

YABANCILARIN TÜRKİYE’DE TAŞINMAZ SATIŞINDAN ELDE ETTİKLERİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

REVENUE TAXATION OF APPRECIATION GAINS FROM REAL ESTATE FOR FOREIGNERS IN TURKEY

Yunus DEMİRLİ

Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, BOLU
(demirli_y@ibu.edu.tr)

Kadir AYYILDIRIM

Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, BOLU
(ayyildirimkadir@ibu.edu.tr)

ÖZ

Yabancı gerçek kişilerin, Türkiye’de taşınmaz satışından elde ettikleri kazançlar gelir vergisi kapsamında değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir. Bu çalışmada yabancıların taşınmaz satışından elde ettikleri değer artışı kazançları üzerindeki; vergileme kapsamının, tam ve dar mükellefiyetler arasındaki vergileme farklılıklarının tespiti, vergilendirme yetkisinin belirlenmesi ve sorunlu hususların çözümü için öneriler getirilmesi amaçlanmıştır.

Çalışma sonucunda vergi alacağının güvence altına alınması, vergilemede adalet ve basitlik ilkelerinin sağlanması amacıyla; taşınmaz satış bedelinin beyan yerine uzman raporları ile belirlenmesi, değer artışı kazançlarının tam – dar mükellef, yabancı - vatandaş ayırımı gözetmeksizin tapu devir işlemlerinin gerçekleştirilmesinin bir ön şartı olarak ilgili vergi dairesine beyan edilerek, hesaplanan verginin ödenmesi önerilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Vergilendirme, Değer artışı kazancı, Gelir vergisi, Dar mükellef

ABSTRACT

The revenues which foreigners obtain from the real estate they sell in Turkey are taxed as appreciation gains in scope of personal income tax. In the present study, it has been aimed to bring forward some proposals to determine taxation scope, differences of taxation between full and limited obligation, and taxation authority; and identify problematic issues on the revenues which foreigners obtain from the real estate sales.

As the result of the study, several proposals, in order to guarantee tax claims and to ensure principles of justice and simplicity, have been suggested; charge of real estate sale should be determined according to expert reports rather than declaration and as a precondition to the deed transfer, the revenues of appreciation should be paid to the authorized tax office regardless of full-limited obligation or foreigner-citizen distinction.

Keywords: Taxation, Appreciation gains, Personal income tax, Limited obligation

1. Giriş

2012 yılında 6302 sayılı Tapu Kanunu ve Kadastro Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun¹ ile 2644 sayılı Tapu Kanunu'nda² (TK) yapılan kapsamlı değişik sonucunda yabancıların³ Türkiye'de taşınmaz edinimleri kolaylaştırılmıştır. İlgili düzenlemede yabancı gerçek kişilerin taşınmaz edinimi konusundaki en önemli eksiklik amaç unsuruna yer verilmemiş olması, yani mevcut düzenleme çerçevesinde, yabancı gerçek kişilerin işyeri veya mesken olarak kullanma amacı dışındaki bir amaçla da taşınmaz ediniminin mümkün kılınmış olmasıdır (Yılmaz, 2013:1124, 1117). Bununla birlikte düzenlemenin ekonomik gerekçelerle, özellikle turist/konaklanan gün sayısının ve doğrudan yatırım miktarının artırılması amacıyla gerçekleştirildiği söylenebilir.

İlgili düzenlemeye bu ekonomik amaçlar çerçevesinde bakıldığında, "2012 yılından itibaren yabancıların Türkiye'deki gayrimenkul edinimlerinin önündeki sınırlamaların azaltılmasının ardından önemli ölçüde konut satışı gerçekleştiği" (Ertem & Yılmaz, 2014:16); "son yıllarda konut ve ticari gayrimenkuller için düzenli ve uluslararası nitelikte bir gayrimenkul piyasasının gelişmeye başladığı" (Kolutek, 2012:133) görülmektedir. Bu gelişmelere bağlı olarak konunun yabancılar mülk satışı, düzenlemelerin hukuki boyutu, satışların ekonomik etkileri, yabancıların Türkiye'deki yaşamları gibi farklı disiplinlerde yapılan akademik çalışmalar da artmıştır.

Çalışma kapsamında yapılan literatür incelemesinde; "geçmişten günümüze yabancıların taşınmaz edinimini düzenleyen mevzuatın karşılaştırıldığı ve tartışıldığı" (Genç, 2014), "yabancıların taşınmaz ediniminin bahse konu yörelerin kalkınmasına ve yabancı sermayenin teşvikine katkı sağladığı" (Mat, 2012), yabancıların taşınmaz alım-satımı sırasında işlemlerin piyasa rayici yerine emlak vergisi değeri üzerinden yapılmasının vergi kaybı yanında "yabancı kişilerin uluslararası yargıya tazminat için başvuruları halinde, tazminat bedellerinin uyumsuzluk nedeniyle olağanüstü rakamlara ulaşabileceği" (Uzun & Yomralıoğlu, 2007), "Türkiye'ye yerleşen yabancıların yerel düzeyde kamusal hayatta görünürlüklerini sağlamada önemli bir araç olan dernek kurma, derneklere katılma ve bilgi edinme hakları" (Erat, 2013) gibi ekonomik, hukuki ve sosyal tartışmalar içeren makale çalışmaları yanında Türkiye'de yabancıların taşınmaz edinimi ve etkilerinin değerlendirildiği (Tanrıvermiş & Apaydın, 2013) proje çalışmalarının bulunduğu görülmüştür.

Literatür incelemesi sırasında son yıllarda gayrimenkul satış meselesini vergisel yönden inceleyen çalışmalara da rastlanmıştır. Örneğin; Yardımcıoğlu, Doğrul ve Ay (2011) gayrimenkul sektöründeki vergi uygulamaları ve sektörün oluşturduğu vergi-kayıp kaçacağını tespiti; Özbek (2015) dar mükelleflerin vergilendirilmesi bakımından çifte vergilendirme konusuna; Uruş (2015) dar mükellef kavramı ve genel olarak dar mükelleflerin Türk gelir vergisi açısından değerlendirilmesine; Güllü ve Çelik (2015) gerçek kişiler tarafından gerçekleştirilen gayrimenkul satışlarının mükellefiyet açısından ticari kazanç ve değer artışı kazancı yönünden değerlendirilmesine; Ökmen ve Yurtsever (2010) kentsel planlama sürecinde ortaya çıkan toprak rantının vergilendirilmesine; Yücel (2015) kayıt dışılığın yoğun olduğu alanların başında gayrimenkul sektörünün geldiğine, bu alandaki kayıp ve kaçığın temel nedeninin vergi mevzuatındaki eksiklikler olduğuna, yönelik çalışmalar yapmıştır.

1 18 Mayıs 2012 tarih ve 28296 sayılı Resmi Gazete (RG)

2 29 Aralık 1934 tarih ve 2892 sayılı RG

3 Yabancı kavramı ile Türk vatandaşlığına geçmemiş yabancı devlet vatandaşı gerçek kişiler yanında, mülteciler, göçmenler, vatansızlar ve merkezi yurt dışında bulunan tüzel kişilikler kastedilmektedir. Çalışmamızda bu kavram, gelir vergisine tabi olan ve başka ülkelerin tabiiyetinde bulunan gerçek kişiler için kullanılmıştır.

Bu çalışmada ele alınan yabancılara taşınmaz satışı meselesi, yukarıda özetini verdiğimiz çalışmalardan farklı olarak, yabancı gerçek kişiler tarafından Türkiye’de elde edilen gelirin vergilendirilmesi boyutu ile ele alınmıştır. Son yıllarda yabancılarda yapılan taşınmaz alım satım işlemlerinin çoğalmas, değer artışı ve ticari kazançlar bakımından vergilendirilebilir alanın büyüdüğüne işaret etmektedir. Bu bakımdan çalışmada yabancı gerçek kişiler tarafından yapılan taşınmaz satışlarının vergileme yönünden hukuki sonuçları sorgulanmıştır.

Çalışma kapsamında mevzuattan, yargı kararlarından, sirküler ve özelge gibi idari görüşlerden, akademik çalışmalardan ve ifte vergilemeyi önleme anlaşmalarından yararlanılarak; yabancı gerçek kişilerin ivazlı devir işlemleri sonucu kendi adlarına elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi bakımından önem taşıyan “vergilendirme kapsamının”, “kazanç nevinin” ve “vergilendirme yetkisinin” tespiti yapılmış, yabancılardan beyan yükümlülüğü ve bu faaliyetlere yönelik vergi güvenlik önlemlerinin yeterliliği sorgulanmıştır.

Yapılan inceleme, tespit ve sorgulamalar sonucunda; tam ve dar mükellef yabancılardan vergilendirilmesinde mevzuattan kaynaklanan farklılıkların giderilmesi, son yıllarda artan yabancı alımlarına bağlı olarak doğabilecek değer artışı kazançlarının kavranabilmesi, yabancılardan beyan yükümlülüklerinin kolaylaştırılması ve vergi güvenlik önlemlerinin artırılması hususlarında önerilerde bulunulmuştur.

2. Türkiye’de Gerçek Kişi Yabancılardan Taşınmaz Edinimi ve Satışı

Türkiye’de yabancılardan taşınmaz edinimi, Tapu Kanunu md.35’de düzenlenmiştir. 1934 yılında yapılan bu düzenleme, özellikle 1980 yılından sonra defalarca değiştirilmiş ve 2012 yılına kadar yapılan bu değişikliklerin tamamı Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir (Genç, 2014:88). 6302 sayılı Kanun md.1 ile yabancı uyruklu gerçek kişilerin Türkiye’de taşınmaz ve sınırlı ayni hak edinebilmelerini düzenleyen 2644 sayılı Tapu Kanunu md.35’de kapsamlı değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişikliklerden en önemlisi yabancı gerçek kişilerin taşınmaz edinimine ilişkin karşılıklılık (mütekabiliyet) şartının kaldırılarak (Yılmaz, 2013:1123), yabancı gerçek kişilerin “kanuni sınırlayıcı hükümlere” uyulmak kaydıyla ülkemizde nitelik bakımından her türlü taşınmaz edinebilmelerine olanak sağlanmış olmasıdır. Tapu Kanunu md.35’e göre yabancı uyruklu gerçek kişilerin Türkiye’de taşınmaz edinebilmeleri özetle řu sınırlayıcı hükümlere bağlanmıştır:

- Yabancılardan ülkemizde taşınmaz ve sınırlı ayni hak edinebilen ülke vatandaşlarından olması,
- Yabancılardan edindikleri taşınmazlarla bağımsız ve sürekli nitelikteki sınırlı ayni hakların toplam alanı; özel mülkiyete konu ile yüz ölçümünün %10’unu ve kişi başına ülke genelinde 30 hektarı geçmemesi,
- İlgili taşınmazın askeri ve özel güvenlik bölgesinde yer almaması.

2012 yılında yapılan bu düzenleme kapsamında “karşılıklılık” koşulunun kaldırılması ile önceki mevzuata göre, “yabancı gerçek kişilerin ülkemizde taşınmaz ediniminin daha kolaylaştığı görülmektedir” (Genç, 2014:88). Bu değişiklik sonrasında ise aşağıdaki tablodan görülebileceği üzere yabancı gerçek kişilerin satın aldığı konut miktarı bir önceki yıla göre 2013 yılında %14, 2014 yılında %55 ve 2015 yılında da %20 oranında artmıştır.

Tablo 1. Yabancılara Yapılan Konut Satışı Verileri (Adet)⁴

Yıllar	Yabancılara Yapılan Konut Satışları		Tüm Konut Satışları	Yabancılara Yapılan Satışlar (%)
	Yıllık	Kümülatif		
2013	12.181	149.964	1.157.190	1,05
2014	18.959	168.923	1.165.381	1,63
2015	22.830	191.753	1.289.320	1,77

Kaynak: TÜİK, 2016'da yer alan verilerden derlenerek hazırlanmıştır.

2012 yılı sonunda Türkiye'de taşınmaza sahip yabancı sayısı 137.783⁵ (Kadı, 2014:53) kişi iken, bu rakam 2015 sonunda 191.753 kişiye ulaşarak, ilgili yasal düzenleme sonrasında %39 oranında artış göstermiştir. Tüm konut satışları içinde, yabancılara yapılan satışların oranı; 2013 yılında %1,05 düzeyinde iken, 2015 yılında %1,77'ye çıkmıştır. Bu oranın sürekli yükseliş eğiliminde olması yabancı alımlarının yurtiçi alımlardan daha yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.

Yabancı alımlarının; Türkiye'deki hukuki düzenlemeler kadar, gayrimenkul sektöründeki gelişmelere, ekonomik ve siyasi koşullara, AB ve çevre ülkelerin ekonomik istikrarına bağlı olarak ileriki yıllarda daha da artacağı tahmin edilebilir. Yapılan bir çalışmada tarihsel gelişim sürecinde bu alımların; yasal düzenlemeler, ekonomi politikaları ve iptal kararlarına bağlı olarak önemli ölçüde değişim gösterdiği gözlemlenmiştir (Tanrıvermiş vd., 2013:238, 245).

Yabancıların gayrimenkul alımlarındaki artış, Türkiye'ye gelen doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının da artmasını sağlamıştır. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın (TCMB) 2014 yılı verilerine göre uluslararası doğrudan yatırımlar (UDY) içindeki net gayrimenkul yatırımlarının oranı %35,6'ya ulaşmıştır. Türkiye'de inşaat sektörü yabancılara, 2014 yılında 4,3 milyar doların, son beş yılda da 14,5 milyar doların üzerinde satış gerçekleştirmiştir.

Tablo 2. UDY İçinde Gayrimenkul Yatırımları (Milyon ABD Doları)

Yıllar	Net Gayrimenkul Yatırımları (NGY)	Uluslararası Doğrudan Yatırımlar (UDY)	NGY/UDY (%)
2005	1.841	10.031	%18,40
2006	2.922	20.185	%14,50
2007	2.926	22.047	%13,30
2008	2.937	19.504	%15,10
2009	1.782	8.411	%21,20
2010	2.494	9.086	%27,40
2011	2.013	16.131	%12,50
2012	2.636	13.283	%19,80
2013	3.049	12.357	%24,70
2014	4.321	12.143	%35,60

Kaynak: TCMB, 2015.

4 TÜİK bu verileri 2013 yılından itibaren aylık olarak yayımlamaktadır. Önceki yıllara ilişkin veriler için bkz: <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/7/7-16035sgc.pdf>.

5 Bu veri 06.08.2012 tarihi itibarıyla 124.833'tür (Mat, 2012). 2012 yılı içinde yabancılara yapılan satışları toplamı ise 13.600'dür (Erat, 2013:279).

Türkiye'deki gayrimenkul sektörüne giderek artan yabancı ilgisi ve buna bağlı olarak gerçekleşen satışlar, yabancı sermaye girişi sağlaması nedeniyle ekonomik avantajlar sağlamaktadır. Ancak sayıları her geçen yıl artan yabancı taşınmaz sahipleri, diğer gerçek kişiler gibi yatırım ve konaklama amacıyla satın aldıkları taşınmazları elden çıkararak kazanç elde edebilmektedir. Aşağıdaki tabloda yabancıların taşınmaz ediniminden sonraki satış durumları verilmiştir.

Tablo 3. Yabancıların Taşınmaz Ediniminden Sonraki Satış Durumlarının Yıllara Göre Oranı

Yıllar	İlgili Yılda Edinilen Toplam Taşınmaz Sayısı (1)	İlgili Yılda Satılan Toplam Taşınmaz Sayısı (2)	İlgili Yılda Edinilen Taşınmazların Satış Oranı (2/1) (%)
2006	11.215	166	1,48
2007	11.928	477	4,00
2008	9.766	588	6,02
2009	13.462	722	5,36
2010	11.008	802	7,29
2011	10.178	658	6,46
2012	10.678	596	5,58

Kaynak: Tanrıvermiş vd., 2013: 245; TÜİK, 2016

Yabancıların Türkiye'de taşınmaz edinim ve satış sayılarının yıllara göre değişimleri karşılaştırıldığında 2010 yılında edinilen taşınmazların %7,29'unun satışının gerçekleştiği, diğer yıllarda bu oranın %1,16 ile %7,29 arasında değişim gösterdiği görülmektedir (Tanrıvermiş vd., 2013:245). Yabancı gerçek kişilerce Türkiye'de satın alınan taşınmazların ortalama, %5,17'sinin alındığı yılda, bu orandan hareketle %25,85'inin beş yıllık vergileme süresi içinde elden çıkarıldığı hesaplanabilir.

Yukarıdaki alım-satım verilerinden ve bölgesel satışların sınırlı olmasından hareketle, genel olarak yabancıların spekülatif amaçlar taşımadıkları ve Türkiye'de yaşamak ve yatırım amacıyla alım yaptıkları söylenebilir. Ancak amacı farklı olsa da gerçek kişilerin Türkiye'deki gayrimenkullerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar vatandaş ya da yabancı ayırımı gözetilmeksizin Gelir Vergisi Kanunu (GVK) kapsamında değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir. Yabancı gerçek kişilerin Türkiye'de elde ettiği ve uluslararası vergi hukukunun konusuna da giren bu tür kazançlar için bazı koşullarda beyan yükümlülüğü bulunmaktadır.

3. Satış İşleminin Vergileme Yönünden Hukuki Sonuçları

Gerçek ya da tüzel kişiler, mal varlıklarının azalması sonucunu doğuran devir işlemleri sonucu kazanç/gelir elde edebilmektedir. Tapuda tescile dayalı olarak gerçekleştirilen hukuki muameleler sonucu taşınmazlardan elde edilen gelir, vergi hukuku kapsamında satıcının mükellefiyet türüne göre farklı vergilerin ve vergileme koşullarının konusu olabilmektedir. Yani devir işlemi; kurumlar vergisi mükelleflerince gerçekleştirilirse kurumlar vergisi, gerçek kişiler tarafından gerçekleştirilirse gelir vergisi, ivazsız olarak yapılırsa veraset ve intikal vergisi söz konusu olabilmektedir. Esasen tapu sicilinde gerçekleştirilen bu işlem hizmet sunumu yönüyle, mükellefiyet koşulları fark etmeksizin, devralan ve devreden bakımından tapu harcına tabidir.

Tapu sicilinde; ivaz karşılığı, ölçüncüye kadar bakma akdi ve trampa gibi muameleler sonucu gerçekleştirilen devir işlemleri, 492 sayılı Harçlar Kanunu⁶ md.63 uyarınca “Gayrimenkul devir ve iktisaplarında emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden” ve “Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden” devir alan ve devir eden için ayrı ayrı hesaplanmak üzere binde 20 oranında (TK, IV Sayılı Tarife, 20/a) tapu ve kadastro harcına tabidir. Bu yükümlülük devrin gerçekleştirilmesinden önce tamamlanmakta olup, işlemi yapan gerçek ya da tüzel, vatandaş ya da yabancı kişiğe göre değişmemektedir.

Gerçek kişi ticari işletmelerin ve kurumlar vergisi mükelleflerinin devir işlemleri sonucu elde ettikleri kazançlar, ticari işletmenin kazançlarına dâhil edilmekte ve “ticari kazanç olarak” gelir ve kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Gerçek kişilerin kendi adlarına ivazlı devir işlemleri sonucu elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde *vergileme kapsamının tespiti bakımından*; ilgili taşınmazın kazanım şekli⁷, devre konu olan gayrimenkulün elde tutulma süresi, elde edilen kazancın miktarı ve o yılki istisna haddi, alım-satım tarihleri arasındaki ÜFE oranı, *kazanç nev’inin tespiti bakımından*; faaliyetin sürekliliği, *vergileme yetkisinin tespiti bakımından*; satıcının Türkiye’de yerleşiklik durumu dikkate alınmaktadır.

3.1. Vergileme Kapsamının Tespiti

Gelir vergilemesi bakımından GVK md.2’de yedi tip gelir unsurundan biri olarak sayılan “Diğer kazanç ve iratlar”, “Arızı kazançlar” ve “Değer artışı kazançları” olarak iki gruba ayrılmaktadır. GVK mük.md.80’de düzenlenen değer artışı kazançlarının altı farklı şekli bulunmakta olup, gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar GVK mük.md.80/(1)-6 kapsamında değer artışı kazancı olarak sayılmıştır.

Bu kazançlar, süreklilik arz etmeyen ve bir işletmeye dâhil bulunmayan bir kısım iktisadi unsurlardan sağlanmaktadır (Akdoğan, 2001:224). Değer artışı kazançlarının konusunu, esasen kişisel servete dâhil olan taşınmazların elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar oluşturmakta, ticari işletmeye dâhil olan taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise bu kapsamda değerlendirilmemektedir⁸. Ayrıca GVK md.7/(1)-7’ye göre, değer artışı kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için bu kazancı doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye’de değerlendirilmesinden maksat ise, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

GVK mük.md.80/(1)-6’da ivazsız iktisaplar dışındaki gayrimenkullerin, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar hem değer artışı kazancı olarak sayılmış hem de vergileme kapsamı bakımından önem taşıyan “*gayrimenkulün kazanım şekli*” ve “*elde tutulma süresi*” belirlenmiştir.

İlgili maddede geçen elden çıkarma deyimi, GVK mük.md.80’de sayılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir. Buna göre; miras ve bağışlama

6 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı RG

7 İvazsız şekilde (bağışlama, miras) yoluyla edinilen gayrimenkuller, süre ve satış bedeli yönünden bir sınırlama olmaksızın elden çıkarılmaları halinde ortaya çıkan kazanç gelir vergisine tabi değildir (Şenyüz vd., 2015:110).

8 Dş. 3. D., E. 2006/2546, K. 2007/4, T. 18.01.2007 (Danıştay Dergisi, Sayı 115, 2007:140)

gibi ivazsız olarak iktisap edilen taşınmazların beş yıl içinde ya da bu süreden sonra satışından elde edilen kazançlar; ivaz karşılığı iktisap edilen taşınmazların beş yıl geçtikten sonra satışından elde edilen kazançlar; beş yıl geçmemiş olsa dahi kanunda belirlenen istisna tutarını aşmayan kazançlar⁹ vergiye tabi tutulmayacaktır.

Değer artışı kazançlarının vergileme kapsamının ve matrahının tespiti bakımından elde edilen kazancın istisna haddini aşır aşmaması önem arz etmektedir. Gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri safi değer artışı kazancının 2016 yılında 11.000TL'si¹⁰ gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK mük.md.80/3). Bu bakımdan elde edilen değer artışı kazançlarının safi tutarı, istisna haddi içinde kalması halinde vatandaş – yabancı ya da tam – dar mükellef ayırımı gözetilmeksizin beyanı söz konusu olmayacaktır.

Safi kazancın tespitinde ise elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından; elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedellerinin, elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesine izin verilmektedir (GVK mük.md.81/1).

Kanun koyucu, maliyet bedellerinin hesabında enflasyon nedeniyle ortaya çıkan fiktif kazançların indirilmesine de izin vermektedir. Bu kapsamda GVK mük.md.81'e göre, ilgili mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca (TÜİK) belirlenen üretici fiyatları endeksindeki (ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilmekte ancak bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şartı aranmaktadır.

Değer artışı kazançlarının vergilendirilmesinde tartışmalı bazı hususlar bulunmaktadır. Zira değer artışı kazancının elde tutulma süresinin hesabında hangi tarihin iktisap tarihi olarak esas alınacağı, alış ve satış bedeli olarak gerçek alış ve satış bedelinin mi yoksa tapu harcına esas alınan emlak vergisi değerinin mi dikkate alınacağı ve bazı özel durumlarda safi kazancın ne şekilde tespit edileceği hususları vergi yargısında uyuşmazlık konusu yapılmaktadır.

Değer artışı kazancının vergilendirilmesinde daha önce açıklandığı üzere iktisap tarihinden itibaren beş yıllık süre önem arz etmektedir. Dolayısıyla iktisap tarihinin hangi tarih olacağı mükelleflerin vergilendirilip vergilendirilmemesinde rol oynamaktadır. Türk Medeni Kanunu¹¹ md.705'deki "taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur" hükmü gereğince gayrimenkullerin iktisabında tapuya tescil tarihi esas alınacaktır. Bu konudaki bir özelgede, ikamet ettiği gayrimenkulü çeşitli nedenlerle avukatı adına tescil ettiren yabancı uyruklu bir kişinin, söz konusu gayrimenkulü daha sonraki bir tarihte kendi adına tescil ettirmesi durumunda iktisap tarihi olarak kendi adına tescilin yapıldığı tarihin değer artışı kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır¹². Ancak 76 No'lu Sirküler'de açıklandığı üzere, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel durumlarda iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi değil, fiilen kullanıma bırakılma tarihi kabul edilecektir¹³.

9 Bu konuda verilen idari görüş için bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-MÜK.80-3-204 sayılı Özelge

10 290 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2016 takvim yılı için belirlenen tutar

11 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı RG

12 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.04.2014 tarih ve 84098128-120.07.01[Mük.80-2014/1]-206 sayılı Özelge

13 Maliye Bakanlığı, 25.03.2011 tarih ve 76 No'lu Sirküler

Safi değer artışı kazancının hesaplanmasında; alış ve satış bedellerinin gerçek tutarlarının tespiti önem arz etmektedir. Alış ve satış bedellerinin tespitinde Vergi Usul Kanunu (VUK) md.3/B'de ifade bulan "*Vergilendirilmede vergiyi doğurucu olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmü gereğince gerçek alış veya satış bedelinin dikkate alınması gerekmekte, gerçek bedelden düşük olan emlak vergisi değerinin esas alınması hukuken mümkün bulunmamaktadır. Ancak taşınmaz devir ve iktisaplarında Harçlar Kanunu md.63 uyarınca tapu harçlarının "*emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden*" alınacağı yönündeki ifade uygulamada asgari beyan sınırı gibi algılanmakta ve tapudaki alım satım tutarları büyük ölçüde emlak vergisi değeri üzerinden gerçekleştirilmektedir.

Danıştay kararlarında değer artışı kazancının tespitinde, "alış ya da satış bedelinin hukuken geçerli ve inandırıcı bir belge ile ispatlanmadığı sürece mükellefçe beyan edilen ve tapuda da aynen gösterilen değer olması gerektiği" ayrıca "emlak vergisi değerinin gelirin gerçek ve safi miktarını vergilemeyi amaçlayan gelir vergisinin uygulanmasında dikkate alınmayacağı" vurgulanmıştır¹⁴.

Bir başka Danıştay kararında, gerçek alış ve satış bedellerinin tespitinde "idarece yapılacak incelemelerin ve takdirlerin usulünce, iktisadi ve ticari icaplara uygun ve olayın özelliğine göre normal ve mutad bir durum olması" gerektiği ayrıca vurgulanmış ve takdir edilen matrahın dayanağının yoklama tutanağı olması kabul edilmeyerek, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespitinin ancak vergi incelemesi yapılmak suretiyle sağlanabileceği" ifade edilmiştir¹⁵.

Uygulamada değer artışı kazancının tespitinde safi miktara ne şekilde ulaşılacağını belirleyen GVK mük.md.81 ile ilgili sorunlara da rastlamak mümkündür. Zira gayrimenkulün maliyetinin tespitinde yalnızca çıplak mülkiyetin alım bedelinin değil, intifa hakkı alım bedelinin de hesaba katılması gerektiği Danıştay'ın bir kararında vurgulanmıştır¹⁶. Öte yandan bilindiği üzere ivazsız iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar gelir vergisinden müstesnadır. Bu doğrultuda bir kısmı veraset yoluyla intikal eden bir kısmı mirasçılar tarafından tamamlanan taşınmazın satışından elde edilen kazancın tespitinde murise isabet eden değer göz önünde bulundurularak değer artışı kazancının tespit edilmesi gerektiği Danıştay'ca hüküm altına alınan bir başka husustur¹⁷.

Değer artışı kazançlarının vergilendirilmesi kapsamında incelenen düzenlemeler, yargı kararları, özelge ve sirkülerlerdeki idari görüşler tam ve dar tüm gerçek kişi mükellefleri ilgilendirmektedir. Ancak yabancı gerçek kişilerin ivazlı devir işlemleri sonucu elde ettikleri değer artışı kazançlarının vergilendirilmesinde bu tür faaliyetlerin sürekli olarak yapılması vergileme kapsamını bakımından kazancın nev'ini değiştirebilmektedir. Kazanç nev'inin değişmesi halinde, vergileme de yeni kazanç türüne göre yapılacaktır.

14 Dş. 4. D., E. 1981/2331, K. 1982/1962 (İsbir & Yağmurlu, 1983:197); Dş. 4. D., E. 1980/4251, K. 1981/3743 (İsbir & Yağmurlu, 1983:202); Bu yöndeki bir özelge için bkz. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01.2011-GVK-Mük80-2-13 sayılı Özelge

15 Dş. 4. D., E. 1995/1488, K. 1996/2185, T. 28.05.1996 (Danıştay Dergisi, Sayı 92, 1997:368)

16 Dş. 4. D., E. 2008/4394, K. 2009/2552, T. 21.05.2009 (Danıştay Dergisi, Sayı 122, 2009:214)

17 Dş. 3. D., E. 2004/2711, K. 2005/1657, T. 05.07.2005 (Danıştay Dergisi, Sayı 111, 2006:132)

3.2. Kazancın Nev'inin Tespiti

Ticari kazanç GVK md.37'de, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmış ancak ticari ve sınai faaliyetten ne anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir. Bunun yanında Kanun'un uygulanmasında bazı kazançlar sayılmak suretiyle ticari kazanç kabul edilmiş; "gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların" elde etmiş olduğu kazançların da bu kapsamda ticari kazanç sayıldığı hüküm altına alınmıştır (GVK md.37/(2)-4).

Madde hükmünce gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle "devamlı" uğraşanlar ticari kazanç elde etmiş sayılarak bu kapsamda vergilendirilecek, bunların dışında süreklilik arz etmeyecek şekilde gayrimenkul alım satımı yapanların kazançları ise diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirilerek değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır. Burada bahsedilen devamlılıktan kastın ne olduğu esasen açıkça bilinmemektedir. Bu konuda müstekar Danıştay kararlarınca devamlılık, "bir vergilendirme döneminde birden çok aynı işlemin yapılması yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılması"¹⁸ ya da "işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme dönemlerinde de yapılması"¹⁹ olarak tanımlanmıştır.

Devamlılık unsurunun objektif kıstası, satış muamelelerindeki çokluk ve istikrarlıdır (Güllü & Çelik, 2015:70). Ancak bu kıstasların karşılanmış olması da elde edilen kazancın ticari kazanç olarak kabul edilmesi için yeterli değildir. Zira devamlılık unsurunun yanında kazanca konu işlemin yapılış gayesinin de belirlenmesi gerekmekte, bunun kanıtlanması mükelleflere yüklenmektedir. Bu husus Danıştay kararlarında, "devamlılık unsuru yanında işlemin hangi amaçla yapıldığının ortaya konması gerektiği"²⁰ ve "bu amacın kanıt yükünün mükelleflere düşeceği"²¹ şeklinde vurgulanmak suretiyle dile getirilmiştir. Dolayısıyla birden çok satış yapılması devamlılık unsurunun varlığına ve bunun ticari bir organizasyon dâhilinde yapıldığına her zaman karine teşkil etmeyecek²², her olay kendi içerisinde değerlendirilecek ve VUK md.3/B'de belirtildiği üzere "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas" teşkil edecektir.

İdare bir özalgede, "her olayın kendi içinde değerlendirilmesi gerektiğini, şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacı ile yapılan gayrimenkul alım satım faaliyetlerinden elde edilen kazancın, bu faaliyetin birden fazla yapılması durumunda dahi ticari kazanç usullerine göre değil, değer artışı kazancı usullerine göre değerlendirileceğini" belirtmek suretiyle bu hususa dikkat çekmiştir²³. Danıştay'ın bir kararında da, "alım satım faaliyetin ticari sayılabilmesi için hem devamlılık arz etmesi hem de ticari amaçla yapılması gerektiği bunun da işin niteliği, özellikleri, organizasyonu ile muamelelerin sayısal çokluğu dikkate alınarak saptanması gerektiği" hüküm altına alınmıştır²⁴. Örneğin zaruri²⁵, mali imkânsızlık²⁶ ya da sağlık²⁷ sebepleriyle birden fazla

18 Dş. 3. D., E.2006/1708, K. 2006/2559, T.10.10.2006 (Danıştay Dergisi, Sayı 114, 2007:137); DVDDK, E.2004/216, K. 2005/70, T. 01.04.2005 (Danıştay Dergisi, Sayı 110, 2005:76)

19 Dş. 3. D., E. 2007/3751, K. 2009/2092, T. 11.06.2009 (Danıştay Dergisi, Sayı 122, 2009:200)

20 Dş. 3. D., E.2006/1708, K. 2006/2559, T.10.10.2006 (Danıştay Dergisi, Sayı 114, 2007:139)

21 Dş. 3. D., E. 2007/3751, K. 2009/2092, T. 11.06.2009 (Danıştay Dergisi, Sayı 122, 2009:200)

22 Dş. 9. D., E. 2003/1414, K. 2005/226, T. 09.02.2005 (Danıştay Dergisi, Sayı 110, 2005:265-266)

23 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-Mük.80-5-668 sayılı Özelge

24 Dş. 4. D., E. 2011/9055, K. 2014/911, T. 17.02.2014 (Danıştay Dergisi, Sayı 136, 2014:405); Benzer yöndeki bir başka Danıştay kararı için bkz. DVDDK, E. 2005/46, K. 2005/103, T. 22.04.2005 (Danıştay Dergisi, Sayı 110, 2005:77)

25 Dş. 4. D., E. 1960/841, K. 1961/1414, T. 31.05.1961 (Turgay, 1967:262)

26 Dş. 4. D., E. 1958/4059, K. 1959/4404, T. 30.12.1959 (Turgay, 1967:262)

27 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-Mük.80-5-668 sayılı Özelge

vergileme döneminde gayrimenkul satışının devamlılık arz ettiği kabul edilecek ancak amaç ticari olmadığından kazanç ticari mahiyette kabul edilemeyecektir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle söz konusu kazancın ticari kazanç kabul edilmeyecek olması vergilendirilmeyeceği anlamı taşımayacaktır. Gerek tam mükellef gerçek kişiler (yabancılar dâhil) gerekse dar mükellef gerçek kişilerce söz konusu alım satım faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazanç, istisna sınırının altında kalması ya da beş yıllık sürenin geçmesi halleri dışında değer artışı kazancı kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan dar mükellefiyet kapsamında kabul edilen gerçek kişilerin GVK md.7/(1)-1 uyarınca Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazancın bu yerler veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması durumunda ticari kazanç hükümlerine tabi olacağı açıktır. Ancak devamlılık arz etse ve kişisel ihtiyaç ölçülerini aşsa dahi gayrimenkul alım satım faaliyetlerini Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapmayan dar mükellefiyet kapsamındaki yabancı gerçek kişilerin söz konusu işlemler nedeniyle doğacak kazançlarının GVK md.7/(1)-1 hükmü uyarınca ticari kazanç olarak vergilendirilmeyeceği²⁸, bunların GVK md.7/(1)-7 kapsamında diğer kazanç ve irat kapsamında (değer artışı kazancı olarak) vergiye tabi tutulacağı düşünülmektedir. Bununla beraber Türkiye’de yerleşmiş sayılan ve tam mükellef statüsündeki yabancı gerçek kişilerin ise böyle bir durum karşısında ticari kazanç hükümlerince vergiye tabi tutulacağı tabiidir.

Son olarak Türkiye’de yerleşik sayılan tam mükellefiyet statüsündeki vatandaş ya da yabancı gerçek kişiler yönünden gayrimenkul alım satım faaliyetlerinin devamlılık arz etmesinin bu faaliyetlerden elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine tabi olmasının yanında katma değer vergisi (KDV) yükümlülüğü doğuracağı da aşîkârdır. KDV Kanunu md.28’de Bakanlar Kurulu’na verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararnamesi (BKK)²⁹ md.1’de Kararnameye ekli listede yer almayan vergiye tabi işlemler için KDV’nin %18, I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1 ve II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için ise %8 olarak uygulanacağı belirlenmiştir. Bu doğrultuda gayrimenkul alım satım faaliyeti ile devamlı surette uğraşılması sonucu ticari kazanç elde edecek gerçek kişilerin; I sayılı listenin 11’inci sırasında yer alan “net alanı 150 m²’ye kadar konut teslimleri” için %1, “150 m²’yi aşan konutlar” için %18 oranında KDV tahsil etmeleri ve tahsil edilen KDV’leri vergileme döneminin takip eden aynı yirmi dördüncü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyan ederek, yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeleri gerekmektedir (KDVK md.41/1, md.46/1).

3.3. Vergileme Yetkisinin Tespiti

Türkiye’de gerçek kişilerin elde ettikleri gelir unsurları elde edilen kazanç ya da iradın türüne göre gelir vergisi kapsamında ve farklı koşullarda vergilendirilmektedir. Gerçek kişilerin yabancı şahıslar olmaları durumunda vergileme yetkisinin hangi ülke tarafından ve ne şekilde kullanılacağına veya ülkeler arasında nasıl paylaşılacağına tespiti; yabancı gerçek kişilerin Türkiye’de yerleşiklik durumuna, Türkiye ile tabiiyetinde buldukları ülke arasında yapılan çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına ve anlaşma bulunmayan hallerde GVK hükümlerine göre belirlenmektedir. Yabancı gerçek kişilerin Türkiye’de yaptıkları devir (elden çıkarma) işlemleri sonucu doğan değer artışı kazançlarının vergilendirilmesinde de aynı koşullar geçerlidir.

28 Benzer nitelikte bir Danıştay kararı için bkz. Dş. 3. D., E. 1993/1054, K. 1994/384, T. 09.02.1994 (Kızılot, 1996:24)

29 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı RG’de yayınlanan 2007/13033 sayılı BKK

Gelir vergisinde yerleşiklik durumu kişinin tam ya da dar mükellef olmasını tayin etmektedir. Türkiye’de yerleşmiş gerçek kişiler tam mükellef olarak Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirin tamamı üzerinden; yerleşik olmayan gerçek kişiler ise dar mükellef olarak sadece Türkiye’de elde ettikleri gelir üzerinden Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Öner, 2012:40). Bu kapsamda Türkiye’de taşınmaz edinilen yabancıların; “bir takvim yılı içinde Türkiye’de altı aydan fazla kalma” koşulunu sağlamaları halinde tam mükellef olarak hem Türkiye hem de yurtdışındaki gelirleri bakımından yıllık beyanname, bu koşulu sağlamayan ve dar mükellef olan yabancıların ise Türkiye’de beyana tabi gelirleri bakımından münferit beyanname vermeleri gerekmektedir. Türkiye’deki gayrimenkulleri üzerinden değer artışı kazancı elde eden yabancı gerçek kişiler de tam ya da dar mükellef olarak yıllık veya münferit beyanname verme yükümlülüğündedir.

Yerleşik olunan ülkede ve yurtdışında elde edilen kazançların tamamı üzerinden vergi alınması, yurt dışı kazançların elde edildiği ülkede de vergilendirilmesi durumunda çifte vergilendirme sorunu ortaya çıkmaktadır (Bilici, 2015b:8). Devletler için hükümlerlik yetkisinin kullanımı sonucu doğan bu sorun çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözümlenmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmaması halinde ise sorun ilgili ülkenin iç hukuk kuralları ile çözümlenmektedir.

Türkiye üçü protokol düzeyinde olmak üzere seksen ülke ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yapmıştır (GİB, 2016). Bu anlaşmalarda gelirin, ikamet ve kaynak ülkelerinden hangisinde vergilendirileceği ya da vergileme hakkının bu iki taraf arasında nasıl paylaşılacağı düzenlenmektedir. Türkiye tarafından akdedilen çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarınının 6’ncı maddesi “*Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir*” ve 13’üncü maddesi de “*Sermaye Değer Artışı Kazançları*” başlıklarını taşımaktadır. Türkiye’de değer artışı kazancı elde eden dar mükellef yabancı gerçek kişilerin mukimi oldukları ülke ile Türkiye arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunması halinde anlaşma hükümleri, anlaşma bulunmaması halinde ise GVK hükümleri uygulanacaktır (Bilici, 2015b:84).

Aşağıdaki tabloda Türkiye’de taşınmaz satın alan yabancıların, tabiiyetinde oldukları ülkeler ile Türkiye arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının olup olmadığı ve anlaşmaya göre vergileme yetkisinin hangi devlete ait olduğu tespit edilmiştir. Ülke seçiminde 2015 yılı verilerine göre yabancıların uyuşukları bakımından en çok konut satışı gerçekteştirilen ilk on beş ülke ele alınmış, bu ülkeler en çok satış yapılandan en az satış yapılandan doğru sıralanmıştır.

Tablo 4. ÇVÖ Anlaşmalarına Göre Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler İçin Vergileme Yetkisinin Tespiti

Sıra	Ülkeler*	İmzalama Tarihi	Uygulama Tarihi	İlgili Düzenleme	Vergileme Yetkisi
1	Irak	-	-	GVK Hükümleri	Türkiye
2	Suudi Arabistan	09.11.2007	01.01.2010	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
3	Kuveyt	06.10.1997	01.01.1997	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
4	Rusya	15.12.1997	01.01.2000	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
5	İngiltere	19.02.1986	01.01.1989	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
6	Almanya**	19.09.2011	01.01.2011	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
7	Azerbaycan	09.02.1994	01.01.1998	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
8	İran	17.06.2002	01.01.2006	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
9	Afganistan	-	-	GVK Hükümleri	Türkiye
10	Ukrayna	27.11.1996	01.01.1999	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
11	İsveç	21.01.1988	01.01.1991	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
12	Kazakistan	15.08.1995	01.01.1997	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
13	Norveç	16.12.1971	01.01.1977	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye
14	Libya	-	-	GVK Hükümleri	Türkiye
15	BAE***	29.01.1993	01.01.1995	ÇVÖA md.6/1, md.13/1	Türkiye

Kaynak: GİB, 2016 ve TUIK, 2016'da yer alan bilgi ve verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

* Ülke sıralamasında TUIK, 2016'da yer alan "Ülke uyruklarına göre yabancılara yapılan konut satış sayıları, 2015" verilerinden yararlanılmıştır.

** Almanya ile ilk anlaşma 16.04.1985 tarihinde imzalanmıştır.

*** Birleşik Arap Emirlikleri

Türkiye'den konut alan yabancıların uyruklarına göre yapılan sıralamaya göre 2015 yılında ilk beş ülkenin Irak, Suudi Arabistan, Kuveyt, Rusya ve İngiltere olduğu görülmektedir. Türkiye'nin, ilk on beş ülke içinde Irak, Afganistan ve Libya dışındaki tüm ülkeler ile OECD Model vergi anlaşması taslağına uygun olarak çifte vergilemeyi önleme anlaşması yaptığı tespit edilmiştir.

Standart nitelikteki bu anlaşmaların 6'ncı ve 13'üncü maddeleri gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir/kazançların vergilendirilmesini düzenlemekte olup, yukarıdaki tabloda incelenen on iki anlaşmanın 6/1 fıkrasında "Bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dâhil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir" ifadesine yer verilmiştir. Bu hüküm doğrultusunda yabancı gerçek kişilerin Türkiye'deki gayrimenkulleri üzerinden elde ettikleri gelir bakımından vergileme yetkisi gayrimenkulün bulunduğu devletin, yani Türkiye'nin uhdesindedir.

Anlaşmaların 13'üncü maddesinde ise "Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve bu Anlaşmanın 6'ncı maddesinde tanımlanan bir gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç bu diğer Devlette vergilendirilebilir" ifadesi ile değer artışı kazançları bakımından da vergilendirme yetkisi belirlenmiştir. Buna göre yabancı gerçek kişilerin Türkiye'deki gayrimenkullerinin elden çıkarılmasından doğan kazançları Türkiye'nin vergilendirme yetkisindedir.

Çifte vergilemeyi önleme anlaşması yapılmayan ülkelerin mukimi olan gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri değer artışı kazançları ise GVK hükümlerine göre dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilerek Türkiye’de vergilendirilecektir. Bu kimselerin Türkiye’de mukim olmaları ya da takvim yılında altı aydan fazla kalma koşulunu sağlamaları halinde de Türkiye’de elde edilen değer artışı kazançları bakımından vergileme yetkisi Türkiye’nin olacaktır.

4. Beyan Yükümlülüğü ve Vergi Güvenlik Önlemleri

Gelir vergisi mükelleflerinin, gayrimenkul ve hakların beş yıl içinde elden çıkarılmasından sağladıkları ve istisna haddini aşan safi değer artışı kazançları bakımından yıllık ya da münferit beyanname verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Gelir vergisi, beyan edilen kazançta artan oranlı tarife uygulanmak suretiyle tarh ve tahakkuk ettirilmektedir.

Bu doğrultuda tam mükellef yabancı gerçek kişilerin; bir takvim yılı içerisinde elde ettiği beyana tabi değer artışı kazançlarını (varsa diğer gelir unsurlarıyla birlikte) 1–25 Mart tarihlerinde yıllık beyanname ile beyan etmeleri, tahakkuk eden gelir vergisini de Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödemeleri gerekmektedir (GVK md.92/1, md.117/(1)-2). Yıllık beyanname vermeye mecbur olmayan dar mükellef yabancı gerçek kişilerin ise; gayrimenkul satışından doğan beyana tabi değer artışı kazançlarını, kazancın iktisap olduğu tarihten itibaren on beş gün içinde gayrimenkulün bulunduğu yer vergi dairesine münferit beyanname ile beyan etmeleri, tahakkuk eden gelir vergisini de bu süre içinde ödemeleri gerekmektedir (GVK md.101/(1)-1, md.120).

Öte yandan taşınmazların devir işlemleri tapu sicilinde “tescil” ile hukuki sonuç doğurmaktadır. Türkiye’de devir işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında mükellef ile birlikte tapu memurlarına “sadece vergi aslı bakımından” (Gerçek, 2005:187) müteselsil sorumluluk yüklenmek suretiyle bazı vergiler bakımından vergisel anlamda bir güvenlik önlemi tesis edilmiştir. Bu bağlamda Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) md.19/2 ile Harçlar Kanunu (HK) md.128 bakımından ortaya çıkan vergisel yükümlülüklerin, gayrimenkullerin miras, intikal ya da satış yoluyla devir işlemlerinin gerçekleştirilmesinden önce yerine getirilme zorunluluğu bulunmaktadır (Bilici, 2015a: 51). Bu güvenlik önlemi kapsamında tapu memurları, ödenmesi gerekli vergi ve harçların tahsilinden önce işlem yapmaları halinde, mükelleflerle birlikte vergi ve harcın ödenmesinden maddi anlamda sorumlu tutulmuşlardır (Gerçek, 2005:187).

Tapu memurlarının maddi sorumluluğu HK ve VİVK kapsamında düzenlenmiş olup, gayrimenkullerin elden çıkarılmaları sırasında alım - satım bedeli arasındaki müspet farkın istisna sınırlarının aşır aşmadığı ya da satış işleminin gayrimenkulün edinimi tarihinden itibaren beş yıllık kanuni süre içinde yapılıp yapılmadığı dolayısıyla da beyana tabi değer artışı kazancı olup olmadığının tespiti bakımından bir sorumlukları bulunmamaktadır. Ancak tapu sicilinde gerçekleşen vergiyi doğuran olayların tapu sicil muhafızlıklarınca “devamlı bilgi verme” yükümlülükleri kapsamında vergi idaresine bildirilmesi gerekmektedir (VUK md.149).

Tapu sicil muhafızlıkları, Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği’nde³⁰ (MİAY) belirlenen hususlar hakkında takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle tapu istihbarat listesi düzenleyerek üç aylık dönemi takip eden on beş gün içinde ilgili arşivlere bildirilmek üzere vergi dairesi müdürlüklerine göndermektedir. Vergi dairesi müdürlükleri, gizli işaretiyle kendilerine gelen bu belgeleri bir hafta içerisinde vergi dairesinin bağlı bulunduğu il arşivine göndermektedir (MİAY md.3/2).

30 21.07.1951 tarih ve 7864 sayılı RG

Tapu sicil muhafızlıklarının yönetmelik kapsamında istihbarat arşivine iletilmek üzere bildirilmesi gereken hususlar şunlardır (MİAY md.11):

1. Gayrimenkulün yeni sahibinin hüviyetiyle iş ve ikametgâh adresleri,
2. Gayrimenkulün eski sahibinin hüviyeti ile iş ve ikametgâh adresleri,
3. Muameleye mevzu teşkil eden gayrimenkul veya hakkın cinsi (ev, apartman, dükkân, tarla gibi),
4. Muamelenin mahiyeti (satış, hibe ve saire gibi),
5. Muamelenin taalluk ettiği bedel,
6. Muamele tarihi,
7. Gayrimenkulün bulunduğu mahal,
8. Eski sahibinin iktisap şekli, iktisap bedeli, iktisap tarihi.

Vergi idaresi istihbarat arşivine gelen bu bilgiler, bilgisayar ortamında değerlendirilmekte ve ilgili Defterdarlık/Vergi Dairesi Başkanlıklarına vergi incelemelerinde kullanılmak üzere gönderilmektedir. Vergi idaresi tapu sicilinden gelen bilgilere ve vergi incelemelerine dayanarak, gerçek kişilerin Türkiye'deki taşınmazlarının satışından elde ettikleri değer artışı kazançlarını münferit ya da yıllık beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirmediklerini veya vergi ziyayı doğuracak şekilde düşük beyanda bulduklarını tespit ederek re'sen ya da ikmalen tarhiyat yapabilmektedir.

Normal koşullarda tarhiyatın muhatabı bizzat mükelleflerin kendileridir. Ancak dar mükellefler bakımından; Türkiye'deki daimi temsilciler, daimi temsilci yoksa kazanç veya iradı dar mükellefe sağlayanlar tarhiyata muhatap tutulabilmektedir (GVK md.107/(1)-4). Türkiye'de değer artışı kazancı elde edip ülkemizi terk eden tam ya da dar mükellef yabancı gerçek kişiler bakımından takip muameleleri kadar, tarhiyata muhatap bulmak da zor olacaktır. Örneğin; yabancı gerçek kişilerin aracı ya da komisyoncu olmadan Türk vatandaşlarına sattıkları gayrimenkullerden elde ettikleri değer artışı kazançlarını beyan etmemeleri halinde, istihbarat arşivine gelen bilgilerden ve vergi incelemelerinden kazanç tespit edilse bile tarhiyata muhatap bulmakta ve yurtdışındakilere yapılacak tebliğ usullerinde zorluklar yaşanacaktır.

Yabancı gerçek kişilerin, Türkiye'de temsilcilerinin olması ya da satış muamelelerini komisyoncu veya aracı vasıtasıyla gerçekleştirmeleri halinde GVK md.107/(1)-4 hükmü gereği avukat, aracı veya komisyoncular tarhiyata muhatap tutulabilirler. Ancak Türkiye'de emlak komisyoncularının işlemlerini genellikle resmi olarak yapmadıkları düşünülürse bahsettiğimiz zorlukların geneli kapsadığı söylenebilir.

Yabancı gerçek kişilerin değer artışı kazançlarını beyan etmeden ya da eksik beyan ederek Türkiye'den ayrılmaları halinde; bu hususun idarece tespiti, yapılacak tarhiyatın ilgili kişiye tebliği ve tahsil işlemleri bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Öncelikle idarenin bu durumu tespitinin oldukça zor olduğu düşünülmektedir. Zira tapu memurlarının bu anlamda bir sorumluluklarının olmaması, alıcı ve satıcının emlak vergisi ve tapu harcını daha az ödemek amacıyla emlak vergisi değerinden az olmamak üzere gerçek değerinin altında alış ve satış beyanlarında bulunabilmeleri ya da vergisel yükümlülüklerin vergi mevzuatının bilinmemesinden

kaynaklı yerine getirilmemesi ve idarenin de belki kendisine hiç ulaşılamayacak bir kişi için yurtdışına/ilanen tebliğ yapıp³¹, takip muamelelerine girişmesindeki güçlük yapılan bu tespiti makul kılmaktadır.

Yücel'in (2015:49) de ifade ettiği gibi kayıt dışılığın yoğun olduğu alanların başında gayrimenkul sektörü gelmektedir ve Tanrıvermiş vd. tarafından (2013:245) Türkiye'deki yabancılardan gayrimenkul edinim ve satışlarının vergi değerleri yönünün de incelendiği bir proje çalışmasında yabancılardan da genel olarak tapu işlemleri aşamasında gerçek alım-satım değerleri yerine emlak vergisi değerinden beyanda buldukları tespitine yer verilmiştir.

Ayrıca VUK md.114/1'de ifade edilen "vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" hükmü karşısında, takdir komisyonuna başvurulması ya da mücbir sebep hali dışında tahakkuk zamanaşımının durmayacak olması da söz konusu değer artışı kazancı nedeniyle doğacak vergi alacağının kayba uğramasının kuvvetle muhtemel olacağını düşündürmektedir. Diğer taraftan bu durumun tespit edilerek vergi alacağının dar mükellef yabancı gerçek kişiye tarh ve tebliğ edilmiş olması durumunda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) md.104/1'de belirtilen "borçlunun yurt dışında olması" sebebiyle tahsil zamanaşımının duracağı/işlemeyeceği tabiidir.

Öte yandan gerek yıllık beyana tabi olmayan dar mükellef yabancı gerçek kişilerin gerekse tam mükellefiyete tabi gerçek kişilerin söz konusu faaliyet dolayısıyla elde edecekleri değer artışı kazançlarını beyan etmemeleri ve idarenin bu durumu henüz tespit edememiş olması halinde VUK md.371 uyarınca kendiliğinden bu durumun beyan edilmesi ve gerekli şartların yerine getirilmesi durumunda vergi ziyayı cezalı kesilmeyecektir. Ancak idarece böyle bir durumun tespit edilerek ilgili mükellef adına cezalı tarhiyatın yapılarak tebliğ edilmesi halinde ilgili kişiler; VUK md.377/1 gereği vergi mahkemelerinde dava açma, VUK md.376'deki şartların gerçekleştirilmesi halinde cezalarda indirimden faydalanma ve VUK ek md.1 gereği uzlaşma haklarına sahiptirler.

5. Sonuç

Türkiye'de taşınmazların edinim ve satışları farklı vergiler bakımından mali yükümlülükler doğurmakla birlikte, bu çalışmada satış işlemlerinin gelir vergisi mevzuatı bakımından hukuki sonuçları ele alınmaktadır. Bu kapsamda yabancı gerçek kişilerin; Türkiye'de edindikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançların nev'i ve mevzuatımız gereği nasıl vergilendirileceği ile beyan durumları, mevzuat hükümlerine uymamaları halinde vergi güvenliğinin nasıl sağlanacağı sorgulanmıştır.

Tapu Kanunu'nda 2012 yılında yapılan düzenleme sonrasında yabancı gerçek kişilerin Türkiye'de taşınmaz edinimleri kolaylaştırılmış, ilgili yasal düzenleme sonrasında ülkemizde taşınmaz edinen yabancı sayısı %39 oranında artmıştır. Yabancılardan Türkiye'de yaşamak ve yatırım yapmak amacıyla edindikleri taşınmazların ortalama %5,17'sini alım yılı içinde sattıkları tespit edilmiş, bu tespitten hareketle alınan taşınmazların %25,85'inin beş yıllık vergilendirme dönemi içinde satıldığı hesaplanmıştır.

31 Yurt dışında mukim kişi adına yapılan tebligata ilişkin uyumsuzluk rneği için bkz. Dş. 4. D., E. 2005/562, K. 2005/1437, T. 13.07.2005 (Danıştay Dergisi, Sayı 111, 2006:150-151)

Yabancıların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazancın büyüklüğüne dair bir veri bulunmamasıyla birlikte, yapılan satışların genel olarak emlak vergisi değeri üzerinden gerçekleştirilmesi nedeniyle gelir vergisi bakımından da vergi kaybı olduğu öngörülmektedir. Bu durum idare tarafından sunulacak verilere bağlı olarak ayrı bir incelemenin konusunu oluşturmaktadır.

Yabancı gerçek kişiler Türkiye’de elde ettikleri gelirler bakımından, yerleşiklik durumlarına göre tam veya dar mükellef olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Özellikle dar mükellef yabancı gerçek kişiler bakımından vergilendirme yetkisinin tespiti önem arz etmekte bu bağlamda ülkeler arasındaki çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları birincil kaynak olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle çalışmada Türkiye’de 2015 yılı itibariyle en çok alım yapan on beş ülke vatandaşları tespit edilerek bu ülkelerle imzalanan çifte vergilendirme anlaşmaları incelenmiş ve taşınmaz alım satım faaliyetleri bakımından vergilendirme yetkisinin Türkiye’ye ait olduğu tespit edilmiştir.

Yabancı gerçek kişilerin, devamlılık arz etmeyen ve GVK mük.md.80/(1)-6 ve mük.md.80/3’teki şartları taşımayan değer artışı kazançları ile GVK md.37/(2)-4 hükmü gereği gayrimenkul alım – satım faaliyetlerinin devamlı olarak yapılmasından elde edilen ticari kazançları gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak GVK md.37/(2)-4’te ifade edilen “devamlılıktan” kastın ne olduğu yasal düzenlemede tam olarak ortaya konulmamakta, bu konuda müstekar Danıştay kararları ve bu kararlarda belirlenen ölçütler dikkate alınmaktadır.

Danıştay kararlarında, ilgili faaliyetin “bir vergilendirme döneminde birden çok gerçekleştirilmesinin ya da aynı faaliyetin birden fazla vergilendirme döneminde yapılmasının” devamlılığın ölçüsü olduğu vurgulanmaktadır. Ancak yargı kararlarında, bunun her şart ve takdirde ticari faaliyet sayılmasına karine teşkil etmeyeceği; kişisel çıkarlar, şahsi menfaatler ya da zorunlu sebeplerin varlığı ve her olayın kendi içerisinde değerlendirilmesi gerekliliği gibi özel koşullar da dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla taşınmaz satışından doğan kazancın ticari kazanç olarak mı değer artışı kazancı olarak mı vergiye tabi tutulacağına tespitinde bu koşulların devamlılık ölçütü yanında dikkate alındığı görülmüştür.

Bu nedenle devamlılıktan kastın ne olduğunun ve hangi hallerde faaliyetin devamlılık arz edip ticari kazanç dönüşeceğinin yasal düzenlemeler ile belirlenmesi, “vergilemenin kanuniliği ve belirliliği” ilkeleri bakımından önem arz etmektedir. Bu nedenle mevzuatın bu doğrultuda revize edilmesi önerilmektedir.

Gayrimenkul alım – satım faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançların vergileme koşulları kişisel durumlara göre değişebilmektedir. Türkiye’de temsilcisi veya aracı/komisyoncusu bulunmayan dar mükellef gerçek kişilerin gayrimenkul alım – satım faaliyetlerinden elde edilen kazanç süreklilik taşısa dahi GVK md.7/(1)-1 uyarınca ticari kazanç olarak kabul edilememekte ancak aynı durumda olan mukim yabancı ve vatandaş için ticari kazanç hükümleri uygulanmaktadır. Kanundan doğan bu durumun “aynı durumda olanların aynı şekilde vergilendirilmesi” diye ifade edilen “vergilemede eşitlik” ilkesi ile çeliştiği düşünülmektedir.

Öte yandan yabancı gerçek kişilerin değer artışı kazançlarını beyan etmeden ya da eksik beyan ederek Türkiye’den ayrılmaları halinde; bu hususun idarece tespiti, yapılacak tarhiyatın yabancı kişiye tebliği ve yabancıların buldukları ülkelerden yapılacak tahsil işlemleri bakımından zorluklar bulunmaktadır.

Bu nedenle hem vergi alacağının güvence altına alınması hem de vergilemede adalet ve basitlik ilkelerinin sağlanması amacıyla; değer artışı kazançlarının yabancı-vatandaş veya tamdar mükellef ayırımı gözetmeksizin taşınmaz devir işlemlerinin gerçekleştirilmesinin bir ön şartı olarak ilgili vergi dairesine beyan edilerek, hesaplanan verginin ödenmesi önerilmektedir. Bu işlemlere esas olacak matrahın beyan yerine uzman raporları ile takdir edilmesi; gelir vergisi kadar, emlak vergisi ve tapu harcı bakımından ortaya çıkan vergi kaybının, idari işlemlerin ve yabancıların üzerindeki bürokratik muamelelerin azalmasını sağlayacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2001). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bilici, N. (2015a). *Vergi Hukuku*., 36. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N. (2015b). *Türk Vergi Sistemi*, 35. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Erat, V. (2013). Yerleşik Yabancıların Yerel Düzeyde Kamusal Hayata Katılımlarında Bir Araç Olarak: Bilgi Edinme Ve Dernek Hakkı. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(2), 277-290.
- Ertem, C., & Yılmaz, M.L. (2014). Türkiye Konut Sektörü (Gelişmeler – Beklentiler). *Stratejik Düşünce Enstitüsü (SDE) Raporu*, Erişim Tarihi: 16.11.2015, <http://www.sde.org.tr/userfiles/file/T%C3%BCrkiye%20Konut%20Sekt%C3%B6r%C3%BC%20Geli%C5%9Fmeler%20%E2%80%93%20Beklentiler%20Raporu.pdf>
- Geç, Ş. (2014). Geçmişten Günümüze Türkiye’de Yabancı Gerçek Kişilerin Taşınmaz Edinimi. *Sayıştay Dergisi*, 95, 77-90.
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), 157-193.
- GİB. (2016). Çifte Vergilendirmeyi nleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri. Erişim Tarihi: 12.02.2016, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ULKELER_LIST.htm
- Güllü, ., & Çelik, B. (2015). Gerçek Kişiler Tarafından Gerçekleştirilen Gayrimenkul Satışlarının Mükellefiyet Açıısından Ticari Kazanç ve Değer Artış Kazancı Yönünden Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 409, 69-83.
- İsbir, E., & Yağmurlu, T. (1983). *Gelir, Kurumlar Vergileri ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunlarla İlgili Danıştay Kararları*. Ankara: Matbaş Matbaacılık.
- Kadı, F. (2014). Türkiye’de Yabancılara Gayrimenkul Satışı: Sektörel Ve Bölgesel Bir İnceleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi*, 62, 41-60.
- Kızılot, Ş. (1996). *Danıştay Kararları ve zelgeler (Muktezalar)*. 3. Cilt, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kolutek, S. (2012). Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımı Olarak Gayrimenkul Sektörü Ve İstanbul Gayrimenkul Piyasasının Gelişimi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Mat, H. (2012). Son Yasal Düzenlemelere Göre Yabancıların Türkiye’de Gayrimenkul Edinimi. *Lebib Yalkın Dergisi*, 106.
- Ökmen, M., & Yurtsever, H. (2010). Kentsel Planlama Sürecinde Oluşan Kamusal Rantın Vergilendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 158, 58-74.
- ner, E. (2012). *Türk Vergi Sistemi*. 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.
- zbek, H.N. (2015). Dar Mükellefiyet, Çifte Vergilendirme ve Mukimlik. *Vergi Sorunları Dergisi*, 325, 22-27.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2015). *Türk Vergi Sistemi*. 12. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.
- Tanrıvermiş, H., & Apaydın, A. (2013). *Türkiye’de Yabancıların Taşınmaz Ediniminin Etkilerinin Değerlendirilmesi*. Ankara: TUBİTAK KAMAG Projesi.

- Tanrıvermiş, H., Aliefendioğlu, Y., Erdoğan, M.K., & Atasoy, T. (2013). Yabancı Gerçek Kişilerin Taşınmaz Edinimlerinin Yerel Taşınmaz Piyasalarına Etkileri: Taşınmaz Alım-Satım Değerleri, Vergi Değerleri, Türk Vatandaşlarının Benzer Taşınmazlarının Vergi Değerleri Ve Taşınmaz Piyasa Değerlerinin Karşılaştırılması. İçinde H. Tanrıvermiş & A. Apaydın (ed.), *Türkiye'de Yabancıların Taşınmaz Ediniminin Etkilerinin Değerlendirilmesi* (ss. 226-252). Ankara: TÜBİTAK KAMAG Projesi.
- TCMB. (2015). Ödemeler Dengesi İstatistikleri Aralık 2015. Erişim Tarihi: 11.02.2016, <http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/TCMB+TR/TCMB+TR/Main+Menu/Istatistikler/Odemeler+Dengesi+ve+Ilgili+Istatistikler/Odemeler+Dengesi+Istatistikleri/Veri+Tablolar>
- TÜİK. (2016). *Konut İstatistikleri*. Erişim Tarihi: 02.02.2016, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1056
- Turgay, R. (1967). *Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı*. 3. Baskı, İstanbul: Güven Basım ve Yayınevi.
- Uzun, B., & Yomralıoğlu, T. (2007, Nisan). *Türkiye'de Yabancıların Taşınmaz Edinimi: Arazi Yönetimi Bağlamında Bir İnceleme*. 11. Türkiye Harita ve Teknik Kurultayı, Düzenleyen: TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası, Ankara.
- Uruş, A.F. (2015). Dar Mükellefiyetin Türk Gelir Vergisi Açısından İncelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 322, 183-200.
- Yardımcıoğlu, M., Doğrul, A.R., & Ay, H.M. (2011). Gayri Menkul Alım Satım İşlemlerinde Vergi Kayıp Ve Kaçağı. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), Erişim Tarihi: 11.01.2016, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/ksuiibf/article/view/5000039235>
- Yılmaz, A.Ç. (2013). 6302 Sayılı Kanun Hükümleri Uyarınca Yabancı Gerçek Kişilerin Türkiye'de Taşınmaz Edinimi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1-2), 1095-1126.
- Yücel, M. (2015). Gayrimenkul Alım-Satımından Elde Edilen Gelirin Vergisel Boyutu: Ticari Kazanç/Değer Artış Kazancı Ayırımı. *Mali Hukuk Dergisi*, 11(217), 49-68.