminde karşılaşılan şerefiyelerle büyük benzerliklere sahip olduğu, kendine özgü birtakım özellikleri içerisinde barındırmakla birlikte imar uygulamaları neticesinde meydana gelen taşınmaz değerindeki artışlar üzerinden alınma şeklindeki şerefiye karakteristik özelliklerini taşıması nedeniyle bir şerefiye örneği olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca, arsada meydana gelen değer artışının tamamının kamu tarafından alınması tarihsel gelişim ve 3194 sayılı Kanun'un Ek 8'inci madde gerekçesindeki ifadeler göz önüne alındığında kanun koyucunun DAP düzenlemesiyle öncelikle doğrudan rant temelli imar planı değişikliklerinin önünü kesmeyi, kent silüeti ve imar düzeninin korunmasını, sağlıklı bir çevrenin oluşturulmasını, yaşam kalitesinin artırılmasını hedeflediğini, bu nedenlerle DAP'ın geniş anlamda yönlendirici bir vergi niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz. Buna karşın, yukarıda paylaşılan tablolarda plan değişiklik taleplerinin çok hızlı bir şekilde arttığı görülmektedir. Bu durum, DAP düzenlemesinin etkinliğini tartışmaya açabilecek bir mahiyet arz etmektedir. Ancak DAP düzenlemesi için böyle bir yargıya varmak için henüz erken olduğu düşünülmektedir. Keza ülkenin pandemi sürecinden yeni çıktığı, otomasyon sisteminin düzenlemeden yaklaşık bir sene sonra faaliyete geçtiği, hızlı artışın bu nedenlerle zorunluluk arz eden birikmiş plan değişikliklerinin yürürlüğe giriyor olmasından kaynaklanıyor olabileceği gibi hususlar göz önünde bulundurularak sürecin gözlemlenmeye devam edilmesinin gerektiği, bir süre sonra bu artış hızının kesileceği ve belirli bir seviyede dengeye kavuşacağı değerlendirilmektedir. Ancak artış hızının uzun süre bu şekilde devam etmesi durumunda DAP düzenlemesinin etkinliğinin sorgulanmasının gerekeceği de açıktır. Böyle bir sonucun ancak değerlendirme sisteminin sağlıklı bir şekilde işlememesi durumunda doğabileceği söylenebilir.

İmar Kanunu Ek 8'inci madde ve İmar Planı Değişikliğine İlişkin Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik ile uygulamaya geçen DAP yukarıda ifade edildiği üzere bir şerefiyedir, hukuksal zor altında kamu tarafından alınması nedeniyle tüm kamusal mali yükümlülükler gibi geniş anlamda bir vergidir. Anayasa Mahkemesinin muhtelif kararlarında benzeri mali yükümlülük olarak tanımlanmış olması da bunu desteklemektedir. Bu nedenle Anayasanın 73'üncü maddesi gereğince verginin yasallığı ilkesine tabidir. DAP'ın kanun ile düzenlenmiş olması bu ilkeye uygunluk arz etse de bir

yönetmelik hükmünün yasallık ilkesini ihlal ettiği düşünülmektedir. O da Yönetmeliğin fonksiyon değişikliği içeren parsel bazlı değişiklik talebinde bulunulabileceğine dair 5/1-b hükmüdür. Mezkûr hüküm uyarınca fonksiyon değişikliği içeren parsel bazlı plan değişikliği yapılması durumunda değer artış payı alınabilmektedir. Bu düzenlemenin yukarıda değinilen nedenle her an iptal edilebilir mahiyette olduğu tespit edilmiştir.

Yine, aynı Yönetmelik hükümlerinde Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen gayrimenkul değerlendirme asgari ücret tarifesine işaret edilmesi ve tarifede belirlenen değerlendirme kuruluşlarının değerlendirme raporu üzerine hak ettiği asgari hizmet bedellerinin, iki aşamalı durumun değerini ortaya koymak için harcanan emeğe ve mesaiye karşılık yetersiz kaldığı, bu nedenle firmaların bu hizmetleri yüklenmek konusunda çekinceli davrandıkları örnek uygulama incelemesinde anlaşılmıştır. Bu aksama tarafımızca DAP bedellerinin sağlıklı ve hızlı bir şekilde tespit edilebilmesi için gerekli olan hizmet kalitesini düşürebilecek önemli bir sorun olarak algılanmıştır.

Bu açıklamalar ışığında;

- DAP kapsamındaki plan değişiklik taleplerinin yukarıdaki tablolarda yer aldığı şekilde artmaya devam etmesi durumunda, doğrudan rant sağlamaya yönelik plan değişiklik taleplerinin önüne geçmeyi hedeflediği görülen DAP düzenlemesinin etkinliğinin gözden geçirilmesi ve amaca yönelik tedbirlerin alınması,

- Halihazırda hukuka uygunluk karinesinden yararlanıyor olsa dahi muhtemel zararların önüne geçilmesi için Yönetmeliğin fonksiyon değişikliği içeren parsel bazlı değişiklik talebinde bulunulabileceğine dair 5/1-b hükmünün kanun değişikliği yapılması suretiyle kanun hükmüne dayandırılması yahut da ilga edilmesi,

- DAP kapsamındaki imar planı değişiklik taleplerinden kaynaklı idare gelirlerinin hızlıca artıyor oluşu göz önüne alınarak yetersiz kalan gayrimenkul değerlendirme asgari ücret tarifesinin, uygulamanın etkinliği, gelişimi ve sürdürülebilirliği bakımından firmaların sağlıklı değerlendirme yapabileceği seviyelere çıkartılması önerilmektedir.

Kaynakça

- Akalın, M. (2018), *Kentsel Rantlara Kamusal Müdahale: Rant Vergisi*, Gaziantep: İksad Yayıncılık.
- Abelson, P. (2018), “An Analysis of Value Capture Instruments”, *Economic Papers: A Journal of Applied Economics and Policy*, 37(4), 399-411.
- Aliefendioğlu, Y. ve Duman, İ. (2021), “Çevre Yollarının 3194 sayılı İmar Kanununun 18. Madde Uygulamaları ile Açılmasının Teorik İlkeler ve Uygulama Yönlerinden Tartışılması: Van İli Örneği”, *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 25(2), 407-424.
- Aliefendioğlu, Y. ve Tanrıvermiş, H. (2015), “Kentsel Dönüşüm Sürecinde Taşınmaz ve Proje Değerleme İşlemleri ve Sorunlarının Analizi: Kayseri Büyükşehir Belediyesi Sahabiye ve Fatih Mahalleleri Dönüşüm Projesi

- Örneği Çerçevesinde Değerlendirme”, *Journal of International Social Research*, 8(39).
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2011), *Kamu Maliyesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Brown-Luthango, M. (2011), “Capturing Land Value Increment to Finance Infrastructure Investment-Possibilities for South Africa”, *Urban Forum*, 22(1), 37-52.
- Çetiner, A. (2016), *İnsan Çevre Toplum: Kentbilimci Gözüyle Çevre* (3. Baskı), Yayına Hazırlayan: Keleş, R., Ankara: İmge Kitabevi Yayıncılık.
- Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (2022), *Yayınlanmamış DAP İstatistik Verileri*.
- Çiçek, K. (2016), “İmar Planı Değişikliklerinin Usul ve Esasları”, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çolak, N.İ. ve Öngören, G. (2014), *İmar Planları, İmar Uygulamaları ve İptal Davaları*, İstanbul: Öngören Hukuk Yayınları.
- Ertürk, H. ve Sam, N. (2019), *Kent Ekonomisi*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Gerek, Ş. ve Aydın, A.R. (2010), *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Hacıköylü, C. (2016), “Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri”, *International Journal of Public Finance*, 1 (2), 194-219.
- Harriss, C.L. (1972), “Land Value Increment Taxation: Demise of the British Betterment Levy”, *National Tax Journal*, 25(4), 567-572.
- Hayrulloğlu, G., Aliefendioğlu, Y., Tanrıvermiş, H. ve Hayrulloğlu, A.C. (2017), *Konut Piyasalarında Hedonik Değerleme Modeli Tahmini: Ankara İli Çankaya İlçesi Çukurambar Bölgesi Örneği*, In Proceedings of 2nd International Conference on Scientific Cooperation for the Future in the Economics and Administrative Sciences (25).
- Hepşen, A. (2017), *Gayrimenkul Değerleme Esasları ve Finans Boyutu*, İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Hernik, J., Kudławiec, P., Król, K., Hernik, K. ve Dixon-Gough, R. (2021), “Reasons for the Discontinuation of Betterment-Levy Charging in Poland (A Case Study of Gorlicki County)”, *Land*, 10(12), 1295.
- Hui, E.C.M., Ho, V.S.M. ve Ho, D.K.H. (2004), “Land Value Capture Mechanisms in Hong Kong and Singapore: A Comparative Analysis”, *Journal of Property Investment&Finance*.
- Kalabalık, H. (2021), *İmar Hukuku Dersleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kaneti, S. (1986/1987), *Vergi Hukuku*, İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası.
- Kaplan, M. (2018), *İmar Kirliliğine Neden Olma Suçu*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karmış, E. (2017), *Açıklama ve Yargı Kararlarıyla Harçlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Keleş, R. ve Duru, B. (2008), “Ankara’nın Ülke Kentleşmesindeki Etkilerine Tarihsel Bir Bakış”, *Mülkiye Dergisi*, 261(32), 27-44.

- Keleş, R. ve Mengi, A. (2019), *İmar Hukuku* (3. Baskı), Ankara: İmge Kitabevi Yayınları.
- Keçiören Belediyesi (2021), *Yayınlanmamış Uygulama Örneği*.
- Kılıçaslan, H. ve Yavan, S. (2017), Rant Vergisi: Avusturya ve İsviçre Örnekleri ve Türkiye'ye İlişkin Bir Değerlendirme, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(1), 47-60.
- Lam, A.H. ve Tsui, S.W.C. (1998), *Policies and Mechanisms on Land Value Capture: Taiwan Case Study*, Cambridge, MA: Lincoln Institute of Land Policy.
- McGaffin, R., Viruly, F. ve Boyle, L. (2019), "An Investigation into the Use of Land-Based Financing to Fund Infrastructure in South Africa", *Journal of Property Investment&Finance*.
- Mengi, A. (2016), *İnsan Çevre Toplum: 2000'li Yıllarda Türkiye'de Kentsel ve Çevresel Politikalara İlişkin Sorunlar*, Yayına Hazırlayan: Keleş, R. (3. Baskı), Ankara: İmge Kitabevi Yayıncılık.
- Meydan, S.G. (2013), "Kent Planlama Sürecinde Çevre Bilinci ve Kentsel Rant İlişkisi", *Türk Bilimsel Derlemeler Dergisi*, (1), 175-179.
- Oktar, S.A. (1996/1997), "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 37, 155-189.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2020), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş 29. Bası, Turhan Kitabevi.
- Özcan, K. (2006), "Tanzimat'ın Kent Reformları: Türk İmar Sisteminin Kuruluş Sürecinde Erken Plânlama Deneyimleri (1839-1908)", *Osmanlı Bilimi Araştırmaları*, 7(2), 149-180.
- Polat, S., Aktuğ, A.G.M. ve Başoğlu, A. (2016), "Gayrimenkul Değer Artışı Gelirlerinin Vergi Dışı Bırakılmasının Vergilemede Adalet İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *1. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu*, 2258-2272.
- Polat, S. ve Eser, L.Y. (2020), "Gayrimenkul Değer Artışlarına İlişkin 3194 sayılı İmar Kanunu'nda Yapılan Düzenlemenin Rant Vergisi Kapsamında Değerlendirilmesi", *Vergi Raporu Dergisi*, (254), 63-71.
- Singapore Statutes Online (1998), *Planning Act Chapter 232*, <https://sso.agc.gov.sg/Act-Rev/PA1998/Published/20211231?DocDate=19981215&WholeDoc=1> (Erişim Tarihi: 29.08.2022)
- Sönmez, İ.Ö. (2012), "Kent Planlama ve Adalet İlişkisinin Değişen İçeriği", *TBB Dergisi*, 98, 283-301.
- Tarakçı, S. ve Türk, Ş. (2020), "Türkiye'de Kentsel Yenileme Projelerinde Artan Değerin Kazanımında Plan Notunun Kullanımı-Fikirtepe Örneği", *İdealkent*, 11(31), 2006-2033.
- Tuncer, S. (1966), "Şerefiye (Değerlenme Resmi) Üzerine Bir Deneme", *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 2, 15-34.

- Utku, H.C. (2017),“Gayrimenkullerde Şerefiye Değeri, Şerefiye Değerini Etkileyen Etmenler ve Şerefiye Bedellerinin Tespiti”, *Dönem Projesi*, Ankara Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Ünlü, T. (2022), “Değişen Planlama Anlayışının Kentin Biçimine Etkisi: Türkiye Üzerine Morfolojik Bir Değerlendirme”, *Türkiye Kentsel Morfoloji Ağı Sempozyumu*, 101-124.
- Varcan, N. ve Hacıköylü, C. (2021), “Taşınmaz Rantı Üzerinden Kamu Geliri Elde Etme Arayışları”, *Vergi Raporu Dergisi*, 259, 11-30.
- Yavuz, F. ve Keleş, R. (1974), *Başkent Ankara için Elli Yıl Önce Çıkarılan 583 sayılı Yasa Üzerinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde Yapılan Görüşmeler*, Siyaset Bilimi ve Hukuk, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/36780> (Erişim Tarihi: 17.08.2022)
- Yiğit, U. (2018), “Harcamalara Katılma Paylarının Mali Güce Göre Ödeme İlkesi Kapsamında Analizi”, *Maliye Dergisi*, 174, 431-454.