



ANKARA
HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL SATIŞ
KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ VE
MÜKELLEF PSİKOLOJİSİ AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Halil Cem ÖZTÜRK

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU

**DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI**

KASIM 2023



**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL SATIŞ
KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ VE MÜKELLEF
PSİKOLOJİSİ AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Halil Cem ÖZTÜRK

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU

**DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI**

KASIM 2023

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Halil Cem ÖZTÜRK

30.11.2023

TEZ ONAY SAYFASI

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı doktora öğrencisi tarafından hazırlanan Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi Ve Mükellef Psikolojisi Açısından İncelenmesi. Başlıklı tez çalışması 30/11/2023 tarih ve saatinde yapılan tez savunma sınavında aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile DOKTORA TEZİ olarak **KABUL** edilmiştir.

Kabul Ret

Başkan (Unvan/Ad-Soyad/Kurum):

Prof. Dr. Osman Fatih SARAÇOĞLU –AHBVÜ İİBF MALİYE

☒☐

Üye (Unvan/Ad-Soyad/Kurum):

Prof. Dr. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR- Kırıkkale Üniversitesi- HUKUK

☒☐

Üye (Unvan/Ad-Soyad/Kurum):

Doç. Dr. İsmail ENGİN- AHBVÜ İİBF MALİYE

☒☐

Üye (Unvan/Ad-Soyad/Kurum):

Prof. Dr. İraz HASPOLAT KAYA–AHBVÜ İİBF MALİYE

☒☐

Üye (Unvan/Ad-Soyad/Kurum):

Doç. Dr. Cem Barlas ARSLAN-Anadolu Üniversitesi İktisat

☒☐

Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Mükellef
Psikolojisi Açısından İncelenmesi
(Doktora Tezi)

Halil Cem ÖZTÜRK

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Kasım 2023

ÖZET

20. yüzyılın son çeyreğinden itibaren tüm dünyada yaşanan ekonomik kriz, tüm yatırımcıların mali risklerle karşı karşıya kalmasına neden olmuştur. Söz konusu krizin neden olduğu bu sorun, piyasalarda oluşan riskleri çeşitlendirip algılanmasını da zorlaştırmıştır. Bu sorunu aşmak için teknolojik gelişme kullanılmış ve piyasaların birbirleriyle iletişimde olması hedeflenmiştir. Ancak yatırımcıların finansal risklerin yarattığı belirsizliklerden dolayı yatırım hedeflerini çeşitlendirerek gerek mortgage gerekse başka diğer yöntemlerle gayrimenkul alım-satımına yönelmişlerdir. Gayrimenkullerin alım-satımı dünyada olduğu gibi ülkemizde de artarak devam etmektedir. Ardından belirlenen örneklem grubuna uygulanan anket ve sonuçları değerlendirilmektedir. Söz konusu işlemlerin çokluğu vergilendirme sorununu da beraberinde getirmektedir. Bu kapsamda gayrimenkul sayılan bazı hak ve işlemler ile birlikte anılan işlemlere ilişkin gerekli bilgi ve esaslar irdelenmeye çalışılacaktır.

Bilim Kodu	: 112005
Anahtar Kelimeler	: Gayrimenkulsatış,gayrimenkul vergileme, mükellef psikoloji
Sayfa Adedi	: 235
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Fatih Saraçoğlu

Taxation Of Real Estate Sales Gains In The Turkish Tax System And Its Investigation In
Terms Of Taxpayer Psychology
(Ph. D. Thesis)

Halil Cem ÖZTÜRK

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

November 2023

ABSTRACT

Economic crisis all over the World from the last quarter of the 20th century arose financial risks for all investors. This problem caused by mentioned crisis diversified the risks occurred in the markets and made it difficult to perceive them. In order to overcome this problem, technological developments were utilized and the markets were aimed to be in touch with one another. However, the investors tended towards real estate purchase and sale via both mortgage and other methods by means of varying their investment goals because of the uncertainties caused by financial risks. Real estate purchase and sale continue increasingly in our country as well as in the World. Because of being vast, such proceedings bring with the problem of taxation. The necessary information and principles related to the proceedings mentioned together with some rights and proceedings considered as real estate within this scope will be tried to be examined.

Science Code : 112005
Key Words : Real estate sales, real estate taxation, taxpayer psychology
Page Number : 235
Supervisor : Prof. Dr. Fatih Saraçoğlu

TEŞEKKÜR

Tez çalışması esnasında yardımlarını esirgemeyen, özellikle sabrından dolayı çok değerli Hocam Sayın Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU'na, bilgi birikim ve tecrübeleriyle tezin oluşumuna katkı sağlayan Tez İzleme Komitesi üyeleri Sayın Prof. Dr. Elif PÜRSÜNERLİ ÇAKAR ve Sayın Doç. Dr. İsmail ENGİN'e, sabırlarından ötürü aileme ve eşime sonsuz teşekkür ederim.



İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR	xvi
1. GİRİŞ	1
2. GENEL OLARAK GAYRİMENKULUN TANIMLANMASI VE BAZI YABANCI ÜLKELERDE GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ.....	5
2.1. Medeni Kanun Uyarınca Gayrimenkul (Taşınmaz) Niteliği Taşıyan Şeyler....	5
2.1.1. Arazi.....	6
2.1.2. Bağımsız ve Sürekli Haklar	8
2.1.2.1. Üst hakkı	8
2.1.2.2. Kaynak hakkı	10
2.1.3. Kat Mülkiyeti Kütüğüne Kayıtlı Bağımsız Bölümler.....	11
2.2. Türk Vergi Mevzuatında “Gayrimenkul” Kavramı	12
2.3. Gayrimenkul Mülkiyetinin Kazanılması ve Gayrimenkullere İlişkin Önemli Hukuki İşlemler	13
2.3.1. Gayrimenkul Satışı ve Gayrimenkul Satış Sözleşmesi.....	16
2.3.2. Gayrimenkul Satış Vaadi	17
2.3.3. Gayrimenkul Üzerinde İntifa Hakkı	19
2.3.4. Gayrimenkul Bağışlaması.....	20
2.3.5. Trampa	21
2.4. Bazı Yabancı Ülkelerde Gayrimenkul Satış Kazançlarının/ Gelirlerinin Vergilendirilmesi	21

2.4.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD).....	21
2.4.1.1. Sermaye kazançları vergisi	22
2.4.1.2. Gelir vergisi	25
2.4.1.3. Satış vergisi.....	26
2.4.2. Çin Halk Cumhuriyeti.....	27
2.4.2.1. Damga vergisi ve yasal maliyetler	28
2.4.2.2. Tapu vergisi	30
2.4.2.3. Katma değer vergisi	30
2.4.2.4. Arazi takdir vergisi (ATV)	31
2.4.2.5. Gelir vergisi (bireysel ve kurumsal)	32
2.4.3. İngiltere	33
2.4.3.1. Damga vergisi-arazi vergisi	33
2.4.3.2. Sermaye kazanç vergisi.....	33
2.4.3.3. Kurumlar vergisi	36
2.4.3.4. Katma değer vergisi	36
2.4.4. Almanya.....	36
2.4.4.1. Gelir vergisi	37
2.4.4.2. Kurumlar vergisi	37
2.4.4.3. Emlak transfer vergisi	38
2.4.4.4. Katma değer vergisi	39
2.4.4.5. Veraset ve intikal vergisi	39
2.4.5. Fransa.....	40
2.4.5.1. Gelir vergileri (bireysel ve kurumsal).....	40
2.4.5.2. Katma değer vergisi	40
2.4.5.3. Transfer vergileri	41
2.4.5.4. Sermaye kazanç vergisi (<i>impôt sur les plus values</i>)	42

2.4.5.5. %3 vergisi (%3'lük vergi) (<i>La Taxe De %3</i>).....	43
2.4.5.6. Veraset vergisi (<i>l'impôt sur la succession</i>).....	43
2.4.6. İspanya	43
2.4.6.1. Gelir vergisi	44
2.4.6.2. Emlak transfer vergisi	45
2.4.6.3. Katma değer vergisi	45
2.5. Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesinin Mükellef Psikolojisine Etkileri	46
2.5.1. Mükellef Psikolojisi ve Vergiye Karşı Tepkiler	46
2.5.2. Mükellef Psikolojisini Etkileyen Faktörler	47
2.5.3. Mükellef Psikolojisi Açısından Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi	48
3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL SATIŞ İŞLEMLERİNİN YERİ VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR	53
3.1. Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Yeri.....	53
3.1.1. Gayrimenkul Satışlarından Elde Edilen Gelirlerin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Yönünden Durumu	53
3.1.1.1. Gelir vergisi yönünden.....	54
3.1.1.1.1. Ticari kazançlar kapsamında gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirler	56
3.1.1.1.2. Diğer kazanç ve iratlar kapsamında gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirler	59
3.1.1.2. Kurumlar vergisi yönünden	66
3.1.2. Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler Yönünden Durumu.....	73
3.1.2.1. Katma değer vergisi yönünden	73
3.1.2.2. Damga vergisi yönünden	75
3.1.2.3. Harçlar yönünden.....	78
3.1.2.4. Banka ve sigorta muameleleri vergisi yönünden	80

3.1.3. Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Servet Üzerinden Alınan Vergiler Yönünden Durumu.....	82
3.2. Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Özel Durumların İncelenmesi	84
3.2.1. Gelir Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi.....	84
3.2.1.1. Ticari kazanç yönünden	84
3.2.1.1.1. Üst hakkının ticari kazanç açısından irdelenmesi....	87
3.2.1.1.2. Kat karşılığı arsa tesliminin ticari kazanç açısından irdelenmesi.....	89
3.2.1.1.3. İntifa hakkı tesisinin ticari kazanç açısından irdelenmesi.....	90
3.3.1.2. Değer artış kazancı yönünden.....	92
3.2.1. Kurumlar Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi	97
3.2.2.1. Kooperatifler açısından değerlendirme.....	97
3.2.2.2. Gayrimenkul satış kazancı istisnası açısından değerlendirme	100
3.2.2.3. Yenileme fonu açısından değerlendirme	103
3.2.2.4. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirme	107
3.2.2.5. Gayrimenkul yatırım ortaklığı açısından değerlendirme	108
3.2.3. Katma Değer Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi.....	111
3.2.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi	115
3.2.5. Damga Vergisi ve Harçlar Açısından Özel Durumların İncelenmesi.	117
3.2.6. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi..	127
3.3. Gayrimenkul Satış İşlemlerinde Peçeleme	130
4. GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANÇLARININ EKONOMETRİK ANALİZİ ..	135
4.1. Vergi Sistemi Karmaşıklığına İlişkin Literatür Çalışmaları	136
4.1.1. Dünya’da Vergi Sistemi Karmaşıklığına İlişkin Seçilmiş Literatür Çalışmaları	136

4.1.2. Türkiye’de Vergi Sistemi Karmaşıklığına İlişkin Seçilmiş Literatür Çalışmaları	139
4.2. Uygulama ve Metodoloji	141
4.3. Değişkenler Arasındaki Benzerliklerin ve Farklılıkların Belirlenmesi	160
5. SONUÇ	195
KAYNAKLAR	205
EKLER.....	217
Ek 1. Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi Anket Çalışması.....	217
Ek 2. Anket Sonuçları	226
ÖZGEÇMİŞ	235

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo	Sayfa
Tablo 2.1. Uzun Vadeli Sermaye Kazanç Vergisi Oranları	24
Tablo 2.2. Bazı Özellikli Tapu Vergisi Oranları	30
Tablo 3.1. 01.04.2022 tarihinden önce ve sonra konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranları.....	113
Tablo 4.1. Cinsiyetiniz nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	143
Tablo 4.2. Yaşınız nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	143
Tablo 4.3. Öğrenim durumunuz nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	143
Tablo 4.4. Gayrimenkul sektöründe bulunduğunuz faaliyet bakımından hukuki statünüz nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	144
Tablo 4.5. Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	144
Tablo 4.6. Ankete cevap veren kişi olarak işletmedeki konumunuz aşağıdakilerden hangisidir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	145
Tablo 4.7. İşletmenizin/işyerinizin hukuki statüsü nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	145
Tablo 4.8. İşletmeniz/işyeriniz kaç yıldır faaliyette bulunuyor? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	146
Tablo 4.9. Size göre verginin anlamı nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	146
Tablo 4.10. Vergi kanunlarındaki ve uygulamalarındaki değişiklikleri en çok hangi yolla takip ediyorsunuz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	147
Tablo 4.11. Taşdığınız vergi yükü için ne söylersiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	148
Tablo 4.12. Sizce Türkiye’de vergi yükü adaletli mi ne düşünüyorsunuz ? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	149
Tablo 4.13. Vergi yükünüz ile sunulan kamu hizmetlerini karşılaştırdığınızda, aşağıdakilerden hangisini söyleyebilirsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	150
Tablo 4.14. Aşağıdaki ifadelerden hangisini doğru buluyorsunuz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	151

Tablo 4.15. Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli bilgiye sahip misiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	152
Tablo 4.16. Gelir Vergisi Kanunu'na göre "bir gayrimenkul satın alındıktan sonra beş yıl elde tutulur ve sonrasında satılırsa alım-satım kazancı üzerinden vergi alınmaz" (GVK Mükerrer Madde 80) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi.....	153
Tablo 4.17. Gelir Vergisi Kanunu'na göre "gayrimenkul alım-satım kazancının vergilendirilmesinde, alım-satım bedelleri arasındaki kazanç enflasyona göre endekslenerek güncellenmekte, böylece vergilendirilecek tutar düşmektedir" (GVK Mükerrer Madde 81) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	153
Tablo 4.18. Gelir Vergisi Kanunu'na göre "gayrimenkul alım-satım kazançlarının vergilendirilmesinde 2022 için enflasyona göre yapılan endeksleme sonrası bulunan tutarın 25.000 TL'si vergiden istisnadır" (GVK Mükerrer Madde 80) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi .	154
Tablo 4.19. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre "kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması halinde elde edilen alım-satım kazancının %50'si kurumlar vergisinden istisnadır" (KVK Madde 5) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	155
Tablo 4.20. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre "kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması işlemi KDV'den istisnadır" hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	156
Tablo 4.21. Size göre Türkiye'de gayrimenkullerin vergilendirilmesi sistemi adaletli midir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	156
Tablo 4.22. Size göre Türkiye'de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları nasıldır? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	157
Tablo 4.23. Size göre Türkiye'de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları düşürülürse sonuç ne olur? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	158
Tablo 4.24. Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli denetim yapıldığına inanıyor musunuz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	159
Tablo 4.25. Sizce gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kayıp-kaçak ne ölçüdedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi.....	159
Tablo 4.26. Vergi cezalarının caydırıcı olduğuna inanıyor musunuz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi	160
Tablo 4.27. Vergi Farkındalık Puanının oluşturulmasında kullanılan sorular	162

Tablo	Sayfa
Tablo 4.28. Normal Dağılıma Uygunluk Testi Sonuçları	162
Tablo 4.29. Farkındalık puanında bazı değişkenlere göre oluşan farklılıkların tespit edilmesi	163
Tablo 4.30. S-5 ile S-12'ye verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	165
Tablo 4.31. S-5 ile S-15'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	167
Tablo 4.32. S-5 ile S-17'ye verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	168
Tablo 4.33. S-5 ile S-18'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	170
Tablo 4.34. S-5 ile S-19'a verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	172
Tablo 4.35. S-5 ile S-20'ye verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	174
Tablo 4.36. S-5 ile S-21'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	175
Tablo 4.37. S-5 ile S-22'ye verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	177
Tablo 4. 38. S-5 ile S-23'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	178
Tablo 4.39. S-5 ile S-24'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	181
Tablo 4.40. S-5 ile S-25'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	183
Tablo 4.41. S-5 ile S-26'ya verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi	185
Tablo 4.42. S-33 ve S-34'e verilen yanıtların sektöre göre farklılıklarının belirlenmesi	186
Tablo 4.43. S-12 ve S-34 arasındaki ilişki analizi	187
Tablo 4.44. S33 ve S34'e verilen yanıtların s-21'e göre farklılıklarının belirlenmesi	188
Tablo 4.45. Farkındalık Puanı ile s33 ve S34 arasındaki ilişki analizi	189

Tablo	Sayfa
Tablo 4.46. S12’de s31’e göre meydana gelen farklılıkların tespit edilmesi.....	189
Tablo 4.47. S12 ile s33 arasında ilişki analizi.....	190
Tablo 4.48. S33 ve s34’e verilen yanıtların s31’e göre farklılıklarının belirlenmesi	190
Tablo 4.49. Farkındalık puanına verilen yanıtların s31’e göre değerlendirilmesi ...	191
Tablo 4.50. Farkındalık puanına verilen yanıtların s22’göre değerlendirilmesi	191
Tablo 4.51. S-22 ile S-21 arasındaki çapraz tablo ve ki kare bağımsızlık testi sonuçları	192
Tablo 4.52. Farkındalık puanı ile s32 arasındaki ilişkinin analizi	192
Tablo 4.53. Farkındalık puanı ile s12 arasındaki ilişkinin analizi	193
Tablo 4.54. S-32’de S-21’e göre farklılıkların incelenmesi.....	193
Tablo 4.55. S32’de s27’e göre farklılıkların incelenmesi.....	194

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar	Açıklamalar
AB	Avrupa Birliği
ABAD	Avrupa Birliği Adalet Divanı
ABİDA	Avrupa Birliği'nin İşleyişine Dair Anlaşma
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
BK	Borçlar Kanunu
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CVSD	The Common VAT System Directive
DVK	Damga Vergisi Kanunu
EURATOM	Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
IET	Interest Equalization Tax
FNMA	Federal National Mortgage Association
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GNMA	Government National Mortgage Association
GST	Australian Goods and Services Tax-Avusturalya Mal ve Hizmetler Vergisi
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GTS	Generation-Skipping Transfer Tax
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GYO	Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı
HK:	Harçlar Kanunu
HMRC	Her Majesty's Revenue & Customs
IRS	Internal Revenue Service- İç Gelir Servisi

Kısaltmalar	Açıklamalar
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
SDLT	Stamp Duty Land Tax
SDRT	Stamp Duty Reserve Tax
SMLs	Specialist Mortgage Lenders
ss.	Sayfa Sayısı
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDK	Türk Dil Kurumu
TOKİ	Toplu Konut İdaresi
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VAT	Value Added Tax
VDMK	Varlığa Dayalı Menkul Kıymet
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Gayrimenkul; *yabancı, başka* anlamına gelen “*gayr*” ile *nakledilmiş, taşınmış* anlamına gelen “menkul” sözcüklerinin birleşmesiyle ortaya çıkan bir kavram olup genel olarak bir yerden bir yere taşınması imkânsız olan, durağan mallar olarak tanımlanmaktadır. Gayrimenkul kavramı çok geniş bir kavram olup gayrimenkul sektörünün ülkemiz ekonomisi açısından büyük bir önemi bulunmaktadır. Uzun yıllardan beri güvenli ve tercih edilen “yatırım/tüketim” araçlarından birisi olan gayrimenkuller birçok insanın vazgeçilmezi olmuştur. Bu açıdan gayrimenkuller, bireylerden işletmelere ve kamu işletmelerine (devlete) kadar neredeyse tüm ekonomik birimleri ilgilendirmektedir. Günümüzde hem dünyada hem de ülkemizde ciddi bir yükseliş gösteren gayrimenkul sektörü, son yıllarda ortaya çıkan enflasyonist ortamdan da kaçış için adeta bir araç olmuştur.

Piyasa ekonomisinin hemen hemen tüm dönemlerinde artan ekonomik belirsizlikler ve enflasyon sonucunda gayrimenkul yatırım aracı olarak kullanılmıştır. Ayrıca son yıllarda yaşanan kentleşme ve inşaat sektöründe yaşanan gelişmeler gayrimenkul sektörünün büyümesine etki etmektedir.

Ayrıca gayrimenkul sektöründe meydana gelen canlılık ticaret hayatının ve ekonominin canlanmasına da neden olmaktadır. Zira gayrimenkul sektörü, hammadde tedarik eden sektörler, inşaat sektörü, gayrimenkul (alım-satım) pazarı, bankacılık ve kredi sistemi gibi birçok alanı da ilgilendirmektedir. Bu çerçevede ülkemizde gayrimenkul sektörünün öteden beri önemli bir konumda olduğu ve sektörün bu önemini gelecek yıllarda da koruyacağı ifade edilmelidir.

Ülke ekonomisi açısından büyük bir önemi olan gayrimenkullerin, vergilendirilmesi açısından da ülke ekonomisine katkı sağladığını ifade etmek mümkündür. Ekonomi içinde gayrimenkul sektörünün düzeyine bağlı olarak gayrimenkullerden alınan vergilerin de büyük önem taşıdığı ifade edilebilir. Türk vergi sisteminde gayrimenkullerle ilgili düzenlemeler de bulunmaktadır.

Gayrimenkul sektörü yapısı itibariyle ülke ekonomisine katma değer yoluyla katkıda bulunan, birçok sektörle ilişkisi olan ve birçok farklı vergiye konu olan bir sektördür. Gayrimenkul sektörünün ülkemizde gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi (KDV), harçlar, damga vergisi, emlak vergisi çerçevesinde

vergilendirildiği ifade edilebilir. Söz konusu vergiler genel olarak gayrimenkullerin elde edilmesi, alım-satımı, kiralanması üzerinden alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle gayrimenkullerin gelir üzerinden alınan vergiler, harcama üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler kapsamında vergilendirildiği ifade edilebilir.

Görüldüğü üzere ekonominin geneli açısından önemli bir potansiyele sahip olan, birçok sektöre de dolaylı olarak katkı sağlayan ve vergiler aracılığıyla kamuya gelir sağlayan gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi politikasının etkin şekilde yürütülmesi gerekmektedir; ortaya çıkan aksaklıkların tespit edilip giderilmesi büyük önem arz etmektedir. Zira bu sektörde meydana gelen sorunlar diğer birçok alanı da olumsuz etkileyecektir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın “Genel Olarak Gayrimenkulün Tanımlanması, Bazı Yabancı Ülkelerde Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Mükellef Psikolojisi” başlıklı birinci bölümünde öncelikle Medeni Kanun ve Türk vergi mevzuatında “gayrimenkul” kavramı incelenecektir. Ardından gayrimenkul mülkiyetinin kazanılması ve gayrimenkullere ilişkin önemli hukuki işlemler kapsamında gayrimenkul satışı ve gayrimenkul satış sözleşmesi, gayrimenkul satış vaadi, gayrimenkul üzerinde intifa hakkı, gayrimenkul bağışlaması ve trampa üzerinde durulacaktır. Bölümün izleyen kısmında Bazı Yabancı Ülkelerde Gayrimenkul Satış Kazançlarının/Gelirlerinin Vergilendirilmesi incelenecektir. Bu çerçevede Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Çin Halk Cumhuriyeti, İngiltere, Almanya, Fransa ve İspanya uygulamaları ele alınacaktır. Bölümün son kısmında ise gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesinin mükellef psikolojisine etkileri kapsamında mükellef psikolojisini etkileyen faktörler ve vergiye karşı tepkiler üzerinde durulacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümü, “Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Yeri ve Vergilendirilmesine İlişkin Özel Durumlar” başlığını taşımaktadır. Bu bölümde öncelikle gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirlerin gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler yönünden durumu incelenecektir. Daha sonra gayrimenkul satış işlemlerinin vergilendirilmesine ilişkin özel durumlar ele alınacaktır. Bu bölümde son olarak gayrimenkul satış işlemlerinde peçeleme işlemlerine değinilecektir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümü gayrimenkul satış kazançlarının ekonometrik analizine ayrılmıştır. Bu bölümde dünyada ve Türkiye’de vergi sistemi karmaşıklığına ilişkin seçilmiş literatür çalışmalarına yer verilecek; ardından yapmış olduğumuz anket çalışması ve sonuçları değerlendirilecektir.





2. GENEL OLARAK GAYRİMENKULUN TANIMLANMASI VE BAZI YABANCI ÜLKELERDE GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gayrimenkul kelimesi, yabancı, başka anlamına gelen “gayr”¹ sözcüğü ile nakledilmiş, taşınmış anlamına gelen “menkul”² sözcüğünün birleşmesiyle oluşmuştur. Bu nedenle “taşınmaz mal” olarak da adlandırılmaktadır. Gayrimenkul, diğer adıyla taşınmaz mal; bir yerden bir yere taşınması olanaksız olan, durağan malları ifade etmektedir.³ Tapu sicilinin gayrimenkuller üzerindeki aynı haklarla ilgili fonksiyonunu yerine getirebilmesi için ilk şart, aynı haklara konu teşkil eden gayrimenkullerin tapu siciline⁴ kaydedilmesidir.⁵

Çalışmanın bu bölümünde Medeni Kanun’a göre gayrimenkul (taşınmaz) niteliği taşıyan şeyler açıklanacak, Türk vergi mevzuatında gayrimenkul kavramı ortaya konulacak ve bazı yabancı ülkelerde gayrimenkul satış kazançlarının / gelirlerinin vergilendirilmesi açıklanacaktır.

2.1. Medeni Kanun Uyarınca Gayrimenkul (Taşınmaz) Niteliği Taşıyan Şeyler

Medeni Kanunun 704. maddesi⁶ taşınmaz mülkiyetinin konusunu; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti

¹ Kanar, M. (2003). *Örneklili Etimolojik Osmanlı Türkçesi*, Derin Yayınları, İstanbul, 405.

² Kanar, a.g.e., 2003, 882.

³ Kızılot, Ş., Sarısu, E., Özcan, S., Kızılot, Z. (2013). *Gayrimenkul Rehberi*, Yaklaşım Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 38.

⁴ Tapu sicili, gayrimenkuller üzerinde mevcut aynı hakların durumunu devamlı olarak göstermek üzere, devlet tarafından ve devletin sorumluluğu altında, aynı aleniyet sistemine göre tutulan sicildir. Modern ekonominin ihtiyaçları ve gayrimenkullerin, menkul mallara nazaran taşıdığı özellikler, gayrimenkuller üzerindeki aynı hakların zilyedlikle değil, tapu siciline kayıt yoluyla aleniyet kazanmasını zorunlu kılmıştır. (Reisoğlu, S. (1980). *Türk Eşya Hukuku Cilt I*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No;440, Ankara, s. 89).

⁵ Reisoğlu, a.g.e., 1980, 116.

⁶ 743 Sayılı Medeni Kanun’da 911. maddede; “Arazi, gayrimenkul üzerinde bağımsız ve sürekli haklar ile madenler” gayrimenkul olarak sayılırken 4721 sayılı Medeni Kanun’da bağımsız ve sürekli hakların taşınmaz sayılabilmesi için, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilmiş olma unsuru eklenmiştir. Eski kanunda bulunmayan; 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu ile getirilen yeni bir taşınmaz konusu olan “Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler” de 4721 sayılı kanunla taşınmaz mülkiyetinin konusunu oluşturan varlıklar arasına alınmıştır. Yine 743 sayılı kanunda taşınmaz olarak sayılan “Madenler”, ayrı bir kanunla özel bir rejime tâbi tutulmuş olduğundan maddeden çıkarılmıştır. 6309 sayılı yasayı yürürlükten kaldıran 3213 sayılı Maden Kanunu’nun 4. maddesine göre ise, madenler Devletin hüküm ve tasarrufu altında olup, içinde bulundukları arzun mülkiyetine tabi değildirler. Bu hüküm, madenler üzerinde Medeni Kanunumuzun anladığı manada bir taşınmaz rehni kurulmasının mümkün olmadığını düşündürmekte ise de, 3213 sayılı Maden Kanunu’nun 42. maddesi; “Maden ön işletme ve işletme ruhsat sahibinin maden için yapmış olduğu borcunu veya ileride bu maksatla borçlanması için temini için maden üzerinde bir veya müteaddit derece ve sırada ipotek tesis olunabilir” hükmünü ihtiva etmektedir. 43. madde ise; “İpotegın vadesi

kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak belirlemiştir. Sayılmış olan kalemler aynı zamanda Medeni Kanun'un 998. maddesinde “*Tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilecek şeyler*”⁷ olarak sayılmıştır. Belirtmek gerekir ki; bazı kanunlarda taşınmaz olarak sayılmış şeyler Medeni Kanun açısından taşınmaz sayılmaz.⁸ Buna karşılık; Medeni Kanun'da taşınmaz olarak nitelendirilen bir şeyin bazı kanunlarca⁹ taşınır olarak addedildiği de görülmektedir. Medeni Kanun tarafından taşınmaz sayılan bir şey, ayrı bir hüküm bulunmadıkça başka kanunlar bakımından da taşınmaz hükümlerine tabi olur.¹⁰

Buna ilaveten Medeni Kanun'un 704. maddesinde, gayrimenkul mülkiyetinin konusu olarak sayılan müstakil ve daimi haklar, gayrimenkul değildir. Sosyal ve ekonomik koşulların gerekli kıldığı ve tapu sicil hukukunun düzenlediği hükümlerle, gayrimenkul mülkiyetinin konusu sayılan bu haklar, sürekli ve bağımsız nitelik taşıyan irtifak haklarındandır.¹¹

2.1.1. Arazi

Arazi kavramı Medeni Kanunumuzda özel olarak tanımlanmamıştır. Ancak Medeni Kanunumuzun 998. Maddesinde “*taşınmazların kaydedilmesi*” başlığı altında “*arazinin tapu siciline kaydının özel kanun hükümlerine tabi olduğu*” ifade edilmiştir. Mevzuatımızda arazi kavramına, yürürlükten kalkan 1930 tarihli Tapu Sicil Nizamnamesinde ve 6326 sayılı Petrol Kanunun 2. maddesinin 35. bendinde değinilmektedir. 1930 tarihli Tapu Sicil Nizamnamesinde “*Arazi, hudutları tefrika*

sonunda veya alacağın muacceliyet kesbetmiş olması halinde alacaklı alacağının tahsili için ipoteğin taalluk ettiği maden ön işletme ve işletme ruhsatını genel hükümler dairesinde sattırabilir” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca; Maden Kanunu'nun 45. maddesinde Medeni Kanunumuzun ipoteğe ilişkin hükümlerinin maden ipotekleri için de uygulama alanı bulacağından söz edilmiştir. (Topaloğlu, M. (2003). *Maden ve Taş Ocakları Hukuku*, Karahan Yayıncılık, Ankara, 97).

⁷ Taşınmazların tapu siciline kaydedilmesi tapulama kavramı ile ifade edilmektedir. Buna karşılık, her ne kadar tapulama, arazi, bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sıralanan taşınmazların tapu siciline kaydedilmesi olarak tanımlansa da Medeni Kanun ve diğer ilgili mevzuata tabi olan tapu kütüklerinin tutulması için öncelikle kadaströ işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Bu nedenle bazı yazarlar gerçek anlamda tapulamanın kadaströ faaliyetleri ile başladığını savunmaktadırlar. (Oğuzman, K., Seliçi, Ö., Oktay Özdemir S. (2012). *Eşya Hukuku*, 15. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 142).

⁸ Gemi sicilinde kayıtlı olan gemi İcra İflas Kanunu Hükümlerine göre taşınmaz niteliği taşımasına rağmen; Medeni Kanun'da taşınır ile ilişkin hükümler gereğince hareket edebilme niteliği taşımasından hareketle taşınır eşya niteliği taşır. (Topaloğlu, a.g.e., 2003, 98).

⁹ 19.06.1932 tarih ve 2128 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan İcra İflas Kanunu Madde 84 bütünleyici parça olmasına rağmen arazi üzerindeki mahsullerin tek başına haczedilebileceğinden bahsetmiş ve bu haczi ayrı kurallara tabi tutmuştur.

¹⁰ Oğuzman, Seliçi, Oktay Özdemir, a.g.e., 2012, 294.

¹¹ Esener, T., Güven K. (1996). *Eşya Hukuku*, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 86.

kafi vasıtalar ile tahdit ve tayin edilmiş bilumum sathı zemindir.” şeklinde ifade olunmaktadır.

Petrol Kanununun 2. maddesinin 35. bendinde “*Türkiye arazisi: Türkiye Cumhuriyetinin topraklarını, iç sularını, kara sularını ve bunların ötesinde sınırları uluslararası hukuka uygun biçimde belirlenmiş kıta sahanlığı ve münhasır ekonomik bölge alanlarını,*” Şeklinde ifade olunmaktadır.

Mezkur Tapu Sicil Nizamnamesinde yer alan arazi tanımlamasında en önemli husus, ölçüm vasıtaları ile arazinin yüzölçümünü tespiti ve kadastral işlemlerin yapılabilmesine yönelik sınırlamadır.¹²

Arazinin mütemmim cüzleri araziden ayrı bir gayrimenkul değildir.¹³ Değınilecek olan sınırlı aynı haklarla tesis edilen yapılar hariç arazi üzerindeki yapılar ayrı bir mülkiyet teşkil etmemekle birlikte arazinin kayıtlı olduğu tapu kütüğü sayfasının “taşınmazın nitelikleri” kısmında gösterilir.¹⁴ İmar düzeni bakımından belli ölçüler göz önüne alınarak sınırlandırılmış arazi parçalarından her birine ise parsel adı verilir.¹⁵ Medeni Kanunun 913. maddesi uyarınca parseller birleşip yeni bir parsel meydana getirebilir bu durum parselin niteliğinin değişmesine sebep olmaz. Burada en önemli unsur tapu sicilinde bağımsız kayıt edilmesi hususudur. Zira her parsel tapu kütüğünün bağımsız bir sayfası tahsis edilir¹⁶.

Tapuya kayıtsız olan taşınmazlar taşınır hükümlerine tabidir. Ancak arazi Medeni hukuka göre bağımsız bir eşya halini almış ve özel mülkiyete konu olmaktadır. Bu özellikleri nedeniyle tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kaydedilir. Tapu kütüğüne bağımsız bir sayfasına kaydedilmesi nedeniyle arazi Medeni Hukuk bakımından taşınmaz eşya sayılmaktadır ve Medeni Kanunun taşınmazlara ilişkin hükümlerygulanır.¹⁷

¹² Akipek, J. G. ve Akıntürk, T. (1980). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, 456.

¹³ Safa REİSOĞLU; **Borçlar Hukuku**, s.117.

¹⁴ Mehmet AYAN; **Eşya Hukuku I, Zilyetlik ve Tapu Sicili**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Konya: MimozaYayımları, 2000, s. 191

¹⁵ <http://www.sozluk.adalet.gov.tr> (çevrimiçi) 29.10.2023

¹⁶ Safa REİSOĞLU; **Türk Eşya Hukuku**, s. 141

¹⁷ Jale G AKİPEK&Turgut AKINTÜRK; **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, s.457.

2.1.2. Bağımsız ve Sürekli Haklar

Medeni Kanunda bağımsız ve sürekli hakların taşınmaz olarak nitelendirilmesinde, ekonomik gelişmelerin ve sosyal ihtiyaçların etkisi büyüktür.¹⁸ Zira, bu hakların taşınmaz olarak sayılmasıyla onların niteliğinde bir değişiklik oluşturmamakta, sadece taşınmaz gibi muamele görmesini sağlamaktadır. Bu şekli ile tapu siciline kayıtlama yapılmak suretiyle ihtilaflar minimize edilecektir.

Bu haklar Üst alta tabidir temel prensibinin istisnasıdır. Çünkü bağımsız ve sürekli hak sahibi arazinin, üstünde veya altında, arazinin mülkiyetinden bağımsız olarak hak sahibidir.¹⁹

Bağımsız ve sürekli bir hakkın, bir taşınmaz hükümlerine konu edilebilmesi için, şu şartları taşıması gereklidir.

- Arazi özel mülkiyete tabi olmalıdır.
- Gerçek veya tüzel kişi lehine, süresiz ya da asgari 30 yıl süreli, devredilebilir ve mirasçılara intikal edebilir nitelikte bir irtifak hakkının kurulmuş olması gerekir.²⁰

Kanunda açıkça taşınmaz olarak kaydedilebilen bağımsız haklar üst hakkı ve kaynak hakkı olmak üzere iki tanedir.

2.1.2.1. Üst hakkı

Üst hakkı, sahibine bir başkasına ait arazinin altında veya üstünde bir yapı inşa etme veya halen mevcut olan bir yapıyı muhafaza etme ve bu yapının mülkiyetine sahip olma yetkisini veren bir irtifak hakkıdır.²¹ Buna göre üst (yapı, inşaat) hakkı sahibine; bir arsanın üstünde inşaat yapma hakkı, bir arsanın altında inşaat yapma hakkı ve önceden yapılmış bir inşaatı, yapıyı yerinde tutma yetkilerini verir.²²

Üst hakkı, tanındığı kişiye verdiği yetki ile taşınmaz malikinin mülkiyet hakkından doğan yetkilerini sınırlar ve kişiyi arazisinde, bir yapının inşasına ve

¹⁸ Kemal OĞUZMAN&Özer SELİÇİ&Saibe OKTAY ÖZDEMİR; **a.g.e.** , s. 141.

¹⁹ Hıfzı Veldet VELİDEDELİOĞLU&Galip ESMER; **Gayrimenkul Tasarrufları ve Tapu Sicili Tatbikatı**, 1. Baskı, İstanbul Matbaacılık, İstanbul, 1956, s. 60.

²⁰ Kemal OĞUZMAN&Özer SELİÇİ&Saibe OKTAY ÖZDEMİR; **a.g.e.** , s. 141.

²¹ Gürzumar, O. B. (2001). *Türk Medeni Hukukunda Üst Hakkı (Kamu Malı Taşınmazlar Üzerindeki Üst Hakkı ve Yap-İşlet-Devret Modeli Dahil)*, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1.

²² Oğuzman, Selici, Oktay Özdemir, *a.g.e.*, 2012, 672.

muhafazasına katlanmak zorunda bırakır.²³²⁴ Üst hakkını kuran taşınmaz malikinin arazi üzerindeki mülkiyet hakkı devam etmektedir. Söz gelimi, malik araziyi satıp devredebilmekte, rehnedebilmektedir. Ancak arazi malikinin yükümlülüğü, irtifakı kuran resmi senette yer alan hükümlere uygun olarak; üst hakkı sahibinin yapıyı yapmasına ve yaptığı yapıyı muhafaza etmesine katlanmaktır.²⁵ Yapılacak inşaatın çeşidi ve kullanılış gayesi üst hakkı bakımından önemli olmadığından üst hakkı sözleşmesinde bunların gösterilmesi gerekmez. Medeni Kanun uyarınca bir arsanın altında veya üstünde yapılan yahut onunla devamlı olarak birleştirilen inşaat ve imalât, üst hakkına dayanarak yapılmış ise arazi malikinden başka bir şahsa ait olabilir.²⁶ Aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hak, devredilebilir ve mirasçılara geçer. Üst hakkına dayanarak yapılan inşaatın tümü, üst hakkının kapsamına girer ve dolayısıyla hak sahibinin mülkiyetine dahil olur. İnşaatın tümünü değil de sadece belirli kısımlarını kapsamına almak üzere üst hakkı kurulamaz.²⁷

Medeni Kanunun 826. maddesi uyarınca; üst hakkı, bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir. En az otuz yıl için kurulan üst hakkı, sürekli niteliktedir. Bağımsız bir hak olarak en çok 100 yıl için kurulabilir. Üst hakkı, süresinin dörtte üçü dolduktan sonra, kurulması için öngörülen şekil şartlarına uyulmak suretiyle her zaman en çok 100 yıllık yeni bir süre için uzatılabilir. Üst hakkı sona erince yapılar arazi malikine kalır ve arazinin bütünleyici parçası olur. Bağımsız ve sürekli üst hakkı tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilmişse, üst hakkı sona erince bu sayfa kapatılır. Taşınmaz olarak kaydedilmiş olan üst hakkı üzerindeki rehin hakları, diğer bütün hak, kısıtlama ve yükümlülükler de sayfanın kapatılmasıyla birlikte sona erer. Üst hakkı sözleşmeden doğan bir haktır. Bu nedenle karşılığında bedel kararlaştırılabilir. Taşınmaz maliki, aksi kararlaştırılmadıkça, kendisine kalan yapılar için üst hakkı sahibine bir bedel ödemez. Uygun bir bedel ödenmesi kararlaştırılmışsa, miktarı ve hesaplanış biçimi belirlenir. Ödenmesi kararlaştırılan bedel, üst hakkı kendileri için rehnedilmiş olan alacaklıların henüz ödenmemiş alacaklarının güvencesini oluşturur

²³ Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot, *a.g.e.*, 2013, 40.

²⁴ Gürzumar, *a.g.e.*, 2001, 31.

²⁵ Oğuzman, Seliçi, Oktay Özdemir, *a.g.e.*, 2012, 672.

²⁶ Akipek, Akıntürk, Karaman, *a.g.e.*, 2010, 123.

²⁷ Akipek, Akıntürk, Karaman, *a.g.e.*, 2010, 125.

ve rızaları olmaksızın üst hakkı sahibine ödenmez.²⁸ Kararlaştırılan bedel ödenmez veya güvence altına alınmazsa, üst hakkı sahibi veya bu hak kendisine rehnedilmiş olan alacaklı, bedel alacağına güvence olmak üzere, terkin edilen üst hakkı yerine aynı derecede ve sırada bir ipoteğin tescilini isteyebilir. Taşınmaz malikine kalan yapılar için üst hakkı sahibine ödenmesi kararlaştırılan bedelin miktarı ve bunun hesaplanış biçimi ile bu bedel borcunun kaldırılmasına ve arazinin ilk hâline getirilmesine ilişkin anlaşmalar, üst hakkının kurulması için gerekli olan resmî şekle tâbidir ve tapu kütüğüne şerh verilebilir.²⁹

Üst hakkı, bağımsız bir hak olarak en çok yüz yıl için kurulabilir. Üst hakkı, süresinin dörtte üçü dolduktan sonra, kurulması için öngörülen şekle uyularak her zaman en çok yüz yıllık yeni bir süre için uzatılabilir. Bu konuda önceden yapılan taahhüt bağlayıcı değildir. Genel olarak eşyaya bağlı irtifakın sona erme sebepleri kıyasen üst hakkının sona ermesinde de uygulanır. Terkin³⁰ olağan sona erme nedenidir. Terkinden önce de İrtifak sözleşmesinde belirlenen sürenin dolması, yüklü taşınmazın ve/veya yararlanan taşınmazın tamamen yok olması, mahkeme kararı ile son bulma da birer sona erme nedenidir.³¹ Bunun dışında mirasçıya geçmeyen üst hakkı, sahibinin ölümü ile sona erer.³²

2.1.2.2. Kaynak hakkı

Kaynak, yer altı suyunun belirli bir noktada kendiliğinden sürekli olarak yeryüzüne çıkmasıyla meydana gelen bir su çeşididir. Kaynak hakkı; hak sahibine, bir başkasının arazisindeki kaynağın sularını almak ve kendi arazisine akıtmak (kullanmak) yetkisi veren bir irtifak hakkıdır.³³ Kural olarak kaynaklar, tek başına mülkiyet hakkının konusu olmazlar. Arazinin bütünleyici parçası olarak, kaynadıkları arazinin mülkiyetine tabi olur ve arazi sahibi aynı zamanda kaynağında sahibi olur. Kaynak araziden ayrı olarak iktisap edilemez. Ancak bir kimse

²⁸ Gürzumar; *a.g.e.*, 2001, 7-13.

²⁹ Reisoğlu, *a.g.e.*, 1980, 117.

³⁰ Tapu kaydının düşürülmesi; Bir kimse üzerinde görülen bir taşınmazın bu durumunun sona erdirilmesidir. (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Liste.aspx?harf=%u00c7> (çevrimiçi)). Erişim tarihi: 28.10.2023).

³¹ Gürzumar; *a.g.e.*, 2001, 185-187.

³² Oğuzman, Seliçi, Oktay Özdemir, *a.g.e.*, 2012, 674.

³³ <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Liste.aspx?harf=%u00c7> (çevrimiçi),. Erişim tarihi: 28.10.2023.

arazisinden kaynak sularının yararlanılması hususunda izin verebilir ve bu izin, “kaynak hakkı” adı verilen irtifak hakkı şeklinde yapılabilir.³⁴

Daha geniş bir tanımla kaynak hakkı; hak sahibine başkasının arazisinde bulunan su kaynağından su almak, suyu kendi arazisine akıtmak hususunda tanınmış bir irtifak hakkıdır. Arazi maliki, suyun alınıp akıtılması için yapılması gereken işlemlere izin vermek zorundadır.³⁵ Örneğin kaynak hakkı; malikin kaynak sularını tutmaktan, kaynak etrafında kazı yapmaktan, kaynak suyunu kendi şahsî ihtiyaçlarından başka işlerde kullanmaktan kaçınması ya da hak sahibinin kaynakla ilgili olarak kendi arazisinde kazılarda bulunmasına, hayvanlarını sulamasına ve kaynağından su almasına katlanması biçimlerinde olabilir.³⁶ Kaynak hakkı konusu Medeni Kanunda sadece bir madde halinde genel hatları ile düzenlenmiştir. Medeni Kanunun 837. maddesinde belirtildiği üzere; kaynak hakkı, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, başkasına devredilebilir ve mirasçıya geçer ve bağımsız nitelikte ve en az otuz yıl için kurulmuş ise tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir.

2.1.3. Kat Mülkiyeti Kütüğüne Kayıtlı Bağımsız Bölümler

Kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümlerin tapu kütüğüne bağımsız olarak kaydedilmesi MK m.998/son uyarınca özel kanun hükümlerine (634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa³⁷) tabi kılınmıştır. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, eski Medeni Kanunda³⁸ taşınmazlar arasında sayılmazken yeni Medeni Kanunda taşınmaz olarak nitelendirilmiştir. Taşınmaz üzerinde kat mülkiyeti kurulması ile tapu kütüğünde; kat mülkiyetine konu olacak her bir bağımsız unsur için ayrı bir sayfa açılır.³⁹ Tapu kütüğüne bağımsız her bir kayıt ayrı bir taşınmaz olarak nitelendirilir.⁴⁰

³⁴ Dörtgöz, G. Ö. (2005). *Açıklamalı Tapu Sicili (Tapu Sicili Tüzüğü Şerhi)*, 1.Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 19; Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot, a.g.e., 2013, 40.

³⁵ Ertaş, Ş. (2006). *Eşya Hukuku*, 7. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 479.

³⁶ Akipek, Akıntürk, Karaman, a.g.e., 2012, 56.

³⁷ 02.07.1965 tarih ve 12038 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁸ 743 sayılı eski Medeni Kanun’un 911. maddesinde sözü edilmeyen “kat mülkiyetine konu bağımsız bölümler”in, 4721 sayılı Medeni Kanunda açıkça zikredildiği görülmektedir

³⁹ Kat mülkiyeti tesis edilirken, ana gayrimenkulün kayıtlı bulunduğu tapu kütüğü sayfasındaki (mülkiyet) hanesine (Bu gayrimenkulün mülkiyeti kat mülkiyetine çevrilmiştir) ibaresi yazılarak sayfa kapatılır ve kat mülkiyetine konu her bağımsız bölüm, kat mülkiyeti kütüğünün ayrı bir sayfasına (o bölüme bağlı arsa payı da gösterilmek suretiyle) kaydedilir. Kat mülkiyeti kütüğüne kaydedilen her bağımsız bölüm (Kat, daire, depo vs.) ayrı bir gayrimenkul niteliği kazanır (Safa REİSOĞLU; **Borçlar Hukuku**, s.120.

⁴⁰ İlhan HELVACI; a.g.e. s. 35.

2.2. Türk Vergi Mevzuatında “Gayrimenkul” Kavramı

Taşınmazlar, 4721 sayılı Medeni Kanun’un 704. maddesinde arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak belirlenmiştir. Ancak vergi kanunları Medeni Kanun’da hükmolunan gayrimenkul tanımına bağlı kalmamaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 37/4 maddesinde “*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden....*” düzenlemesine yer verilerek gayrimenkuller daha dar kapsamda değerlendirilmiştir. Öte taraftan GVK’nın 37/6 maddesinde “*Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.*” düzenlemesi ile herhangi bir tereddüde mahal vermeyecek şekilde “arazi” kavramı sınırlı tutulmuştur.

Diğer taraftan GVK’nın 70. maddesinde⁴¹ gayrimenkul kavramı daha geniş yorumlanmış, her türlü motorlu araç, makine, tesisat, gemi ve gemi payları ile gayrimaddi hak olarak tanımlanan arama, imtiyazname hak ve ruhsatları, ticaret

⁴¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde “*Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır:*

1. *Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;*
2. *Voli mahalleri ve dalyanlar;*
3. *Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;*
4. *Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;*
5. *Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), 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 haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);*
6. *Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);*
7. *Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;*
8. *Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.*

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.” Şeklinde hüküm altına alınmıştır.

ünvanı, marka, sinema filmi, telif hakları ve ihtira beratı sayılmıştır. GVK'nın 70. madde düzenlemesi ile gayrimenkul kavramının Medeni Kanun'dan daha geniş yorumlanmış olduğu görülmektedir. Gayrimenkul kavramına 2. bölümde ilgili kısımlarda yeri geldikçe yer verilecek ve daha detaylı şekilde açıklanacaktır.

2.3. Gayrimenkul Mülkiyetinin Kazanılması ve Gayrimenkullere İlişkin Önemli Hukuki İşlemler

Türk Medeni Kanunu'na göre gayrimenkul mülkiyeti kazanımı, beş şekilde gerçekleşebilir:

1. Satın alma: Taraflar arasında yapılacak bir satış sözleşmesi ile gayrimenkulün mülkiyetinin devri gerçekleştirilir.
2. Miras yoluyla kazanım: Ölen kişinin malvarlığına ilişkin hukuki işlemler sonrasında, hukuki varislerine intikal etmesiyle gerçekleştirilir.
3. Hibe: Mal sahibinin, karşılıksız olarak gayrimenkulün mülkiyetini bir başka kişiye devretmesi yoluyla gerçekleşir.
4. İzdüşüm yoluyla kazanım: Tapu sicilinde kayıtlı olan ancak malikin üstünde fiili hakimiyeti olmayan gayrimenkuller, kanuni izdüşüm yoluyla yeni bir malik kazanır.
5. Zilyetlik hakkının kazanılması: Gayrimenkul üzerinde uzun süre zilyetlik (fiili hakimiyet) kurulması durumunda, yasal süreler tamamlandığında malik olmak mümkündür.

Gayrimenkul mülkiyeti kazanımı TMK'nın 705/1. maddesi gereğince *"Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur."* Ancak TMK'nın 705/2. maddesi gereğince de; miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hallerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır.

Türk Medeni Kanunu'na göre, mülkiyetin tescilli kazanımı tapu sicilinde kaydının bulunması ve resmi olarak tescil edilmesiyle gerçekleşir. Tescilsiz kazanım ise, tapu sicilinde kaydı bulunmayan gayrimenkullerin uzun süre fiili hakimiyet altında tutulması sonucu kazanılan mülkiyet hakkıdır. Ancak bu durumda, yasal

belgelerle veya tanık ifadeleriyle mülkiyetin hak sahibi tarafından ispatlanması gerekmektedir.⁴²

Türk Medeni Kanunu'na göre mülkiyetin aslen kazanılması, bir gayrimenkulün ilk kez sahibi olunması anlamına gelir. Bunun için satın alma, miras yoluyla kazanım, hibe, izdüşüm yoluyla kazanım veya zilyetlik hakkının kazanılması yöntemleri kullanılabilir. Devren kazanım ise, mülkiyetin daha önce bir başkasına ait olduğu ve sonradan el değiştirdiği durumlarda söz konusudur. Bu durumda da satın alma, miras yoluyla kazanım, hibe gibi yöntemler kullanılarak mülkiyet devralınabilir.⁴³

Türk Medeni Kanunu'nda tescile dayalı işlemler şunlardır:

1. Gayrimenkulün satışı: Gayrimenkulün mülkiyetinin devri tapu siciline kaydedilerek resmi olarak gerçekleştirilir.
2. İpotek tesis edilmesi: Gayrimenkul üzerindeki hakların teminat olarak gösterilmesi için, tapu siciline ipotek kaydı yapılır.
3. Mirasın tescili: Ölen kişinin mal varlığının hukuki varislerine geçmesi işlemi, mirasın tapu siciline tescil edilmesiyle sonuçlanır.
4. Ortaklığın giderilmesi: Paydaşların ortak bir gayrimenkul üzerindeki haklarının belirlenmesi ve paylaşımı, tapu siciline tescil edilerek resmiyet kazanır.
5. Kira sözleşmesinin tescili: Taşınmazın kiralanması durumunda, kira sözleşmesi tapu siciline tescil edilerek resmiyet kazandırılır.
6. Vasiyetin tescili: Kişilerin ölümünden sonra uygulanacak vasiyetname hükümlerinin tescili, tapu siciline işlenerek resmiyet kazandırılır.

Yukarıdaki işlemler, tescil işlemi yapılmadan geçerli sayılmazlar ve tapu sicili kaydı yapılmadan mülkiyet veya hak sahipliği iddiasında bulunmak yasal değildir.

Türk Medeni Kanunu'nda tescile dayalı işlemleri saymakla birlikte mülkiyeti kazanma sebebi olarak tescile dayanak olacak işlemlerin neler olduğu husunda açıklık bulunmamaktadır.

⁴² Kemal OĞUZMAN&Özer SELİÇİ&Saibe OKTAY ÖZDEMİR; **a.g.e.**, s. 294.

⁴³ Kemal OĞUZMAN&Özer SELİÇİ&Saibe OKTAY ÖZDEMİR; **a.g.e.**, s. 294.

Bu işlemler; sağlar arası işlemler olabileceği gibi ölüme bağlı tasarruflar şeklinde de olabilir.⁴⁴ Sağlar arası hukuki işlemlere satış, taşınmaz satış vaadi, alım⁴⁵, geri alım⁴⁶, önalım⁴⁷ sözleşmeleri, mal değişimi gibi sözleşmeler; ölüme bağlı tasarruflara ise, taşınmaz malların vasiyetini konu alan vasiyetname ya da miras sözleşmesi örnek olarak gösterilebilir. Bunun yanında isimsiz sözleşmelerden olan miras taksim sözleşmesi⁴⁸, eşler arasındaki mal rejimi sözleşmeleri⁴⁹, adi ortaklık

⁴⁴ Sağlar arası hukuki işlem iki tarafın da hayatta olduğu zaman diliminde sonuç doğuran hukuki işlemidir. Ölüme bağlı tasarruf ise; gerçek kişilerin, ölümünden sonra hukuki etki ve hükümler doğurmak üzere yapmış olduğu hukuki işlemlerdir. (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Liste.aspx?harf=%D6> (Çevrimiçi) 31.12.2012)

⁴⁵ Alım sözleşmesi; malikin karşı tarafa alım hakkı tanıdığı bir sözleşmedir. Malik, tarafı olduğu alım sözleşmesi ile mülkiyet hakkından doğan tasarruf yetkisini sınırlamış olur. Bu sınırlamanın niteliği ise taahhüttür. Çünkü malik, tarafı olduğu alım sözleşmesi ile taşınmazın mülkiyetini sözleşmede belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde devretmekle yükümlüdür. Bu yükümlülük sözleşmelerin nisbiliği gereği yalnızca alım sözleşmesinin taraflarını ilgilendirir. Ancak bu sözleşme tapuya şerh edilmiş ise, taşınmaza malik olan herkese karşı alım sözleşmesinin taraflarından başka üçüncü kişilere de ileri sürülebilir. Tapu kütüğüne şerh edilmemiş alım hakkı, yalnız taraflar arasında borç doğuran nisbi bir haktır. Bu itibarla iştirak hakkı, sadece muhataba (satıcıya) ve külli haleflerine karşı ileri sürülüp, o taşınmazı sonradan iktisap eden cüz'i haleflere karşı ileri sürülemez. Bir başka deyişle tapu kütüğüne şerh edilmemiş alım hakkı alelade bir şahsi haktan başka bir şey değildir. Sözleşmede kararlaştırılan şartlar altında malik, mülkiyeti devretme borcunu ifaya yanaşmaz ise, alım hakkı sahibi, Türk Medeni Kanunu madde 716'ya dayanarak mülkiyetin kendisine devredilmesini isteyebilir. Mülkiyetin nakli, mahkemenin vereceği karar sonucu kendiliğinden gerçekleşir. Yani bundan sonra tapuda yapılacak işlemler kurucu değil, bildirici nitelikte işlemlerdir. (Veysel DEMİR; **Sözleşmeden Doğan Alım Hakkı**, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1578.htm (Çevrimiçi) 31.12.2012)

⁴⁶ Geri alım sözleşmesi ile taşınmaz üzerindeki hakkını devreden kişiye, tek taraflı irade açıklaması ile taşınmazı geri alma yetkisi sağlanır. Geri alım sözleşmesi ile satıcı kurucu yenilik doğuran bir hakka sahip olur. Geri alım hakkı sözleşmesinin de resmi şekilde yapılması şarttır. Geri alım hakkı tapuya şerh edilebilir. Bu durumda aynı alım hakkında olduğu gibi bu hak eşyaya bağlı borç haline gelir ve taşınmazın her malikine karşı ileri sürülebilir. Geri alım hakkı belli bir süre için kurulur. Ve belirtilen süre içinde kullanılmaz ise düşer. Süre belirtilmemiş olan hallerde ise 10 yıl geçtikten sonra etkisini kaybeder. (Aydın ZEVLİLER; **a.g.e.** s.80)

⁴⁷ Ön alım hakkı sahibi, taşınmazın üçüncü bir şahsa satılmış olması halinde tek taraflı bir irade beyanı ile aynı satış koşulları ile gayrimenkulu satın alma hakkına sahiptir. (Yargıtay HGK,14.12.1994, E.6-664/ K.841 (YKD. 1994, C. 6, s.861) Ön alım hakkı, yasal ön alım hakkı ve sözleşmeden doğan ön alım hakkı olmak üzere ikiye ayrılır. Yasal ön alım hakkı; paylı mülkiyette paydaşlardan birinin payını tamamen veya kısmen bir üçüncü şahsa satması halinde diğer pay sahiplerinin ön alım hakkını kullanabilmeleridir. Sözleşmeden doğan ön alım hakkı Medeni Kanunda tanımlanmamış olmakla birlikte taraflardan birinin diğerine sözleşme ile tanımış olduğu ön alım hakkının tapuya şerh edilmiş olması halinde Medeni Kanun madde 735'e göre ön alım hakkı sahibi şerhte belirtilen sürede ve belirtilen koşullara göre bu hakkını her malike karşı kullanılabilir. Tapuya şerh edilmiş ön alım hakkı şerh tarihinden itibaren 10 yıl geçmekle sonra erer.

⁴⁸ Miras taksim sözleşmesi mirasçıların; miras bırakanın mal varlığını paylaşmak üzere kendi aralarında yaptıkları sözleşmedir. Miras taksim sözleşmesi yazılı olmadıkça geçerli olmaz. Miras taksim sözleşmesi aynı sonuçlar yaratmaz; bir borçlanma işlemidir. Bununla, taksime ilişkin belirli işlem ve fiillerin yapılması, belirli malvarlığı değerlerinin mirasçıların bireysel haksahipliğine geçirilmesi ödevini, mirasçılar birbirine karşı üstlenmiş olmaktadır. Taşınmazlar açısından, miras taksim sözleşmesinden doğan borçların yerine getirilmesi için tapu kütüğüne tescil yapılması şarttır. Mirasçılardan biri veya birkaçı, taksim sözleşmesinin yüklediği borçları yerine getirmezlerse, diğer mirasçılar dâva açmak yoluyla taksim sözleşmesinin aynen uygulanmasını sağlayabilirler. (Bülent KÖPRÜLÜ&Selim KANETİ; **a.g.e.**, s. 108.)

⁴⁹ Medeni Kanundaki mal rejimine ilişkin kurallar genel olarak; eşlerin her birinin kendisine ve eşine ait bulunan mal varlığına yönelik haklarını, yükümlülüklerini, mal rejimi sona erdiğinde birbirlerinden

sözleşmeleri⁵⁰ gibi sözleşmeler de kazanma sebebini teşkil eden hukuki işleme örnek sözleşmelerdir.⁵¹

Türk Medeni Kanunda “*Taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olması, resmi şekilde düzenlenmiş olmalarına bağlıdır.*” Hükmü amir hükümdür. Dolayısıyla mülkiyeti devrine dair işlemlerin geçerli olması *resmi şekil şartına* bağlanmıştır. Resmi şekle tabi tutulması ile da tescilin sebebini oluşturan hukuki işleme hukuki güvenlik sağlanmaktadır.⁵² Hukukumuzda tescilsiz kazanma olarak nitelendirilen, tescil prensibinin istisnaları mevcuttur. Nitekim bunlar TMK.’nın 705/f.2’nci maddesinde belirtilmiştir. İlgili hükümde ‘*Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile Kanuna öngörülen diğer hallerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır.*’ şeklinde ifade edilmiştir.

2.3.1. Gayrimenkul Satış ve Gayrimenkul Satış Sözleşmesi

Türk hukukuna göre satış, bir malın veya hizmetin karşılığında para veya benzeri bir değer karşılığında devredilmesidir. Satış sözleşmesi ile gerçekleştirilen bu işlemde, satıcı bir malı veya hizmeti alıcıya teslim ederken karşılığında belirlenen bedeli alır. Türk Borçlar Kanunu’nda satış işlemi, tarafların rızası ve karşılıklılık ilkesine uygun olarak gerçekleştiği sürece geçerli kabul edilir. Satış işlemi, tescil işlemi tamamlanarak tapu siciline kaydedildiğinde taşınmazlarda mülkiyetin devrinin gerçekleşmesi anlamına gelir.

Gayrimenkul satış sözleşmesi, bir gayrimenkulün (arsa, ev, dükkan, vb.) satış işleminin gerçekleşmesi için tarafların arasında imzalanan sözleşmedir. Satış sözleşmesinde, satıcı ve alıcının kimlik bilgileri, satılan malın özellikleri, fiyatı,

(ölüm halinde mirasçılardan) talep edebilecekleri hakların neler olduğunu düzenlemektedir. Mal rejiminin seçilmesi, değiştirilmesi ve kaldırılması kural olarak “mal rejimi sözleşmesi” ile olur. Bu sözleşme noterde “düzenleme” veya “onaylama” şeklinde yapılabilir ve çok sıkı sınırlamalara tabidir. Evlenecek olan taraflar isterlerse evlenme başvurusu sırasında evlendirme memurluğuna hangi mal rejimini seçtiklerini bildirebilirler. Taraflar, yasada gösterilenler dışında başka ülke hukuklarında geçerli olan veya kendilerinin kararlaştıracığı başkaca bir mal rejimini seçemeyecekleri gibi kanundaki mal rejimleri üzerinde yasal sınırlar dışında herhangi bir değişiklik yapamazlar. (Mustafa ŞİMŞEK; **Uygulamada Mal Rejimi Davaları**, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2012-99-1170> (çevrimçi) 01.10.2023)

⁵⁰ Adi şirket; iki veya daha çok kimsenin, ortak bir amaca ulaşmak için emeklerini ve mallarını birleştirmeyi kabul ettikleri sözleşme ile kurulan ortaklık türüdür. Adi şirketin kurulması için adi şirket sözleşmesi hazırlanmalıdır. <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Liste.aspx?harf=M> (çevrimçi) 01.01.2013)

⁵¹ Turhan ESENER&Kudret GÜVEN; **a.g.e.**, s. 185

⁵² Kemal OĞUZMAN&Özer SELİÇİ&Saibe OKTAY ÖZDEMİR; **a.g.e.**, s. 297

ödeme koşulları, teslim tarihi, sorumlulukların paylaşımı gibi konular yer alır. Gayrimenkul satış sözleşmesi, mülkiyetin devri için gerekli olan hukuki belgelerden biridir ve tapu siciline kaydedildikten sonra mülkiyet resmen alıcının adına geçer.

Taşınmaz satış sözleşmesi resmi düzenleme şeklinde yapılması gereken bir sözleşmedir. Hukukumuzda taşınmaz satış sözleşmesi düzenlemeye yetkili tek memur tapu memurluğu idi.⁵³01.01.2023'ten itibaren başlamak üzere Taşınmaz satış sözleşmesinin noterler tarafından da yapılabilmesi imkânı getirilmektedir. Buna göre taşınmaz satış sözleşmesi hem tapu müdürlüklerinde hem de noterliklerde yapılabilecektir.

2.3.2. Gayrimenkul Satış Vaadi

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, bir taşınmazın satışı için alıcı ve satıcı arasında yapılan bir sözleşmedir. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, bir tarafa veya her iki tarafa, bir gayrimenkulün satış akdinin yapılmasını isteme hakkı sağlayan bir ön akittir.⁵⁴Bu sözleşme, mülkiyetin devri için gerekli olan belgelerden biri değildir ancak taşınmazın taraflar arasında sözleşmeye konu edildiğini gösterir. Satış vaadi sözleşmesinde, satıcının adı ve soyadı, alıcının adı ve soyadı, sözleşmenin konusu olan taşınmazın adresi ve özellikleri, satış bedeli ve ödeme şekli, teslim tarihi, tapuda yapılacak işlemler gibi konular yer alır. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, taşınmazın satışının gerçekleşmesi için önemli bir belgedir ve taşınmazın tapuda resmi olarak alıcının adına geçmesi için gereklidir.

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesine ilişkin resmi senetleri düzenleme yetkisi, sadece noterlere verilmiştir. Satış vaadi senedinin noterlikçe re'sen düzenlenmesi gerekmektedir. Tarafların imzalarının, noterlikçe onanması tek başına yeterli olmamaktadır.⁵⁵ Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi gayrimenkul mülkiyetini nakil borcu değil sadece mülkiyet nakline sebep olacak satış sözleşmesini yapma borcu doğurur.⁵⁶ Satış vaadi ile tanınan satın alma hakkının, şerhi mümkün olabilmektedir. Satış vaadi ile tanınan satın alma hakkının şerhi, bu hakkın sonraki maliklere karşı da kullanılabilmesini sağlamaktadır.

⁵³ Fahrettin ARAL; **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 4. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2002, s.94

⁵⁴ Kemal OĞUZMAN&Özer SELİÇİ&Saibe OKTAY ÖZDEMİR; **a.g.e.**, s. 297.

⁵⁵ Şükrü KIZILOL&Ekrem SARISU&Sezgin ÖZCAN&Zuhal KIZILOL; **a.g.e.**, s.41

⁵⁶ Şükrü KIZILOL&Ekrem SARISU&Sezgin ÖZCAN&Zuhal KIZILOL; **a.g.e.**, s.41.

Taşınmaz satış vaadi sözleşmesinin resmi şekil şartlarına tabidir. Taşınmaz satış vaadi sözleşmesinin resmi şekil şartlarına tabi olduğuna dair mevzuat hükümleri şu şekildedir;

- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK) m. 29/2 hükmünde ifade edildiği gibi “taşınmaz satış vaadi sözleşmesinin de o şekle uyularak yapılması gerekir.” TBK m. 237/2’de, “*Taşınmaz satışı vaadi, ...resmî şekilde düzenlenmedikçe geçerli olmaz*” hükmü yer almaktadır.
- 1512 sayılı Noterlik Kanunu m. 89’da “*Düzenleme şeklinde yapılması zorunlu işlemler*” arasında da sayılmıştır.
- 2644 sayılı Tapu Kanunu m. 26/7’de taşınmaz satış vaaadinin tapu siciline serhine ilişkin düzenleme yer almıştır.

Medeni kanunumuzun, taşınmaz satışını resmi şekil şartına bağlaması nedeniyle satış vaadi sözleşmelerinin de resmi şekil şartına bağlay yapılması resen ortaya çıkmaktadır.

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinin taahhüt muamelesi olmaları nedeniyle satışı vaat eden taraf kendisine ait olmayan bir taşınmaz için de taahhütte bulunabilir. Şöyle ki; söz konusu sözleşmelerde vaat borçlusu sadece ileride taşınmaz satım sözleşmesi yapmayı taahhüt eder. Sözleşmenin yapılması anında gayrimenkulün mülkiyetine sahip olmak şart değildir. Satış vaadi sözleşmesinde belirlenen tarihte tapuda devir yapılması (asıl satım sözleşmesi) taahhüt edildiğinden, sözleşme hukuki niteliği itibariyle bir taahhüt işlemi olarak kabul edilir. Diğer bir ifadeyle, taşınmazı satmayı vaat eden taraf, sözleşme kurulduğu esnada taşınmazın mülkiyetine sahip değilse bile, ileride söz konusu taşınmazı vaat alacaklısına devretmeyi taahhüt etmiş olur. Aksi durumda vaat edenin sözleşmeye aykırılık sebebiyle TBK ilgili hükümleri gereği tazminat borcu doğmaktadır.

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinde satın almayı vadeden tarafın ödeyeceği bedelin açıkça sözleşmede belirtilmiş olması gerekir. Bununla birlikte ödenecek bedelin ödeme şekline (taksit veya peşin olmasına) ilişkin açık hüküm olması zorunludur. Satış vaadi sözleşmelerine konu edilemeyen taşınmazlara ilişkin ise 3194 sayılı İmar Kanunu’nun 18/son maddesine göre; “*Veraset yolu ile intikal eden, bu Kanun hükümlerine göre şüylendirilen Kat Mülkiyeti Kanunu uygulaması,*

tarım ve hayvancılık, turizm, sanayi ve depolama amacı için yapılan hisselendirmeler ile cebri icra yolu ile satılanlar hariç imar planı olmayan yerlerde her türlü yapılaşma amacıyla arsa ve parselleri hisselerine ayıracak özel parselasyon planları, satış vaadi sözleşmeleri yapılamaz.” düzenlemesi amir olup, yapılaşma amacıyla hisselendirilmiş olan taşınmazların satış vaadi sözleşmelerine konu edilemeyeceği değerlendirilmektedir.

2644 sayılı Tapu Kanununun ilgili hükümleri uyarınca şerhin süresi beş yıldır. Şerhten itibaren beş yıl içinde satış yapılmazsa, şerh tapu memuru tarafından re’sen terkin edilir.⁵⁷ Gayrimenkul maliki, borcunu yerine getirmek için tapu sicil muhafızı veya memuru tarafından düzenlenecek resmi senetle satış akdini yapar. Tescil hususundaki hükümlere uyulmak suretiyle, gayrimenkulün mülkiyeti alıcı adına tescil edilir.⁵⁸

2.3.3. Gayrimenkul Üzerinde İntifa Hakkı

İntifa hakkı, başkasına ait bir eşya, hak veya malvarlığı üzerinde, belirli bir kişiye tam yararlanma imkânı sağlayan bir irtifak hakkıdır. İntifa hakkının kurulması ile gayrimenkulün maliki, eşyanın veya hakkın, özdeğerini kendisinde tutmakta, buna karşılık bunlardan elde edilebilecek yararları belirli bir kişiye tahsis etmektedir.⁵⁹ İntifa hakkı, “şahsa bağlı irtifaklar” arasında yer almaktadır. Şahsa bağlı irtifaklar ise bir şahıs lehine tesis edilen ve lehine tesis edildikleri şahısla kaim olan irtifaklardır. Mirasçıya intikal etmezler ve devredilemezler. İntifa hakkı, hak sahibine başkasına ait bir eşya, hak veya malvarlığı üzerinde tam bir yararlanma yetkisi sağlar. Buna karşılık taraflarca, belirli yararlanma yetkilerinin intifa kapsamı dışında kalacağı kararlaştırılarak bir sınırlandırma yapılabilmesi de mümkündür.⁶⁰ Ancak intifa hakkı, münferit yararlanma yetkilerine münhasır olarak kurulamaz.⁶¹ Medeni Kanun 795/1 maddesi uyarınca, bir gayrimenkul üzerinde, intifa hakkı tesis edilebilmesi için mutlaka tapu kütüğüne tescil yapılmalıdır.

⁵⁷ **Yrg.** HGK’nın, 08.11.2000 tarih ve E. 2001/1-1331, K. 2000/1628 sayılı Kararı, (**Yasa Hukuk İctihat ve Mevzuat Dergisi**, C: XX, Kasım 2001, Sayı: 240, s. 1366-1367) (Şükrü KIZILOĞLU&Ekrem SARISU&Sezgin ÖZCAN&Zuhal KIZILOĞLU; **a.g.e.**, s.42.)

⁵⁸ Kemal OĞUZMAN&Özer SELİÇİ&Saibe OKTAY ÖZDEMİR; **a.g.e.**, s. 301.

⁵⁹ Oğuzman, Seliçi, Oktay Özdemir, *a.g.e.*, 2012, 618-619.

⁶⁰ Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot, *a.g.e.*, 2013, 60.

⁶¹ Oğuzman, Seliçi, Oktay Özdemir, *a.g.e.*, 2012, 619.

Taşınmaz mülkiyetinin intikaline ilişkin kanuni düzenlemeler, taşınmaz üzerinde tesis edilen intifa haklarına da uygulanmaktadır.

2.3.4. Gayrimenkul Bağışlaması

Bağışlama, bir bedel veya başkaca bir karşılık olmaksızın bir malın mülkiyetinin bir başkasına devredilmesi işlemidir.⁶² Bağışlama, sözleşme niteliği taşıyan, sağlar arası denk bir ivaz ihtiva etmeyen, kazandırıcı bir muameledir. Bağışlama ile sadece bağışlayan, bağışlama konusunu teslim ve mülkiyetini geçirme borcu altına girmektedir. Bağışlamayı kabul eden taraf, herhangi bir borç yüklenmemektedir.⁶³

Bağışlama sözleşmesi; iki taraflı bir akittir. Bu sözleşmenin tanımını yapmadan önce niteliğinin ifade edilmesi gerekmektedir. Bağışlama sözleşmesi bağışlayanın sağlığında tek taraflı olarak malvarlığında tasarrufta bulunarak bağışlanana zenginleştirdiği sözleşme türü olarak nitelendirilebilir. TBK 285. madde de bağışlama sözleşmesinin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre; **“Bağışlama sözleşmesi, bağışlayanın sağlar arası sonuç doğurmak üzere malvarlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiği sözleşmedir.”** Kanunun tanımından anlaşılacağı üzere bağışlama sözleşmesinin temelinde bağışlanana zenginleştirme ve bağışlayanın malvarlığından belirli değer ya da değerlerin çıkması vardır.

Sözleşmenin geçerliliğine ilişkin olarak Türk Borçlar Kanunu’nun 288. maddesinin ikinci fıkrası amir hüküm içermektedir. Buna göre: *“Bir taşınmazın veya taşınmaz üzerindeki aynı bir hakkın bağışlanması sözü vermenin geçerliliği, ancak resmî şekilde yapılmış olmasına bağlıdır.”* Bu sözleşmeler ancak resmi senetle yapılmış ise geçerli olmaktadır. Resmi senet, 2644 sayılı Tapu Kanunu’nun 26. maddesine uygun olarak tapu sicil müdürü veya tapu sicil görevlileri tarafından düzenlenebilir. 1.1.2023 tarihinden itibaren noterlere de bu yetki tanınmıştır. Resmi şekil şartına uymayan sözleşmeler hükümsüzdür.⁶⁴

⁶² Gürsel ÖCAL DÖRTGÖZ; **a.g.e.**, s. 162.

⁶³ Şükrü KIZILOL&Ekrem SARISU&Sezgin ÖZCAN&Zuhal KIZILOL; **a.g.e.**, s.48&Cevdet YAVUZ, **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, Beta Yayınları, Genişletilmiş ve Yenilenmiş Dördüncü Baskı, Ankara, 1996, s. 223-224.

⁶⁴ Uygur, s. 328; Eren, **Borçlar Özel**, s. 310.

2.3.5. Trampa

Ticari değere sahip olan bir malın, nakdi bir karşılık olmaksızın, başka bir mal ile değiştirilmesine trampa ya da takas denir. Trampaya konu olan mal menkul ya da gayrimenkul olabilir. Gayrimenkuller arasında yapılan takas işlemi ise tapuda trampa ya da tapu takası olarak bilinmektedir.

Tapu kütüğünde kayıtlı olmayan taşınmaz mallar için yapılan trampa sözleşmesi şekle bağlı değilken trampa edilen mallardan birinin tapulu taşınmaz olması halinde trampa sözleşmesinin tapu memuru tarafından resmi şekilde yapılması gerekir. Taşınmazlar hangi Tapu Sicil Müdürlüğünün yetki alanında bulunuyorsa o Tapu Sicil Müdürlüğü trampa sözleşmesi yapmaya yetkilidir. Aynı Tapu Sicil Müdürlüklerinin yetki alanlarında bulunan taşınmazların trampası taşınmazlardan birinin bulunduğu yer Tapu Sicil Müdürlüğünde yapılabilir. Seçimlik borcun konusunun taşınmaz olduğu bir trampa sözleşmesinde, Tapu Sicil Tüzüğü'nün tasarruf yetkisini araştırma görevi vermiş olması ve tasarruf yetkisinin de belli taşınmazlar üzerinde tespit edilebilecek olması nedeniyle tapu memuru seçimlik borca konu teşkil eden taşınmazları, birer birer tespit ederek bunlar üzerinde malikin tasarruf yetkisine sahip olduğunu görmedikçe resmi senet düzenlememesi esastır.

Tescil işlemi yapılırken taraflar arasında yazılı olarak yapılan trampa sözleşmesi tapuya ibraz edilir. Trampaya konu olan gayrimenkullerin tescilinde değer eşitliği şartı aranmaz. Ancak kişiler dilerse değer farkını nakdi olarak kararlaştırabilir ve değer eşitlemesi yapabilir. Trampa yapılacak mallar gayrimenkul karşılığı gayrimenkul ya da gayrimenkul karşılığı menkul olarak yapılabilir. Malların aynı tapu müdürlüğü sınırları dahilinde olması gerekmez. Farklı bölge müdürlüklerinde yer alan mallar trampaya konu olabilir.

2.4. Bazı Yabancı Ülkelerde Gayrimenkul Satış Kazançlarının/ Gelirlerinin Vergilendirilmesi

2.4.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

ABD'de gayrimenkul satış gelirlerinin vergilendirilmesinde sermaye kazançları vergisi (uzun vadeli ve kısa vadeli sermaye kazancı vergisi), gelir vergisi (bireysel ve şirketlerde gelir vergisi), satış vergisi (emlak transfer vergileri ile eyalet

vergileri ve yerel vergiler) söz konusu olmaktadır. Aşağıda bu vergi uygulamaları ana hatlarıyla açıklanacaktır.

Genel olarak gayrimenkullerin elden çıkarılmasından elde edilen gelir üzerinden vergi ödenip ödenmeyeceği gayrimenkulün satıştan önce ne kadar süre elde tutulduğu ve satıştan ne kadar kar elde edildiğine bağlıdır⁶⁵. ABD’de Gelir İdaresi (Internal Revenue Service/IRS) ve birçok eyalet gayrimenkullerin elden çıkarılmasından elde edilen karı sermaye kazancı olarak nitelendirmekte ve belli şartlar dahilinde vergilendirmektedir. Sermaye kazancı olarak nitelendirilen bu tutar, gayrimenkulün maliyet bedeli ve satış tutarı arasındaki fark olarak ifade edilebilir.

2.4.1.1. Sermaye kazançları vergisi

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında ortaya sermaye kazancı kavramı çıkmaktadır. Sermaye kazancı, bir varlığın (hisse senetleri, gayrimenkul, işletme) satışından elde edilen kârları ifade etmektedir⁶⁶. Sermaye kazancı vergileri (capital gains taxes), gayrimenkullerin yanı sıra hisse senetleri veya tahviller gibi yatırımlara da uygulanmaktadır.

Sermaye kazançları genellikle vergilendirme işlemine konu olmaktadır. Ancak sermaye kazançları çoğu durumda düşük oranlarda vergilendirilmektedir.

ABD’de gayrimenkule sahip olan kişiler⁶⁷;

- Kişiler satıştan önceki beş yıl içerisinde en az iki yıl gayrimenkulde (evde) ikamet etmekte ise, sermaye kazancının 250.000 \$'a kadar olan kısmı vergi dışında tutulmaktadır.
- Kişi evliyse ve eşi ile birlikte beyanname veriyorsa, vergi dışında tutulacak tutar iki katına çıkmaktadır (500.000 \$).

Yukarıdaki düzenleme ile belirli miktarda bir kar vergiye tabi gelirden düşülmektedir. Ancak elde edilen kar 250.000 \$ veya 500.000 \$ sınırını aşarsa, fazla kısım sermaye kazancı olarak vergilendirilecektir.

⁶⁵ “Tax Aspects of Home Ownership: Selling a Home”, TurboTax Intuit, <https://turbotax.intuit.com/tax-tips/home-ownership/tax-aspects-of-home-ownership-selling-a-home/L6tbMe3Dy#paytaxes>, Erişim tarihi: 24.05.2020.

⁶⁶ Tax Policy Center, “Key Elements of the U.S. Tax System”, <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-are-capital-gains-taxed>, Erişim tarihi: 22.05.2020.

⁶⁷ “Tax Aspects of Home Ownership: Selling a Home”.

Bunun yanında;

- Gayrimenkul (ev) kişinin birincil (ana) ikametgahı değilse,
- Gayrimenkul satılmadan önce beş yıl içinde iki yıldan daha az bir süreyle ikamet edilmişse,
- Gayrimenkulün satışından önceki iki yıllık süre içinde başka bir gayrimenkul için muafiyet (istisna) tutarları olan 250.000 \$ veya 500.000 \$ hakları kullanıldıysa (Mükellefler muafıktan yalnızca bir gayrimenkul için yararlanabilir.)⁶⁸,

gayrimenkulün satışından elde edilen kar sermaye kazancı vergisine tabi tutulacaktır.

Ancak IRS bu konuda bazı durumlarda istisnalar uygulamaktadır. Buna göre iş, sağlık veya öngörülemeyen belirli durumlarda bir değişiklik nedeniyle gayrimenkul satılmışsa veya değiştirilmişse, IRS'ye istisna talebinde bulunmaktadır⁶⁹.

Uzun Vadeli Sermaye Kazancı Vergisi: Uzun vadeli sermaye kazancı vergisi, bir yıldan uzun süre elde tutulan bir varlığın satışından elde edilen kâr üzerinden alınan bir vergidir. Uzun vadeli sermaye kazancı vergi oranı, vergiye tabi gelirinize ve beyanname durumuna (örneğin bekar, evli ve ayrı ayrı beyan, evli ve birlikte beyan) bağlı olarak varlıkların çoğu için 2019 ve 2020'de %0, %15 veya %20'dir⁷⁰. Genellikle uzun vadeli sermaye kazancında vergi oranları, kısa vadeli sermaye kazancı vergi oranlarından daha düşüktür.

⁶⁸ Miller, T. "What Is the Capital Gains Tax on Real Estate in 2020?", TheStreet, 20.02.2020, <https://www.thestreet.com/personal-finance/taxes/capital-gains-tax-on-real-estate-14911957>.

⁶⁹ Miller, "What Is the Capital Gains Tax on Real Estate in 2020?"

⁷⁰ Orem, T (2020). Selling a House? Avoid Taxes on Capital Gains on Real Estate in 2020, Nerdwallet, <https://www.nerdwallet.com/blog/taxes/capital-gains-tax-rates/>, Erişim tarihi: 22.05.2020.

Uzun vadeli sermaye kazancı vergi oranı	Sermaye Kazancı			
	Evli Olmayan Kişi	Evli Olan Kişi (Eşler ayrı ayrı beyan ediyorken)	Evli Olan Kişi (Eş ile birlikte beyan)	Hane Halkı Reisi/Başkanı
0%	0 - 40.000 ABD Doları (\$) arası	0 - 40.000 \$ arası	0 - 80.000 \$ arası	0 \$ - 53,600 \$ arası
% 15	40.001 \$ ile 441.450 \$ arası	40.001 \$ ile 248.300 \$ arası	80.001 \$ ile 496.600 \$ arası	53.601 \$ ile 469.050 \$ arası
% 20	441.451 \$ veya daha fazla	248.301 \$ veya daha fazla	496.601 \$ veya daha fazla	469.051 \$ veya daha fazla

Tablo 2.1. Uzun Vadeli Sermaye Kazanç Vergisi Oranları

Kaynak: Orem, a.g.m., 2020

Tablo 2.1’de görüldüğü üzere sermaye kazançlarında vergi beyannamesinin verilmesinde evli olup olunmamasına (medeni durum) ve eş ile birlikte beyanname verilip verilmemesine göre vergilendirme farklılaşmaktadır.

Örneğin ABD’de yaşayan ve 300.000 \$’a aldığı gayrimenkulü 2 yıl sonra 800.000 \$’a elden çıkaran bir mükellef 500.000 \$ sermaye kazancı elde etmiştir (Değerleme dikkate alınmamıştır.) Evli olmayan mükellef bu durumda %20 oranı üzerinden sermaye kazancı vergisine tabi tutulacaktır. Bu durumda ödenecek vergi (zarar mahsubu ve indirimler bulunmamaktadır.) tutarı 100.000 \$’dır.

Ancak bu mükellef gayrimenkulü elinde 2 yıl yerine 1 yıldan az tutmuş ise vergi oranı gelir vergisi tarifesine göre belirlenecektir ve mükellef %35 oranında vergilendirilecektir.

Kısa Vadeli Sermaye Kazancı Vergisi: Kısa vadeli sermaye kazancı vergisi, bir yıl ve daha az bir süreyle elde tutulan bir varlığın satışından elde edilen karı kavramayı amaçlayan bir vergidir. Kısa vadeli sermaye kazancı vergisi esas olarak sermaye kazançları vergisinin (capital gains tax) kısa vade ile elde tutulan varlıklara yönelik olanıdır. Bu tür varlıkların elden çıkarılmasında elde edilen sermaye kazançları normal gelir vergisi tarifesine göre normal gelir olarak vergilendirilmektedir⁷¹. ABD’de gelir vergisi tarifesi 7 dilimden oluşmaktadır⁷². Bu

⁷¹ Orem, “Selling a House? Avoid Taxes on Capital Gains on Real Estate in 2020”.

⁷² Orem, T., “2019-2020 Tax Brackets and Federal Income Tax Rates”, Nerdwallet,

dilimlere karşılık gelen vergi oranları ise %10, %12, %22, %24, %32, %35 ve %37'dir. Diğer bir ifadeyle kısa vadeli elde tutulan varlıklara artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır.

2.4.1.2. Gelir vergisi

ABD gelir vergisi uygulamasında, bireysel gelir vergisi, bireylerin çeşitli kaynaklardan elde ettiği brüt gelir üzerinden hesaplanmaktadır. Bireysel gelir vergisi matrahı ücretler, maaşlar, vergiye tabi faiz ve temettü gelirleri, işletme ve çiftlik gelirleri, gerçekleşen net sermaye kazançları, kiralardan elde edilen gelirler, telif hakları, tröstler, mülkler, ortaklıklar ve vergiye tabi rant gelirlerinden oluşmaktadır.

Varlıklar satıldığında sermaye kazançları (veya zararları) ortaya çıkmaktadır. Diğer gelirlerde de olduğu gibi sermaye kazançlarında da bazı istisnalar olabilir. Örneğin, birincil konutların satışlarına ilişkin bazı sermaye kazançları gelirden hariç tutulmaktadır. Bir ortaklığa benzer şekilde muamele edilmeyi seçen bir mülkiyet, ortaklık veya küçük işletme şirketi aracılığıyla bir işletmeden elde edilen gelir veya kira mülkünden elde edilen gelir de bireysel gelir vergisine tabidir. Bu gelir, emeğe yapılan ödemeler, amortisman, yeniden satış için edinilen malların maliyetleri ve diğer girdiler, faiz ve vergiler gibi indirilemeyen maliyetlerin azalttığı brüt makbuzların netidir.

Net Yatırım Gelir Vergisi: ABD'de kişiler 2013 yılından bu yana Net Yatırım Gelir Vergisi (NIIT) olarak bilinen ve net yatırım geliri (yatırım amaçlı gayrimenkul satışından elde edilen kazançlar da dahil olmak üzere) %3,8 oranında uygulanan ek bir vergiye tabi tutulmaktadır⁷³. NIIT'e tabi olmak için elde edilen gelirin (veya düzeltilmiş brüt gelirin) yasal sınırları aşması gerekmektedir. Bu sınırlar beyanname verme durumuna bağlı olarak 125.000 \$ - 250.000 \$ arasında değişmektedir. Ayrıca ülkede yerleşik olmayan yabancılar NIIT'e tabi değildir.

Ülkemizdeki adi ortaklıklara benzer yapıdaki ortaklıklarda: ABD'de bir ortaklığın sahip olduğu gayrimenkul malların satışından veya elden çıkarılmasından sağlanan vergiye tabi kazançlar, ortaklık tarafından ortaklarına gerçekte yapılan nakit dağıtımlarının miktarına bakılmaksızın, bu kazancın hisseleri üzerinden vergiye tabi

(<https://www.nerdwallet.com/blog/taxes/federal-income-tax-brackets/>, Erişim tarihi: 22.05.2020).

⁷³ DLA PIPER, "US federal income taxes", <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=taxes&s=tax-on-income-from-real-estate&q=taxation-of-income&c=US>, Erişim tarihi: 23.05.2020.

olan ortaklara kar payı şeklinde aktarılmaktadır⁷⁴. Bu durumda ortaklar aldıkları paylar üzerinden sermaye kazancı elde etmiş sayılmakta ve vergilendirilmektedir.

Kurumlarda: Bir kurum (şirket) tarafından gayrimenkul malların satışı veya elden çıkarılmasından elde edilen kazanç, ABD’de iki gelir vergisine tabidir. İlk olarak şirket, ABD’de şirketlere uygulanan düzenli vergi oranlarıyla mülkün satışından veya elden çıkarılmasından sağlanan gelir vergiye tabidir. Ayrıca, şirketin hissedarlarına ödenen kar payları hissedar düzeyinde vergiye tabidir (bireysel gelir vergisi). Ayrıca yabancı yatırımcılar için de gelir vergisi stopajı uygulanmaktadır⁷⁵. Buna göre bir şirket ABD’de gayrimenkullerini satarsa, gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançlar üzerinden gelir vergisine tabi olacak, ancak yabancı hissedarlar şirketten dağıtılan kar üzerinden vergiye tabi olmayacak ve Taşınmaz Vergi Kanunu’na (FIRPTA) göre Yabancı Yatırım stopajı kapsamında ele alınacaktır.

Ayrıca bir gayrimenkul yatırım ortaklığı (GYO) vergileme döneminde GYO’nun gerçek net sermaye kazancını aşmadan hissedarlarına uzun vadeli sermaye kazancı olarak vergilendirilebilir bir temettü dağıtılması durumunda gelir vergisine tabi olmayacaktır⁷⁶.

Öte yandan ABD’de gayrimenkulün sahibinin benzer bir değişim işlemi yoluyla gayrimenkulü elden çıkarması (borsada takas etmesi gibi) üzerine bulunduğu dönemde gelir vergisi ertelenmektedir. Buna göre elde edilen kazançlar muhasebeleştirilmeyecek ve mal sahibi benzer ve eşit değerde bir gayrimenkul elde ederse vergi ertelenecektir.

2.4.1.3. Satış vergisi

ABD’de genel olarak uygulanan satış vergisi ya da KDV gibi bir vergi bulunmamaktadır. Ancak birçok eyalette (Alaska, Montana gibi eyaletler hariç) satış vergisi uygulanmaktadır. Eyalet düzeyinde alınan bu vergi, tıpkı KDV gibi bir dizi satın alma işlemlerine uygulanmaktadır. Söz konusu vergi eyalet düzeyinde uygulandığından eyaletten eyalete farklılıklar meydana gelebilmektedir.

Örneğin, California eyaletinde perakende satışlar vergiye tabi iken sinema salonlarına veya spor etkinliklerine alınan biletler vergiye tabi tutulmamakta; Kuzey

⁷⁴ DLA PIPER, “US federal income taxes”.

⁷⁵ DLA PIPER, “US federal income taxes”.

⁷⁶ DLA PIPER, “US federal income taxes”.

Carolina ise sinema bileti vergiye tabi tutulmaktadır⁷⁷. Bunun yanı sıra ilçeler ve şehirler satış vergileri koyabilmektedir.

Benzer şekilde gayrimenkul alım satımında da eyaletler arasında farklılıklar mevcuttur. Örneğin, California’da bir ev satın alırsanız satış vergisi konulabilirken New Hampshire gibi eyaletlerde satış vergisi konulmamaktadır. Bu nedenle, ABD’de ödenecek vergiler bağlamında eyalet ve yerel satış vergileri önem arz etmektedir.

Ayrıca, yine gayrimenkul alım satımında eyaletten eyalete farklılık yaşanabilecek diğer bir vergi türü de emlak transfer vergileridir.

Emlak Transfer Vergileri: ABD’de bir gayrimenkul el değiştirdiğinde ya da ipotek verildiğinde eyaletler hatta ilçeler ve belediyeler bazında, emlak transferi vergisine konu olabilmektedir.

Her eyalette vergi organı, emlak transfer vergilerinin işleyişine göre farklılaşmakla birlikte emlak transfer vergisi tahsil eden birçok eyalet vergi tutarını mülkün satın alma fiyatının belli bir yüzdesine dayandırmaktadır⁷⁸.

Örneğin Colorado % 0,01’lik bir emlak transfer vergisi tahsil etmektedir ve her 100 \$’ın 1 kuruşu kadar vergi alacağı doğmaktadır. Hatta, gayrimenkul Kolorado’nun Telluride kasabasında ise, 500.000 \$’dan fazla herhangi bir satın alma işlemi için kasabaya ekstra %3 emlak transferi vergisi ödenecektir⁷⁹. Diğer bir ifadeyle Telluride’de 500.000 \$’lık bir ev satın alındığında, eyalete 5.000 \$ ve şehre 15.000 \$’lık transfer vergisi ödenecektir.

Eyalet Vergileri ve Yerel Vergiler: ABD’de bazı eyaletlerde de gayrimenkul satışından veya diğer tasarruflardan elde edilen kazançlara gelir vergisi uygulanmaktadır. Bunun yanında birçok şehirler, ilçeler ve diğer yargı bölgeleri, elden çıkarmada stopaj yapılmasını da gerektirmektedir.

2.4.2. Çin Halk Cumhuriyeti

Çin Halk Cumhuriyeti’nde de gayrimenkullerin alım-satımının (devredilmesinin) vergilendirilmesinde farklı vergi uygulamaları söz konusu olmaktadır. Gayrimenkul satış gelirlerinin vergilendirilmesinde damga vergisi ve

⁷⁷ Credit Karma, “Buying a house: The tax impact of your new home”, (<https://www.creditkarma.com/ta/x/i/buying-a-house-tax-tips/>, Erişim tarihi: 25.05.2020)

⁷⁸ Credit Karma, “Buying a house: The tax impact of your new home”.

⁷⁹ Credit Karma, “Buying a house: The tax impact of your new home”.

yasal maliyetler, tapu vergisi, katma değer vergisi (KDV), arazi takdir vergisi (ATV), gelir vergisi (bireysel ve kurumsal) söz konusu olmaktadır. Aşağıda bu vergi uygulamaları ana hatlarıyla açıklanacaktır.

Ülkede gayrimenkullerin elden çıkarılmasında uygulanacak vergiler, alıcı tarafından ödenen ve satıcı tarafından ödenen vergiler olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilmektedir. Buna göre ülkede gayrimenkul satışında alıcının ödemesi gereken vergiler şunlardır:

- Damga Vergisi ve Yasal Maliyetler (Noter Masrafları vb.)
- Tapu Vergisi

Buna ek olarak satıcının ödemesi gereken vergiler de şöyle sıralanabilir:

- Katma Değer Vergisi
- Şehir Bakım ve İnşaat Vergisi
- Damga Vergisi
- Arazi Takdir Vergisi (Arazi KDV'si olarak da kullanılmaktadır⁸⁰.)
- Gelir Vergisi (Kişisel)
- Gelir Vergisi (Kurumsal)/Kurumlar Vergisi

Genel olarak bakıldığında dikkat çeken noktalardan bazıları, damga vergisinin hem alıcı hem satıcıya yüklenmesi⁸¹, noter masrafları vb.'ye ek olarak alıcıya tapu vergisi uygulanması, KDV'nin satıcıya yüklenmesi gibi noktalardır. KDV'nin satıcıya yüklenmesinden kasıt, ileride de açıklanacağı üzere KDV'nin satış hasılatına uygulanan oranlar ile satıcıdan tahsil edilmesidir⁸².

2.4.2.1. Damga vergisi ve yasal maliyetler

Çin Halk Cumhuriyeti'nde kullanılan transfer (devir) belgelerine (gayrimenkul devri de dahil) damga vergisi yüklenmektedir. Damga vergisi, sözleşmede yer alan tutarlara göre sabit bir oranda hesaplanmaktadır. Mülkiyet

⁸⁰ DLA PIPER, "Taxation of acquisitions in China" <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?taxes&s=tax-on-acquisitions&c=CN>, Erişim tarihi: 29.05.2020.

⁸¹ DLA PIPER, "Taxation of asset deals in China"..

⁸² "Taxes on acquisition and transfer of real estate", <http://www.joneslanglasallesites.com/investmentguide/country/china/taxesonacquisitionandtransferofrealestate>, Erişim tarihi: 29.05.2020.

devirlerinde geçerli olan vergi oranı sözleşme bedelinin %0,05'i olmakla birlikte hem alıcıya hem de satıcıya yüklenmektedir (Bir satış işleminde toplamda %0,1)⁸³.

Ülke genelinde uygulaması bulunan damga vergisinde 1988 yılında yapılan düzenlemelerle⁸⁴ yerel yönetime, vergiye ilişkin belirli aralıkta kararlar alma izni tanınmıştır⁸⁵. Ülkede damga vergisi gayrimenkul alanında hem satış hem de kira sözleşmelerine uygulanmaktadır. Vergi, satış değerinin %0,05'i oranında, kiralama ücretinin ise %0,1'i oranında alınmaktadır⁸⁶. Buna ek olarak 1994 yılından itibaren damga vergisi, tüm yabancı yatırım girişimcileri için uygulanmaktadır. Bu vergi dünya genelinde genel olarak mükellefler açısından önemli görülen bir gider kalemi değildir. Ancak Çin Halk Cumhuriyeti'nde vergisel düzenlemelere uyumsuzluk meydana getiren yabancı şirketler vergi tutarının 30 katına kadar para cezasına çarptırılabilir⁸⁷.

Ayrıca bazı durumlarda mükellefler damga vergisi muafiyetinden yararlanabilir. Buna göre;

- Damga vergisi ödenmiş belgelerin kopyaları veya yazılı kopyaları,
- Bir gayrimenkul sahibinin hükümete, bir dernek/vakıfa veya okul gibi sosyal bir alana bağış yaptığı durumlarda,
- Maliye Bakanlığının damga vergisinden muaf olduğunu belirttiği belgeler,

söz konusu olduğunda damga vergisi muafiyeti söz konusudur. Ayrıca ödenecek vergi 0,1 RMB'den (Renminbi⁸⁸'den) fazla değilse, yine damga vergisi muafiyeti bulunmaktadır.

Yasal maliyetler olarak noter tasdik ücretleri, gayrimenkulün satın alma fiyatının %0,3 ile % 0,01'i arasında farklılık göstermektedir. Vergi düzenlemelerinde

⁸³ "Taxation of asset deals in China".

⁸⁴ Danıştay'ın Çin Halk Cumhuriyeti'nin Damga Vergisi ile ilgili Geçici Kuralları (1988), <https://www.china-briefing.com/news/guide-chinas-stamp-duty/>, Erişim tarihi: 29.05.2020.

⁸⁵ "Taxes on acquisition and transfer of real estate".

⁸⁶ PwC, "China, People's Republic of Corporate - Other taxes" <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/corporate/other-taxes>, Erişim tarihi: 29.05.2020.

⁸⁷ "A Guide to China's Stamp Duty" (Ed. Jake Liddle) <https://www.china-briefing.com/news/guide-china-as-stamp-duty/>, Erişim tarihi: 29.05.2020.

⁸⁸ Renminbi: Çin'in resmi parasıdır ve para birimi Yuan'dır. Genellikle RMB kısaltması kullanılmaktadır. İşareti ise "¥"dir.

yer almamakla birlikte noterliğin (noter kurumunun) takdirine bağlı olarak bazen indirimler yapılabilmektedir⁸⁹.

2.4.2.2. Tapu vergisi

Tapu vergisi, gayrimenkul satışlarında alıcıya yüklenen %3 ile %5 oranlarında uygulanan bir vergidir. Gayrimenkul İşlemlerinde Tapu Vergisi ve İşletme Vergisi Politikalarının Düzenlenmesi Hakkında Genelge uyarınca, tapu vergisinde birtakım indirimler yapılmaktadır⁹⁰. Söz konusu indirimler aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Gayrimenkul Alanı	90 m ² 'den az		90 m ² 'den fazla	
Aile için satın alınan gayrimenkul sayısı	Tek gayrimenkul	İkinci gayrimenkul	Tek gayrimenkul	İkinci gayrimenkul
Vergi Oranı	%1	%1,5	%1,5	%2

Tablo 2.2. Bazı Özellikli Tapu Vergisi Oranları

Kaynak: "Taxes on acquisition and transfer of real estate"

Görüldüğü üzere ülkede uygulanan tapu vergisi oranı, gayrimenkulün alanı, aile içinde alınan ilk ya da ikinci gayrimenkul olmasına bağlı olarak indirilmektedir. Bununla birlikte, Pekin, Şangay, Guangzhou ve Shenzhen'de, ikinci gayrimenkul alımında tapu vergisi oranının %3 olarak uygulandığı ve değişmediği belirtilebilir.

2.4.2.3. Katma değer vergisi

Çin Halk Cumhuriyeti'nde 1 Mayıs 2016 tarihinden sonraki düzenlemelerle birlikte gayrimenkuller KDV'ye tabi tutulmuştur⁹¹. Genel olarak %11 oranında uygulanacak KDV satıcının basitleştirilmiş vergi yöntemini tercih ettiği durumlarda %5 olarak uygulanmaktadır. Ancak satıcı tarafından seçilen bu yöntemle alıcının KDV maliyeti %5'e düşürülmekte ve gayrimenkul alınırken ödenen KDV satış halinde tahsil edilen KDV ile mahsup edilememektedir⁹². Diğer bir ifadeyle satıcının

⁸⁹ "Taxes on acquisition and transfer of real estate".

⁹⁰ "Taxes on acquisition and transfer of real estate".

⁹¹ "Taxation of asset deals in China".

⁹² "Taxation of asset deals in China".

indirimli KDV'ye tabi olduğu durumlarda KDV'de indirim mekanizmasından yararlanılamamaktadır.

Pekin, Şangay, Guangzhou ve Shenzhen dışında herhangi bir bölgede bir kişiye ait bir konut satılıyorsa, eğer konut iki yıldan az bir süreyle elde tutulmuşsa, satıcı *satış hasılatının tamamı için %5* oranında KDV ödeyecektir. Eğer satıcı gayrimenkulü iki yıl ve dan fazla elde tutmuşsa, gayrimenkul satışı KDV'den istisna tutulmaktadır⁹³.

Pekin, Şangay, Guangzhou veya Shenzhen bölgelerinde bir kişi iki yıldan az süreyle elde tuttuğu bir gayrimenkulü satarsa, satış gelirlerinin %5'i oranında KDV ödeyecektir. Bunun yanında bir kişi, iki yıldan fazla (iki yıl dahil) elinde tutmuş olduğu (sıradan konut hariç) gayrimenkulü satarsa, KDV yine %5 oranında ödenmelidir. Pekin, Şangay, Guangzhou ve Shenzhen'de sahip olunan sıradan konutların satışında, konut satıcı tarafından iki yıldan fazla (iki yıl dahil) elde tutulmuş olsa da KDV muafiyeti bulunmaktadır⁹⁴.

Ayrıca Şehir Bakım ve İnşaat Vergisi, Çin Halk Cumhuriyeti'nde vergi mükellefinin bulunduğu yere bağlı olarak ödenen KDV üzerinde %1, %5 ve %7 oranlarında olmak üzere üç farklı düzeyde uygulanan bir vergidir⁹⁵. Söz konusu oranlar genelde şehir merkezindeki yerlerde daha yüksek uygulanmaktadır. Bu vergi yabancı şirketler ve yabancı bireylere de uygulanmaktadır.

2.4.2.4. Arazi takdir vergisi (ATV)

Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe girmiş olan ATV, devlete ait arazilerin kullanım haklarının, yer üstü yapılarının ve tesislerinin satışı yapılırken değer artışına uygulanmaktadır⁹⁶. Net kazanca dayanan, diğer bir ifadeyle safi tutar üzerinden alınan, bu vergi artan oranlı bir tarifeye sahiptir.

⁹³ Eric Yan, Bowen Liu, "Commercial real estate in China: overview", [https://uk.practicallaw.t.com/homsonreuters.com/w-0068111?__lrTS=20190609090737654&transitionType=Default&contextData=\(sc. Defa ult\)&firstPage=true&bhcp=1#co_anchor_a545117](https://uk.practicallaw.t.com/homsonreuters.com/w-0068111?__lrTS=20190609090737654&transitionType=Default&contextData=(sc. Defa ult)&firstPage=true&bhcp=1#co_anchor_a545117), Erişim tarihi: 29.05.2020.

⁹⁴ "Taxes on acquisition and transfer of real estate".

⁹⁵ Vergi mükellefinin bulunduğu yere göre uygulanan üç vergi oranı; % 7 (kentsel alanlar), % 5 (ilçe ve kasabalar) ve % 1 (kentsel alan, ilçe ve kasabalar hariç) şeklindedir. iCalculator, "City Maintenance and Construction Tax", <https://www.icalculator.info/china/guides/city-maintenance-and-construction-tax.html>, Erişim tarihi: 29.05.2020.

⁹⁶ iCalculator, "Land Appreciation Tax", <https://www.icalculator.info/china/guides/land-appreciation-tax.html>, Erişim tarihi: 29.05.2020.

Bu vergi yerel yönetimler (yerel vergi idareleri) tarafından tahsil edilmektedir. Toplanan gelir yerel yönetimlere bırakılmaktadır. ATV, gayrimenkul satışı için geçerli olmakta ve satıştan elde edilen kârlar üzerinden %30 ile %60 oranında alınmaktadır.

Elde Edilen Kar Bandı	ATV Oranı
İndirilebilir kalemlerin % 50'sini geçmeyen kar kısmı için	% 30
% 50'nin üzerinde ancak % 100'ü geçmeyen kısım için	% 40
% 100'ün üzerinde ancak % 200'ü geçmeyen kısım için	% 50
% 200'ü aşan kısım için	% 60

Tablo 2.3. Arazi Takdir Vergisi Oranları

Kaynak: “Land Appreciation Tax”

Sözü edilen karın hesaplanmasında arazi kullanım haklarının maliyeti, arazi geliştirme maliyetleri, inşaat maliyetleri, faiz, KDV, damga vergisi gibi giderler indirilebilmektedir. Ayrıca en az beş yıl boyunca bir gayrimenkulü elde tutan mülk sahipleri, bu vergiden muaf tutulmaktadır⁹⁷.

2.4.2.5. Gelir vergisi (bireysel ve kurumsal)

Çin Halk Cumhuriyeti’nde gayrimenkul satış kazançlarının vergilendirilmesinde bireysel ve kurumsal açıdan gelir vergisi uygulamasına yer verilmiştir.

Bireysel Gelir Vergisi: Çin Halk Cumhuriyeti’nde ABD, İngiltere gibi ülkelerde uygulandığı şekliyle bir sermaye kazanç vergisi bulunmamaktadır. Ancak gayrimenkul satışından elde edilen kişisel gelirler gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Ülkede gelir vergisi uygulamasında 9 gelir unsuru belirtilmekte ve sekizinci gelir unsuru olarak “mülkiyet devri gelirlerine” yer verilmektedir. Gayrimenkullerin satışından elde edilen kişisel gelirin vergilendirilmesinde net kazançlar sabit olarak

⁹⁷ “Taxes on acquisition and transfer of real estate”.

%20 oranında vergilendirilmektedir⁹⁸. Vergiye tabi gelir bulunurken, brüt satış fiyatından gayrimenkulü edinme maliyetleri ve ilgili makul giderler düşülmektedir⁹⁹.

Kurumlarda Gelir Vergisi: Gayrimenkul satıcısı Çin Halk Cumhuriyeti'nde kayıtlı bir tüzel kişi ise, gelir vergisi, gayrimenkul satışından elde edilen net karın %25'idir. Ancak bazı durumlarda indirimli vergi oranı gibi avantajlar mevcut olabilir¹⁰⁰. Bunun yanında Çin'de yerleşik olmayan işletmeler için %10 oranında stopaj yapılmaktadır¹⁰¹.

2.4.3. İngiltere

İngiltere'de gayrimenkul alımı ve satımında kriterlere uymak koşuluyla bazı vergisel yükümlülükler meydana gelebilmektedir. Buna göre; İngiltere'de bir gayrimenkul satın alındığında damga-arazi vergisi (Stamp Duty-Land Tax (SDLT)), Galler'de gayrimenkul alındığında arazi işlem vergisi ve bir gayrimenkul satışı gerçekleştiğinde ise sermaye kazanç vergisi uygulanmaktadır.

İngiltere'de gayrimenkul satış gelirlerinin vergilendirilmesinde damga vergisi-arazi vergisi, sermaye kazanç vergisi, kurumlar vergisi ve KDV söz konusu olmaktadır. Aşağıda bu vergi uygulamaları ana hatlarıyla açıklanacaktır.

2.4.3.1. Damga vergisi-arazi vergisi

İngiltere'de 125.000 £'dan (pound'dan) fazla bir mülk satın alındığında Damga Vergisi-Arazi Vergisi (SDLT) ödenmektedir. Eğer mülk kişinin ilk evi ve 300.000 £ veya daha düşük bir değere sahipse vergiden istisna tutulmaktadır.

Bu verginin oranı, mülkün değerine ve niteliğine göre farklılık göstermektedir.

2.4.3.2. Sermaye kazanç vergisi

Sermaye kazancı vergisi, gayrimenkul gibi bir varlık satıldığında veya elden çıkarıldığında elde edilen kazançta uygulanan vergidir. ABD'de olduğu gibi

⁹⁸ Danıştay tarafından özellikle azaltılmadıkça, arızı gelir, kira geliri, faiz geliri, temettüleri ve sermaye kazançları gibi gelir unsurlarına sabit bir % 20 oranı uygulanmaktadır. PwC, "China, People's Republic of Individual - Taxes on personal income", <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/taxes-on-personal-income>, Erişim tarihi: 29.05.2020.

⁹⁹ "China, People's Republic of Individual - Taxes on personal income".

¹⁰⁰ "Taxation of acquisitions in China".

¹⁰¹ "Taxation of asset deals in China".

İngiltere’de de gayrimenkul satışında sermaye kazanç vergisi uygulanmaktadır. Buna göre yıllık kazanç tutarı 12.500 £’un altında ise sermaye kazanç vergisinde istisna söz konusudur. Sözü edilen elden çıkarma deyimi bir varlığın; satılmasını, hediye olarak verilmesini veya devredilmesini (eşe veya bir hayır kuruluşuna verilen hediyeler üzerinden vergi ödenmez), takas edilmesini, kaybolması veya zayi olması gibi durumlarda tazminat alınmasını ifade etmektedir.

İngiltere uygulamasında da kazanç (veya kar) satış değerinden maliyet bedeli çıkarılarak bulunmaktadır. Gayrimenkulün satış değeri, normal satış fiyatıdır ancak elden satışlarda, daha düşük fiyata satışlarda ya da akraba gibi yakın bir kişiye satışlarda gayrimenkulün piyasa değerine bakılmaktadır¹⁰².

Bunun yanında vergi tarhiyatından önce gayrimenkule yapılan iyileştirme vb. giderler için indirim imkanı bulunmaktadır. Söz konusu giderler düşüldükten sonra toplam vergilendirilebilir kazancın, gelir vergisi temel oran bandının üzerinde olduğu durumlarda %28 oranında tahsil edilir. İngiltere’de gelir vergisi temel oranı %20, bu oranın gelir (kazanç) bandı ise 11.851 - 46.350 £’dur¹⁰³. Bu sınırın altında olduğu durumlarda ise vergi oranı %18’dir. Ayrıca ölen kişilerin mütevellileri ve kişisel temsilcileri için bu oran %28 olarak uygulanmaktadır.

Ancak bazı durumlarda sermaye kazanç vergisi ödenmemektedir. Buna göre;

- Gayrimenkul ana (birincil) ikamet olarak kullanılıyorsa,
- Gayrimenkulün bir kısmı başka birine bırakılmadı veya yalnızca iş için kullanılmadıysa,
- Binalar da dahil olmak üzere gayrimenkul 5.000 metrekareden daha küçükse,

sermaye kazanç vergisi ödenmemektedir¹⁰⁴. Bunun nedeni, otomatik olarak Özel Konut Yardımı (Private Residence Relief) adında bir vergi indirimi

¹⁰² Stuart Ritchie, “Expat guide to property tax in the UK in 2019”, AES WEALTH, <https://www.aesinternational.com/blog/expat-guide-to-property-tax-in-the-uk>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹⁰³ Ritchie, Expat guide to property tax in the UK in 2019.

¹⁰⁴ “Buying or selling your home”, <https://www.uk/buy-sell-your-home/tax>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

mekanizmasıdır¹⁰⁵. Bu gibi durumlarda mükellefin hiçbir şey yapmasına gerek yoktur.

Yabancılar için Sermaye Kazanç Vergisi: İngiliz vatandaşı olup başka bir ülkede yaşayanlar (gurbetçiler) ve Birleşik Krallık'ta yerleşik olmayan gayrimenkul sahipleri için birtakım kurallar bulunmaktadır.

6 Nisan 2015 tarihinden önce 5 yıldır (5 vergi dönemi) İngiltere dışında ikamet ediliyorsa gayrimenkul satışında kazanç üzerinden vergi alınmamaktaydı¹⁰⁶. Ancak bu tarihten itibaren İngiltere'de gayrimenkul sahibi bir kişi İngiltere'de ikamet etmiyor olsa dahi gayrimenkulünü elden çıkarıyorsa sermaye kazanç vergisi ödemekle yükümlüdür.

Söz konusu yeni düzenleme ile getirilen kurallar;

- İngiltere'de yaşamayan İngilizler (gurbetçiler)
- İngiltere'de yerleşik olmayan ortaklar, ortaklıklar, şirketler ve tröstler

için geçerlidir.

Şöyle ki İngiltere dışında yaşanan süre konusunda herhangi bir farklılık bulunmamaktadır ve geri dönüş yapılmasa dahi vergi ödemesi yapmak zorunludur¹⁰⁷.

İşletmeler için Sermaye Kazanç Vergisi: İngiltere'de bulunan bir işletme tıpkı gerçek kişiler gibi varlık elden çıkarıyorsa elde edilen kazanç sermaye kazanç vergisine tabidir.

İşletmelerin vergiye konu olacak satışları şunlardır:

- Arazi ve binalar
- Fikstür ve bağlantı parçaları
- Tesis ve makineler
- Hisseleri
- Tescilli ticari markalar

¹⁰⁵ HS283 Private Residence Relief (2020), <https://www.gov.uk/government/publications/private-residence-relief-hs283-self-assessment-helpsheet/h283-private-residence-relief-2020> , Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹⁰⁶ Ritchie, "Expatriate guide to property tax in the UK in 2019".

¹⁰⁷ Ritchie, "Expatriate guide to property tax in the UK in 2019".

➤ İşletmenizin itibarı (Peştemallık gibi)

Serbest meslek erbabı, tüccar ve iş ortaklıkları sermaye satış kazancı elde ederse sermaye kazanç vergisi ödemektedir. Ancak limited şirketler gibi diğer kuruluşlar varlıklarını satarak elde ettikleri kâr üzerinden kurumlar vergisi ödeyeceklerdir.

2.4.3.3. Kurumlar vergisi

Limited şirket, İngiltere’de şubesi ya da ofisi bulunan yabancı bir şirket, kooperatif ve tüzel kişiliği olmayan bir dernek İngiltere’de yapmış olduğu faaliyetlerden elde ettiği kazancı (geliri) üzerinden kurumlar vergisi ödemek zorundadır.

Kurumlar vergisinin matrahının belirlenmesinde faaliyet sonucu elde edilen “ticari kar”, yapılan “yatırımlar” ve “varlıkları maliyet bedelinin üzerinden satış” gibi unsurlar dikkate alınmaktadır¹⁰⁸. İngiltere’de kurumlar vergisi oranı %19’dur. Diğer bir ifadeyle kurumlar varlıklarının elden çıkarılmasında kazançları üzerinden %19 oranında kurumlar vergisi ödemektedir.

2.4.3.4. Katma değer vergisi

İngiltere’de mal ve hizmetlere yönelik uygulanmakta olan KDV oranı temel olarak %20’dir. Gayrimenkul alım satımı genellikle KDV’den müstesnadır. Bu nedenle İngiltere’de KDV, gayrimenkul alımı işlemlerinde otomatik olarak uygulanmamaktadır. Ancak ticari mülkiyet işlemleri söz konusu ise satıcı genellikle KDV’ye tabi olmayı seçmektedir. Bunun nedeni gayrimenkul satışı yapan kişinin gayrimenkul ile ilgili mal veya hizmetlerde ödediği KDV’yi tahsil edebilecek olmasıdır¹⁰⁹.

Konutların veya hayır amaçlı belirli gayrimenkullerin alım-satımı, vergi dışında olabilir veya sıfır oranda KDV’ye tabi olabilmektedir.

2.4.4. Almanya

Almanya’da gayrimenkullerin alım-satımının vergilendirilmesinde genel olarak uygulanan vergiler gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak transfer vergisi,

¹⁰⁸ “Corporation Tax”, <https://www.gov.uk/corporation-tax>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹⁰⁹ DLA PIPER, “VAT on an acquisition”, <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=taxes&s=tax-on-acquisitions&q=vat-on-an-acquisition&c=GB-ENG-WLS>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

KDV, veraset ve intikal vergisi (VİV)' dir. Aşağıda bu vergi uygulamaları ana hatlarıyla açıklanacaktır.

2.4.4.1. Gelir vergisi

Almanya'da ikamet eden veya Alman vatandaşı olan kişiler gelir vergisine tabidir. Almanya'da gelir vergisi uygulaması, gayrimenkullerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini de kapsamaktadır. Bu bağlamda gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri ve gayrimenkulün elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar şeklinde ikili bir ayırım söz konusudur¹¹⁰. Alman vatandaşı olup Almanya'da ikamet etmeyen (gurbetçiler) vatandaşlar veya yabancılar (Almanya'da ikamet etmeyen bireyler), Almanya'da bulunan gayrimenkullerden elde edilen gelirleri üzerinden gelir vergisine tabidir. Alman Hükümeti bu durum için çifte vergilendirme anlaşmalarında genel olarak gayrimenkullerin vergilendirilmesi için uğraşmaktadır¹¹¹. Ülkede uygulanan gelir vergisi oranları %14 ile %42 arasında farklılaşmaktadır¹¹². 55.961 € ve üzerindeki gelirler için %42 oranı uygulanmakta iken 265.327 €'dan fazla gelirler için %45 oranı uygulanmaktadır.

Ayrıca, ülkede gelir vergisi borcunun %5,5'i oranında bir dayanışma ek ücreti (Solidarity Surcharge/Solidaritätszuschlag) ödenmektedir. Bunun yanı sıra gayrimenkul satışından ortaya çıkan sermaye kazançları, gayrimenkul 10 yıldan fazla bir süre boyunca elde tutulduysa ve ticari bir varlık olarak nitelendirilmiyorsa gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Eğer vergi mükellefi bir gayrimenkul tüccarı olarak nitelendirilirse, bir gayrimenkul ticari bir varlık olarak kabul edilir. Bu konuda temel kural, bir bireyin beş yıllık bir süre içinde üçten fazla gayrimenkul satması halinde gayrimenkul tüccarı olarak değerlendirilmesidir¹¹³.

2.4.4.2. Kurumlar vergisi

Almanya'da şirketler kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür. Ülkede kurumlar vergisi, vergi matrahı üzerinden %15, kurumlar vergisi yükümlülüğünün

¹¹⁰ Schön P., "Real Estate Investment in Germany", Rose&Partner, <https://www.rosepartner.de/en/real-estate-investment-germany.html>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹¹¹ Schön, "Real Estate Investment in Germany".

¹¹² Expatica, "How to file your income taxes in Germany", <https://www.expatica.com/de/finance/taxes/income-taxes-in-germany-108112/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹¹³ Schön, "Real Estate Investment in Germany".

%5,5'i kadar dayanışma ek ücreti olmak üzere toplamda %15,825 oranında uygulanmaktadır¹¹⁴.

Almanya'da şubesi veya ofisi olsun ya da olmasın şirketlerde kar dağıtımına bakılmaksızın vergilendirme geçerlidir. Diğer bir ifadeyle Almanya'da yerleşik olmayan yabancı şirketler, Almanya'da bulunan gayrimenkullerden gelir elde ettiklerinde kurumlar vergisine tabidir.

İştirak şirketleri ise, bağlı ortaklıkta asgari %10 oranında ortaklığa sahip olmak koşuluyla %95 oranında (efektif kurumlar vergisi oranı =% 0,8) muafiyetten yararlanabilmektedir¹¹⁵.

2.4.4.3. Emlak transfer vergisi

Almanya'da gayrimenkul satışlarında (alımlarında) bir defaya mahsus olmak üzere emlak transfer vergisi ödenmektedir. Bu vergi genellikle gayrimenkulün alıcısı tarafından ödenmektedir¹¹⁶. Eyaletlere göre değişmekle birlikte emlak transfer vergisi oranı, satın alma fiyatının %3,5 - %6,5'i şeklindedir¹¹⁷.

Emlak transfer vergisi;

- Gayrimenkulün devredilmesi,
- Bir gayrimenkul şirketindeki veya ortaklığındaki hisselerin en az %95'inin 5 yıl içinde yeni bir hissedar/iş ortağına devredilmesi,
- 5 yıl içinde bir hissedarın veya bir ortaklığın doğrudan ve/veya dolaylı konsolidasyon veya devrinin yapılması,

gibi hallerde ödenmektedir.

2020 yılında eyaletlerde emlak transferi vergi oranları farklılık göstermektedir. Aşağıdaki tabloda Almanya'da eyaletlerde uygulanan emlak transfer vergisi oranları görülmektedir.

¹¹⁴ Schön, "Real Estate Investment in Germany".

¹¹⁵ Schön, "Real Estate Investment in Germany".

¹¹⁶ Consulting House, "German Taxation Of Property", <https://www.consultinghouse.eu/solutions/business-incorporation/german-taxes/german-taxation-of-property/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹¹⁷ Hartmut Obst, "Property Taxes in Germany 2020", <https://financial-services-ho.de/property-taxes-in-germany/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

Eyaletler	Oranlar
Bavyera, Saksonya	% 3,5
Hamburg	% 4,5
Baden-Württemberg, Bremen, Niedersachsen	% 5,0
Berlin, Hessen	% 6,0
Brandenburg, Kuzey Ren-Vestfalya, Saarland, Schleswig-Holstein	% 6,5

Tablo 2.4. Bazı Eyaletlerde Emlak Transfer Vergisi Oranları (2020)

Kaynak: Hartmut Obst, Property Taxes in Germany 2020, <https://financial-services-ho.de/property-taxes-in-germany/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

2.4.4.4. Katma değer vergisi

Almanya’da uygulanmakta olan temel KDV oranı %19’dur. Ülkede gayrimenkul satış işlemleri genel olarak KDV’den müstesna olmakla birlikte işlemin her iki tarafı da işletme ise, satıcı KDV istisnasından vazgeçebilir¹¹⁸. Bunun nedeni KDV’nin bünyesinde barındırdığı indirim mekanizması nedeniyle alıcının daha sonra satış yaparken satış fiyatı üzerinden KDV düşebilme imkanı bulunmasıdır. Bu nedenle KDV istisnasından vazgeçmek sadece satıcının gayrimenkulü KDV’ye tabi ticari faaliyetler için kullandığı veya kullanmayı amaçladığı durumlarda anlamlıdır¹¹⁹.

2.4.4.5. Veraset ve intikal vergisi

Almanya’da bulunan gayrimenkuller, VİV’in konusuna girmektedir. Alman vatandaşı olmayanlar, miras yoluyla (veraset yoluyla) ya da üçüncü bir tarafa bağış yoluyla (ivazsız intikal) aktarmışlar ise kural olarak bu aktarmalar VİV’e tabidir. Ancak, eşler arasında 10 yılda bir 500.000 € ve çocuklar ile ebeveynler arasında 10 yılda bir 400.000 € değerinde intikaller gibi durumlarda VİV istisnaları ortaya çıkmaktadır¹²⁰.

¹¹⁸ Schön, “Real Estate Investment in Germany.

¹¹⁹ DLA PIPER, Taxation of acquisitions in Germany, <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=taxes&s=tax-on-acquisitions&q=taxation-of-acquisitions&c=DE>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹²⁰ Schön, “Real Estate Investment in Germany.

Almanya’da VİV %7 ile %50 arasında değişen oranlarda uygulanmaktadır.

2.4.5. Fransa

Fransa’da gayrimenkul satış gelirlerinin vergilendirilmesinde gelir vergileri, KDV, transfer vergileri, sermaye kazanç vergisi (*impôt sur les plus values*), %3 vergisi (%3’lük vergi) (la taxe de %3), veraset vergisi (l’impôt sur la succession) söz konusu olmaktadır. Aşağıda bu vergi uygulamaları ana hatlarıyla açıklanacaktır.

2.4.5.1. Gelir vergileri (bireysel ve kurumsal)

Bireysel olarak, Fransa’da kişilerin sahip oldukları gayrimenkullerin elden çıkarılmasında, elde edilen gelir bireysel gelir vergisine tabidir. Ülkede bireysel gelirlerin vergilendirilmesinde uygulanan gelir vergisi oranlar %0 ile %45 arasında farklılaşmaktadır.

Kurumlar açısından ise kurumlar gelir vergisine (Corporate Income Tax/CIT) tabi olan Fransız şirketleri için, gayrimenkullerin kiralanması veya elden çıkarılmasında elde edilen kazanç vergilendirilmektedir¹²¹. Fransa’da uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı %33,3’tür.

2.4.5.2. Katma değer vergisi

Fransa’da gayrimenkul satın alınması, tarafların (satıcı ve alıcının) KDV açısından mükellefiyet taşıyıp taşımadığına göre standart oranda transfer vergileri ya da KDV’ye tabi tutulmaktadır¹²². Fransa’da KDV rejimi genel olarak AB’nin bu yöndeki direktifleri ile şekillenmektedir. Bu kapsamda gayrimenkuller standart KDV vergilendirmesinde yer almaktadır¹²³. Bu nedenle özel olarak bir rejim tanımlanmamıştır.

Alıcının ticari faaliyetlerine bağlı olarak, gayrimenkul alımı için ödenen KDV, diğer işlemlerde (örneğin kiralar) toplanan KDV’ye mahsup edilerek ya da doğrudan vergi idaresinden iade talep edilerek geri alınabilir¹²⁴.

¹²¹ Laurent Modave, Bertrand Jouanneau, “The Real Estate Investment Structure Taxation Review - Edition 1 FRANCE”, The Law Reviews, <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-real-estate-investment-structure-taxation-review-edition-1/1196471/france>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹²² DLA PIPER, “Taxation of acquisitions in France”, <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.htm?l=taxes&s=tax-on-acquisitions&q=taxation-of-acquisitions&c=FR>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹²³ DLA PIPER, “Taxation of acquisitions in France”.

¹²⁴ Modave, Jouanneau, “The Real Estate Investment Structure Taxation Review - Edition 1”.

Fransa Vergi Kodu (France Tax Code/FTC) 257. maddeye göre¹²⁵ gayrimenkullerde KDV'ye tabi olan işlemler;

- KDV mükellefi olan ve vergilendirilebilir bir kişi tarafından “arsa” olarak tanımlanan bir gayrimenkulün alınması,
- Vergilendirilebilir bir kişi tarafından yeni bir binanın alınması (Beş yıl içinde tamamlanan binalar)

şeklinde sıralanabilir.

Yapılan işlemlerde KDV indirimi dikkate alınmazsa ilk satın alma fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark matrah olarak ifade edilebilir. Bu tür işlemlere %20'lik standart KDV oranı uygulanmaktadır.

KDV'den muaf işlemler indirim mekanizmasının kullanılmasını engellemekte ve kural olarak girdi olan KDV'yi düşme hakkını ortadan kaldırmaktadır. Bu dezavantajlardan kaçınmak için tedarikçi, standart şartlar altında gayrimenkul işlemlerini KDV'ye tabi tutmayı seçebilmektedir¹²⁶.

2.4.5.3. Transfer vergileri

Fransa'da gayrimenkul satın alacak kişilerin katlanacağı ilk zorunlu maliyetlerden biri transfer vergileri/kayıt ücretleridir. Transfer vergileri, “noter ücretleri” olarak bilinmekte ve esas olarak gayrimenkulün el değiştirmesinde yapılan düzenlemeler için tahsil edilmektedir. Tüm konut alımları veya satışları da dahil olmak üzere gayrimenkulle ilgili işlemler için neredeyse tüm transferlere uygulanmaktadır¹²⁷. Noterler tarafından Fransız vergi idaresi adına alınan bu vergi, bir arazi veya binanın devri aşamasında alınmaktadır. Transfer vergilerinin tutarı esas olarak gayrimenkul konumuna bağlı olarak %5,09006 ile %5,80665 arasında değişmektedir.

¹²⁵ Code général des impôts, (CGI), https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=AEA0DB74C76572E0397E24224E924D3D.tplgfr33s_1?idSectionTA=LEGISCTA000006179644&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20200525, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹²⁶ Modave, Jouanneau, “The Real Estate Investment Structure Taxation Review - Edition 1”

¹²⁷ Property Taxes in France, <https://www.cabinet-roche.com/en/france-real-estate-taxes/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

2.4.5.4. Sermaye kazanç vergisi (*impôt sur les plus values*)

Genel kurala göre hem bireyler hem de şirketler sermaye kazancı vergisine tabi tutulmaktadır. Ancak ana (birincil) ikamet sermaye kazancı vergisinden istisna tutulmakta; ikinci mülk veya tatil evi ise vergiye tabi tutulmaktadır. Buna ek olarak, Fransa'da kalıcı olarak ikamet edip daha sonra eski ev veya diğer mülkler satılıyorsa, satış gelirleri üzerinden sermaye kazanç vergisi mükellefiyeti doğabilir. Mükellefiyetin oluşup oluşmaması Fransa ile diğer ülke arasındaki herhangi bir çifte vergilendirme anlaşmasının şartlarına bağlı olacaktır¹²⁸.

Örneğin, İngiltere'nin Fransa'da ikamet eden eski sakinleri durumunda, Fransa ve İngiltere arasında 1 Ocak 2010 tarihinden itibaren geçerli olan bir vergi anlaşması, eski sakinlerin konutlarını gelecekteki satışı konusunda Fransa'daki sermaye kazanımlarından sorumlu tutulmalarını sağlamaktadır¹²⁹.

Genel olarak gayrimenkulden elde edilen kazançlar için geçerli vergi oranı, ikamet edilen ülke; sermaye kazancının büyüklüğü; muafiyetler ve istisnalara bağlıdır.

Buna göre gayrimenkul satışında sermaye kazancı vergisinden bir dizi önemli muafiyet ve istisnalar bulunmaktadır. %19 olan temel oran, gayrimenkulün elde tutulmasının 6. yılından başlayarak 22. yıla kadar kademeli olarak azaltılmaktadır

Fransa'da ikamet ediliyorsa vergi oranı %36,2 (sermaye kazancı vergisi %19 + %17,2 oranında sosyal ödenek) Bununla birlikte, Fransa'da sosyal güvenlik sistemine bağlı olmayan sakinler sosyal ödeneklerden muaf tutulmakta, ancak %7,5 oranında bir “dayanışma vergisine” (*prélèvement de solidarité*) tabi tutulmaktadır. Bu kişiler toplamda %26.5'lik bir vergi oranı ile vergilendirilmektedir.

Son olarak Fransa'da sermaye kazancı vergisinin temel oranlarına ek olarak, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren büyük kazançlar için ek vergi oranı getirilmiştir. (*Madde 70, Troisième Loi de Finances Rectificative 2012*¹³⁰).

¹²⁸ “French Capital Gains Tax”, <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/capital-gains-tax>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹²⁹ “French Capital Gains Tax”.

¹³⁰ Legifrance.gouv, Article 70, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT00006069577&idSectionTA=LEGISCTA000026896904&dateTexte=&categorieLien=id>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

Kazancın büyüklüğüne bağlı olarak uygulanacak tamamlayıcı vergi oranları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Kazanç Miktarı	Oran
50 bin € 'dan büyük, 100 bin €' ya kadar	% 2
100 bin € 'dan fazla 150 bin €' ya kadar	% 3
150 bin € 'dan fazla 200 bin €' ya kadar	% 4
200 bin € 'dan fazla 250 bin €' ya kadar	% 5
250.000 € 'dan fazla	% 6

Tablo 2.5. Fransa’da Sermaye Kazanç Vergisi Oranları

Kaynak: French Capital Gains Tax,

2.4.5.5. %3 vergisi (%3’lük vergi) (*La Taxe De %3*)

Fransa’da gayrimenkul bir tüzel kişilik tarafından alındığında ya da gerçek sahibinin adı gizlendiğinde uygulanan %3’lük bir vergidir. Fransız şirketleri veya Fransa ile vergi anlaşması imzalamış ülkelerde kayıtlı şirketler, hissedarlarının kimlikleri hakkında bilgi vermeleri halinde bu vergiden muaftır¹³¹.

2.4.5.6. Veraset vergisi (*l’impôt sur la succession*)

Fransa'da gayrimenkul sahibi murisin ölümü halinde gayrimenkul üzerinden VİV alınmakta ve mirasçılar tarafından ödenmektedir. Fransa’da VİV uygulamasında Fransız vatandaşların ölmeleri halinde hem Fransa’daki hem de Fransa dışındaki tüm varlıkları VİV’e tabi tutulmaktadır. Bunun yanında Fransa’da yerleşik olmayanlar için, Fransa ile yapılan birçok vergi anlaşması, dünya çapındaki varlıklara Fransa’da ödenecek VİV muafiyeti sağlamaktadır¹³². Fransa’da uygulanan vergi oranları %5 ile %45 arasında değişmektedir.

2.4.6. İspanya

İspanya’da gayrimenkul satış gelirlerinin vergilendirilmesinde gelir vergisi, emlak transfer vergisi ve KDV söz konusu olmaktadır. Aşağıda bu vergi uygulamaları ana hatlarıyla açıklanacaktır.

¹³¹ Service Azur, Property taxes in France, <https://www.property-serviceazur.com/en/info/articles/nalogi-na-nedvizhimost-vo-frantsii/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹³² Valentine Sergon, A guide to taxes in France, EMPATICA, <https://www.expatica.com/fr/finance/taxes/a-guide-to-taxes-in-france-101156/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

İspanya'daki vergilerle ilgili düzenlemeler eyalet ve bölge bazında hükümetler arasında ayrılmış durumdadır. Ülkede 17 özerk bölgenin her biri kendi vergi oranlarını belirlediğinden gelir vergisi ve emlak transfer vergisi gibi vergilerde ülke genelinde farklılıklar meydana gelebilmektedir¹³³.

2.4.6.1. Gelir vergisi

İspanya'da gelir vergisi uygulamasında Türkiye'de olduğu gibi takvim yılı içinde altı ay ve daha fazla yaşandıysa (sürekli olmak zorunda değil) veya kişinin İspanya'da ailesi veya işi varsa bu kişi gelir vergisi kapsamında bir İspanyol mukimi olarak değerlendirilmektedir¹³⁴.

Yerleşik olanlar için ülkede gelir vergisinin konusu; işten elde edilen gelirler, serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirler, yılda 1.000 €'dan fazla kira geliri, yılda 1,600 €'dan fazla sermaye kazancı ve tasarruf gelirinden oluşmaktadır. Buna göre dünya çapında bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin tamamı üzerinden gelir vergisi ödenmektedir.

Bir takvim yılında altı aydan az İspanya'da yaşayan kişiler İspanya'da kazanılan gelir üzerinden vergilendirilmektedir. Buna göre gerek yerleşik gerekse de yerleşik olmayan kişiler İspanya'da elde ettikleri sermaye kazançları üzerinden vergi ödemekle yükümlüdürler.

İspanya'da Yerleşik Olanlar İçin Sermaye Kazancı Vergisi: İspanya'da gerçek kişinin gelirlerinde genel gelir ve tasarruf geliri olarak ikili bir ayırım bulunmakta, yatırımlar ve gayrimenkullerden elde edilen sermaye kazançları ise tasarruf geliri olarak kabul edilmektedir. Ülkede sermaye kazancı vergisi (gayrimenkul veya diğer yatırımlardan elde edilen karlar vergisi) uygulamasında elde edilen ilk 6.000 € için %19, 6.000 € - 50.000 € arası için %21 ve 50,000 €'dan fazlası için %23 oranında vergi uygulanmaktadır¹³⁵.

İspanya'da Yerleşik Olmayanlar İçin Sermaye Kazancı Vergisi: İspanya'da bulunan varlıkların satışından veya transferinden elde edilen herhangi bir sermaye kazancı, ülkede yerleşik olmayanlar için %24 gibi sabit oranda vergiye tabidir. Eğer

¹³³ Expatica, "A guide to the Spanish tax system", <https://www.expatica.com/es/finance/taxes/taxes-in-spain-471614/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹³⁴ "A guide to the Spanish tax system".

¹³⁵ "A guide to the Spanish tax system".

mükellef İzlanda, Norveç veya AB'nin başka herhangi bir ülkesinde ikamet ediyorsa, vergi oranı %19 olmaktadır.

2.4.6.2. Emlak transfer vergisi

İspanya'da emlak transferi vergisi, gayrimenkulün yeniden (ilk kez) satılması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu vergi uygulamasında bölgeler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, Malaga'da emlak transfer vergisi 400.000 €'ya kadar olan mülklerde %8, 700.000 € üzerindeki mülklerde ise %10'a kadar çıkarken, Alicante'de tüm mülklerde %10'dur¹³⁶. Kanarya Adaları hariç İspanya'nın geri kalanında geçerlidir. Ülkede genel olarak %6 ile %10 arasında oranlarda alınan bu vergi, her zaman alıcı tarafından ödenmektedir. Yeni inşa edilen mülklerde alıcı bu vergi yerine %10 KDV ödemektedir¹³⁷. Ayrıca bu vergi KDV olmayan veya KDV'den muaf olan transferlerden alınmaktadır.

2.4.6.3. Katma değer vergisi

İspanya'daki standart KDV oranı %21'dir. Gayrimenkul alım satım işlemlerinde de genel oran uygulanmaktadır. Ancak yalnızca yeni inşa edilmiş mülkler için ilk elden alımlarda KDV oranı %10'dur¹³⁸. Ayrıca standart KDV'ye %1,5 -2 oranında ek damga vergisi eklenmektedir.

Gayrimenkul satın alımında uygulanan vergiler, şirket – birey arasında veya şirket – şirket arasında işlem olmasına bağlı olarak değişmektedir.

Şirket – birey arasındaki işlemlerde satıcı (şirket) KDV'den sorumluyken, birey olarak alıcı KDV'den sorumlu değildir. Bunun yerine alıcı (bireysel) % 6 - %10 arasında emlak transfer vergisi ödemektedir.

Şirketten şirkete yapılacak işlemlerde her iki taraf da %21 oranında KDV'den sorumludur. Ayrıca yukarıda bahsedildiği gibi %1,5-2'lik ek damga vergisine tabidir.

¹³⁶ Houses in Spain, “Property taxes in Spain: How much do I pay?”, <https://www.housesinspain.com/blog-en/legal/property-taxes-in-spain>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹³⁷ Robbert Dekker, “The costs of buying and selling a property in Spain”, <https://privacasa.com/the-costs-of-buying-and-selling-a-property-in-spain/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

¹³⁸ Spanish Property Insight, The Cost of Buying and Owning Property in Spain, <https://www.spanishpropertyinsight.com/buying-property-in-spain/costs/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.

2.5. Gayrimenkullerin Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesinin Mükellef Psikolojisine Etkileri

2.5.1. Mükellef Psikolojisi ve Vergiye Karşı Tepkiler

Vergi uygulamalarının sadece gelir idaresi perspektifinden bir bakış açısıyla sürdürülmesi vergilemenin taraflarından biri olan mükelleflerin ihmal edilmesine ve bu uygulamalara yönelik araştırmaların yanlış sonuçlanmasına neden olmaktadır¹³⁹. Dolayısıyla vergi uygulama ve politikalarının sağlıklı sonuçlar verebilmesi bakımından mükellefin vergileme ilişkisindeki konumuna da gerekli önemin verilmesi zorunluluktur. Bu çerçevede vergi uygulama ve politikaları hem idare hem de mükellefler perspektifinden bakılarak gerçekleştirilmelidir.

Vergi uygulamalarının sadece gelir idaresi perspektifinden bir bakış açısıyla sürdürülmesi, mükelleflerin vergiden ve vergi idaresinden uzaklaşmasına sebebiyet vermekte ve vergiye uyum açısından olumsuz etkiler meydana gelmektedir. Böyle bir yaklaşım biçimi, vergiye karşı tepkiler nedeniyle uzun vadede sağlanabilecek vergi hasılatının da azalmasında neden olmaktadır. Çünkü mükellefler vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi yöntemlere başvurarak vergi yükünü azaltmaya çalışmaktadır.

Buradan hareketle mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının (vergiye karşı tepkilerin) vergilemede etkinlik açısından büyük öneme sahip olduğu belirtilebilir. Bu bağlamda vergilemeye ilişkin konulara mükellef odaklı bakılması ve uygulamaya hem gelir idaresi hem de mükellef açısından optimal fayda sağlanacak şekilde yön verilmesi, vergilemenin mali ve sosyo-ekonomik amaçlarına ulaşılmasını kolaylaştıracaktır.

Bu açıdan bakıldığında mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının bütünsel olarak bir ifadesi görünümünde olan “mükellef psikolojisi” kavramı, tarihsel süreç içinde vergileme ilişkisinin belirleyicilerinden biri olarak önem kazanmaktadır. Zira vergi hasılatının özellikleri ve miktarı, mükellef üzerinde yarattığı etkiler göz önüne alınarak değerlendirilmektedir¹⁴⁰. Bu denli önemli olan mükellef psikolojisi kavramını etkileyen çeşitli faktörler bulunmakta olup; bu açıdan

¹³⁹ Şahin, M. (2016). “Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme”, *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, C. 5, S. 10, 53.

¹⁴⁰ Tuncer, S. (1971). *Kamu Maliyesi*, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 388.

demografik faktörler, vergi ahlakı, vergi sisteminin genel yapısı örnek gösterilebilir. Çalışmamızın sınırları dahilinde söz konusu faktörlerden başlıcaları aşağıda kısaca ortaya konulacaktır.

2.5.2. Mükellef Psikolojisini Etkileyen Faktörler

Mükellef psikolojisinin sonuçları olarak görülebilecek konular vergiye uyum, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi planlaması olarak ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle mükellefler vergi karşısında uyum gösterebilecek olmasının yanında vergiye uyum göstermeyip kaçakçılık gibi yollara başvurabilecektir.

Mükellef psikolojisini etkileyen demografik faktörler; mükelleflerin yaşı, cinsiyeti, medeni durumu ve eğitimi gibi konulardan oluşmaktadır. Zira mükelleflerin vergi sistemi içerisindeki gelişimlere (oranlar, tarife yapıları gibi) karşı gösterdiği davranış değişiklikleri bu tür demografik faktörlerden etkilenmektedir. Örneğin eğitim düzeyi yüksek olan ve genel olarak vergi mevzuatının bilincinde olan bir mükellefin (ki bu mükellef vergi alanında çalışan bir kişi dahi olabilir) vergi yükünü azaltma yönünde yapacağı faaliyetlere hakim olduğu ifade edilebilir. Ancak daha düşük eğitim düzeyinde olan ve vergi alanında eğitim almayan bir kişinin (danışman desteği almadan) vergi yüküne katlanmak durumunda kalması ya da sorumsuz bir yaklaşım biçimiyle vergi yükünün tamamen dışında kalması söz konusu olabilir. Cinsiyet ve medeni durum açısından bakıldığında ise kaçakçılığın erkekler arasında ve aile reisinin evli olduğu durumda daha yaygın olduğu ileri sürülmektedir¹⁴¹. Buna paralel bir şekilde Benno TORGLER'e yapmış olduğu tüm çalışmalarda kadınların erkeklere göre daha yüksek vergi ahlakına sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır¹⁴².

Mükellef psikolojisini etkileyen faktörlerden bir diğeri olan vergi ahlakı, mükelleflerin vergi ödemek konusunda gösterdikleri motivasyonu ve dışardan bir baskı/zorlama olmadan vergiyi gönüllü olarak ödeyip ödememeleri ile ilgili bir kavramdır¹⁴³. Bu nedenle mükelleflerin vergiye uyumu konusunda belirleyici faktörlerden biridir. Vergi ahlakı düzeyi birçok etkene bağlı olup en önemli etkenler, yönetime duyulan güven ve demokrasi algısı gibi etkenlerdir.

¹⁴¹ Clotfelter, C. T. (1983). "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns", *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 65, No. 3, 363-373.

¹⁴² Torgler, B. (2005). Tax Morale And Institutions, *Crema Working Papers*, No. 2003-09, 2005.

¹⁴³ Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E.(2010). *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, Bursa, 205.

Vergi sisteminin yapısı da oranlar, tarife yapısı, vergi denetimleri, cezaların etkinliği, vergilemede adalet anlayışı, sistemin karmaşıklığı ve anlaşılabilirliği gibi etkenlerle mükellef psikolojisini etkilemektedir.

Son olarak yönetsel faktörler olan gelir idaresinin vergileme konusundaki tutumu, kamu harcamalarının sunumu, ekonominin genel durumu ve makroekonomik göstergeler de vergi uyumunda önemli bir rol oynamaktadır¹⁴⁴.

2.5.3. Mükellef Psikolojisi Açısından Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Mükelleflerin gayrimenkul satışı çeşitli nedenlerle gerçekleştirebilmektedir. Gayrimenkul satışları, mükellefin ekonomik durumundan gerçekleştirdiği faaliyet konusuna kadar çeşitli gerekçelere dayanabilmektedir. Bazı mükellefler elindeki gayrimenkulü yeni bir gayrimenkul almak (örneğin, yerleşim yeri değiştirmek) amacıyla satmakta iken, bazı mükellefler işletmelerine ya da kendilerine gelir sağlamak amacı gütmektedir. Hatta yeni bir gayrimenkul almak amacı güden mükelleflerin de bazılarının amacı sürekli alım satım yaparak kazanç elde etmek olabilir. Bu nedenle mükelleflerin gayrimenkul satışı yönündeki faaliyetleri ile nasıl bir amaç gütmekte oldukları, diğer bir ifadeyle, gayrimenkulü ne için sattıkları dikkate alınarak vergilendirme yoluna gidilmesi, mükellefler açısından özel durumların dikkate alınarak uygulamanın sürdürülmesi gerekmektedir. Böylece örneğin, ticari bir amaç güdülmeksizin yapılan gayrimenkul satışının vergi dışı bırakılması sağlanarak mükellefin vergiye uyumu ve mükellef psikolojisi açısından olumlu sonuç alınabilecektir.

Vergilendirme ile ilgili düzenlemelerin bu şekilde gayrimenkulün satışındaki özellikli konular ve alım-satımın niteliğine göre şekillenmesi, subjektif ayırım yapılması açısından önemlidir. Daha açık bir ifadeyle mükelleflerin gayrimenkul satışındaki amaçlar farklılık gösterdiğinden her gayrimenkul satışı aynı şekilde vergilendirilirse mükelleflerin vergiye uyumunu engelleyici bir durum söz konusu olabilir. Dolayısıyla mükelleflerin vergiye uyumunu önleyici etkileri ortadan kaldırmak için mükelleflerin durumlarını ve gayrimenkul satışını özel olarak dikkate alabilecek ve nesnellikten uzak, subjektif vergileme yapılması daha doğru olacaktır. Zira vergisel düzenlemeler (örneğin gayrimenkul ile ilgili yeni bir vergi ihdas edilmesi,

¹⁴⁴ Şahin, a.g.m., 2016, 59.

vergi oranının artırılması gibi) mükelleflerin vergiye bakışı/mükellef psikolojisi üzerinde etkili olmaktadır. Örneğin, vergi oranının (ve vergi yükünün) aşırı yüksek olduğu durumlarda mükellefler vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi planlaması gibi çeşitli yöntemlerle vergi yükünü azaltmaya çalışabilecek, kayıt dışı işlemlere yönelebilecek ya da gayrimenkulü satmaktan vazgeçebilecektir.

Anlaşılabacağı üzere gayrimenkul satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesi konusunda gelir idaresi ve politika yapıcılarının tutum ve davranışları belirleyici olabilmektedir. Bu bağlamda gayrimenkul satış kazançlarının vergilendirilmesinde yalnızca finansal kaynak sağlama amacının güdülmesi ileriye yönelik sıkıntıların artmasına neden olabilecek, örneğin kayıt dışı işlemlerin artması sonucunda beklenen finansal kaynak sağlanamayabilecektir. Öte yandan kayıt dışı işlemler kontrol altına alınmaya çalışılırken, gerçekleştirilecek vergisel düzenlemeler mükellef psikolojisinde uzun vadeli değişimlere ve vergi kaçakçılığında bir artışa neden olabilecektir.

Bu nedenle vergisel düzenlemeler söz konusu tepkilerin toplu halde değerlendirildiği bir politika karması şeklinde yapılmalıdır. Örneğin gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesinde istisna uygulamaları ile mükelleflerin vergiye uyumu konusunda olumlu adımlar atılabilir. Bu tür politikalar mükellefin vergiye karşı göstereceği tepkileri azaltması yönünden yararlı görülmektedir.

Gayrimenkul satış kazancının vergilendirilmesinde gerek iktisap ile satış arasındaki süreye yönelik düzenlemeler, gerekse değer artışının miktarına yönelik istisnalarla mükelleflere yasal sınırlar içinde kalarak vergi yüklerini azaltma biçiminde vergi avantajları genişletilebilir. Özellikle işletmeler açısından önemli olan bu durum işletmeleri vergi planlaması yapmaya yöneltecek ve bu şekilde vergi yükünü (maliyetleri) azaltma fırsatı ortaya çıkacaktır¹⁴⁵. Mükellefler, dış kaynaklardan borçlanmak yerine kendi taşınmazlarını satıp otofinansman sağlama yoluna gidebilecektir. Diğer ifadeyle örneğin istisna düzenlemeleriyle mükelleflere vergisel avantajlar sunulması, vergiye uyumu artıracak ve böylece uzun vadeli bir bakış açısıyla kayıt dışı işlemler önlenebilecek ve vergi hasılatı artırılabilir.

¹⁴⁵ Oktar, C. (2004). *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 68.

Böyle bir yaklaşım biçimi, yukarıda belirtilen “mükellefin durumunu dikkate alarak politika yapılmasının vergisel etkinliği artıracığı” tezini desteklemektedir.

Vergi, mükelleflere yüklenmiş bir mali külfet olduğundan vergiye karşı tepkiler meydana gelmesi gayet doğaldır. Bu külfetten kurtulmayı veya bu külfeti en aza indirmeyi amaçlayan mükellefler; vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi yollara başvurarak daha yüksek gelir elde etmek yolunu seçebilirler¹⁴⁶. Buradan hareketle vergi uygulama ve düzenlemelerinin yaratmış olduğu bu etkilerin dengesinin gözetilmesi zorunluluğu, çağdaş vergi sistemlerinde vergileme ilkeleri bağlamında gerekliliktir.

Zira söz konusu sürenin çok uzun veya çok kısa olması mükelleflerin davranışları açısından etkilidir. Gayrimenkulün iktisap tarihi ile satış tarihi arasındaki sürenin çok uzun olması bu süre içinde yapılacak satışlardan elde edilecek kazancın vergilendirilmesi sonucunu doğuracak, dolayısıyla gayrimenkulü örneğin yeni bir gayrimenkul almak ya da yerleşim yeri değiştirmek gibi amaçlarla satan mükelleflerin işlemlerini kayıt dışına kaydırmasına neden olabilecektir. Burada uygulanabilecek bir diğer politika, gayrimenkul satışı verginin konusuna girse bile vergi miktarını (oranını) azaltarak vergi yükünü en aza indirmek ve mükellef üzerinde oluşan baskıyı azaltmak biçiminde olabilir. Bu açıdan uygulanacak istisna tutarı ya da kazancın vergiden istisna tutulacak kısmı önem taşımaktadır. Dolayısıyla vergilemede etkinliğin sağlanması ve mükellef üzerinde olumsuz etki meydana getirmemesi açısından istisna hadleri gerçekçi ve ekonominin şartlarına uygun belirlenmelidir.

Yine mükelleflerin gayrimenkulleri elden çıkarması karşılığında elde ettiği kazanç vergilendirilirken söz konusu gayrimenkulün maliyet bedeli ve satış bedeli arasındaki fark (safı kazanç) vergilendirileceğinden, önceden yapılmış olan giderlerin satış bedelinden indirilebilmesine imkan tanınması da mükellef tepkilerini olumlu yönlendirebilmek açısından etkili olabilecektir.

Gayrimenkul satış kazancının vergilendirilmesinde mükellef tepkilerinin yönlendirilebilmesi açısından önem arz eden diğer bir konu değerlemedir (enflasyondan arındırma). Gayrimenkulün iktisap edildiği tarih ile elden çıkarıldığı tarih arasında belli bir zaman geçtiği durumlarda, özellikle yüksek enflasyon

¹⁴⁶ Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 233.

sebebiyle gayrimenkulün iktisap bedelinde aşınmalar meydana gelecektir. Dolayısıyla maliyet bedelinin enflasyon dikkate alınarak güncellenmesi (gayrimenkulün reel değerinin belirlenmesi) ve bu yolla satıştan elde edilecek kazancın enflasyondan arındırılması yoluna gidilebilecektir. Bu nedenle enflasyondan arındırmada kullanılacak enflasyon oranının gerçekçi biçimde belirlenmesi de vergi psikoloji açısından yararlı olacaktır.

Zira vergi mevzuatında enflasyona karşı koruyucu düzenlemelerin varlık nedeni enflasyondan kaynaklı ortaya çıkmış gibi görünen nominal gelirin vergilendirilmesini önlemektir¹⁴⁷. Çünkü söz konusu gelirin kazanç elde edilmiş gibi vergilendirilmesi uygulamada birtakım mükellef tepkilerine neden olabilecektir. Bunun nedeni enflasyonun hesaba dahil edilmesi sonucunda mükellefin aslında vergilendirilecek bir kazancının olmamasıdır. Enflasyon dikkate alınmadan vergileme yoluna gidilmesi, vergi baskısının artmasına ve genel olarak vergiye bakış açısında olumsuz etkiler meydana gelmesine neden olacaktır.

¹⁴⁷ Saraçoğlu, F. (2005). *İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma*, Turhan Kitabevi, Ankara, 43.



3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GAYRİMENKUL SATIŞ İŞLEMLERİNİN YERİ VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖZEL DURUMLAR

3.1. Türk Vergi Sisteminde Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Yeri

Gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirler, gerçek kişiler tarafından edinilmesi durumunda çeşitli koşullar altında ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi olurken, süreklilik arz etmiyorsa yine gelir vergisi kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir. Gayrimenkul satışının tüzel kişilik yani kurum bünyesinde yapılması halinde, elde edilen kazanç kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Gayrimenkul satışı aynı zamanda belli koşullar altında tamamen KDV kapsamına girmekle birlikte, Harçlar Kanununa da tabidir. Ayrıca Yapılan işlemler bağışlama ya da miras gibi ivazsız olarak gerçekleşmesi durumunda veraset ve intikal vergisine tabi tutulurken, gelirin elde edilme şekli bir finansal kuruluştan kredi şeklinde ya da bir finansal enstrümana dayalı olarak elde edilmesi durumunda ise banka ve sigorta muamele vergisi ile damga vergisi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu bölümde gayrimenkul satışı sonucu elde edilen gelirlerin GVK'nın gelir unsurları açısından ile KVK açısından ve satış sözleşmelerinin içerikleri itibarıyla GVK, KVK, KDV ile Harçlar Kanunu, Damga Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ve Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) açısından değerlendirilmesi yapılacak ve yasal düzenlemeler incelenecektir.

3.1.1. Gayrimenkul Satışlarından Elde Edilen Gelirlerin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Yönünden Durumu

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Her iki verginin ortak noktası¹⁴⁸ vergilendirme açısından gelirin elde edilmiş olması şartıdır. Farklı bir ifadeyle her iki vergi açısından da vergiyi doğuran olay (verginin sebep unsuru) gelirin elde edilmiş olmasıdır. Gelirin gerçek kişi tarafından elde edilmesi gelir vergisi konusuna girerken, 5520 sayılı KVK'nın 1. maddesinde belirtilen kurumlar vergisi mükelleflerinden birinin geliri elde etmesi halinde kazanç kurumlar vergisi konusuna girmektedir.

¹⁴⁸ 193 sayılı GVK'nın 2'nci maddesinde belirtilen gelir unsurlarından birinin kapsamına girerek elde edilmiş olmak şartıyla. Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 241.

3.1.1.1. Gelir vergisi yönünden

Vergi teorisi açısından dolaysız bir vergi olan gelir vergisinin, GVK'nın 1'inci maddesinde mükellefi, vergilendirme dönemi, vergiyi doğuran olayı, verginin konusu ve verginin matrahı ifade edilerek tanımlanmıştır. İlgili madde hükmüne göre *“Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarıdır”*. Buna göre gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir, vergilendirme dönemi bir takvim yılı, vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi, verginin konusu kazanç ve iratlar, verginin matrahı ise söz konusu kazanç ve iratların safî toplamıdır.

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay yani verginin sebep unsuru gelirin elde edilmesidir. Elde etme, hukuki açıdan kişinin malvarlığında ortaya çıkan artışı¹⁴⁹, ekonomik yani iktisadi açıdan satın alma gücündeki bir artıştır. Söz konusu hukuki ya da ekonomik artış GVK'da sayılan gelir unsurlarının bir veya birkaçının kapsamında gerçekleşmesi GVK açısından gelir elde edilmiş kabul edilmektedir.

Elde etme; alacak hakkının doğması, talep edilebilir hale gelme ve edimin gerçekleşmesi şeklinde de ifade edilmektedir.¹⁵⁰ Buna göre; alacak hakkının doğması ve talep edilebilir hale gelmesine vergi teorisi açısından daha yaygın kullanılan ifadesiyle *“tahakkuk esası”*¹⁵¹ denilmektedir. Edimin gerçekleşmesi yani malvarlığındaki artış ise vergi teorisi açısından daha yaygın kullanılan ifadesiyle *“tahsil esası”*¹⁵² olarak bilinmektedir. GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan gelirin unsurları açısından; ticari ve zirai kazançlar tahakkuk esası¹⁵³, diğer gelir unsurları

¹⁴⁹ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 196.

¹⁵⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2011, s.1; ÖNCEL vd., **a.g.e.**,s.241.

¹⁵¹ Tahakkuk esasına gelirin muhasebe hesaplarına intikal etmiş olması gelirin elde edilmiş sayılması için yeterlidir. Buna göre alacak hakları elde edilmiş sayılmakta gelirin nakit olarak yani ekonomik açıdan elde edilmiş olmasının bir önemi olmamaktadır. Tahsil esasında gelirin para ya da kanunlarda belirtilen ödeme şekillerinden biri elde edilmiş olması yani ekonomik açıdan elde edilmesi gerekmektedir. Nurettin BİLİCİ (II); **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Ankara, 2013, s. 30.

¹⁵² ÖNCEL vd., **a.g.e.**,s.248-249.

¹⁵³ GVK'nın 38'inci maddesinde yer alan, *“ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır.”*, 39'uncu maddesinde yer alan *“İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktır.”* ifadesi ve aynı maddede yer alan *“Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.”* hükümleri ile ticari kazancın tahakkuk esasına tabi olacağı açık şekilde düzenlenmiştir.

açısından tahsil esasına göre gelir elde edilmiş sayılmaktadır. Danıştay kararlarında da ticari kazancın tahakkuk esasına tabi olduğu görülmektedir.^{154155 156}

Tahakkuk esası açısından; borcun doğması ve hangi miktarda doğduğu yasada tarif edilen tipleştirme yani soyut vergiyi doğuran olay ile tipiklik yani somut maddi unsurun vergiyi doğuran olayın unsurlarıyla aynı olması vergilendirme için temel konudur.¹⁵⁷ Bu anlamda “elde etme” kavramı, gayrimenkul satışı sonucunda elde edilen kazancın vergilendirilmesi açısından da önem arz etmektedir. Çalışmamızın ilerleyen kısımlarında irdeleneceği üzere gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirler belirli koşullar altında ticari kazanç kabul edilecek, bu durumda tahakkuk esasına göre vergilendirilmesi devlet açısından gelirin gecikmesine neden olabilmektedir.

Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişilerdir. GVK’nın 3’üncü maddesi, “Türkiye sınırları dışında ve içinde elde edilen tüm gelirler üzerinden” vergilemeyi esas almıştır. Burada belirtilen ve esasen tam mükellefiyete dayalı vergileme “kişisel (şahsilik) ilkesinin” sonucudur. Şahsilik ilkesi, GVK’nın 3’üncü maddesine göre ikametgâh ve uyrukluk¹⁵⁸ unsurlarına bağlıdır. Şahsilik ilkesinde öncelikli olarak ikametgâhı esas alınmaktadır. Uyrukluk, tam mükellefiyetin tanımı açısından şahsilik ilkesinin tamamlayıcısıdır.¹⁵⁹ Sonuç olarak şahsilik ilkesi ile devlet egemenliği altında bulunan bireylerle ikametgâh veya uyrukluk ilkesi çerçevesinde bağ kurmakta ve buna göre mükellefleri tam ve dar mükellef olarak

¹⁵⁴ Danıştay 3.Daire, 28.04.1993 Tarih, Esas No: 1991/2953, Karar No: 1993/1524 (Aktaran, Yunus ORUÇ; “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 363, Ekim 2011, s.131.) & <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp> (10.08.2012)

¹⁵⁵ Danıştay 3.Daire, 30.01.2003 Tarih, Esas No: 2001/279, Karar No: 2003/663 (Vergi Dünyası, **Yargı Kararları**, Sayı, 278, Ekim 2004, s.175.) & <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp> (10.08.2012)

¹⁵⁶ Danıştay 3.Daire’nin bu konudaki bir kararı “Vergi sistemimize göre ticari kazanç tahakkuk ettiği tarihte elde edilmiş olmaktadır. Gelir ya da giderin mahiyet itibarıyla tahakkuk ettiğinden söz edilebilmesi için, miktar olarak hesaplanabilmesi, gelire hak kazanılması ya da borç altına girilmesi yeterlidir.” şeklindedir. Danıştay 3. Daire, 30.01.2003 Tarih, Esas No: 2001/279, Karar No: 2003/663.

¹⁵⁷ Mustafa AKKAYA; **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 21.

¹⁵⁸ Türk Medeni Kanun’a göre yerleşim yeri ya da daha yaygın kullanılan tabirle ikametgâh 19, 20 ve 21’inci maddelerinde tanımlanmıştır. İlgili hükümlere göre “Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz. Bu kural ticari ve sınaî kuruluşlar hakkında uygulanmaz”. İkamet ilkesi esasında tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmez. Burada amaç, devletin egemenlik gücüne göre egemenliği altındaki bireylerin ülke sınırları içindeki ve dışındaki toplam ödeme gücünün tespit edilerek vergilendirilmesidir. Billur Yaltı SOYDAN, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1995, s. 19-20.

¹⁵⁹ Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, 2001, s. 17-19.

sınıflandırmaktadır. Bireyin tam veya dar mükellef olmasına bakılmaksızın, gayrimenkul piyasasında işlem yapmaları ve gelir elde etmeleri halinde, elde edilen gelirler ile geliri elde edenin mahiyetine göre gelir vergisi ya da kurumlar vergisi kapsamına girerek vergilendirilmektedir.¹⁶⁰

GVK'nın 7'inci maddesinde kazanç ve iratların hangi şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı belirtmektedir. Çalışmamız açısından ticari kazanç, diğer kazanç ve iratların hangi şartlarda elde edileceği önem arz etmektedir ve bu madde ile ilgili hükümlere yeri geldiğinde yer verilecektir.

Gelir vergisi kapsamında gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirlerin ticari kazanç ya da diğer kazanç ve iratlar gelir unsuru kapsamına girmesine bağlı olarak, ticari kazançlar ile diğer kazanç ve iratların ilgili hükümleri incelenecektir.

3.1.1.1.1. Ticari kazançlar kapsamında gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirler

GVK'nın 37'inci maddesinde “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” hükmüyle ticari kazancın tanımı yapılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasının 4. bendinde ise “*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşai işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden*” ve 6. bendinde “*Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar*”ın ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır.

GVK'da ticari kazancı elde eden kişi yani tacirin tanımı yapılmamıştır. Bunun nedeni GVK'da ticari işletme bünyesinde olmadan da ticari kazanç elde edilebilmesinin mümkün olmasından kaynaklıdır. 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 14'üncü maddesi¹⁶¹ ile 6102 sayılı yeni TTK'nın 12'nci maddesi¹⁶², GVK'dan farklı olarak tacirin tanımı yapmıştır. TTK'da yapılan “tacir” tanımı GVK açısından da merkez kavram olmuş ve tacir olarak kullanılmıştır.¹⁶³

¹⁶⁰ Ali TUĞLU, “Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsalarında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2010, s. 109.

¹⁶¹ 6762 sayılı Eski Türk Ticaret Kanunu'nun 14'üncü Maddesi: “*Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.*”

¹⁶² 6102 sayılı Yeni TTK'nın 12'nci maddesi de taciri, “(1) Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir. (2) Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır. (3) Bir ticari işletme

GVK, sadece tacir tanımı konusunda değil ticari faaliyetlerin içeriği ve niteliği konusunda da bir düzenleme yapmamış, sadece 37'inci Madde de “*ticari ve sınai faaliyetler*” ticari kazanç sayılır hükmüne yer verilmiş, ticari ve sınai faaliyetin kapsamının ne olacağı belirtilmemiş, ticari kazanç tanımı sınırlandırılmamıştır. 6102 sayılı yeni TTK'nın 3'üncü maddesi “*ticari işleri*”, 11'inci maddesi “*ticari işletmeyi*” ve 15'inci madde ise “*esnafı*” tanımlamıştır. Buna göre, GVK'nın 37'inci maddesinde ticari kazanç tanımının sınırlarının belirtilmemesi ve her türlü ticari ve sınai faaliyetin ticari kazanç kapsamına alınması, GVK'nın ticari faaliyet kapsamının 6102 sayılı TTK'da ilgili maddelerinde tanımlana ticari faaliyet kapsamına göre daha geniş ve daha kapsamlı olmasına neden olmaktadır¹⁶⁴. GVK'nın 37'inci maddesine göre ticari kazanç olarak kabul edilen gelirlerle bazı hukuksal ilişkilerin oluşması gerekmektedir. Söz konusu ilişkilerin kurulması ve tamamlanmasıyla ticari kazancın elde edilmesi mümkün olacaktır. Ayrıca GVK'nın 37'inci maddesinin 6'ncı bendinde ticari organizasyon ve işletme olmadan da gelir elde edilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda GVK ve TTK'nın ticari faaliyet kapsamı vetanımı esnetilmiş ve münferit hükümlere yer verilmiştir. Bu çerçevede, GVK madde 37'nin 4 ve 6'ncı bentlerinde yer alan gelir unsurlarının, TTK'da belirtilen ticari işletmenin varlığına gerek duyulmadan da elde edilebileceği dikkate alınmalıdır.

GVK'ya göre faaliyetlerin sürekli yapılması halinde ticari kazanç hükümlerinin uygulanabilmesi söz konusudur. Faaliyetin sürekli olmaması yani geçici (arızı) olması halinde GVK'nın 80'inci maddesi hükümlerinin uygulanması ve kazancın ticari değil diğer kazanç ve irat kapsamında arızı kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulması söz konusu olacaktır. Süreklilik, ticari veya sınai faaliyetin hem kâr amacıyla yapılması hem de bunun zaman içinde mutad (devamlılığı olan alışlagelmiş) olması yani yinelenmesidir.¹⁶⁵ Bir faaliyetin sürekli yapılmasının anlamı belli bir zaman döneminde faaliyetin en az iki ya da daha fazla

açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur.” şeklinde tanımlamıştır.

¹⁶³ Nihal SABAN; **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5. Bası, İstanbul, 2009, s. 299.

¹⁶⁴ Fatih Kemal EBİÇLİOĞLU, Abdulkadir KAHRAMAN, **Forward İşlemlerin İşleyişi ve Vergisel Boyutu**, Türmob Yayınları, No: 81, Ankara, 1999., s. 48.

¹⁶⁵ ÖNCEL vd., **a.g.e.**, s.263-265.

yapılmasıdır.¹⁶⁶ Kanunlarımızda “süreklilik” kavramına ilişkin tam olarak bir açıklama bulunmamaktadır. Yalnızca ikincil mevzuatta bazı ifadelere rastlanmaktadır. Buna göre; 104 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin¹⁶⁷ “1-a Ticari Kazanç Sayılacak Haller” bölümünde¹⁶⁸ yer alan hükmü ile “devamlılık” unsuruna değinilmiş; Kurumlar Vergisi Kanunu 1 Seri Nolu Genel Tebliği’nin¹⁶⁹ 2/4 bölümünde¹⁷⁰ ise; bir organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilmiştir.¹⁷¹

Yargı kararlarında da süreklilik kavramını tanımlamamıştır. Buna mukabil süreklilik ışığı altında bazı kararlar verilmiştir. Danıştay 7. Daire’nin 18.06.2003 tarih ve E. 2000/7374, K. 2003/3622 sayılı¹⁷² kararında faaliyette devamlılık bulunmaması halinde ticari kazanç hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin 14.04.2006 tarih ve E. 2006/45, K.2006/108 sayılı kararında¹⁷³ da 29 adet bina satışı sürekli kabul edilmiş ve ticari kazanç hükümlerinin tatbikine hükmedilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri’nin 14.11.2003 tarih ve E.2003/233, K.2003/414 sayılı kararı da¹⁷⁴, gayrimenkul alım-satım veya inşaaından elde edilen gelirlerin devamlılığının yani sürekliliğinin temel şart olduğunu ve süreklilik mevcut ise ticari kazanç hükümlerine göre tatbikine hükmetmiştir. Danıştay’ın Vergi Dava Daireleri’nin 07.05.2004 tarih ve E.2004/20, K.2004/53 sayılı kararı ile Danıştay 3. Dairesi’nin 11.06.2009 tarih ve E.2007/3751, K.

¹⁶⁶ EBİÇLİOĞLU, KAHRAMAN, **a.g.e.**, s. 50.

¹⁶⁷ 08.07.1972 tarih ve 14239 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶⁸ Söz konusu bölüm, “Herhangi bir kimse, birden fazla yılda tek şahsa veya bir yılda aynı şahsa veya muhtelif şahıslara borç para vermişse, bu kimsenin ikrazatçılık işini mutad meslek halinde yapmış olduğunun kabulü gerekir.” şeklindedir.

¹⁶⁹ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷⁰ Madde hükmü, “Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir. Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.” şeklindedir.

¹⁷¹ Fatih GÜNDÜZ, “Ticari Kazançta Devamlılık Unsurunun Yorumlanması”, **Yaklaşım**, Sayı 250, Ekim 2013, s. 80.

¹⁷² <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp> (Çevrimiçi) (03.02.2013)

¹⁷³ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp> (Çevrimiçi) (03.02.2013)

¹⁷⁴ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp> (Çevrimiçi) (03.02.2013)

2009/2092 sayılı kararlarında da¹⁷⁵; “devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü, kazanç doğuran işlemlerin çokluğu” olarak ifade edilmiştir.¹⁷⁶ Bir başka Danıştay kararında “uyuşmazlık döneminde alınan beş taşınmaz ihale yoluyla satın alan davacının bu gayrimenkulleri aynı dönem içinde satması dışında taşınmaz alım satımı faaliyetine yönelik başka bir tespitin bulunmaması karşısında, yalnızca bir yıl içinde gerçekleşen söz konusu alım satımların devamlılık arz ettiğinin kabulü mümkün olmadığı” ifade edilmiş ve işlemin çokluğunun ya da birde fazla olmasının dahir süreklilik göstergesi olamayağı görüşü oluşmuştur¹⁷⁷.

Konumuz itibarıyla gayrimenkul alım-satımı süreklilik arz eden bir faaliyet değildir. Kat karşılığı arsa satışı, bir ticari organizasyon ya da işletmeye dahil olmadan yapılan gayrimenkul alım-satımı gibi faaliyetlerin sürekli kabul edilmesi halinde vergilendirilme esası farklı sürekli kabul edilmemesi halinde farklı olacaktır. Faaliyetin çokluğu süreklilik açısından önemli bir karene olsa da yargının görüşü farklıdır. Bu nedenle “sürekliliğin” ne olduğuna dair ivedi şekilde bir tanımlama getirilerek gerek idari gerekse yargının alacağı kararlarda ortaya çıkacak sorunlar bertaraf edilebilecektir. Bu durum özellikle gayrimenkul alım-satımı sonucu elde edilen kazancı vergilendirilmesi açısından da birçok sorunun giderilmesini sağlayacaktır.

3.1.1.1.2. Diğer kazanç ve iratlar kapsamında gayrimenkul satışlarından elde edilen gelirler

GVK’nın 2’nci maddesinde gelir vergisi kapsamındaki yedi gelir sayılmaktadır ve bu gelir unsurlarından yedincisi “Diğer Kazanç ve İratlar” olarak belirtilmiştir. “Diğer Kazanç ve İratlar” ilk altı gelir unsur kapsamına girmeyen her türlü kazanç ve iratları vergilendirmek maksadıyla düzenlemiş ve kapsamı bu şekilde belirlenmiştir. Temel amaç ise verginin kanuniliği ilkesinden hareketle, ilk altı gelir unsurunun kapsamında yer almayan ancak yasa koyucunun gelir vergisi kapsamında vergiye tabi tutmak istediği kazanç ve iratların bu gelir unsurunda belirtilerek GVK

¹⁷⁵ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp> (Çevrimiçi) (02.03.2013)

¹⁷⁶ Ahmet EHLİZ, “Borsa Spekülatörlerine Vergi mi Geldi? İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Devamlılık Arz Eden Menkul Kıymet Alım Satım İşlemlerinin Ticariliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 360, Ağustos 2011, s. 135-137.

¹⁷⁷ Danıştay 4. Daire E: 2011/9055; K:2014/911 sayılı kararı. (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (10.12.2020)

kapsamına alınmasıdır¹⁷⁸. Diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirilecek gelirler, değer artış kazancı (GVK'nın 80, 81, mükerrer 80'inci madde) ve arızı kazanç (GVK'nın 82'nci maddesi) olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde hangi mal ve hakların hangi şartlar halinde elden çıkarılmasının değer artış kazancı sayılacağını belirtmektedir. Ancak söz konusu madde çerçevesinde elden çıkarılan mal ve hakların iktisabın ivazlı olması şarttır (GVK'nın mükerrer 80/1.f.1.b maddesinde belirtildiği üzere). İvazsız yani sebepsiz (karşılıksız) şekilde elde edilen mal ve hakların elden çıkarılması sonucu elde edilen kazançlar bu hüküm kapsama girmemekte ve gelir vergisi konusu olmamaktadır.

GVK mükerrer 80'inci madde de ayrıca hangi hallerin “elden çıkarma” sayılacağı belirtilmiştir ve nelerin elden çıkarma sayılacağının hususu önem kazanmıştır¹⁷⁹. GVK mükerrer madde 80'e göre ilgili madde de “*yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması*” elden çıkarma olarak kabul edilmiştir. Buna göre elden çıkarma, ilgili madde de belirtilen mal ve hakların satılması olarak tanımlanmamış, kavram buna bağlı olarak da verginin konusuna giren kapsam genişletilmiştir¹⁸⁰. İvazsız (veraset veya karşılıksız) olarak iktisap edilen kıymetler üzerinden veraset ve intikal vergisi alınmakta, bu şekilde iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılması gelir vergisi kapsamında yer almamaktadır¹⁸¹.

Bu çerçevede; GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde; iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı sayıldığı hükme bağlanmıştır. GVK'nın 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı olan mal ve haklar; arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş

¹⁷⁸ Sinan AKSU, “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 355, Mart 2011, s. 123.

¹⁷⁹ AKSU, **a.g.m.**, s.123.

¹⁸⁰ Hakkı SAYAN, “2008 Yılında Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 331, Mart 2009, s. 122.

¹⁸¹ BİLİCİ (II), **a.g.e.**, s. 74.

ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar ile gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları olarak belirtilmektedir. Ayrıca gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar da söz konusu bent kapsamında değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir. GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan süre 4 yıl olarak uygulanırken, 5615 sayılı Kanunla¹⁸² 01.01.2007 tarihinden¹⁸³ geçerli olmak üzere 5 yıla çıkarılmıştır¹⁸⁴.

Değer artış kazancının safi tutarı, GVK'nın Mükerrer 81'inci maddesine belirtilmiştir. İlgili madde hükmüne göre safi kazanç "*elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.*" şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre elden çıkarma bedeli; nakit karşılığı satış halinde satış bedeli, ivaz karşılığı devir ve temlikte devir ve temlik karşılığı alınan ivaz, kamulaştırma ve devletleştirmede alınan istimlak bedelidir. Ayın ve menfaat olarak sağlanan hasılatın değeri, VUK'un değerlendirme hükümlerine göre tespit edilir. Trampa ve takas halinde elden çıkarılan kıymet karşılığında alınan mal ve hakların VUK'un değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tespit edilecek değeri esas alınır. Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; VUK hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır¹⁸⁵.

¹⁸² 28.03.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸³ Bu değişiklik 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilen mal ve haklar için geçerlidir. Zira Kanun'un 11'inci maddesi ile GVK'ya eklenen Geçici 71'inci maddede 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık sürenin esas alınacağı ayrıca hükme bağlanmıştır.

¹⁸⁴ M. Emin AKYOL, "Gayrimenkullerden Elde Edilen Değer Artış Kazançlarında Safi Kazancın Tespiti", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 365, Ocak 2012, s. 9.

¹⁸⁵ AKSU, **a.g.m.**, s. 129.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (TEFE)¹⁸⁶ artış oranında artırılarak tespit edilir. Ancak bu işlem için endekste ki artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır¹⁸⁷.

GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde madde kapsamındaki bütün mal ve hakların elden çıkarılması halinde elde edilen kazançlar için genel bir istisna öngörülmüştür. 5281 sayılı Kanunla¹⁸⁸ 01.01.2006 tarihinden itibaren, genel istisna düzenlemesi, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar yönünden kaldırılmış, diğer mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar için devam ettirilmiştir. Söz konusu istisna tutarı her yıl yeniden değerlendirme oranı esas alınarak güncellenmektedir. İstisna tutarının 2023 yılı gelirleri için 313 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁸⁹ ile 55.000 TL'dir.

Değer artışı kazançlarında safi kazanç tespit edilirken, özellik arz eden en önemli husus endeksleme uygulaması olacaktır. GVK'nın mükerrer 81'inci maddesinde elden çıkarma nedeniyle elde edilen hasılatın, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirileceği hükme bağlanmış, daha sonra iktisap bedelinin endeksleme konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda maliyet bedeli ile iktisap bedelinin birbirinin yerine aynı tutarı ifade edecek şekilde kullanılıp, kullanılmadığı konusunda bir belirleme bulunmamaktadır. VUK'un 262'nci maddesinde tanımlanan ve iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerlemesinde kullanılan maliyet bedeli ölçüsü iktisap bedelini de kapsamaktadır. İktisap bedeli, iktisap tarihi itibarıyla oluşan bedeldir. VUK'un 262'nci maddesinde tanımlanan maliyet bedeli ise iktisap bedeli ile buna müteferri giderlerin toplamından oluşur.

¹⁸⁶VUK'un mükerrer 298'inci maddesinin "c" bendinde "01.01.2006 tarihinden sonra vergi kanunlarında yer alan TEFE ibaresi yerine ÜFE ibaresinin kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bu tarihten sonra endeksleme Türkiye İstatistik Kurumu tarafından belirlenen ÜFE'deki artış oranında yapılacaktır.

¹⁸⁷ EHLİZ, a.g.m., s. 135.

¹⁸⁸ 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁹ 30.12.2022 tarih ve 32059 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Değer artış kazançlarında bir ticari organizasyon veya işletme söz konusu değildir. Aksi halde elde edilen kazanç ticari kazanç veya arizi ticari kazanç olarak vergilenir. Bu nedenle maliyet bedeli ve iktisap bedeli kavramlarının, birbirinin yerine kullanıldığının kabulü gerekir. Sonuç olarak endeksleme uygulamasında sadece iktisap bedeli esas alınmalıdır¹⁹⁰. Bu tespiti GVK'nın 74'üncü maddesinin 1. fıkrasının 4. bent hükmü de doğrulamaktadır. Anılan madde gayrimenkul sermaye iratlarında indirilecek giderlere ilişkin olup, söz konusu bentte kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin %5'inin kira gelirinden indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarının konusu gerçek kişilerin bir iktisadi işletmeye dahil olmayan mal ve haklardan elde edilen kira gelirleridir. Bu halde de VUK'un 262'nci maddesinde tanımlanan maliyet bedeli esas alınmış olsaydı; iktisap bedelinin belli bir yüzdesi yanında, ayrıca borç faizlerinin de indirimine izin verilmemesi gerekirdi¹⁹¹.

Diğer taraftan gayrimenkullerin iktisap (maliyet) bedeli konusunda bir tartışma da konut kredisi ile alınan konutun maliyetine, satış tarihine kadar ödenen kredi faizlerinin ve elden çıkarıldığı tarihten sonraki faiz giderlerinin eklenip eklenmeyeceğidir. Buna göre, kredinin konut alımında kullanılması şartı ile satış tarihine kadar ödenen faizlerinin maliyete ekleneceği konusunda bir tereddüt yoktur. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13396 Sayı ve 2007 tarihli özelgesinde “... *değer artışı kazancına ilişkin olarak gayrimenkulün iktisap bedelinin tespitinde, tapuda kayıtlı değeri esas alınarak endekslemeye tabi tutulacak olup, satış tarihine kadar ödemiş olduğunuz konut kredisi faizlerinin (endekslemeye tabi tutulmaksızın) iktisap bedelinin tespitinde maliyete dahil edilmesi mümkündür*”¹⁹² denilmektedir. Ancak kredinin vadesi elden çıkarma sonrasında da devam ediyorsa yapılacak faiz ödemeleri, gerçek kişi için katlanacağı bir maliyet olmakla birlikte değer artış kazancı tespitinde “*tahakkuk esası*” geçerli olmayacağından yapılacak faiz ödemelerinin maliyete eklenemeyeceği ifade edilebilir.

Kanımızca endeksleme uygulamasında üzerinde durulması gereken bir başka nokta da iktisap bedelinin ödeme şeklidir. Bu konuda GVK'nın 81'inci maddesinde

¹⁹⁰ EHLİZ, **a.g.m.**, s.136.

¹⁹¹ Ramazan YAKIŞIKLI; “Değer Artış Kazancı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 352, Aralık 2010, s. 12-14.

¹⁹² YAKIŞIKLI, **a.g.m.**, s. 14.

herhangi bir belirleme bulunmamakla birlikte, konu matrahın doğru saptanması yönünden önemlidir. Peşin ödemelerde iktisap bedelinin tamamı elden çıkarılan ay hariç olmak üzere ÜFE oranında artırılarak dikkate alınacaktır. Vadeli ödemelerde ise endekslemenin her ödeme için ödeme tarihi dikkate alınarak ayrı yapılması gerekir. Zira endeksleme iktisap bedelinin güncellenmesi işlemidir. Vadeli alımlarda iktisap bedeli peşin alıma göre daha farklıdır ve bu fark ödeme tarihlerine kadar iktisap bedelinde oluşacak değer kaybını (enflasyon farkını) da içerir. Vadeli alımlarda iktisap bedelinin tamamının iktisap tarihinden itibaren endekslenmesi, söz konusu enflasyon etkisinin mükerrer olarak dikkate alınması sonucunu doğuracaktır.

Değer artışı kazançlarında safi kazancın tespitinde iktisap bedelinin endekslenmesi, kazancın reel tutarıyla dikkate alınmasını amaçlar. Bu nedenle yabancı kaynak kullanılarak edinilen kıymetlerde yüklenilen finansman giderlerinin endekslemede dikkate alınması safi kazancın olması gerekenden daha az tespitine neden olur. Keza finansman giderlerinin endekslemeye dahil edilmeden, satış bedelinden düşülmesi halinde de aynı sonuç doğar. Zira finansman giderleri büyük ölçüde paranın değer kaybına ilişkin beklentileri içerir. Bu nedenle finansman giderlerinin iktisap bedeline eklenerek endekslenmesi veya satış bedelinden düşülmesi enflasyon etkisinin mükerrer olarak dikkate alınması anlamına gelir ve safi kazancın gerçek tutarıyla hesaplanmasını engeller. Endeksleme uygulamasında böyle bir sonuç öngörülmemiştir ve mevzuat endekslemeyi enflasyon etkisini mükerrer olarak dikkate alacak şekilde düzenlememiştir¹⁹³.

Bu açıklamara göre gayrimenkul satışının değer artış kazancı olarak vergilendirilebilmesi dört şarta bağlanıyor; elde edilme şekli (ivazlı olacak), elde tutma süresi (5 yıl içinde elden çıkarılacak), sürekli olmaması (aynı takvim yılından birden fazla olmamalı) ve kazancın tutarı (GVK'da düzenlenen yıllık istisna tutarını aşacak)¹⁹⁴. Bu şartlar çerçevesinde bir gayrimenkul satışının vergilendirmesine ilişkin bir örnek yaparak konunun uygulanmasına ilişkin açıklık getirelim.

Örnek: 2019 Kasım ayında 400.000 TL'ye satın alınan konut, 2022 yılının Kasım ayında 2.400.000 TL'ye satılmıştır.

¹⁹³ AKYOL, **a.g.m.**, s. 10-11.

¹⁹⁴ Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 77.

- Söz konusu gayrimenkul satın alınmasını takip eden 5 yıl içinde elden çıkarıldığından dolayı değer artış kazancı olarak kabul edilecektir.
- Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Ekim 2019'ye ait Yİ-ÜFE 451,31 ve elden çıkarıldığı aydan bir önceki ay olan Ekim 2022 döneminde ait Yİ-ÜFE 2011,13 olarak gerçekleşmiştir.
- Konutun satın alınma bedelinin endekslene oranının ilgili dönemde $[(2011,13 - 451,31) / 451,31] = \% 345,62$ artış olduğu görülmektedir.
- Endekslene oranının $\%10$ 'nun üzerinde artmış olması nedeniyle konutun satın alınma yani maliyet bedelinin endekslene oranına göre artırılarak gayrimenkulün maliyet değeri hesaplanmalıdır. Buna göre; $400.00 \text{ TL} \times (2011,13 / 451,31) = 1.782.482 \text{ TL}$ gayrimenkulün alım bedeli yani maliyetidir.
- Safi kazanç hesaplanırken konutun satış bedeli ile endekslene tabi tutulmuş alım yani maliyet bedeli arasındaki fark esas alınacaktır. Buna göre; $2.400.000 \text{ TL} - 1.782.842 \text{ TL} = 617.517,89 \text{ TL}$ safi değer artış kazancıdır.
- Kazancın 25.000 TL 'si (2022 için 25.000 TL) vergiden istisnadır. Buna göre; $617.517,89 \text{ TL} - 25.000 \text{ TL} = 592.517,89 \text{ TL}$ vergiye tabi gelirdir.
- Sonuç olarak 2019'de satın alınan konutun 2022 yılında elden çıkarılmasından elde edilen vergiye tabi $592.517,89 \text{ TL}$ değer artış kazancı, 2023 yılının Mart ayı sonuna kadar beyan edilerek hesaplanan vergi tutarı 2023 Mart ve Temmuz aylarında iki taksit halinde ödenecektir.

Gayrimenkul satışının enflasyondan arındırılmış kısmı değer artış kazancı olarak vergiye tabi olurken, yersi olması halinde ortaya çıkan zarar diğer gelirlerden gider olarak indirilemez¹⁹⁵.

¹⁹⁵ BULUTOĞLU, a.g.e., s. 76.

3.1.1.2. Kurumlar vergisi yönünden

Kurumlar vergisinin konusu, GVK'nın 'inci maddesinde belirtilen gelir unsurlarının KVK'nın 1'inci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi mükelleflerince elde edilmesidir. Buna göre, gelir vergisinde her bir gelir unsuru ayrı ayrı değerlendirilirken, kurumlar vergisinde tüm gelir unsurları tek bir kazanç gibi düşünülmekte ve tamamına "kurum kazancı" kabul edilmektedir.¹⁹⁶

KVK'nın 1'inci maddesine göre kurumlar vergisi mükellefleri; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarıdır. Diğer taraftan, GVK'da olduğu gibi KVK'da da tamdar mükellef ayırımı yapılmıştır.

Kurumlar vergisi matrahı, mükelleflerin bir hesap dönemi yani bir takvim yılı içinde elde ettikleri safi kurum kazancıdır. KVK'nın 6'ıncı maddesine göre, safi kurum kazancına (kurumlar vergisinin matrahına) ulaşmak için GVK'nın ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır¹⁹⁷. GVK'nın 38'inci maddesine istinaden ticari kazancın tespitinde; VUK'un "*değerleme hükümleri*", GVK'nın "*İndirilebilecek Giderler*" başlıklı 40'inci maddesi ile "*Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler*" başlıklı 41'inci maddesinde yer alan hükümler esas alınır. Safi kurum kazancının hesaplanmasında; GVK'nın ticari kazanç tespitinde dikkate alınan "*İndirilebilecek Giderler*" dışında, KVK'nın 8'inci maddesinde belirtilen "*indirilecek giderler*"¹⁹⁸, 9'uncu maddesinde "*zarar mahsubu*", 10'uncu

¹⁹⁶ Hayrullah DOĞAN, Hasan YALÇIN, **Türk Vergi Sistemi**, Uygulama Yayınları, İstanbul, 2009, s. 264.

¹⁹⁷ GVK'nın 38'inci maddesi uyarınca "*Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:*

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur."

Özetle; dönem sonu ve başı arasındaki öz sermaye farkına, işletmeden çekilen değerler eklenirken, eklenen değerler çıkarılır ve ortaya çıkan fark kurum karı ya da zararı olarak dikkate alınır. Cem TEKİN ve Emre KARTALOĞLU; **5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara SMMM Odası Yayınları, Ankara, 2006, s. 99.

¹⁹⁸ KVK'nın 8'inci maddesinde indirilecek giderler; "*ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler indirim konusu yapılabilir. Bu giderler: senetlerin kâğıt ve basım giderleri, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri, damga resmi, ihraç dolayısıyla ödenen diğer harç ve resimler, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonlar, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderler ve bunlara benzer diğer türlü giderler indirim konusu yapılabilmektedir. Buna ilaveten anılan maddenin diğer bentleri ise; kuruluş ve örgütlenme giderleri, genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri, sermayesi paylara bölünmüş*

maddesinde belirtilen “diğer indirimler” ile 11’inci maddesinde belirtilen “indirilmeyecek giderler” de dikkate alınır.

Kurumlar vergisi açısından, gayrimenkul alım-satımı sonucu elde edilen kazanç mükellefin bilançosunda karı artırıcı bir işlemdir ve kurum kazancı olarak verginin konusuna girmektedir. GVK’dan farklı olarak, gayrimenkul alım-satımı sonucu elde edilen faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerinden biri tarafından elde edileceği ve haliyle bir ticari organizasyon kapsamında olacağıdır. Bir diğer husus ise gayrimenkul satış kazancının belirli şartlar altında kurum kazancından istisna tutulmuş olmasıdır.

15.07.2023 tarih ve 32249 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı “6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telifisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile gayrimenkullerin satış vergilendirilmelerinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Mezkur kanunun 7-8 maddelerinde Katma Değer Vergisi’nde, 19-22 maddeleri aralığında Kurumlar Vergisi bağlamında değişiklikler ortaya konulmuştur.¹⁹⁹

Ancak mevzuat değişiklikleri neticesinde yürürlük tarihinden beş yıllık zaman aşımı süresi göz önüne alındığında yargıya yansiyacak ihtilaflarda eski hükümlerin irdelenmesi faydalı olacaktır. Bu nedenle eski ve yeni hükümler birlikte ele alınacaktır.

7456 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32. Maddesinde yapılan değişik ile;

- Kurumlar vergisi oranı %20’den %25’e çıkarılmıştır. Banka Ve Finans Kuruluşları İçin Kurumlar Vergisi Oranı %30’a Yükseltilmiştir. Ayrıca

komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı, katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları ve sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, muallak hasar ve tazminat karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları, hayat sigortalarında matematik karşılıklar, dengeleme karşılığı ve bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıklar kanunen kabul edilebilen gider arasında sayılmıştır.” A. Bumin DOĞRUSÖZ, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi, İSMMMO Yayınları, Yayın No:85, İstanbul, 2007, s. 168-169.

¹⁹⁹ 15.07.2023 tarih 32249 sayılı resmi gazete yayınlanmıştır.

İhracattan Elde Edilen Kazançlar İçin Kurumlar Vergisi 5 Puan İndirimli Uygulanacaktır.

7456 sayılı Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasında, 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, 19.maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde ve Geçici 16. Madde kapsamında yapılan değişiklikler ile;

- Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançlara uygulanan %50'lik kurumlar vergisi istisnası 15 Temmuz 2023 tarihi itibariyle geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. 15 Temmuz 2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bahse konu Kanunun değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. %50 oranı, 15 Temmuz 2023 tarihinden sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanacaktır. 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kısmi bölünme işlemlerinde taşınmazlar için uygulanan kurumlar vergisi istisnası kaldırılmıştır.

Mülga KVK'nın "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin (e) bendi²⁰⁰ ile gayrimenkul satış kazançları için belirli koşullar altında önemli bir istisna

²⁰⁰ KVK'nın "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin (e) bendi, "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına veya 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

uygulamasına hüküm olunmuştur. Hüküm kapsamında; taşınmazlar yani gayrimenkuller dışında iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları da istisna kapsamında yer almıştır. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde²⁰¹, hangi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilecek kazançların istisna kapsamında olduğu Türk Medeni Kanunu'nun ilgili maddelerine atıf yapılarak açıkça belirtilmiştir. İstisnadan hem tam hem de dar kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamı yararlanabilirken²⁰², menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ya da kiralamasıyla faaliyeti ile uğraşan kurumların bu faaliyetleri kapsamında elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında tutulmuştur²⁰³.

Gayrimenkulün satışından elde edilen kazancın %50'si kurumlar vergisine tabi değildir²⁰⁴. İstisnadan yararlanılabilmesi için satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi ve istisnaya tabi tutarın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması şarttır. Ayrıca, istisnaya tabi tutarın beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmeyecek, işletmeden çekilmeyecek veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılmayacaktır. Şartların sağlanmaması halinde, istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai cezası uygulanır. KVK'ya göre yapılan devir ve bölünmeler hariç olmak üzere aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde de istisna şartları sağlanmamış kabul edilir ve vergi ziyai cezası hesaplanır.

Taşınmaz ticareti ya da kiralamasıyla faaliyeti ile uğraşan kurumlar, satışa konu edilen iktisadi kıymetleri iki tam yıl süreyle işletmenin aktifinde bulundursalar bile istisnadan yararlanma hakkı bulunmamaktadır²⁰⁵. Ancak, taşınmaz ticareti

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” şeklindedir.

²⁰¹ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁰² Ahmet KORKMAZ, “[5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yurt İçi/Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası ve Muhasebeleştirilmesi](#)”, *Yaklaşım*, Sayı 242, Şubat 2013, s. 642.

²⁰³ Abdullah TOLU, “[Tür Değiştirerek Sermaye Şirketine Dönüşen Kollektif Şirketlerin Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Satışında KV ve KDV İstisnaları Bakımından 2 Yıllık Sürenin Başlangıç Tarihi](#)”, *Yaklaşım*, Sayı 245, Mayıs 2013, s. 116.

²⁰⁴ 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile Kurumlar Vergisi Kanunun’da değişiklik yapılmıştır. Değişmeden önceki uygulamada satış kazancının %75’i vergiden istisnaydı.

²⁰⁵ Mehmet Emin AKYOL, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde 2013 Yılından İtibaren Uygulanacak Yeni Hükümler”, *Yaklaşım*, Sayı 241, Ocak 2013, s.65.

faaliyeti yürüten mükelleflerin, faaliyetlerini idame ettirmek maksadıyla tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar için istisna uygulanabilmektedir. İlgili maddenin gerekçesinde, çeşitli nedenlerle ilişkili kişi sayılabilecek kurumların (kurumların yönetimini etkileyebilme gücüne sahip olmak) veya aynı gruba dahil şirketlerin aralarında yapılacak taşınmaz satışlarından elde edilecek kazançların istisna kapsamında yer almayacağı ifade edilmiştir²⁰⁶.

İstisnanın uygulanabilmesi taşınmazların satılması ile elde edilen kazancın, satışı yapan kurumun mali yapısında bir iyileşmeye neden olması yani kazancın parasal (nakit) olarak elde edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu gayrimenkul satışının para karşılığı olmadan elden çıkarılması (devir, temlik veya trampası) istisna kapsamına girmemektedir. Buna göre istisna uygulamasından yararlanılabilmesi, satışı yapan kurumun satış bedelini nakit olarak tahsil etmesi ya da her an nakde dönüştürülmesi kolay olarak ifade edilen altın veya menkul kıymetlerden biriyle (Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de²⁰⁷ işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bono) tahsil edilmesi ve söz konusu kıymetlerin iki yıl içinde tahsil edilebilerek nakde dönüştürülmesi gerekmektedir²⁰⁸.

Bu açıklamalara göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin gayrimenkul (taşınmaz) satış kazancı istisnasında yararlanabilmesi için satışa konu işlemin aşağıdaki şartları taşıyor olması gerekir²⁰⁹;

- İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu’nda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır

²⁰⁶ Ramazan YAKIŞIKLI, “Gayrimenkullerin Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Devredilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 360, Ağustos 2011, s. 36.

²⁰⁷ 30 Aralık 2012 tarihinde 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun’un 138’inci maddesi uyarınca Borsa İstanbul A.Ş. (BİST) borsacılık faaliyetleri yapmak üzere İMKB’nın yerine Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihte kurulmuştur.

²⁰⁸ Şevket UYAR, “Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasından Yararlanan Mükellefler, Kalan % 25’lik Kısmı Yenileme Fonu Olarak Dikkate Alabilirler Mi?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 377, Ocak 2013, s. 94.

²⁰⁹ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

- İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazların en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.
- Taşınmazların satışında kazanç, satış işlemi ile doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.
- Taşınmaz satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir.
- İstisna uygulamasında, istisnaya konu tutarın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında gerekir. Söz konusu tutar beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmeyecek veya işletmeden çekilmeyecek.
- Taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.
- İstisna edilen kazancın özel bir fon hesabında tutulması, hiçbir şekilde ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması halinde, yapı kooperatifleri istisnadan yararlanabileceklerdir.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda konuyu bir örnek ile somutlaştırarak açıklarsak;

Örnek: Faaliyeti turizm olan ABC A.Ş. 2019 yılında 20.000.000 TL maliyetle bir arsa almış olsun söz konusu arsayı 50.000.000 TL'ye sattığı varsayımı ile değişen mevzuat hükümlerini değerlendirmiş olacağız. Burada referas tarihimiz 15.07.2023 tarih ve 7456 sayılı yasal düzenleme olacaktır.

1.Varsayım:15.07.2023 Öncesi Aktifte Yer Alan Ve 14.07.023 Tarihli Ve 7456 Sayılı Yasa Düzenlenmesi Öncesi Taşınmaz Satışı

2019 yılında 20.000.000 TL'ye alınan araziye 20 Ağustos 2022 yılında satılması durumunda; Bu tarih 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır

- Gayrimenkul Satış kazancı : $50.000.000 \text{ TL} - 20.000.000 \text{ TL} = 30.000.000 \text{ TL}$
- Vergiden İstisna Kazanç: $30.000.000 \text{ TL} * \%50 = 15.000.000 \text{ TL}$
- Vergiye Tabi Kazanç: $30.000.000 \text{ TL} - 15.000.000,00 \text{ TL} = 15.000.000,00 \text{ TL}$
- Kurumlar Vergisi : $15.000.000 \text{ TL} * \%23 = 3.450.000 \text{ TL}$

2.Varsayım:15.07.2023 Öncesi Aktifte Yer Alan Ve 14.07.023 Tarihli Ve 7456 Sayılı Yasa Düzenlenmesi Sonrası Taşınmaz Satışı

2019 yılında 20.000.000 TL'ye alınan araziyi 20 Ağustos 2023 yılında satılması durumunda; Bu tarih itibari ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnası devam etmektedir

- Gayrimenkul Satış kazancı : $50.000.000,00 \text{ TL} - 20.000.000,00 \text{ TL} = 30.000.000,00 \text{ TL}$
- Vergiden İstisna Kazanç: $30.000.000,00 \text{ TL} * \%25 = 7.500.00 \text{ TL}$
- Vergiye Tabi Kazanç: $30.000.000,00 \text{ TL} - 7.500.000 \text{ TL} = 22.500.000 \text{ TL}$
- Kurumlar Vergisi $= 22.500.000 \text{ TL} * \%25 = 5.625.000 \text{ TL}$

3.Varsayım:15.07.2023 Tarihinden Sonra Aktifte Yer Alan Taşınmaz Satışı

20 Ağustos 2023 yılında 20.000.000 TL'ye alınan araziyi 20 Ağustos 2025 yılında satılması durumunda; Bu tarih itibari ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnası devam etmemektedir.

- Gayrimenkul Satışında KDV tutarı : $50.000.000 \text{ TL} * \%20 = 1.000.000 \text{ TL}$
- Gayrimenkul Satış kazancı : $50.000.000,00 \text{ TL} - 20.000.000,00 \text{ TL} = 30.000.000,00 \text{ TL}$
- Vergiye Tabi Kazanç: $30.000.000,00 \text{ TL}$
- Kurumlar Vergisi : $30.000.000 \text{ TL} * \%25 = 7.500.000 \text{ TL}$

Bu bağlamda;

- 1. Varsayımda:** Firma özvarlığına 15.000.000 TL katkı sağlamıştır.

2. **Varsayımda:** Firma özvarlığına 15.000.000 TL72=7.500.000 TL katkı sağlamıştır.
3. Varsayımda :Firma özvarlığına katkı sağlayamamıştır. Ayrıca 2023 yılı itibariyle Kurumlar Vergisinin %23 olan vergi oranı %25 çıkmış ve Katma Değer Vergisi istisnasının kaldırılması ile Katma Değer Vergisi ödemek durumunda kalmıştır. Katma Değer Vergisinin %18'den %20 çıkması ile Katma Değer Vergisi yükü artmıştır.

3.1.2. Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler Yönünden Durumu

Harcama üzerinden alınan vergiler, vatandaşların belirli bir harcama yaptıkları zaman ödedikleri ve genellikle tüketim vergileri olarak adlandırılan vergilerdir. Bu kısımda gayrimenkul satış işlemleri ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Harçlar Kanunu (HK) ve Gider Vergileri Kanunu'nun Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)²¹⁰ kapsamındaki hükümleri incelenecektir.

3.1.2.1. Katma değer vergisi yönünden

Vergiye tabi olan işlemler KDVK'da üç başlık halinde toplanmıştır. Buna göre Türkiye'de yapılan ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Dolayısıyla teslim ve hizmetlerin süreklilik taşımaları kaydıyla vergilendirilmesi gerekmektedir. Öte yandan ticari, sinai, zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyeti kapsamında gerçekleştirilmeyen işlemler KDV'ye tabi olmayacaktır. GVK'nın 37'inci maddesine göre her türlü ticari ve sinai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Yukarıda açıklandığı üzere, ticari faaliyetin esas unsurlarından biri faaliyetin sürekli yapılmasıdır. Öte yandan gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar da ticari kazanç kapsamında değerlendirilmiştir²¹¹.

²¹⁰ BİLİCİ (II), a.g.e., s. 129-130.

²¹¹ 06.01.1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği GVK hükümlerine göre; GVK’da açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir. Buna göre GVK’nunda özel olarak ticari kazanç olarak sayılan gayrimenkul alım-satım işlemleri devamlılık unsurunu taşımaları şartıyla ticari kazançtır ve dolayısıyla katma değer vergisine de tabi olacaktır.

KDVK’nın ikinci bölümünde KDV konusuna giren mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemleri yapanların KDV’nin mükellefi ve sorumlusu olacağı hüküm altına alınmıştır. KDVK’nın 10’uncu maddesi ve 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin²¹² “*Vergiye Doğuran Olay*” başlıklı (V) nolu fıkrası KDV’de vergiyi doğuran olayı açıklamıştır. Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsuru olmakla birlikte KDV açısından bir malın teslimi veya bir hizmetin ifası vergiyi durumunda KDV doğmuş olacaktır²¹³. Burada malın teslimi ile alıcıya devri olduğundan tasarruf hakkının bila bedel ile devrinde de teslimden söz edilecek KDVK’nın 27’inci maddesi hükmüne göre matraha esas bedel emsal bedel olacaktır.

Katma değer vergisi yönünden :

7456 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklikler ile;

- Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler için geçerli olan KDV istisnası kaldırılmıştır. Söz konusu değişiklik 15 Temmuz 2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Buna karşın, yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için değişiklik öncesi hükümler uygulanacaktır.

Ancak, 7456 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile KDV Kanunu’na eklenen Geçici 43 üncü madde ile, 15 Temmuz 2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerdeki KDV istisnası edilmektedir.

²¹² 30.11.1984 Tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

²¹³ Nurettin BİLİCİ (I); **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Ankara, 2013, s.54.

Mülga KDVK'nın 17'inci maddesinin 4/(r) bendinde ifade edildiğiüzere iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı KDV'den istisna tutulmaktadır. Madde hükmü *“Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi”* olarak ifade edilmiştir.

Buna göre, kurumların işletme aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan gayrimenkullerin devir teslimleri KDV'den istisnadır. Burada önemli olan kurumun aktifinde iki tam yıl süreyle bulunmasıdır. Gayrimenkul ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların devri istisna kapsamı dışında tutulmuştur. Aynı maddede, istisna kapsamındaki gayrimenkulün satın alımında yüklenilen ve devrin yapıldığı tarihe kadar kadar indirim konusu yapılamayan KDV'nin, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirilebilceği de hüküm altına alınmıştı.

3.1.2.2. Damga vergisi yönünden

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun konusunu 1'nci madde hüküm altına alınmış ve Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar oluşturmaktadır.²¹⁴ Başka bir ifadeyle damga vergisinin konusunu hakın ispat vesikası olan kâğıtlar oluşturur.²¹⁵

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1inci maddesinde

“– Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.(1) Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtlar, Türkiye'de

²¹⁴ İbrahim ŞAHAN, “Damga Vergisinin Üst Sınırının Tespitinde “Kağıt” Kavramı Neyi İfade Ediyor?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 361, Eylül 2011, s. 31.

²¹⁵ Nuri DEĞER, *Damga Vergisi Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 30.

resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.”

Şeklinde ifade etmektedir.²¹⁶

Kanunda belirtilen “kâğıtlar” terimi Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtları ifade etmektedir. Bu kâğıtlar, "akitlerle ilgili kâğıtlar", "kararlar ve mazbatalar", "ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar" ve "makbuzlar ve diğer kâğıtlar" olmak üzere (4) ayrı şekilde sınıflandırılmıştır.²¹⁷

Damga vergisinin mükellefi, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtları imzalayanlardır. Kağıtları imzalayan her iki taraf da bu verginin mükellefidir. DVK'nın 3'üncü maddesi uyarınca da taraflardan birinin resmi daire olması durumunda bu işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler ödemek zorunda bırakılmıştır. Damga vergisinde vergileme nisbi ve maktu şekilde yapılmaktadır.

Gayrimenkul satış işlemleri açısından damga vergisi uygulaması gayrimenkul alım-satımı maksadıyla taraflar arasında yapılan sözleşmeler, gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri, ön ödemeli kount satış sözleşmeleri ile kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri olarak dört farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu işlemleri DVK açısından değerlendirecek olursak;

- DVK'nın 1'inci maddesinin birinci fıkrasına göre; DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre; DVK'da belirtilen kağıtların, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konulmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler olduğu hükme bağlanmıştır. DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda, “I. Akitlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünde, belli parayı ihtiva eden kağıtlardan, mukavelenamelerin, taahhünamelerin ve temliknamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre gayrimenkul satışına ilişkin olarak

²¹⁶ Nedim Tolga SÜER, “Damga Vergisi Kanunu Uygulamasında Belli Para Terimi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 295, Mart 2006, s. 168.

²¹⁷ Ömer PULAT, “Damga Vergisinin Anayasa'ya Aykırılığı Tartışması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 347, Temmuz 2010, s. 87.

taraflar arasında yapılan sözleşmelerin, gayrimenkul satışını ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belge nilteliğinde olması halinde, sözleşmenin damga vergisinin konusuna gireceği ve sözleşmenin ihtiva ettiği bedelin binde 9,48 oranda damga vergisi hesaplanacağı anlaşılmaktadır.

- DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda, "I. Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 8'inci maddesinde belirtilen "Resmi şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri" ile 10'uncu maddesinde yer alan "6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen ön ödemeli konut satış sözleşmeleri" damga vergisi konusuna girmektedir²¹⁸. Her iki sözleşme için damga vergisi oranı binde (0) olarak belirlenmiştir²¹⁹.
- DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda, "I. Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 14'üncü maddesinde belirtilen "Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri" girmektedir. Söz konusu sözleşmelerin damga vergisi oranı binde (0) olarak belirlenmiştir²²⁰.
- Damga vergisinden istisna olan kağıtları belirten DVK'ya ekli (2) sayılı tabloda "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümün 21'inci maddesine göre "Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ve gayrimenkul yatırım fonlarının münhasıran gayrimenkul portföylerine ilişkin alım satım sözleşmeleri ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri" damga vergisinden istisnadır.

DVK'ya göre, düzenlenen bir kâğıdın yazılıp imzalanması damga vergisine tabi olması için yeterli değildir, aynı zamanda herhangi bir hususu ispat ve belli

²¹⁸ 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı "Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 28'inci maddesiyle Damga Vergisi Kanunu'na eklenmiştir.

²¹⁹ Her iki sözleşme için daha önce binde 9,48 olarak belirlenen oran, 03.02.2017 tarihi ve sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile binde (0) olarak belirlenmiştir.

²²⁰ 08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6284 sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 5'inci maddesi ile Damga Vergisi Kanunu'na eklenmiştir.

etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerektiği anlaşılmaktadır²²¹. Bu nedenle, sözleşmeler için damga vergisinin konusu, taraflarca ispat veya belli etmek amacıyla sözleşme konusu edilen işlemdir. Taraflarca ispat vasıtası olmayan veya belli etme fonksiyonu taşımayan sözleşmeler için damga vergisi doğmayacaktır²²². Damga vergisinde vergiyi doğuran olay kâğıtların imzalanmasıyla ortaya çıkar ve bu nedenle vergi sözleşme tarihi itibarıyla hesaplanır. Buna göre damga vergisi, sözleşme tarihi itibarıyla belli olan, karşılıklı edimler itibarıyla tarafları bağlayan, bir hususu ispat ve belli eden ve gerektiğinde ilgili mercilere ibraz edilebilen hususlara ilişkin bedeller üzerinden ödenir. Sözleşme tarihi itibarıyla kesinlik arz etmeyen ve tarafları bağlayıcı olmayan hususlar sözleşmede yer alsa bile damga vergisine konu olmazlar²²³.

3.1.2.3. Harçlar yönünden

Harç, devlet hizmetlerinden yararlanmak için ödenen bir hizmet bedeline katkıdır. Harçlar, genellikle kamu kurumlarının vatandaşlardan ve kurumlardan aldığı işlemler üzerinden alınmaktadır. Örneğin, tapu işlemleri için ödenen harçlar, pasaport veya ehliyet işlemleri için ödenen harçlar, öğrenci belgesi veya diploma işlemleri için ödenen harçlar gibi birçok farklı işlemde harç ödemesi yapılması gerekebilir. Harçların miktarı, devlet tarafından belirlenir ve o işlem için gereken belgelerin teslim edilmesiyle birlikte ödenir. Harçlar, devletin belli bir hizmeti sunmak için harcadığı maliyetleri karşılamayı amaçlar ve bunlar genellikle diğer vergi türleri ile karıştırılmamalıdır.

Ülkemizde 492 sayılı Harçlar Kanununa göre 9 farklı harç bulunmakla beraber konumuzla ilgili olarak Tapu ve Kadastro Harçları, değerlendirme konusu olacaktır.

Tapu ve kadastro harçlarına ilişkin hükümler, 492 sayılı Harçlar Kanunun 4. bölümünde yer almaktadır. Mezkur kanunun 57inci maddesinde harçlar kanunda

²²¹ Nuri DEĞER, “Gayrimenkul Kiralama İşlemlerinde Damga Vergisi Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı 242, Şubat 2013, s.26.

²²² Mehmet BİNGÖL, “Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 363, Kasım 2011, s. 16.

²²³ Metin EREN, “Sözleşmelerde Damga Vergisi Hesaplaması Esnasında Karşılaşılan “Belli Para” Tutarının Tespit Edilmesi Sorunu ve Getirilen Çözüm Önerisi”, **Yaklaşım**, Sayı 243, Mart 2013, s. 408.

Tapu ve kadastro harçlarının konusunu düzenlemektedir “*Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir.*” İfadesi yer almaktadır. Tapu kadastro kanununa göre harçların konusu 57inci madde ifade edilen 4 sayılı tarifede yer alan işlemler, mükellefi bu tarifede anılan kişilerdir.

06.06.2008 tarihinden itibaren; 5766 sayılı Kanunla yapılan değişikle beraber tapu ve kadastro harcının hesaplamasına esas olan değer, emlak vergi değerinden düşük olmamak üzere devir iktisap bedeli olarak değiştirilmiştir.

Mezkur kanunun 58inci maddesi Tapu ve kadastro harçlarının mükellefiyetini düzenlemektedir. 58inci maddeye göre; “*Tapu ve kadastro harçlarını kanuna ekli tarifede belirtilen kişiler; tarifede belirtilmeyen işlemlerde taraflar aksini kararlaştırmamış ise, aşağıda yazılı kişiler ödemekle mükelleftir.*

a) *Mülkiyet ve mülkiyetten gayri aynı hakları iktisap edenler, (İktisap eden kişiler birden fazla ise harcları hisseleri oranınca öderler)*

b) *İpotek tesisinde ipoteği tesis edenler,*

c) *Kadastro işlerinde adlarına tescil yapılanlar,*

d) *Miras sebebiyle çıplak mülkiyetin mirasçı adına tescilinde, çıplak mülkiyet sahibi olanlar,*

e) *Rücülarda rücu eden taraf,*

f) *Bunlar dışında kalan işlemlerde lehine işlem yapılmış olanlar.”*

Şeklide ifade edilmiştir.

Tapu harcının hesaplanmasına esas alınacak değer; Harçlar Kanunu’nun 63’üncü maddesinde belirlenmiştir. Madde hükmüne göre; “*Tapu ve kadastro harcı, emlak vergi değerinden az olmamak üzere devir ve iktisap bedeli (gerçek alım-satım bedeli) üstünden hesaplanır*”.

Yani tapu işleminde mükellefçe beyan edilen değer, harca esas olan değerdir ve emlak vergi değerinden düşük olmaması gerekmektedir. Ancak tapu işlemleri sırasında mükellefçe gerçek alım satım bedeli olarak emlak vergi değerinin altında

bir değer beyan edilmişse, tapu harcı beyan edilen değer üzerinden değil, emlak vergi değeri üstünden hesaplanmaktadır²²⁴.

5766 sayılı Kanunla²²⁵ Harçlar Kanunun 63'üncü maddesinin 2 ve 3'üncü fıkrasında yapılan değişiklik hükmü şu şekildedir.

“Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır.

Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanır”. Bu mevzuat değişikliği ile tapu ve kadastro harç matrahının ne olması gerektiği hakkında yorum farklılıklarına son verilmiştir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesinde 5838 sayılı Kanunla²²⁶ yapılan değişikliği takiben yayınlanan 59 seri no'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğine²²⁷ göre *“Kanunla yapılan düzenleme ile kat irtifakı tesis edilmiş gayrimenkullerin devir ve iktisabında tapu harcının, gayrimenkulün emlak vergisi değerinden az olmamak üzere devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanmasına yönelik uygulamaya açıklık kazandırılmıştır”.*

Kanun koyucu 06.06.2008 tarihi itibarıyla yapılan mevzuat değişikliği ile gayrimenkul alım ve satım işlemlerinde tapu ve kadastro harçlarının hesaplanmasında esas değer olarak alım ve satım bedelinin alınması zorunluluğunu getirmiştir.

3.1.2.4. Banka ve sigorta muameleleri vergisi yönünden

Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesi Banka ve sigortalar vergisinin konusunu tanımlamaktadır. Buna göre; *“Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.”*

²²⁴ KIZILOT vd., **a.g.e.**, s. 486.

²²⁵ 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²⁶ 28.02.2009 tarih ve 27155 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır..

²²⁷ 14.03.2009 tarih ve 27169 sayılı Resmi Gazete

Yani mükellefiyetin ortaya çıkabilmesi için banka ve sigorta şirketlerince her ne şekilde olursa olsun bir işlem tesis edilmeli ve tesis edilen işlem neticesinde kendi lehlerine nakden ya da hesaben para aktarımı yapılması sağlanmalıdır. Bu iki koşulun da birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. BSMV’de vergiyi doğuran olay tahsil esasına bağlanmıştır. Yani bir işlem ifa olursa dahi karşılığında bir para alınmamış ise vergi de doğmamış kabul edilecektir.²²⁸ Buna mukabil eğer banka ya da sigorta şirketi yapılan işlem neticesinde lehine para alınması durumunda işlemin gerçekleşmemesi halinde ise yine vergi doğmayacaktır²²⁹. Buna göre verginin doğması için hem paranın alınması hem de işlemin gerçekleşmesi şartı birlikte vergiyi doğuracaktır.

Gayrimenkul satış işleminde, alıcı kredi kullanımında bulunmuşsa, kredi işleminden doğan faiz, krediyi veren banka veya finans kurumu lehine geçen para olarak BSMV’nin konusuna girmekte ve gayrimenkul satış işlemi açısından vergilendirme işlemi doğurmaktadır.

Ayrıca, bankaların mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin satışı halinde de banka lehine geçen paralar üzerinden BSMV alınmaktadır. Nitekim Danıştay 7. Dairesi’nin E: 68/2659, K: 69/1975 sayılı kararında²³⁰ “Bankanın gayrimenkulünü satması sonucunda lehe kalan farkın matrah olacağı” Danıştay’ın 7. Dairesi’nin E: 1982/3811 ve K: 1984/327 sayılı kararında²³¹ ise “kamulaştırma sonucunda banka veya sigorta şirketi lehine nakden veya hesaben kalan bir para bulunduğuna ve kanunda, her ne şekilde olursa olsun yapılan bütün muameleler dolayısıyla lehe kalan paralar vergiye tabi tutulmuş olup, yükümlülerin rızaları dışında gerçekleşen muamelelerin vergiden istisna edildiğine dair bir hüküm yer almadığından kamulaştırma işleminin de vergilendirilmesi gerektiği” yönündedir²³².

²²⁸ Murat BATI ve Mehmet GÜRER, “Finansal Türevlerin BSMV Karşısında Durumu”, **Yaklaşım**, Sayı 244, Nisan 2013, s. 688.

²²⁹ Mehmet BİNGÖL, “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Matrahında Lehe Alınan Para ve Repo-Ters Repo İşlemlerinde Durum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 313, Eylül 2007, s. 56.

²³⁰ Ömer KAYA, “Döviz Swaplarının BSMV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 245, Ocak 2002, s. 121. (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp> (çevrimiçi) (05.05.2013))

²³¹ <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp> (çevrimiçi) (05.05.2013)

²³² Tuncay ÇETİN, “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde Matrah ve “Lehe Alınan Paralar” Hükümünün Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 225, Mayıs 2000, s. 50-52.& BATI, GÜRER; **a.g.m.**, s. 689.

3.1.3. Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Servet Üzerinden Alınan Vergiler Yönünden Durumu

Ülkemizde servet üzerinden alınan vergiler emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisidir. Emlak vergisi konusu itibariyle gayrimenkul satış işlemini değil, gayrimenkulün ediminden sonra mükellefiyet doğurduğu ve gayrimenkul satış işlemini kapsamadığı için konumuz kapsamında değerlendirilmeyecettir. Ancak gayrimenkulün satış işlemiinde esas alınan “vergi değeri” Emlak Vergisi Kanunu’na göre belirlendiği için, ilerleyen kısımda, Kanunun bu kısmı itibariyle ele alınacaktır. Diğer taraftan, birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de ölüm ya da bağış yolu ile gayrimenkullerin el değiştirmesi olayında, veraset ve intikal vergisi (VİV) alınmaktadır.²³³ Gayrimenkullerin el değiştirme şekline göre yapılan işlem VİV kapsamında ayrıca ele alınarak değerlendirilecektir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK)’na göre verginin konusu, kanunun linci maddesinde ifade olunmuştur. Bu hüküm gereği verginin konusunu; “*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların, veraset yoluyla veya karşılıksız şekilde bir kişiden diğer bir kişiye intikali*” teşkil etmektedir. Ancak konumuz gereği veraset yoluyla intikaller değerlendirme konusu yapılmayacak, ivazsız intikaller değerlendirilecektir. İvazsız (karşılıksız) intikaller Kanun’un 1’inci maddesinde sayılarak Kanun kapsamına alınmıştır.

VİV’in mükellefi, *veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır.*

Muafiyet kapsamında olmayan gerçek ve tüzel kişiler mükellef kapsamına girer. Vergi mükellefiyeti için fiil ehliyeti şartı da yoktur. Mükellefin medeni kanuna göre küçük olması veya tüzel kişilik olması durumunda da mükellefiyete ilişkin hükümler kanuni temsilciler üzerinden yerine getirilecektir.²³⁴ Adi ortaklık durumunda mükellefiyet tesis edilişinde adi ortaklığın bir tüzel kişiliğinin

²³³ Eray MERCAN, “Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı, Zaman Aşımı ve Gecikme Faizi Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı: 108, Aralık 2001, s. 175.

²³⁴ Yakup TOKAT, “İvazsız İntikallerde Vergilendirme ve Kaynak Sorgulaması”, **Yaklaşım**, Sayı 243, Mart 2013, s. 58.

bulunmaması nedeniyle her ortağa hissesi nispetinde mükellefiyet tesis edilecektir.²³⁵.

Türk Vergi Hukukuna kural vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borcu ve yükümlüğünün doğmasıdır. Ancak Veraset ve intikal vergisinde istisnai olarak vergiyi doğuran olay ile vergi borcu doğmakla birlikte aynı anda mükellefiyet doğmamaktadır zira mükellefiyetin tahsisikanunda özel olarak düzenlenmiş olup vergiyi doğuran olay mükellefiyetin tahsisinden ayrılmıştır.

VİV’de matrah, “*intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerleridir.*” Bu değer intikal eden malların iktisabın hukuken gerçekleştiği günkü rayiç değeridir. Veraset ve intikal vergisi için artan oranlı vergi tarifesi uygulanır. VİV’de vergi oranının artışına çeşitli unsurlar neden olmaktadır.

Bunlardan ilki matrahın artışıdır. Diğer unsurlar intikalın veraset yoluyla olması veya veraset dışında ivazsız intikal yoluyla gerçekleşmesine göre değişiklik arz etmektedir.

54 Nolu Veraset Ve İntikal Vergisi Genel Tebliğine göre;

1/1/2023 tarihinden itibaren veraset yoluyla veya ivazsız suretle meydana gelen intikallerde veraset ve intikal vergisi aşağıdaki tarifeye göre hesaplanacaktır.

Matrah	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 1.100.000 TL için	1	10
Sonra gelen 2.600.000 TL için	3	15
Sonra gelen 5.500.000 TL için	5	20
Sonra gelen 10.900.000 TL için	7	25
Matrahın 20.100.000 TL’yi aşan bölümü için	10	30

Tebliğde de görüldüğü üzere 1.100.000 TL’lik matrah diliminde diliminde olup da veraset yoluyla mal iktisap edenler, diğer ivazsız intikallerle mal iktisap edenlere göre daha yüksek bir vergi ödemektedirler. Artan vergi yükümlüleri bazı muvazaalı işlemlerin yapılmasına sebebiyet teşkil etmektedir.²³⁶.

²³⁵ ÖNCEL vd., **a.g.e.**, s. 379-380.

²³⁶ ERSOY, **a.g.e.**, s. 59.

3.2. Gayrimenkul Satış İşlemlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Özel Durumların İncelenmesi

Gerçek kişilerin gayrimenkul satışlarından elde ettiği kazançlar değer artış kazancı (diğer kazanç ve iratlar) ya da ticari kazanç kapsamında gelir vergisine tabi olmaktadır. KVK'da sayılan mükelleflerin gayrimenkul satışlarından elde ettiği kazançlar ise kurumlar vergisine tabidir. Ancak gayrimenkullerin satışlardan elde edilen gelir başka vergilerin konusuna girebilmektedir.

Ülkemizde gayrimenkul satış işlemleri bazı durumlarda KDV'nin konusuna girmemekle beraber söz konusu işlemin bir finansal kuruluştan alınan kredi ya da benzeri bir işlemle sağlanması durumunda BSMV ve damga vergisine de tabii tutulması gerekmektedir. Mezkur işlemin neticesinde taraflar Harçlar Kanununa tabi olup harç öderken müteakip dönemlerde de emlak vergisi ödenecektir. Gayrimenkul satış kazançlarına dair vergilere ilişkin tespit ve bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

3.2.1. Gelir Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi

Gerçek kişilerce yapılan gayrimenkul satış işlemleri gelir vergisi konusuna girmekle birlikte, belirli koşullar altında ticari kazanç kapsamına girmekte, belirli koşullar altında değer artış kazancı kapsamına girerek gelir vergisine tabi olmaktadır. Bu nedenle gayrimenkul satışından elde edilen gelirin geliri vergisinin hangi gelir unsuru kapsamında değerlendirileceği önem arz etmektedir.

3.2.1.1. Ticari kazanç yönünden

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ticari işletmeyi, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme olarak tanımlamıştır²³⁷. Tanım Ticaret Sicili yönetmeliği ile de uyumlu olmakla birlikte yönetmelik ticari işletmenin unsurlarını esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşmak, devamlılık, gelir sağlamak ve bağımsız olmak şeklinde sıralamıştır²³⁸. GVK'nın 37'nci maddesi "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*" hükmüne yer verilmektedir. Ticari organizasyon içinde yapılan faaliyetler de ticari kazanç kabul edilmekte ve ticari kazanç hükümlerine vergilendirme yapılması gerekmektedir.

²³⁷ 13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

²³⁸ <https://www.alomaliye.com/2013/ticaret-sicili-yonetmeligi-eki.pdf> (Çevrimiçi) (02.02.2015)

Ticari işletmenin amacı her ne kadar gelir sağlamak olsa da işletme faaliyetlerinin sonucu zararla sonuçlanabilir, bu durumda da ticari işletme sayılacağı aşîkârdır. Faaliyetlerin devamlılığı; işletme faaliyetlerinin bir defaya mahsus değil sürekli olması, ancak kesintili hallerde de gerçekleşebileceği sezonluk işlerde de devamlılık unsurunun ortadan kalmayacağı gerçeğidir²³⁹. Burada dikkat edilmesi gereken husus ticari işletme faaliyetinin devamlılığının fiziksel mekândan ziyade gerçek işin niteliğine göre değerlendirilmesi gerektiğidir²⁴⁰. Nitekim GVK'nın ticari kazançla ilişkin 37/4, 5, 6 maddesi hükümlerinde;

”Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,

Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,

Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar”

ticari kazanç olarak nitelendirilmiştir. Kanun lafzından anlaşıldığı gibi devamlı olmaları şartıyla, gayrimenkul alım satım ve inşa işlerinin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Devamlılık unsurunu taşımaması halinde yapılacak gayrimenkul alım satım ve inşa işleri GVK'nın 82'nci madde hükmünce arizi kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

104 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde alım-satım faaliyetinin süreklilik arz etmesi ve meslek haline getirilmiş halinde bu faaliyetlerin ticari faaliyet sayılacağı ve elde edilen gelirin de ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Nitekim 31.10.2013-03.11.2013 tarihleri arasında Hakimler Savcılar Yüksek Kurulunca gerçekleştirilen hukuki müzakere toplantılarında da “Gayrimenkul alım satımlarının ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesinde, faaliyetin ticari organizasyon dahilinde yapıldığı ve organizasyonun mevcut olmadığı durumlarda alımlarda veya satımlarda devamlılık

²³⁹ Selma ÇETİNER, Yüksel BOZKURT, Ebru ARMAĞAN, **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku**, Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2004, s. 28-29.

²⁴⁰ ÇETİNER, BOZKURT, ARMAĞAN, **a.g.e.**, s. 28-29.

unsurunun dikkate alınacağı”²⁴¹ belirtilmektedir. Devamlılık unsuruna ilişkin olarak elde edilen gelirin, ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulabilmesi için tek şahsa birden fazla yılda veya aynı takvim yılında aynı şahsa veya farklı şahıslara gayrimenkul satmış olması ve bu kimsenin bu işi sürekli meslek haline getirmiş olması gerekir. Burada ölçü bir işlemin aynı yılda birden fazla tekrar etmesi, diğer bir ifadeyle muamele çokluğudur. Muamelelerde devamlılık, maksatın bulunması, sermaye ayırma, işyeri açılması, personel çalıştırılması durumunda yılda tek bir işlem yapılmış olsa da ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80-12326-2073 sayılı özelgesi ile 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-7393 sayılı özelgesinde²⁴²; *“arsa karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümlerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılmasının gayrimenkul ticareti ile uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilecek gelir ticari kazanç olarak değerlendirileceği”* belirtilmiştir.

Danıştay 3. Dairesinin 24.09.2003 tarih ve E. 2001/2606, K. 2003/4436 sayılı kararı²⁴³ ve Vergi Dava Daireleri, 07.05.2004 tarih E. 2004/20, K. 2004/53 sayılı kararına²⁴⁴ göre birden fazla yılda yapılan gayrimenkul alımlarının aynı şekilde birden fazla yılda satılmasının işlemlerde çokluk ve devamlılık olduğu kanaatine

²⁴¹ <http://hmt.hsyk.gov.tr/toplantilar/2013/idari-yargi/guz/bursa/raporlar/3.%20Daire.pdf>, (Çevrimiçi) (03.02.2015)

²⁴² <http://www.mertek.av.tr/makale.html> (Çevrimiçi) (02.03.2015)

²⁴³ Danıştay 3. Daire 24.09.2003 tarih ve E.2001/2606, K.2003/4436 kararı *“...193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 37’nci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazanç, ticari kazanç olarak tanımlanmış, ikinci fıkrasının (4) işaretli bendinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır. Bir işlemin devamlılık taşıdığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer. Farklı yıllarda iktisap edildikten sonra elden çıkarılan birden çok taşınmaz bulunması, gayrimenkul alım satış işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmekte olup, satışların aynı günde bir kişiye yapılmış olması bu durumu değiştirmemektedir. Bu satışların kazanç sağlama amacı taşımadığını da kanıtlayamayan davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir...”* şeklindedir.

²⁴⁴ Danıştay VDDK 07.05.2004 tarih E.2004/20, K2004/53 sayılı kararı *“...Bir işlemin devamlılık taşıdığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekil anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür.”* yönünde karar vermiştir.

varılmış ve dolayısıyla ticari kazanç hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Burada devamlılık unsuru ikinci satışın yapılması ile gerçekleşmiş kabul edileceğinden dolayı ikinci satışın gerçekleştiği yıldan itibaren ticari kazanç hükmü uygulanacaktır.

GVK'nın 37/5'inci maddesinde “*Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar...*”ın da ticari kazanç olduğuna hükmedilmiştir. Ayrıca “*veraset suretiyle iktisap edilen gayrimenkullerin*” parça parça satılmasıyla satışta çokluk ortaya çıksa bile ticari faaliyet olarak kabul edilmemektedir. Veraset yoluyla iktisap edilen gayrimenkulün ticari işletmenin aktifinde yer alması ya da ticari işletme aktifine dâhil edildikten sonra satılması söz konusuysa ticari kazançtan söz edilecektir.

3.2.1.1.1. Üst hakkının ticari kazanç açısından irdelenmesi

Medeni Kanun'nun 826'ıncı maddesine göre üst hakkı; taşınmaz sahibinin, üçüncü kişi veya kişilere taşınmaz üzerinde/altında yapı inşa edebilme veya yapıyı muhafaza edebilme yetkisini veren nispi nitelikte hak olarak tanımlanabilir.²⁴⁵ Arsa sahibi elinde zaten bulundurduğu tekелci, mutlak ve malvarlıksal bir hak olan mülkiyet hakkını kullanmaya devam ederken üst hakkı sahibine arsa üzerinde ya da altında inşaat yapma ya da muhafaza etme ödevi yüklenir.

Arsa sahibinin sahip olduğu mülkiyet hakkını nispi hak niteliğindeki üst hakkından ayıran en önemli unsur mülkiyet hakkının mutlak olmasıdır. Bazı alacak hakları tapu siciline şerh verilerek eşyaya bağlı borç niteliği kazanır, ancak mülkiyet hakkı gibi aynı hak niteliği taşımaz. Aynı hakkın kullanma (usus), yararlanma (fruktus), tasarruf yetkisi (abusus) gibi müdahalesiz yetkileri vardır. Fakat burada üst hakkı sahibi inşaatın maliki niteliğindedir.

Üst hakkı, başkasına ait taşınmaz üzerinde/altında yapı inşa ederek ya da mevcut yapıyı muhafaza ederek, söz konusu yapının maliki olma yetkisini sağlaması açısından, üstün alta tabi olması kuralının istisnasını oluşturmaktadır²⁴⁶. Malik olma yetkisini taşıması sebebiyle, üst hakkı sahibi, inşaatın maliki sayılmıştır. Üst hakkı

²⁴⁵ Kemal OĞUZMAN ve Nami BARLAS; **Medeni Hukuk**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 413.

²⁴⁶ Mehmet Serkan ERGÜNE, “Üst Hakkının Tasarruf İşlemlerine Konu Olmasına İlişkin Hukuki Sorunlar”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 66, Sayı: 1, 2008, s. 275.

sahibine verilen asli zilyetlik niteliğindeki bu hak arazinin maliki ile inşaatın malikinin ayrı kişiler olması sonucunu doğurmaktadır.

Mülkiyet hakkı bir bakıma elbirliği ile zilyetlik niteliği taşıdığından üst hakkından ayrı olarak devredilmesi ya da haczedilmesi mümkün değildir. Mülkiyet hakkı üst hakkına bağlıdır ve üst hakkının son bulmasıyla ortadan kalkar²⁴⁷. Üst hakkı ve bu hakla birlikte inşaat faaliyeti neticesinde üst hakkı ve bina olarak itfa edilesi lazım gelen iki iktisadi kıymet oluşur. Üst hakkının ve bu hakka istinaden inşa edilen yapının nasıl itfa edileceğine ilişkin bazı konuların irdelenmesi gerekmektedir. Tesis edilen üst hakkı mülkiyet devri ya da kiralama işlemi değildir. Satış ve kiralama olmadığından, amortisman ve özel maliyet uygulamalarına tabi olup olmadığı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Üst hakkı tesisi ile amaçlanan başkasına ait taşınmaz üzerinde bir yapı inşası ya da mevcut yapının muhafazası olmakla birlikte, hakkın tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına taşınmaz olarak kaydedilmesi ve hakkın dayanağı bağlı olarak yapı inşa edilmesidir. Lakin bu hakka kullanılarak bir yapı inşa edilmemiş olması da mümkündür. Bu gibi durumlarda üst hakkı sahibi, üst hakkı tesis sözleşmesindeki hakkına dayanıp öncesinde inşa etmeyi amaçladığı yapı konusundaki gelecekte beklediği avantajlı durum sebebiyle, bu yapıyı yapmak yerine tesis edilen hak bedelinden daha fazla bir gelir elde etmek amacıyla üst hakkını devretmesi söz konusu olabilir. Söz konusu devir işlemi KVK'nın taşınmaz satış istisnasını düzenleyen 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından yararlandırılabilir²⁴⁸.

KVK'nın taşınmaz satış istisnasını düzenleyen 5'inci maddesinin 1. fıkrasının (e) bendine göre²⁴⁹, *“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı”* vergiden istisnadır. Faaliyet konusu taşınmaz olan

²⁴⁷ Mustafa Reşit KARAHASAN, **Türk Medeni Kanunu Eşya Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara 1977, s. 1080.

²⁴⁸ M. Burçin DİKMEN, “Faaliyet Konuları Taşınmaz Ticareti Olan Kurumlar İle Asıl Faaliyet Konuları Yanında Taşınmaz Ticareti İle de Uğraşan Kurumlarda Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasının Uygulanması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 358, Haziran 2011, s. 74.

²⁴⁹ 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7061 sayılı “Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 89'uncu maddesiyle değiştirilmiştir.

kurumların aktiflerine kaydettikleri ve üzerinde yapı inşa etmek istedikleri taşınmazları, ortak veya ilgili veya ilişkili kişilere devretmeleri (emsallere uygunluk ilkesine göre) ve sonrasında bu taşınmaz üzerinde kurum lehine üst hakkı tesisi ederek üst hakkı bedelinin vergi dışı bırakılması söz konusu olabilir. Söz konusu işlem ile koşulların sağlanması durumunda, taşınmazın devrinden doğan kazancın KVK'nın 5/1-e maddesi gereğince istisnadan yararlanmasına mümkündür. Böyle bir durumda, kanun koyucunun öngörmediği ya da kasten bırakmış olduğu ancak fiilen oluşan bir boşluk sebebiyle vergiden kaçınma müessesesi işlerlik kazanmış olacaktır.

3.2.1.1.2. Kat karşılığı arsa tesliminin ticari kazanç açısından irdelenmesi

“Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi” olarak nitelendirilen, arsa karşılığında konut ve veya işyerlerinin sözleşme içeriğinde belirlendiği karma nitelikteki akit ile arsa sahibi ya da sahipleri, kat mülkiyeti edinmek maksadıyla arsalarını yüklenici kişi ya da kurumlara vermektedirler. Mülkiyet sahiplerinin arsa payı karşılığı olarak aldıkları konutları ya da işyerlerini satmaları halinde elde edilecek kazançların vergilendirip vergilendirilmeyeceği ve bu gibi kazançların vergilendirilmesinde GVK açısından hangi gelir unsuru kapsamında değerlendirileceği tartışma konusudur.

Kat karşılığı arsa teslimi sözleşmesinin kurulmasıyla arsa sahibi arsanın mülkiyetini, müteahhide devredilebilmekte ya da sadece müteahhide verilmesi planlanan bağımsız bölümlerin arsa payları üzerine “kat irtifakı hakkı” tesis edilmesi sağlanarak söz konusu payla müteahhide devredilebilmektedir. İnşaatın tamamlanması ile yapı kullanma izin belgeleri belediyeden alınmaktadır. Söz konusu işlemde vergiyi doğran olayın vuku bulduğu tarih önem arz etmektedir. Buna göre vergiyi doğuran olay; bağımsız bölümlerin tapuya tescilinin yapılması, iskân ruhsatının alınması ya da fiilen kullanıma terk edilmesinin gerçekleştiği tarihlerden biri olarak kabul edilmektedir. İnşaat tamamlanması beklenmeden kat irtifaklı yapılan devirlerde, bu sadece bu satışlar satışlarla sınırlı olacak şekilde, kat irtifakının ilgililer adına tescili tarihinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği görüşü mevcuttur²⁵⁰.

GVK'nın “*Ticari Kazancın Tanımı*” başlıklı 37'inci maddesinde ticari kazanç kapsamında değerlendirilecek faaliyetlerin neler olduğuna değinilmiştir. Madde

²⁵⁰ Süleyman GÜÇLÜ, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibi Açısından Gelir Vergisi Kanunu Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 254, Kasım 2009, s. 98.

hükmünce; gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde etmiş oldukları kazançlar ile satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak belirlenmiştir.

Burada faaliyetlerin bir organizasyon içinde ve devamlı olması koşulları dikkate alınmamakta, her iki koşul gerçekleşmemiş olsa da ticari bir organizasyon olmasa dahi işlemler devamlılık arz edecek nitelikte ise gayrimenkul satışından elde edilecek gelir yine ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

3.2.1.1.3. İntifa hakkı tesisinin ticari kazanç açısından irdelenmesi

Gerçek kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların üzerinde kurulan intifa hakkı tesisi de idari yargıda uyuşmazlıklara sebep olan diğer bir konudur. İhtilaf konusu vergi idaresinin intifa hakkı tesis işlemini, GVK'nın 70'inci maddesindeki kiralama işlemi olarak kabul etmesi ve gayrimenkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi tutmasıdır. İdarenin intifa hakkını bir kiralama işlemi gibi kabul ederek işlem yapması nedeniyle, söz konusu irat üzerinden GVK'nın 94/5'inci hükmü gereğince stopaj yapılması gerekmektedir (G.V.K'nın 86/1-c bendi de dikkate alınarak) elde ettiği geliri yıllık beyanname ile beyan etmesi gerektiği görüşündedir.

Mükellefler ve/veya vergi sorumluları ise söz konusu işlemlerin GVK'nın 70'inci maddesinde ifade edilen kiralama işlemi olmadığı gayrimenkul sermaye iradı şeklinde vergilendirilmesinin mümkün olmadığı görüşündedirler²⁵¹. Gerçek kişilerin

²⁵¹ Konuyla ilgili olarak Danıştay 4. Daire "...Türk Medeni Kanununun 717.maddesiyle "intifa hakkı" aynı bir hak olarak nitelenmiş, sahiplerine üzerine tesis olunduğu şeyden tamamı ile istifade etmek hakkını bahşedeceği belirtilmiştir. Ayrıca 718.maddede "Hilafına bir kayıt bulunmadıkça, mülkiyete dair hükümler menkul ve gayrimenkul intifa haklarının iktisabında ve tescilinde tatbik olunur" denilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 73.maddesinde "kira" gibi tamamen şahsi bir hakkı ifade amacıyla kullanılan "intifainabırakılma"nın, bir gayrimenkul üzerinde aynı bir hak olan "intifa hakkı" tesisiyle aynı anlamda kabulü mümkün değildir. Bu nedenle bir gayrimenkul üzerinde tesis edilen "intifa hakkı" karşılığında alınan bedelin, Gelir Vergisi Kanununun 70, 72.maddeleri karşısında gayrimenkul sermaye iradı sayılması ve bedelsiz devirlerde ise ilgilileri 73.madde uyarınca emsal kira bedeli esasına göre vergilendirilmesi söz konusu olamaz." şeklinde karar vermiştir (Danıştay 4. Daire 10.12.1982 tarih ve E:1982/4060, K:1982/4519). Verilen bu kararla; kiralama ile intifa hakkı tesisi işlemleri birbirinden ayrılarak Medeni Kanuna göre yapılan gayrimenkuller üzerinde intifa hakkı tesisi işlemlerinin bir kiralama işlemi niteliğinde olmadığı ve GVK'nın 70. ve devamı maddeleri uyarınca vergilendirilmemesi yönünde hüküm tesis edilmiştir. Son olarak 2009 yılında Danıştay 4. Daire "... yasada intifa hakkı bedelinin gayrimenkul sermaye iratları arasında sayılmaması nedeniyle intifa hakkı bedelinin bir kiralama bedeli olarak kabulü gerektiği belirtilerek kıyas yoluyla vergilendirme yapılmasının vergilerin yasallığı ilkesi gereğince hukuka aykırı olduğu, bu durumda; kiralama bedeli olarak kabulüne hukuken imkan bulunmayan ve kanunda gayrimenkul

ticari işletmelerinde envantere dâhil olan taşınmazlar üzerinde hak tesis edilmesi ticari faaliyet kapsamında doğan bir hasılat sağlayacağından ticari faaliyetin içinde vergilendirilmesi söz konusudur. Bun göre bu tür işlemler ticari kazanç kapsamında vergilendirilecektir. Ancak birtakım yargı kararı ve özelgeler işlemlerin kiralama işlemi olduğuna ilişkindir. Örneğini; Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin 27.01.2004 tarih ve E: 2001/116, K: 2004/707 sayılı Kararında “...tapuya tescil edilen irtifak hakkının Medeni Kanunun 632'nci Maddesine göre gayrimenkul niteliği taşıdığı görülmüş olup, olayda tesis olunan irtifak hakkı ile karşılığında tahsil edilen bedel bir kiralama işleminin unsurlarını oluşturduğundan...” denilmektedir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E:2006/3348, K:2008/2305 sayılı Kararında²⁵² da “tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kaydedilen, bağımsız ve sürekli nitelikte olduğu anlaşılan üst hakkının, taşınmaz olarak değerlendirilmesi gerektiği, ancak bu hakkın tesisinin satış işlemi niteliği taşımadığı” ifade edilmiş ve Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

sermaye iradı olarak tanımlanmayan intifa hakkı tesisine ilişkin bedelin tevkifat yapma zorunluluğu bulunan ödemeler arasında yer almaması nedeniyle dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılması yönünde İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin verdiği 30.04.2008 günlü ve E:2007/2134, K:2008/1636 sayılı Kararın bozulması istemi, kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine, İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin verdiği 30.04.2008 günlü ve E:2007/2134, K:2008/1636 sayılı Kararın onanmasına karar verilmiştir.” yönünde bir hüküm vermiştir. (Danıştay 4. Daire 12.03.2009 günlü ve Esas No: 2008/7624, Karar No: 2009/1217) Bu şekilde intifa hakkı tesisine yönelik ihtilaf konusu husus mükellef lehine yorumlanmış bulunmaktadır. Erdal KOYUNCU, “İntifa Hakkı Tesisi İşlemlerinin Gayrimenkul Sermaye İratları Kapsamında Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 252, Eylül 2009, s. 87. &www.danistay.gov.tr. (çevrimiçi) (18.11.2014)& **Vergi Sorunları Dergisi** (Yargı Kararları Bölümü), Mart 2009, Sayı: 246-247-248-249)

²⁵² Danıştay 4. Daire E:2006/3348, K:2008/2305 sayılı Kararı “... Uyuşmazlık konusu olayda, tapu kütüğünün ayrı bir sayfasına kaydedilen, bağımsız ve sürekli nitelikte olduğu anlaşılan üst hakkının, Mahkeme kararında da belirtildiği üzere, Medeni Kanunun 704 üncü maddesi kapsamında taşınmaz olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak bu hakkın tesisi, Mahkeme kararında belirtildiği gibi bir satış işlemi niteliği taşımamaktadır. Zira üst hakkında Medeni Kanunun 826 ncı maddesinde açıklandığı şekliyle, bir taşınmazın altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisinin üçüncü kişiye verilmesi söz konusudur. Üst hakkı tesisinde arazi malikinin mülkiyet hakkı devam eder. Arazinin maliki, arazisini satın, devredebilir. Arazi malikinin mükellefiyeti, resmi senetteki hükümlere uygun olarak, üst hakkı sahibinin inşaat yapmasına ve yaptığı inşaatı muhafaza etmesine katlanmaktadır. Diğer bir anlatımla, arazi sahibi, arazisinin altında veya üstünde bir yapı yapma veya mevcut bir yapıyı muhafaza etme yetkisini üçüncü kişiye belirli süre ve şartlar dâhilinde devretmekte, arazisinin üçüncü kişi tarafından kullanılmasına rıza göstermektedir. Dolayısıyla, üst hakkı tesisıyla, arazinin mülkiyeti üçüncü kişiye geçmemekte, satış işleminde olduğu gibi “mülkiyetin nakli” söz konusu olmamaktadır. Bu durumda, üst hakkı kurulması işlemi, bir taşınmazın kiralanması niteliğinde olduğundan, üst hakkı bedeli üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin 5/b bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.” şeklinde karar vermiştir. **Vergi Sorunları Dergisi** (Yargı Kararları Bölümü), Mart 2009, Sayı 246.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.01-2010- GVK-70-6-644 sayılı özelgesinde yer alan “ ... Buna göre, söz konusu taşınmaz üzerinde ... A.Ş. adına tapu kütüğünde intifa hakkı tescil ettirilmesi karşılığında anılan şirket tarafından yapılacak ödemelerin, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir...” ifadesinden, intifa hakkı tesisi karşılığında alınan bedelin GVK'nın 70'inci maddesi kapsamında gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerektiği ve bu hüküm çerçevesinde gelir vergisine tabi olacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca konuya ilişkin Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin E:2001/116, K:2004/707 sayılı kararı ve özelgeler²⁵³,²⁵⁴ mevcuttur. Gelir İdaresi hak tesisi işleminin, gayrimenkul sermaye iradının unsurlarını taşıdığı düşüncesindedir²⁵⁵.

Yaşanan sorunların çözülebilmesi için intifa hakkı tesisi nedeniyle elde edilecek gelir vergisinin hangi gelir unsurunun kapsamına girdiğine ilişkin daha net bir yasal bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

3.3.1.2. Değer artış kazancı yönünden

Gayrimenkul alım-satımından elde edilen gelirlerin değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi esas olmakla birlikte, ticari amaçla gerçekleştirilmesi hali saklıdır. Gayrimenkul alım satım işlemi neticesi itibariyle elde edilen gelirin GVK'nın 2'nci maddesinde sayılan gelirin unsurlarının hangisi kapsamında değerlendirileceği gelirin niteliği ve devamlılığına bağlıdır. GVK'nın mük. 80/6'ıncı maddesinde 70'inci maddesine atıf yapılmıştır. Madde hükmü devamında dört bent halinde sıralanmış mal ve hakların iktisap tarihinden itibaren başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılmaktadır. İlgili madde hükmüne “*gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları*

²⁵³ Danıştay 9. Daire E:2001/116 K:2004/707 sayılı Kararı; “Tapuya tescil edilen irtifak hakkı Medeni Kanunu'nun 632'nci maddesine göre gayrimenkul niteliği taşıdığından olayda tesis olunan irtifak hakkı ve karşılığında tahsil edilen bedel bir kiralama işleminin unsurlarını oluşturduğundan...”denilmiştir. Ayrıca Danıştay 4. Daire E: 2006/778, K: 2008/2304 sayılı kararı, Danıştay 4. Daire E: 2007/3348, K: 2008/2305 sayılı kararı benzer yöndedir. (KOYUNCU, a.g.m., s. 87; www.danistay.gov.tr. (çevrimiçi) (20.11.2014); **Vergi Sorunları Dergisi** (Yargı Kararları Bölümü), Mart 2009, Sayı: 246-247-248-249)

²⁵⁴ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.1.GİB.4.07.16.01/KVK.2008.ÖZ.27 sayılı, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-70-12961/17206 sayılı ve 06.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-70-12345/5098 Özelgeleri (Mehmet Ali ALP, “Gerçek Kişilerin Sahip Olduğu Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Tesisinin Gelir Vergisi Açısından Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 282, Mart 2012, s. 193)

²⁵⁵ ALP, a.g.m., s. 191. & Murat BATI, “Gayrimenkul Satış Kazançlarının Ticari Kazanç Kapsamında Değerlendirilmesi”, **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı 3, Eylül 2014, s. 215-223.

gayrimenkuller” ile “kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılması hali” de dahil edilmiştir. GVK’nin mük. 80’inci maddesinde geçen elden çıkarma kavramı, anılan mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığı devir ve temlik, devletleştirilmesi, kamulaştırılması, trampa edilmesi ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Değer artış kazancının gayrimenkulün elden çıkarılması sebebiyle ortaya çıkması halinde de vergilendirmede iktisap tarihi esas olacaktır, zira kanunun lafzı verginin doğumunu süreye bağlamıştır. İktisap tarihi itibarıyla 5 yıl içinde elden çıkarılacak mal ve haklar vergiye tabi olacak, 5 yıldan sonra elden çıkarma söz konusu olursa vergilendirme gerçekleşmeyecektir. Burada vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih esas itibarıyla iktisap tarihidir ve bu tarihin doğru olarak tespiti vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilecek sorunları da önleyici nitelikte olacaktır. Uygulamada ortaya çıkabilecek sorunları önleyici ve açıklayıcı olacağı münasebetiyle Gelir İdaresi Başkanlığı 76 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri’ni²⁵⁶ yayımlamıştır²⁵⁷. Vergilendirme hususunda tereddüt yaratabilecek hususun iktisap tarihi olması sebebiyle de açıklamalarda iktisap tarihi esas alınmıştır. Sirküler iktisap

²⁵⁶ 25.03.2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayılı Değer Artışı Kazancı Sirküleri.

²⁵⁷ Söz konusu sirkülerde “Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanunu’nun 705’inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır. Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir. Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir. Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir. Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nün 16.03.2010 tarih ve 2010/4-1697 sayılı Genelgesi’nde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır. Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir. Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.” şeklinde açıklama yapılmıştır. Fatih GÜNDÜZ, “Değer Artışı Kazancında Gayrimenkulün İktisap Tarihinin Tespiti”, **Yaklaşım**, Sayı 225, Eylül 2011, s. 365.

tarihine esas alınacak tarihi birtakım durumlarda fiili kullanım tarihi olarak ele almakla tapuya tescil tarihini iktisap tarihi olarak değerlendirmektedir.

Vergi hukuku kamu hukuku ile yoğun ilişki içinde olmakla birlikte birtakım durumlarda özel hukuk hükümlerinden de yararlanmaktadır. Bu anlamda vergi hukuku bazı kısımları itibariyle medeni hukuk, borçlar hukuku ve ticaret hukuku ile de bütünlük arz eder. Türk Medeni Kanunu'nun 705'inci madde hükmü gereği esas olarak tapuya tescili mülkiyetin kazanılması için kurucu nitelik olarak ifade etmektedir. Aynı hakların tescilinde niteliği itibariyle önceliğini göstermesi tescil tarihinde yadsınamaz özelliğindedir. Nitekim tescilin mutlaklığı ilkesi çerçevesinde de taşınmazlar üzerinde hak kazanımı ancak tapu siciline yapılan tescille mümkündür. Madde hükmü *“Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur” ifadesi ile net olarak tescilin kurucu niteliğini ortaya koymaktadır. Madde devamında “Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hâllerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır”* hükmü ile tescilin fiili ya da ekonomik (iktisadi) tasarrufun sağlandığı tarihinden önce veya sonrasında gerçekleştirildiği istisnai durumlarda mülkiyetin tescilden önce de kazanılabileceğine değinmektedir.

Burada da iktisap tarihi olarak ele alınması gereken tarihin ne olacağı önem arz etmekte uygulamada duraksamalara yol açabilmektedir. İktisap tarihi hususunda, hakkın kazanılması anlamında, medeni hukuk ilkeleri (tescil tarihi) esas olmakla birlikte, borçların yerine getirilmesi anlamında ise vergi hukuku ilkeleri geçerli olmaktadır.²⁵⁸ Esasen hukuki uyumsuzlıklarda tescil kuvvetli bir delil niteliği taşıyacaktır, fakat kişiler arasında muvazaaya konu işlemler gerçekleştirilmesi de mümkündür; bu gibi hususlarda da vergi hukuku ilkelerinde uygulanan muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması özel hukukta da yerini alacaktır.²⁵⁹ Bilindiği üzere, *“Vergilendirilmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır (VUK madde 3)”* ve bu itibarla tapuya tescil öncesi fiili tasarruf veya kullanım varsa gerçek iktisap tarihi esas alınacaktır. Satım sözleşmesi ile yapılan gayrimenkul satışlarında, sözleşme içeriğine uygun olarak alıcıya tapuda tescilin

²⁵⁸ Hakkı SAYAN, “Gayrimenkul (Taşınmaz) Satışlarında Değer Artış Kazancı ve Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 315, Kasım 2007, s. 34.

²⁵⁹ SAYAN; Gayrimenkul..., **a.g.m.**, s. 34.

yapılıp teslim edilmesi veya tapu tescilinden önce satın alanın gayrimenkulü teslim aldığı örtük ya da açık bir şekilde ifade ettiği gayrimenkul alımlarında iktisap tarihi teslim alınma tarihi olacaktır.

Kat irtifakı esas olarak kişilerin haklarını koruma anlamında da yapılan işlemlerden bir tanesidir. Uygulamada devam eden inşaatlarda hakkın korunmasına hizmet etmesi için bağımsız bölümlerin kat irtifakı kurularak tapuya tescili söz konusu olabilmektedir. Kat irtifakının kurulması üçüncü şahısların hakkını korumak ve taraflara karşı işlemler itibariye uyumsuzluk oluşması halinde önleyici nitelik göstermekte ve tapu kütüğüne kaydı esas ve mülkiyet hakkına kavuşacak kişiye bağımsız bölümün kat mülkiyetine çevrilmesi hakkında aynı güvence sağlamaktadır. Esasen kat irtifakı sözleşmenin kurulması, ifa süreci ve tamamlanan bağımsız bölümlerin teslimi, kat irtifakının kurulması ve nihayet kat mülkiyetinin kazanılması hak kazanımının da aşamalarını gösteren açık bir süreçtir. Buradan hareketle devam eden inşaat üzerinde bağımsız bölümün kat maliki üzerine tescilin yapıldığı tarih kat irtifakına ve nihayetinde kat mülkiyetine dayanacağından fiili-iktisadi tasarrufun gerçekleştiği tarih dikkate alınmalıdır.

Uygulamada inşaatın tamamlandığı ancak bağımsız bölümün kat mülkiyetine çevrilmediği durumlara sıkça rastlanmaktadır. Bu hallerde vergilendirme işlemi olayın gerçek mahiyeti esas alınarak gerçekleştirilecektir. Bu hallerde bağımsız bölümün kişiler adına irtifak tesisi fiili-iktisadi tasarrufun gerçekleştiği tarih dikkate alınacaktır. Nitekim Danıştay da bir Kararı'nda²⁶⁰; *“inşaat halinde satışı yapılan bölümler için özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan yani taraflar arasında çıkabilecek uyumsuzlukların önlenmesi veya üçüncü şahısların hakkının korunması amacıyla kat irtifakının kurulması ve inşa halindeki bölümlerin tapuya tescili gibi işlemler yapılmaktadır. Bu tür işlemlerin yapılmış olması inşa halinde satılan bölümler açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği veya teslim edildiği anlamına gelmez. Söz konusu satışlarda vergiyi doğuran olay ancak teslimle meydana gelir. İnşaat işlerinde teslimin yapılabilmesi için inşaatın tamamlanması ve kullanılabilir halde olduğunu gösteren yapı kullanma belgesinin (iskan raporu) alınması gerekir...”* şeklinde açıklamalara yer vererek mevcut duruma uygun karar vermiştir.

²⁶⁰Danıştay 11. Daire E: 1995/2099; K:1995/1823 sayılı kararı. (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi) (16.12.2014)

Değer artış kazancı sayılan gayrimenkul alım-satımlarında, kazancın safi tutarının tespiti bir diğer sorundur. Daha önce de ifade ettiğimiz üzere, gayrimenkulün alım bedeli ile satım bedeli arasındaki fark üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır. Ancak buradaki alım bedelinin tespiti ve safi tuatarın hesaplanmasında dikkate alınması gereken giderler vergilendirme açısından özellik arz etmektedir. GVK'nın mükerrer 81'inci maddesine göre “*Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur*” hükmü yer almaktadır. Madde hükmü irdelendiğinde öncelikle gayrimenkulün maliyet bedelinin ne olduğu ile maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınacak giderlerin maliyete eklenmesi hususları ayrıca irdelenmelidir.

VUK değerleme hususunu Kanun içinde bir kitap olarak ayrıca ele almıştır. VUK madde 258'de değerleme; “*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir*” olarak tanımlanmıştır. Yine VUK madde 269'da iktisadi işletme bünyesindeki gayrimenkullerin “maliyet bedeli” ile değerlendirileceği ifade edilmiştir. Maliyet bedeli ise VUK'un 262'nci maddesinde “*iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır. Esas problem, GVK mükerrer madde 81'de yer alan “maliyet bedeli” ifadesinin açık olmamasıdır. VUK'da yer alan maliyet bedeli, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkulleri kapsamaktadır. Buna göre değer artış kazancı açısından bir gerçek kişinin, sahibi olduğu bir gayrimenkulü iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde satması halinde yapılcak vergilendirmede, esas alınacak olan maliyet bedelinin ne olacağı açık değildir. Bu işleme tabi gayrimenkul, bir iktisadi işletme bünyesinde olmadığı için söz konusu maliyet bedeli nasıl tespit edilmelidir. Kanunu'nun lafzından hareket edilirse, söz konusu maliyet değerinin satın alma değeri olduğu, VUK'da yer alan maliyet değerinin açıkça iktisadi işletmeye dahil gayrimenkulleri kapsadığı ve gerçek kişilere ait gayrimenkulleri kapsamadığı açıktır.

Bir diğer özellikli husus, GVK mükerrer madde 81'de safi tutarın hesaplanmasında “*elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan*

giderlerin ve ödenen vergi ve harçların” elde edilen kazançtan indirilebileceği ifadesi yer almaktadır. Buna göre, gayrimenkulün satın alınmasına ilişkin katlanılan KDV, finansman giderleri (kredi faizi vb.), kur farkları ve hatta satın alırken ödenen tapu harçları, sözleşmeyle satın alınmışsa ödenen damga vergisi, noter masrafı ve hatta intifa hakkı bedeli gibi birçok giderin indirim konusu edileceği hususunda bir tereddüt hasıl olmaktadır. Halbuki iktisadi işletmeye dahil gayrimenkullerde bu tür bir tereddüt söz konusu değildir. Örneğin intifa hakkının maliyete eklenmesi konusu tartışmalıdır. Danıştay kararlarında intifa hakkı maliyet unsuru olarak görülmüş ve gayrimenkul satın alma bedeline eklenmesine hükmedilmiştir²⁶¹.

3.2.1. Kurumlar Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi

Çalışmanın bu kısmında KVK hükümlerinden hareketle kooperatifler, gayrimenkul satış kazancı istisnası, yenileme fonu, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları açısından değerlendirmelerde bulunulacaktır.

3.2.2.1. Kooperatifler açısından değerlendirme

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun 1’inci maddesinde kooperatifler *“Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere kooperatif denir”* şeklinde tanımlanmıştır. Kooperatifler KVK’nın 1’inci maddesinde belirtilen mükelleflerden biri olmakla birlikte, diğer kurumlar vergisi mükelleflerine göre gerek ortaklık yapısı gerekse ekonomik amaç bakımından ciddi farklılıklar göstermektedir.

Kooperatifler ticaret şirketlerinden farklı olarak, kar dağıtmak amacıyla kurulmaları yasal olarak yasaktır.²⁶² Kooperatiflerin, ortaklarının/üyelerinin ihtiyaçlarını piyasa bedelinin altında karşılamaktır. Söz konusu ihtiyaçlar; iktisadi veya mesleki olabileceği gibi ve kişinin geçimine aitte olabilir. Kooperatif bu ihtiyaçları karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle karşılamakta ve

²⁶¹ Danıştay 4. Daire E: 2008/4394; K: 2009/2552 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, erişim 22.11.2020).

²⁶² Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara 2008, s. 126.

ortaklarının çıkarlarını korumaktadır. Bu sayede kooperatif kar ederek dağıtmamakta ve ortakların servetlerinde bir artışa neden olmamakta, ancak sağlarken, ortağın ihtiyaçlarını karşılayarak ve çıkarlarını koruyarak, daha önceden edinilmiş gelirlerin veya servetin en iyi şekilde kullanılmasını, değerlendirilmesini ve muhafaza edilerek, korunmasını sağlamaktadır.²⁶³

KVK'nın "Muafiyetler" başlıklı 4/1 fıkrasının (k) bendinde²⁶⁴ belirli şartlar dahilinde kooperatifler vergiden muaf tutulmuştur.²⁶⁵ Buna göre kooperatifler kurumlar vergisinden tutulmakla beraber, muafiyetin belirli şartlara bağlanması nedeniyle tüm kooperatifler muafiyete tabi olamamaktadırlar.²⁶⁶

Kooperatiflerin KVK'dan muaf olmalarına ilişkin hükmü düzenleyen madde de kurumlar vergisi muafiyetine tabi olmak isteyen kooperatiflerin kendi ortakları dışında kişilerle işlem yapmamaları şartı önemli bir husustur. Eğer kooperatif ortakları dışında kişilerle iş yaparsa ve ana sözleşmelerinde buna ilişkin hükme yer vermemişse muafiyetten yararlanamayacaktır. Söz konusu hükümde belirtilen ortak dışı işlemler²⁶⁷ sadece kooperatife ortak olmayanlarla yapılan işlemleri

²⁶³ İsa AYDEMİR, "Danıştay İçtihatları Işığında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 380, Nisan 2013, s. 168.

²⁶⁴ Söz konusu bent, "Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar" şeklindedir.

²⁶⁵ Muhittin BEKLER, "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 4'üncü Maddesinin Kooperatiflerle İlgili (k) Bendi Hükümünün Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 343, Mart 2010, s. 89.

²⁶⁶ Doğan ŞENYÜZ, **Açıklama ve Yorumlu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 157.

²⁶⁷ Ortak içi işlem, kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen ve sadece ortaklarla gerçekleştirilen işlemleri ifade etmektedir. Kooperatifler Kanunu'nu ortak dışı işlem yapılmasını yasaklamamıştır, ancak bu işlemler KVK'da kooperatiflerin muafiyetini ihlal eden bir işlem olarak kabul etmiştir. Muhittin BEKLER, **a.g.m.**, s. 90-91.

kapsamamakta, kooperatifin ana sözleşmesinde ortaklarla yapılacağı ifade edilen işler dışında kalan işleri de kapsamaktadır. Danıştay'da aynı yönde karar almıştır.²⁶⁸

Çalışmamız ile ilgili olarak yapı kooperatiflerinin, sahip oldukları arsayı kat karşılığı vererek her bir hisse için birden fazla işyeri veya konut elde etmesi halinde söz konusu gayrimenkul edinimi ortak dışı işlem sayılacaktır. Lakin her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edinimi gerçekleşmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Nitekim Danıştay kararları da bu yöndedir.^{269 270} Örneğin Danıştay Üçüncü Dairesinin bir kararında başkasının arsası üzerine kat karşılığı yapılan inşaat ortak dışı işlem kabul edilmiştir.²⁷¹

KVK'nın "Muafiyetler" başlıklı 4/1 fıkrasının (k) bendinde, ".....Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz" ifadesinde belirtilen "hisse" kavramının neyi ifade ettiği belirsizdir. Söz konusu hükümde geçen "hisse" kavramı ile kooperatif ortaklarının kooperatife ait arsadan arsa paylarına tekabül kısım mı yoksa ortakların ortaklık paylarına denk gelen hisse paylarını mı anlaşılmalı ya da her iki duruma göre çıkarılan hisse paylarını anlaşılmalıdır. Söz konusu belirsizlik nedeniyle farklı soruları ortaya çıkmaktadır. KVK'ya göre kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmesi için kooperatifin sadece ortak içi işlem yapması gerekmektedir. Bu nedenle hisse kavramının farklı yorumlanması halinde bir hisse payına birden fazla konut veya işyeri tekabül edebilmekte, bu da ortak içi dışı kabul edileceğinden dolayı kooperatif muafiyetten yararlanamamaktadır. Yasamanın söz

²⁶⁸ Danıştay 4.Daire, "... 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/k maddesinde öngörülen muafiyetin, ana sözleşmelerinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen buna uyulmasının yanında ana sözleşmede amaçlanan bir işin olması halinde geçerli olduğunu, olayda ise, market işletmeciliğinin ana sözleşmede amaçlanan bir iş vasfında olmaması nedeniyle davacı kooperatifin muafiyetten yararlanması mümkün bulunmadığından adına tesis edilen kurumlar vergisi mükellefiyetinin kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine dair işlemde yasaya aykırılık görülmediği..." yönünde karar vermiştir. (Danıştay 4. Daire 18.10.2011 gün ve E:2008/8553, K:2011/7590) AYDEMİR, a.g.m., s. 172.

²⁶⁹ Danıştay 3. Daire "...her ne kadar, davacı kendisine ait arsasını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir konut elde etmiş olsa da, davacı ile müteahhit arasında yapılan sözleşme gereğince arsa hisselerinin inşaat yapım aşamasına göre müteahhite devredileceğine ilişkin hükümler uyarınca yapılan hisse devirleri sonucu arsa tapusunun hisseli hale geldiği ve yapı ruhsatının tamamı kooperatif adına olmaması nedeniyle muafiyet şartları ihlal edildiğinden mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin iptali yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir...." yönünde karar vermiştir. (Danıştay 3. Daire 6.12.2010 tarih ve E:2009/5021, K:2010/3704.) AYDEMİR, a.g.m., s. 174.

²⁷⁰ Danıştay 3. Daire 12.3.2012 tarih ve E:2011/2376, K:2012/645 sayılı kararı. (www.danistay.gov.tr.) (Çevrimiçi) (02.07.2013)

²⁷¹ Danıştay 3. Daire 10.3.2011 tarih ve E:2008/1676, K:2011/809 sayılı kararı. (www.danistay.gov.tr.) (Çevrimiçi) (02.07.2013)

konusu ile ilgili yasal bir düzenleme ile konuya açıklık getirmesi uygulama ve yargı açısından ortay çıkabilecek ihtilafları engelleyecektir.

3.2.2.2. Gayrimenkul satış kazancı istisnası açısından değerlendirme

Ek var:::KVK'nın "istisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin (e) bendi kurum aktifinde belirli bir süre tutulan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların %50'si belirli koşullar altın kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu müessesese kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi yükünü önemli ölçüde düşürdüğü için ayrıca önem arz etmektedir. İstisna kapsamına taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ile rüçhan hakları girmektedir. Söz konusu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslara çalışmamamızın önceki kısımlarında değinilmiştir.

Gerek KVK'nın 5'inci maddesinin (e) bendinde, gerekse 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde istisnadan yararlanma şartları açıkça belirlenmiştir. Buna göre istisnadan yararlanabilmek için;

- Satışa konu gayrimenkul en az iki tam yıl süreyle işletme aktifinde tutulmalıdır.
- Faaliyet alanı taşınmaz ticareti ya da kiralaması olan kurumların faaliyet konusuyla ilgili aktiflerinde bulundurdıkları gayrimenkuller için istisna uygulamamaktadır (faaliyetlerini idame ettirmek amacıyla tahsis ettiği gayrimenkullerin satışı istisna kapsamındadır²⁷²).²⁷³
- Gayrimenkulü satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir.
- İstisna satışın gerçekleştiği yıla ait kazançlar için uygulanır.
- İstisnaya tabi tutar satışın gerçekleştiği yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır.
- Satış tutarı, satışın gerçekleştiği yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmelidir.

²⁷² Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir (Danıştay 4. Daire, E: 2012/1207; K: 2015/6061 sayılı kararı). (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, erişim 23.11.2020).

²⁷³ Ramazan YAKIŞIKLI, "Gayrimenkullerin Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Devredilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 360, Ağustos 2011, s. 36.

KVK gerekçesinde taşınmaz satışından elde edilen kazancın istisnaya tani tutarının satışın gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel bir fon hesabında tutulması gerektiği belirtilirken, 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde “*satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar fon hesabında tutulması gerekmektedir*” şeklinde hükmetmektedir. Kanun gerekçesi ve Genel Tebliğ çelişmektedir.²⁷⁴ Uygulama da KVK ve Genel Tebliğ birbirine paralel düzenlenmiş ve uygulamada istisnaya tabi tutarın özel bir fon hesabında beş yıl süreyle tutulması esas alınmıştır.

Bir diğer özellikli durum KVK’da yer alan kısmi bölünme işlemleri ile ilgilidir. KVK’nın “*Devir, bölünme ve hisse değişimi başlıklı*” 19’uncu maddesi ile “*Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme*” başlıklı 20’inci maddesinde; kurumun aktifinde kayıtlı taşınmazların tam mükellef sermaye şirketlerine (mevcut ya da yeni kurulacak) “*kayıtlı değerleri*” üzerinden ayni sermaye olarak konulabileceği ve bu işlemin vergiye tabi olmayacağına hükmedilmiştir.²⁷⁵ Kısmi bölünme olarak da adlandırılan bu işlemin, esasen aktifte yer alan taşınmazın bir başka şirkete ayni sermaye olarak konulması ve karşılığında sermaye payı alınmasıdır yani bir başka kuruma ayni sermaye konularak ortak olunmasıdır.²⁷⁶ Bu işlemde tartışma konusu olan husus kayıtlı sermaye değeri ile taşınmazın fiili yani gerçek değerinin farklı olması durumunda, yasada belirtildiği üzere kayıtlı değer üzerinden devir işleminin vergiye tabi olup olmayacağıdır.²⁷⁷

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, “....*Değişim oranının bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirlenebilmesi mümkündür.*” ifadesi yer almaktadır. İlgili düzenlemeye göre gerçek değer sadece değişim oranının hesaplanmasında kullanılmaktadır. Tebliğ’de yer alan “.....*devir ve bölünme işlemi sonucunda devre konu şirketlerin gerçek değerleri üzerinden belirlenecek bir değişim oranına göre devralan şirketin sermaye paylarının ortaklara verilmesinde, ortakların servet değerlerinde meydana gelecek ve izah edilemeyecek*

²⁷⁴ Serkan ACİNÖROĞLU, “[5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Hükmedilen İstisnaların Temel Hedefleri](#)”, **Yaklaşım**, Sayı 242, Şubat 2013, s.685.

²⁷⁵ AKYOL, **a.g.m.**, s.66.

²⁷⁶ Çağatay YÜCE, “[Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasında Amaca Aykırı Eylemler](#)”, **Yaklaşım**, Sayı 245, Mayıs 2013, s.67.

²⁷⁷ YAKIŞIKLI, “Gayrimenkullerin...”, **a.g.m.**, s. 38.

farkların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya değer artış kazancı açısından tenkit edilebileceği tabiidir.” ifadesi ile vergisiz olması gereken kısmi bölünme işleminin, aynı sermaye konulan sermaye şirketinin ortaklarının servetlerinde bir artışa neden olacağını ve bu artışın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Finansal kiralama yolu alınan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancın istisna kapsamına girmesi de tartışmalı konulardan biridir. VUK’a eklenen yasal düzenleme²⁷⁸ ile finansal kiralamaya konu olan taşınmazın, finansal kiralama ile taşınmazı alan kurumun aktifinde duran varlık olarak kaydedileceği ve amortismanla konu edilebileceği, finansal kiralamaya konu ödemelerinin sadece faiz kısmının gider olarak kaydedilebileceği hükme bağlanmıştır. Lakin tapu kayıtlarında mülkiyet finansal kiralama ile taşınmazı alan kurumda değil, finansal kiralama şirketi üzerinde gözükmektedir. Diğer bir ifadeyle finansal kiralama ile taşınmazı alan kurumun mülkiyet tesisi finansal kiralama sözleşmesinde belirtilen ödemelerin tamamlanmasından sonra gerçekleşecektir. Burada esasen sorun söz konusu finansal kiralama ile taşınmaz edinimi gerçekleştiren kurumun aktifinde yer alan taşınmazın tapu sicilinde finansal kiralama şirketi üzerinde kayıtlı olması nedeniyle, taşınmazın satılması halinde istisnanın uygulanıp uygulanmayacağıdır.

KVK’da istisnaya ilişkin hükmün yer aldığı 5/e maddesinde istisnanın amacı; *“kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi”* olarak ifade edilmiştir. Bu nedenle esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmayan bir kurumun finansal kiralama yoluyla edindiği taşınmazın VUK’a göre işletme aktifine kaydederek amortisman ayrılması ve işlemin KVK’da da belirtilen istisna amacına da uygun bir işlem olması nedeniyle söz konusu taşınmazın satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim gerek KVK gerekse 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan düzenlemelere göre söz konusu taşınmaz satışı istisna kapsamına alınmıştır. Buradaki esas konu istisna uygulamasının şartlarından biri olan taşınmazın en az iki tam yıl süreyle kurumun aktifinde bulundurulması hususunda iki tam yılı ilişkin sürenin hangi tarihten itibaren dikkate alınması gerektiğidir. Söz konusu düzenlemelere göre söz

²⁷⁸ 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4842 sayılı Kanunun 25’inci maddesi ile VUK’un 290’nınca maddesine eklenen hüküm.

konusu sürenin hesaplanmasında taşınmazın tapuya tescil tarihi değil finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarih dikkate alınmalıdır.

İstisna uygulamasına ilişkin bir diğer tartışmalı konu ise istisna kapsamına giren tutarların yenileme fonundan yararlanıp yararlanmayacağına ilişkin yasal boşluktur. Taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulandığı tutarların, VUK'da yer alan yenileme fonundan ayrıca yararlanılamayacağına ilişkin bir düzenleme olmaması, istisna kapsamındaki tutarlar için yenileme fonundan yararlanabilme yolunu açmaktadır. Söz konusu durum mükellefler açısından agresif vergi planlamasına neden olacak bir yasal boşluk olarak değerlendirilebilir.

Son olarak istisna tutarının son düzenleme ile birlikte %25'e indirilmesinin istisnanın etkinliğini azaltacağı aşıkardır. İstisna oranının %100 ve %50 olarak uygulandığı dönemde ciddi miktarda taşınmaz alımı yaparak yıllardır aktiflerinde tutan işletmelerin, istisna oranındaki indirim sonrası vergi yükleri artmış ve söz konusu mükelleflerce daha yapılan uzun vadeli planların sapmasına neden olurken, vergilemedeki istikrar ilkesinin de bozmuştur. Diğer taraftan son birkaç yılda artan gayrimenkul fiyatlarının taşınmaz satışından elde edilen karları artırmıştır. Artan kurumlar vergisi oranı ve düşürülen istisna tutarı, taşınmaz satışından elde edilen yüksek karlar üzerindeki vergi yükünü artırmıştır. Bu durumun önümüzdeki dönemde kurumlar vergisi hasılatının artıracığı aşıkardır.

3.2.2.3. Yenileme fonu açısından değerlendirme

Amortisman tabi iktisadi kıymetler yenilenmek amacıyla satılabilir ya da doğal afet nedeniyle zarar gören iktisadi kıymet için alınan tazminatla zara gören iktisadi kıymetin yenilenmesi amacıyla kullanılabilir. Amortisman tabi iktisadi kıymetin bu amaçla satışından elde edilen karlar ile tahsil edilen tazminat nedeniyle elde edilen karların iktisadi kıymetin yenilmesi amacıyla kullanılması halinde elde edilen kar belirli şartlar dahilinde vergiden istisna tutulmasına vergi mevzuatımızda yenileme fonu denilmektedir.²⁷⁹ VUK'un 328 ve 329'uncu maddelerinde düzenlenen yenileme fonundan sadece bilanço esasına tabi olanlar yararlanabilmektedir. Söz konusu düzenlemeye göre ilgili karlar bilançoda pasif içinde geçici bir azami üç yıl tutulabilmektedir. Hesapta tutulan tutar elden çıkarılan gayrimenkulün yerine yenisinin alımı için kullanılmaması halinde, üçüncü yılın sonunda matraha eklenerek

²⁷⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul , 2012, s. 1192.

kurumlar vergisi konusu haline dönüşür.²⁸⁰ Üç yıl içinde yenileme fonundaki tutarın kullanılmaması halinde herhangi bir yaptırım yoktur²⁸¹ ve bu uygulama sonucunda da herhangi bir ceza, gecikme faizi ödenmeyecektir.²⁸² Yenileme fonu uygulaması ile mükelleflere iktisadi kıymetlerini daha kolay yenileme ve vergi erteleme olanağının sağlanması amaçlanmaktadır.²⁸³ Yenileme fonu amortismanına tabi iktisadi kıymetleri kapsadığı için, amortismanına tabi tabi olmayan iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen karlar için uygulanması mümkün değildir. Örneğin, VUK'un 314'üncü maddesine göre boş arazi ve arsalara amortismanına tabi olmadığı için bunların satışından elde edilen karların yenileme fonuna alınması da mümkün olmayacaktır. Yenileme fonu uygulaması, gayrimenkul satış istisnasından daha farklı ve geniş bir vergi avantajıdır. Buna göre iki uygulama arasındaki farklılıkları özetlersek²⁸⁴;

- Gayrimenkul satış kazancı istisnası 5520 sayılı KVK'da düzenlendiğinden sadece kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecekken, yenileme fonu VUK'da hüküm altına alınmıştır ve bu uygulamadan yalnızca bilanço esasına tabi mükellefler yararlanabileceklerdir.
- Gayrimenkul satış kazancı istisnasına Türk Medeni Kanunu'na göre taşınmaz olarak kabul edilen iktisadi kıymetler konu olurken, yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmeye ilişkin bu tarz bir engel bulunmamaktadır. Gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanabilmek için istisna uygulamasına konu olan gayrimenkulün en az 2 tam yıl süreyle kurum aktifinde yer alması gerekirken yenileme fonu uygulamasında bu tarz bir düzenleme bulunmamaktadır. Gayrimenkul satış kazancı istisnasında 5 yıllık fon hesabı şartı varken yenileme fonu uygulamasında bu tarz bir düzenleme bulunmamaktadır.
- Gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanabilmek için satışa konu olan tutarın satışın gerçekleştiği yılı izleyen yılın başından itibaren 2 yıl

²⁸⁰ Mehmet Fatih GÜR, “Yenileme Fonu Muhasebeleştirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı 241, Ocak 2013, s. 104.

²⁸¹ Cem TATLI, “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından Yararlanılan Gayrimenkul Satışı İçin Yenileme Fonu Ayrılabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 271, Nisan 2011, s. 78.

²⁸² Salman YILMAZ, “TMS/TFRS Uyarınca İnşaat (Yapım) İşlerinden Sağlanan Kazancın Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı 243, Mart 2013, s. 598.

²⁸³ Ömer DURMUŞ, “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası ve Yenileme Fonu Uygulamasının Birlikte Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 295, Nisan 2013, s. 119-121.

²⁸⁴ GÜR, a.g.m., s. 105; DURMUŞ, a.g.m., s. 119-121.

içinde tahsil edilmesi gerekirken yenileme fonunda ise satış tutarının tahsil edilmesine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Gayrimenkul alım-satım işiyle devamlı uğraşanlar gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanamazken yenileme fonu ile ilgili bu tarz bir düzenleme yine bulunmamaktadır.

Hem gayrimenkul satış kazancı istisnasının hem de yenileme fonu uygulamasının aynı gayrimenkul satışı için uygulanamayacağına ilişkin herhangi bir düzenlemenin olmaması, istisna ve yenileme fonu uygulamasının şartlarının aynı anda gerçekleşmesi durumunda aynı gayrimenkul satışı için gayrimenkul satış kazancı istisnasından ve yenileme fonundan uygulanmasından yararlanılabileceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Yenileme fonuna ilişkin bir diğer tartışmalı konu, satışı yapılan taşınmazdan sağlanan gelirin kurumun faaliyet alanı ile ilgisi olmayan bir taşınmaz alımında kullanılması halinde, istisna uygulamasının amacından sapmasına neden olunmasıdır. Mükellefler bazı durumlarda kurumun mali bünyesini güçlendirme amacı gütmeksizin rant amaçlı olarak taşınmazlarını satıp aynı mahiyette başka bir taşınmaz almak isteyebilirler. Böyle bir işlemin yenileme fonu uygulaması açısından hiçbir sakıncası yoktur. Şu kadar ki böyle bir işlem işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, özel fon uygulamasından yararlanılabilecektir. Bu gibi durumlarda taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanılamazken, kazancın tamamı özel fon hesabına alınabilecektir. Şayet satılan taşınmaz amortismanına tabi bir iktisadi kıymet (taşınmaz) değilse, istisnadan faydalanıp faydalanılmadığına bakılmaksızın, yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün olmayacaktır.

Doktrinde baskın olan, iki düzenlemeden aynı anda yararlanılamayacağını savunan görüşlerin dayanak noktası, istisna uygulamasında satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart koşulmasıdır. Ancak kanunun gerekçesinde verilen örnekte, şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunduğu belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle kanun koyucu tahsil edilen satış bedelinin

açık bir ekonomik katkı sağlayacak şekilde başka bir yere aktarılmasını uygulama açısından sakıncalı görmemiştir. Dolayısıyla tahsil edilen paranın, açık bir ekonomik fayda saylayacak şekilde yeni bir gayrimenkul almak için yenileme fonuna alınması tahsil şartını bozan bir durum olarak görülmemektedir.

İki düzenlemeden aynı anda yararlanılamayacağını savunanların diğer dayanak noktası ise söz konusu işlemde aktifte yer alan kalemlerin aynı devir ve temlik, takası gibi işlemlerin istisna kapsamına alınmamasıdır. Dayanak noktası teşkil eden bu ifade Kanunun gerekçesinde yer almakla birlikte, gerekçenin devamında, *“mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla bu tür kıymetlerin devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir”* denilmiştir. Dolayısıyla aktifte yer alan kalemlerin aynı olarak devir ve temlik, takası gibi işlemlerin istisna kapsamına girmediğine ilişkin mutlak bir şart yoktur, burada esasen söz konusu kurumların finansman imkanlarını nasıl etkilediğine bakmak gerekmektedir.²⁸⁵

Kanun koyucu tarafından yapılan ilk düzenlemede, %100 olan istisna tutarının, yeni düzenlemeler ile %75'e daha sonra %50 son düzenlemeyle birlikte %25'e indirilmesinin amacı, kalan %75'lik kısmın vergiye tabi tutulmasının istenilmesi olarak yorumlanabilir. Ancak yenileme fonu uygulaması bir istisna olmayıp vergi erteleme müessesesi olduğu için iki müesseseden birlikte yararlanmakta herhangi bir sakınca olmadığı ifade edilebilir. Son yapılan düzenleme ile birlikte istisna tutarının %25'e indirilmesiyle birlikte, agresif vergi planlaması yapan mükelleflerin yenileme fonunu daha aktif kullanmasına neden olacaktır.

Yenileme fonu ile ilgili bir diğer tartışmalı konu, sürenin nasıl hesaplanacağıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı satışın yapıldığı ve dolayısıyla yenileme fonunun oluşturulduğu yılın birinci yıl olarak kabul edilmesi gerektiği görüşünde olmakla birlikte, yargı kararlarında²⁸⁶ satış yapılarak yenileme fonunun oluşturulduğu yılı izleyen yıl, birinci yıl olarak kabul etmektedir.²⁸⁷ Burada kanun lafzından hareketle yargı görüşünün doğru olduğu düşünülmektedir. Bu durum karın

²⁸⁵ UYAR, a.g.m., s. 95-96.

²⁸⁶ Danıştay 3. Daire, E.1992/3956; K.1994/159 sayılı kararı.

²⁸⁷ Bumin DOĞRUSÖZ, İktisadi Kıymetlerin Yenileme Fonu, **Dünya Gazetesi**, 18.01.2018.

vergi matrahına eklenmesi açısından uyumsuzlıklara neden olacağından, yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

3.2.2.4. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı açısından değerlendirme

“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” KVK’nın 13’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Örtülü kazanç müessesinin esas konu “*emsallere uygunluk ilkesi*” kavramıdır. Emsallere uygunluk ilkesi KVK’nın 13/3’üncü maddesinde “*ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır. Özetle, ilişkili kişilerle²⁸⁸ yapılan her türlü işlemin emsallere uygun biçimde muhasebeleştirilmesi yani dikkat çekecek kadar yüksek ya da düşük bir bedelle işlem yapılarak vergi kaybına neden olunarak Hazine gelir kaybına uğratılmamalıdır.²⁸⁹

Kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerin ortak ve ortakla ilişkili kişilere yapacağı gayrimenkul satışlarında örtülü kazanç dağıtımı sıklıkla rastlanabilen bir durumdur. Buradaki tartışmalı konu söz konusu gayrimenkul satışının örtülü kazanç kapsamında girip girmeyeceğidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın konu ile ilgili görüşünde, kurumlar vergisi mükelleflerinin şirket ortak ve ortakla ilişki kişilere yapılacak gayrimenkul satışının emsallere uygunluk ilkesine göre muhasebeleştirilmesi gerektiği, söz konusu satış işleminin şartları sağlanması halinde

²⁸⁸ Ortakla ilişkili kişi ifadesi, KVK’nın 12’nci maddesinin 3/a fıkrasında tanımlanmakla beraber anılan madde uyarınca ilişkili kişi, ortağın doğrudan ya da dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu ya da en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10’nu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade eder. Ortakla ilişkili kurumdaki kasıt, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu kurumdur. İlişkili kurum olarak nitelenmek için söz konusu kurumun %10 pay ya da oy hakkına sahip olma şartından herhangi birinin varlığı yeterlidir. %10 oranında sermaye konulmamış dahi olsa bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olunması sözkonusu kurumu, ilişkili kurum durumuna getirecektir.²⁸⁸ İlişkili kurumun ortaklarından kasıt ise ortakla ilişkili kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10’nu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile ortağın %10 sermaye veya oy-kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumun en az aynı oranda haklara sahip diğer ortakları da örtülü sermaye müessesesi açısından ilişkili kişi kapsamındadır (Muzaffer KÜÇÜK; **Yeni Örtülü Sermaye Müessesine İlişkin Özellikli Durumlar**, Vergi Dünyası, Sayı 307, Mart 2007, s.32). Bu ortakların gerçek, tüzel kişi ya da kurum/kuruluş olmasının önemi olmamakla beraber yasa koyucu kişilikle borç arasındaki bağı koparmış ve ortaklık ilişkisini buna göre ele almıştır (Veysel TEKİN&Erdal GÜLEÇTÜRK; **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Düzeltme İşlemlerinde Özellik Arz Eden Bazı Hususlar**, Vergi Dünyası, Sayı 338, Ekim 2009, s.93-94.)

²⁸⁹ BİLİCİ (II), a.g.e., s. 113-114.

gayrimenkul satış kazanç istisnasından yararlanabileceği ancak, emsallere uygun fiyat ile satış fiyatı arasındaki fark için istisna uygulanamayacağı yönündedir.²⁹⁰

3.2.2.5. Gayrimenkul yatırım ortaklığı açısından değerlendirme

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 48'inci maddesinde yatırım ortaklıkları *"Yatırım ortaklıkları, sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, girişim sermayesi yatırımları ile Kurulca belirlenecek diğer varlık ve haklardan oluşan portföyleri işletmek amacıyla, paylarını ihraç etmek üzere kurulan sabit veya değişken sermayeli anonim ortaklıklardır."* şeklinde tanımlanırken aynı Kanun'un *"Yatırım ortaklıklarının kuruluş ve faaliyet şartları"* başlıklı 49'uncu maddesinin 5'inci fıkrası ise *"Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kuruluşlarında ve sermaye artırımlarında, Kurulca portföye alınması uygun görülen varlıklar aynı sermaye olarak konulabilir. Bu varlıkların değerlemesine ilişkin usul ve esaslar Kurulca belirlenir. Gayrimenkul yatırım ortaklıkları aynı sermaye karşılığı ihraç edecekleri payları Kurulca belirlenen esaslar çerçevesinde halka arz edebilirler"* hükmü mevcuttur.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 48'inci maddesindeki yatırım ortaklıklarına ilişkin tanım eski Kanuna kıyasla temel olarak iki farklılık içermektedir.²⁹¹ İlk olarak yatırım ortaklıklarının portföyünde yer alabilecek varlıkların tek tek Kanunda belirlenmesi uygulamasına son verilmiş, yatırım yapılabilecek varlıkları belirleme konusunda Sermaye Piyasası Kurulu yetki almıştır. İkinci olarak "Değişken Sermayeli Yatırım Ortaklığı" (DSYO) adı altında Türk Hukuku için yeni olan bir şirket türü ihdas edilmiştir. Bu şirket türü Avrupa Birliği (AB) UCITs (Undertakings for Collective Investment in Transferable Securities) Direktifi kapsamında fon ile yatırım ortaklığı modelinin bir bileşimi olarak düzenlenmiş olup, ortaklığın farklı portföylerden oluşacak şekilde yapılanmasına imkân vermektedir. DSYO'lar, yatırım fonlarının tüzel kişiliği bulunmaması nedeniyle, büyük gayrimenkul projeleri gibi yatırım yapmakta zorlandığı alanlarda

²⁹⁰ Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı, 26468226-125.05.04[ÖZG-5-2016]-36342 sayı ve 11.06.2018 tarihli özeldesi.

²⁹¹ Mustafa İNANÇ, "Girişim Sermaye Yatırım Ortaklığı Sisteminde Vergileme Rejimi", **Yaklaşım**, Sayı 243, Mart 2013, s. 432

da faaliyet gösterebilecektir. Bu şekilde yabancı yatırımcıların aşına olduğu bir hukuki yapının ülkemizde de hayata geçirilmesi amaçlanmıştır.²⁹²

Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden istisna tutulmasıyla sektöre önemli bir vergi avantajı sağlanmıştır.²⁹³ Tanınan istisna ile gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kurulması teşvik edilmektedir. Gayrimenkul yatırım ortaklık hisselerinin borsada işlem görmesi hem gayrimenkul yatırımlarını likidite etme imkânı sağlamaktadır. Gayrimenkul yatırım ortaklıkları piyasa değerinin regüle edilmesi, piyasanın denetim ve gözetim imkanlarını artırması, sağladığı gibi,²⁹⁴ SPK düzenlemeleri ile daha kurumsal, şeffaf ve hesap verebilir bir anlayışın uygulanmak zorunda olması ile finansal raporlama üretiminde uluslararası standartlara ulaşılması sağlanmış olur.²⁹⁵

5520 Sayılı KVK'nın 5/1-d/4 bendinde de gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Konuya ilişkin olarak 5520 Sayılı KVK'nın gerekçesinde; Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarının da kurumlar vergisinden istisna edildiği, bu istisnaların, söz konusu kuruluşların gelişmesinin sağlanması amacıyla getirildiği ifade edilmiştir. Bu istisnanın amacı da sermaye piyasalarının Yaygınlaşmasını sağlamak ve halkın sermaye piyasalarına katılımını teşvik etmektir. Zaten bu amaç da istisna düzenlemesinin mantığına uygundur.²⁹⁶

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının portföylerinde bulundurdıkları gayrimenkullerin satılması veya kiralanması işlemleri 3065 sayılı KDVK'nın 17/4/r maddesi uyarınca da KDV'den de müstesna idi.²⁹⁷ Ancak istisna kapsamındaki

²⁹² ERGİN, a.g.m., s. 103.

²⁹³ Uğur DOĞAN, "Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Sistemi ve Vergisel Boyutu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 292, Ocak 2013, s. 43.

²⁹⁴ Halil YAVUZ, "Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarında Damga Vergisi İstisnasına İlişkin Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 280, Ocak 2012, s. 105.

²⁹⁵ **Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Tanıtım Rehberi** (<http://www.spk.gov.tr/indexpage.aspx?pageid=409>) (Çevrimiçi)

²⁹⁶ Ersin NAZALI, Özkan ECEVİT, "Kurumlar Vergisi Kanununda (KVK) yer Alan Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı İstisnası Nedir?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 344, Nisan 2010, s. 83-84.

²⁹⁷ 15.07.2023 tarih ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanun kapsamında kaldırılmıştır.

kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdıkları gayrimenkullerin teslimleri mülga istisna kapsamında değildi. Buna göre mülga KDVK 17/4/r hükmü kapsamındaki değerlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, gayrimenkul yapımı, alım satımı ve kiralaması işi yapan gayrimenkul yatırım ortaklıklarının bu istisnadan faydalanmaları mümkün olmayıp. Gayrimenkul yatırım ortaklıkları, bizzat kendileri inşaat işleri yapmamakta olup, portföyünde bulunan gayrimenkullere ilişkin inşaat işini yüklenici firmalara sözleşme yoluyla yaptırmaktadır. Mevzuat değişikliği ile bu uygulama devam edecektir.

GYO ile inşaat işini yapan yüklenici şirket arasında yapılan “Hasılat Paylaşımı” sözleşmesi yapılmakta ve yüklenici tarafından üretilen konutların satışından elde edilecek hasılat sözleşmede belirtilen oranlara göre taraflar arasında pay edilmektedir²⁹⁸. İnşa edilen her bir bağımsız bölüm yerine, bu bölümlerin satışından elde edilen hasılatın pay edilmesi yapılan işin “arsa karşılığı inşaat” olarak değerlendirilmesine engel değildir.²⁹⁹ Kat karşılığı inşaat işlerinin KDV’sine ilişkin çıkarılan 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ’de³⁰⁰, arsa karşılığı inşaat işleri “trampa” gibi değerlendirilmektedir. Nitekim KDVK’ya göre trampa iki ayrı teslim anlamına gelmektedir ve Tebliğ’de de arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim olduğu belirtilmiştir. Tebliğ’e göre arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi birinci teslim; müteahhitten inşa ettiği gayrimenkulün bazı bağımsız bölümlerinin arsaya karşılık olarak arsa sahibine yaptığı teslim ikinci teslim olarak değerlendirilmektedir. Diğer taraftan arsanın ticari işletme envanterine kayıtlı olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını işini sürekli olarak sürdürmesi halinde, arsanın kat karşılığı müteahhide teslimi de müteahhidin arsa sahibine yaptığı konut veya işyeri teslimi de ayrı ayrı KDV konusuna girmektedir.³⁰¹

Son olarak, Damga Vergisi Kanunu’na ekli 2 sayılı tabloya göre “*Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının ve gayrimenkul yatırım fonlarının münhasıran gayrimenkul portföylerine ilişkin alım satım sözleşmeleri ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri*” damga vergisinden istisnadır. Ancak söz konusu ortaklıklarda bulunan

²⁹⁸ Abdullah TOLU, “[Şirket Arsasının Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Uygulanabilir Mi?](#)”, *Yaklaşım*, Sayı 244, Nisan 2013, s. 114.

²⁹⁹ İNANÇ, a.g.m., s. 434.

³⁰⁰ 16.12.1998. tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁰¹ DOĞAN, a.g.m., s. 47.

ortaklarının tüm işlemleri DVK'dan istisna kapsamında yer almamaktadır.³⁰² Dolayısıyla bu ortaklıkların yaptıkları her türlü sözleşmeler istisna kapsamında değildir.

3.2.3. Katma Değer Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi

193 Sayılı GVK'da gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak nitelendirilmiştir. Konut teslimleri kanunda doğrudan sayılmamakla birlikte vergiyi doğuran olayın mal teslimi veya hizmet ifasına dayanması sebebiyle ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıktır.

KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenmiş olup, KDVK'nın 28'inci maddesinde Cumhurbaşkanı'na bu oranı dört katına kadar artırma ya da %1'e kadar indirme yetkisi verilmiştir. 6322 sayılı Kanunla³⁰³ KDV Kanunu'nun 28'inci maddesinde yapılan değişiklik ile vergi oranlarının belirlenmesi konusunda Cumhurbaşkanı'na verilen yetkinin kapsamı genişletilmiş ve Cumhurbaşkanı'na *“inşaatin yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etme”* yetkisi verilmiştir.

2007/13033 Sayılı KDV oranlarına ilişkin kararnamede net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde 10.7.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29'uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde KDV oranı %8 olarak; arsa birim m² vergi değeri Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde KDV oranı %18 olarak belirlenmiştir. 2012/4116 Sayılı kararın yedinci maddesi ile eklenen fıkra uyarınca yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaat projeleri³⁰⁴ ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak

³⁰² İNANÇ, a.g.m., s. 436.

³⁰³ 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰⁴ Abdullah TOLU, “Net Alanı 150 m²'ye Kadar Konut Teslimlerinde Yeni KDV Uygulamasının Ayrıntıları Belli Oldu”, **Yaklaşım**, Sayı 241, Ocak 2013, s. 138.

konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerine uygulanmak üzere 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Eski sistemde uygulanacak KDV oranı konutun büyüklüğüne göre belirleniyor 150 m² nin altında olan konutlar için %1 üzerinde olan konutlar için %18 KDV oranı uygulanıyordu. Yeni düzenlemede 150 m² nin üstünde olan konutlarda uygulanacak KDV oranında bir değişiklik yapılmamış ancak 150 m²'nin altındaki konutlarda belli şartları taşımaları halinde %1, %8 ve %18 olmak üzere üç farklı vergi oranının uygulanması söz konusu olmaktadır. Yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden önce alınmış net 150 m²'nin altındaki konut teslimlerinde; inşaatın m² değeri ya da sınıfına bakılmaksızın %1 KDV uygulanacaktır. Aynı şekilde Kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01.01.2013 tarihinden önce yapılmış olan konut teslimleri için 2007/13033 sayılı BKK ile belirlenen KDV oranı 150 m²'ye kadar %1, 150 m²'den fazla olan konut teslimlerinde %18 olarak uygulanacaktır. İhalesi bu 01.01.2013 tarihinden sonra yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerine ise yeni uygulama ile belirlenen vergi oranları uygulanacaktır.³⁰⁵

29.03.2022 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 5359 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla "Mal ve Hizmetlerde Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar" ile 1.4.2022 den itibaren konut teslimlerinde 1.4.2022 den itibaren uygulanacak kdv oranları değiştirilmiştir. Eski ve uygulama karşılaştırılmalı olarak aşağıdaki tabloda izah edilmiştir.

³⁰⁵ Göktuğ GÖKTAŞ, "[Konutta Uygulanan KDV Oranındaki Değişiklik](#)", **Yaklaşım**, Sayı 244, Nisan 2013, s.24. & Nuri DEĞER, "İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Uygulaması", **Yaklaşım**, Sayı 241, Ocak 2013, s. 10.

01.04.2022 öncesi	KDV ORANI	01.04.2022 sonrası
Büyükşehir Belediye sınırları dışında Net alanı 150 m ² 'ye kadar olan konut teslimlerinde	1%	6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların net alanı 150 m² altı ve 150 m² ye kadar olan kısmı
Net alanı 150 m ² 'ye kadar olan Büyükşehir Belediye sınırları içinde yapı ruhsatı 1.1.2017 tarihinden sonra alınan lüks ve birinci sınıf inşaatlarda ruhsat tarihi itibarıyla arsa birim m ² değeri 1.000-2.000 TL arasında olan konutlar	8%	Net alanı 150 m ² 'nin üzerindeki konutların 150 m² altı ve 150 m² ye kadar olan kısmı
Net alanı 150 m ² 'ye kadar olan Büyükşehir Belediye sınırları içinde yapı ruhsatı 1.1.2017 tarihinden sonra alınan lüks ve birinci sınıf inşaatlarda ruhsat tarihi itibarıyla arsa birim m ² değeri 2.000 TL üzerinde olan konutlar	18%	6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi, Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların net alanı 150 m²'yi aşan kısmı Net alanı 150 m ² 'nin üzerindeki konutların 150 m²'yi aşan kısmı
Büyükşehir Belediye sınırları içinde olmakla beraber, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen net alanı 150 m ² 'ye kadar olan konutlar	1%	6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen konutların net alanı 150 m² altı ve 150 m² ye kadar olan kısmı
Büyükşehir Belediye sınırları içinde olmakla beraber, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde inşa edilen net alanı 150 m ² 'nin üzerinde olan konutlar	18%	Uygulama kaldırılmıştır.

Tablo 3.1. 01.04.2022 tarihinden önce ve sonra konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranları

01.04.2022 sonrası düzenlemede eski sisteme nazaran daha az parametre içermesi Kdv hesaplanmasını kolaylaştırmaktadır. Ancak eski sistemde %1 nispetinde vergilendirilen 150 m²'nin altındaki konutlar yeni düzenleme ile %8 nispetinde vergilenecektir.

Buna göre %8 ve %18 KDV oranının uygulanması için; konutlar büyükşehirlerde olmalı, konut rezerv yapı alanı ve riskli yapı alanı olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde olmamalı, inşaat lüks veya birinci sınıf olmalıdır, ayrıca binanın yapıldığı arsanın vergi değeri belli tutarların üzerinde olmalıdır.³⁰⁶ Ayrıca 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun³⁰⁷ kapsamında ilgili şartları taşıyan konutlarda arsa metrekaresi birim değerleri 500 TL altında olanlar %1, 500 TL ile 1.000 TL arasında olanlar %8, 1.000 TL'nin üzerinde olanlar ise %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.³⁰⁸

Yeni KDV oranları 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu³⁰⁹ kapsamındaki büyükşehirlerde uygulanacaktır. Yeni oranlar belediye sınırları dışında olanlar için uygulanmayacaktır.³¹⁰ Düzenleme ile KDV oranlarındaki farklılaştırma bölgesel temelde, büyükşehirlerde inşa edilen konutlar için geçerli olacaktır. Konut alımları bir ekonomide belirli bir dönemde yaratılan gelirin harcanmayan kısmı yolu ile edinim ya da parayı gelir getirici, taşınır veya taşınmaz bir mala yatırma, mevduat ya da plasmandır³¹¹. Bu nedenle niteliği itibariyle servet vergisine dönüşmüş KDV'den söz etmek yanlış olmayacaktır.³¹²

Mülga KDVK'nın 17/4-r maddesi gereğince, iki yıldan fazla aktifte tutulan gayrimenkul satışı KDV'den istisna tutulmuştu. Ancak söz konusu istisnadan yararlanabilmek için, satışı yapan işletme faaliyetinin taşınmaz ticareti olmaması gerekmektedir. Vergi idaresinin bu konuda sürekli olarak mükelleflerle ihtilafa düştüğü gözlenmekte idi. Burada esas problem işletme faaliyetinin taşınmaz ticareti

³⁰⁶ Üzeyir GÜLLÜ, “Konuttaki Yeni KDV Oranları ve İnşaat Sektörüne Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 379, Mart 2013, s. 64.

³⁰⁷ 15.12.2012 tarih ve 28498 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰⁸ Uğur UĞURLU, “Çok Katlı Binalarda Yer Alan Konutlar ile Müstakil Konutlarda Net Alan Hesaplamasında Balkon Garaj, Kömürlük ve Depoların Durumu”, **Yaklaşım**, Sayı 242, Şubat 2013, s. 380.

³⁰⁹ 23.07.2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹⁰ Süleyman GÜÇLÜ, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinin Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 256, Ocak 2010, s. 45.

³¹¹ http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelimel&guid=TDK.GTS.5544ca72221894.93970395 (Çevrimiçi) 02.03.2015

³¹² Göktuğ GÖKTAŞ, **a.g.m.**, s.24.

olup olmadığının tespiti konusunda idi. Danıştay kararlarında, “*arsa karşılığı inşa ettirdiği konut ve işyerlerini ihale yoluyla satmış olması hususu tek başına bu faaliyeti taşınmaz ticareti olarak kabul etmeye yeterli olmadığı gibi, söz konusu teslimlerin ticari bir organizasyon dahilinde bağımsız ve sürekli olarak yürütülen bir faaliyet çerçevesinde gerçekleştirildiği yönünde herhangi bir veri de davalı İdarece ortaya konulmamıştır*”³¹³ denilerek, taşınmaz ticaretinin sürekli ve ticari bir organizasyonla yapılması gereğine işaret etmişti. Diğer taraftan vergi idaresi, söz konusu istisna hükmünün icra yoluyla yapılan ihale usulü satışları kapsamadığı görüşündedir. Danıştay’ın görüşü aksi yönde olup, icra müdürlüğünce yapılan satış işleminin de istisna kapsamına alınması gerektiği yönündedir.³¹⁴

15.07.2023 tarih ve 32249 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanun değişikliği ile uygulamaya son verilmiştir.

3.2.4. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi

BSMV gider vergisi niteliğinde bir vergi olup, bu verginin mükellefi banka ve sigorta şirketleridir. Gider Vergileri Kanunu’nun 28’inci maddesi hükmü uyarınca, banka ve sigorta şirketlerinin 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar BSMV’ye tabidir. Bu madde hükmü uyarınca, kredi ihtiyaçlarının yurtiçindeki banka ya da finans kurumlarından temin edilmesi durumunda, söz konusu kredilere ilişkin faiz tahakkuku ile BSMV yönünden vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.³¹⁵

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun “İstisnalar” başlıklı 29’uncu maddesinin³¹⁶ (r) bendinde; konut kredilerinde uygulanacak olan banka ve sigorta muameleleri vergisi istisna hükmü ile ilgili düzenleme yer almaktadır. Gider Vergileri Kanunu’nun 29/r maddesine göre; Kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısı ile lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisnadır. Gider Vergileri

³¹³ Danıştay 4. Daire, E: 2011/7010, K: 2012/5077 sayılı kararı.

³¹⁴ Danıştay 3. Daire, E: 2016/10580, K: 2019/4498 sayılı kararı.

³¹⁵ Şükrü KIZILOĞLU, **Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 81.

³¹⁶ 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kanunu'nun 29/r maddesinde düzenlenen istisna yalnızca kooperatifleri kapsamaktadır.³¹⁷ Bu nedenle ilgili mali kurumlar tarafından kooperatifler dışında açılan her türlü konut kredileri nedeni ile lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir. Dolayısı ile bir gerçek kişinin, bir bankadan aldığı konut kredisi nedeni ile banka ve sigorta muameleleri vergisi ödenmesi gerekmektedir. Ancak, 5582 sayılı Konut Finansmanı Sistemine İlişkin Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³¹⁸ ile hem bireylerin konut ihtiyacının karşılanması hem de inşaat ve finans sektörleri ile bunlarla ilişkili diğer sektörlerin dengeli gelişiminin sağlanabilmesi için modern ve etkin bir konut finansman sisteminin oluşturulması amaçlanmış ve Türkiye'de ipotekli konut finansmanı dönemi başlamıştır.³¹⁹ İpotekli finansman kredileri, sadece konut ihtiyacının karşılanmasına yönelik olarak kullandırılan bir kredi türü olmayıp, sahip olunan gayrimenkulün teminat gösterilmesi suretiyle başka finansman ihtiyaçlarının da karşılanmasını sağlamaktadır. Bu düzenlemeye paralel olarak, 2007 yılında yapılan bir başka düzenleme³²⁰ ile konut satışını desteklemek amacıyla, konut finansmanı maksadıyla verilen krediler de BSMV'den istisna tutulmuştur. Buna göre Gider Vergileri Kanunu'nun 29'uncu maddesi (y) bendi gereğince *“İpotek finansmanı kuruluşlarının, konut finansmanı kuruluşlarının ve konut finansmanı fonlarının, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinin birinci fıkrasında tanımlanan konut finansmanı kapsamında yaptıkları tüm işlemler dolayısıyla lehe alınan paralar”* BSMV'den istisnadır.

Konut finansmanı kuruluşları tarafından tüketicilere, sahip oldukları konutların teminatı altında kullandırılan krediler dolayısıyla lehe alınan paralar, BSMV'den istisnadır. Ancak, tüketicinin kendisinin sahip olmadığı konutların

³¹⁷ Fazıl AYDIN, “Konut Kredilerinde KKDF, BSMV, Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 212, Mayıs 2006, s. 29.

³¹⁸ 5582 sayılı, Konut Finansmanı Sistemine İlişkin Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un gerekçesinde, “...Ülkemizde oluşturulacak konut finansman sistemi tasarruf sahipleri ile konut alıcıları arasında köprü vazifesi görerek, konut alıcılarının daha yaygın bir şekilde ve daha uygun koşullarla borçlanabilmesini sağlayacaktır. Bu temel fonksiyonunun yanı sıra, geliştirilecek konut finansman sistemi gayrimenkul sektörü ile ilgili olarak yaşanan ve yukarıda sıralanan sorunların çözümüne yardımcı olacak, finansal piyasaların gelişmesini ve inşaat sektörünün canlanmasını sağlayarak, ekonomik kalkınmaya katkıda bulunacaktır.” açıklaması yer almaktadır.

³¹⁹ Kerametdin TEZCAN, Ali DEĞİRMENDERELİ, “Türkiye’de ve Bir Kısım Ülkelerde İpoteğe Dayalı Konut Finansman Sistemi ve Vergisel Boyutu,” Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü, **Prof. Dr. Aytaç EKER ve Yrd. Doç. Dr. Ayşegül EKER’e Armağan**, İzmir, 2012, s. 292.

³²⁰ 5582 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle Gider Vergileri Kanunu'nun 29'uncu maddesine eklenen (y) bendi (Yürürlük; 06.03.2007)

teminatı altında kullandırılan krediler dolayısıyla lehe alınan paralara BSMV istisnası uygulanması mümkün değildir. İpotekli finansman kredilerinde konut alımı finanse ediliyorsa BSMV istisnası uygulanmakta, konut edinme amacına yönelik olmayan kredilerde BSMV istisnası uygulanmamaktadır. Kredinin kullanım amacına göre muaf olma durumu söz konusudur.³²¹

Gider Vergileri Kanunu'nun 29'uncu maddesinin (v) bendi ile 5422 sayılı eski KVK'nın 8/12 maddesinde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinden elde ettikleri kazançla ilişkin istisna hükümlerine atıf yapılmıştır. Dolayısıyla, Gider Vergileri Kanunu'nda yapılan bu atfın, 5520 sayılı yeni KVK'nın geçici 1'inci maddesine göre, aynı Kanun'un 5'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde düzenlenen istisnalara yapıldığının kabul edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, 5520 sayılı yeni KVK'nın uygulandığı dönemde de Kanun'un 5'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde belirlenen şartlara uygun gayrimenkul ve iştirak hissesi teslimleri nedeniyle lehe alınan paralar için banka ve sigorta muameleleri vergisi hesaplanmayacaktır.³²²

3.2.5. Damga Vergisi ve Harçlar Açısından Özel Durumların İncelenmesi

Damga vergisi, yasal belgelerin ve sözleşmelerin düzenlenmesi veya tasdik edilmesi sırasında ödenen bir hukuki işlem vergisidir. Damga Vergisi Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar bu vergiye tabidir. Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Kanunda ifade olunan vergiye konu olan kağıtların düzenlenmesi verginin tahsili ve tasdiki ile gerçekleştirilen hukuki işlemler devlet güvencesine alınmaktadır. Damga vergisi bu şekli ile bu hukuki işlemlere dayanak teşkil eden ve kanunda sayılan kağıtlar üzerinden alınan bir hukuki işlem vergisidir.

³²¹ Hatice YURTSEVER, “İpotekli Finansman Kredilerinde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İle Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Uygulamasına İlişkin Eleştirel Bir Yaklaşım”, *Yaklaşım*, Sayı 245, Mayıs 2013, s. 355.

³²² Emre KARTALOĞLU, “5520 Sayılı Yeni KVK İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 221, Şubat 2007, s. 80.

Bu nedenle, düzenlenen kâğıtta yer alan her bağımsız işlemin tek başına değerlendirilmesi gerekmektedir.³²³ Gayrimenkul satış işlemleri ile ilgili olarak damga vergisi iki şekilde karşımıza çıkabilmektedir. İlki gayrimenkul satış sözleşmelerinden alınan damga vergisi, ikincisi ise kredili finansman sözleşmeleridir.

DVK'nın 1'inci maddesinde “*Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder*” hükmü ile Kanun kapsamına giren kağıtlar tanımlanmıştır. Bu çerçevede gerçek veya tüzel kişilerin aralarında yapmış oldukları ve ibrazı gerekmeyen veya delil veya ispat edici özelliği bulunmayan gayrimenkul alım-satım sözleşmeleri damga vergisi konusuna girmeyecektir. Danıştay görüşüne göre “*taşınmaz mülkiyetinin devrini konu edinen sözleşmeler, ancak resmi şekilde yapılmak koşuluyla hukuki değere sahip bulunmaktadır. Sözleşmenin resmi şekilde yapıldığının kabulü ise, tapu sicil görevlilerince veya noter tarafından düzenlenmiş olmasıyla mümkündür. Dolayısıyla; olayda olduğu gibi, taraflar arasında hariçte düzenlenen mülkiyet devrini amaçlayan sözleşmelerin, ispat ve belli etme gücünün varlığından söz edilmesine hukuki olanak yoktur*”.³²⁴

DVK'ya ekli (2) sayılı tablonun “*IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar*” başlıklı bölümünde yer alan 23 numaralı fıkra bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilere, bunların teminatlarına, geri ödenmelerine, devrine ve krediden doğan alacakların temlikine ilişkin kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç) damga vergisinden istisna edilmiştir.³²⁵

Yukarıda belirtilen istisna düzenlemesi ile ilgili olarak gerekli açıklamalar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.01.2004 tarihli ve DV-4/2004-3/Krediler sayılı Damga Vergisi Sirküleri/4'te yer almaktadır. Buna göre; DVK'ya ekli (2) sayılı tablonun (23) numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile ihracat kredisi, yatırım

³²³ Caner ATİK, “Damga Vergisi Uygulamasında Üst Sınır Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 365, Ocak 2012, s. 122.

³²⁴ Danıştay 9. Daire, E: 2013/1258; K:2013/5330 sayılı kararı.

³²⁵ **Emre KARTALOĞLU**, “İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 199, Nisan 2005, s. 82.

kredisi, konut kredisi ve benzeri herhangi bir kredi ayırımına gidilmeksizin; bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullandırılan tüm krediler ile ilgili düzenlenen kâğıtlar ve bu kâğıtlar üzerine konulan şerhler istisna kapsamına alınmıştır. Ancak, bu kredilerin kullanımları istisna kapsamında yer almamaktadırlar. İstisna kapsamına girmeyen “*Kredilerin kullanımları*” ifadesi ile ilgili açıklamalar ise Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 30.01.2004 tarihli ve DV-6/2004-5/Krediler sayılı Damga Vergisi Sirküleri/6’da yer almaktadır. Buna göre; “*Kredilerin kullanımları hariç*” ifadesi, kredinin temin edilmesinden sonra değişik amaçlar ile kullanılması sırasında bu tutarın kullanımı ile bağlantılı olarak düzenlenmesi muhtemel kâğıtları kavramaktadır.³²⁶

2016 yılında 6728 sayılı Kanun³²⁷ ile DVK’ya ekli (1) sayılı tabloya DVK’ya ekli (1) sayılı tabloda, “I. Akitlerle ilgili kâğıtlar” başlıklı bölümünün 8’inci maddesine “Resmi şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri” ile 10’uncu maddesine “6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında düzenlenen ön ödemeli konut satış sözleşmeleri” eklenmiştir, bu düzenleme ile her iki sözleşme türü de binde 9,48 oranında damga vergisine tabi tutulmuştur. Daha sonra 2017 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile her iki sözleşme için uygulanan damga vergisi oranı binde (0) olarak yeniden belirlenmiştir. Her iki sözleşme için damga vergisi oranı binde (0) olarak belirlenmiştir³²⁸. Ancak, Noterler Birliği yayınladığı bir genelgesinde³²⁹ “kefalet, teminat veya garanti hükümleri ihtiva etmemesi kaydıyla bu sözleşmelere binde (0) damga vergisi tatbik edileceği tabiidir” ifadesine yer vermiştir. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri veya ön ödemeli konut satış sözleşmeleri içeriğinde mutlaka kefalet, teminat veya garanti hükümleri bulunacağı düşünüldüğünde, noterlerin genelgeye göre hareket ederek bu sözleşmelere binde 9,48 damga vergisi uygulaması söz konusu olmaktadır³³⁰. Noterler Birliği’nin, Bakanlar Kurulu Kararı ile binde (0) olarak belirlenen bu

³²⁶ AYDIN, a.g.m., s. 30.

³²⁷ 09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 sayılı “Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un 28’inci maddesiyle Damga Vergisi Kanunu’na eklenmiştir.

³²⁸ 03.02.2017 tarihi ve sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile binde (0) olarak belirlenmiştir.

³²⁹ Türkiye Noterler Birliği 27.09.2018 tarih ve 18 sayılı Genelgesi.

³³⁰ Nedim TÜRKMEN, “Damga Vergisi İstisnasına Noter Engeli”, **Sözcü Gazetesi**, 09.12.2018. (<https://www.sozcu.com.tr>) (Çevirimiçi) (07.07.2019).

sözleşmelere, Bakanlar Kurulu Kararında yer almayan istisna ve şartlar getirerek hükmü uygulaması normlar hiyerarşisi açısından hukuka aykırıdır.

492 sayılı Harçlar Kanununun 123'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında³³¹ *bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödenmelerine ilişkin işlemler harçlardan müstesna edilmiştir.* 492 sayılı Kanunun 123'üncü maddesinin ikinci fıkrasının yeniden düzenlendiği 5035 sayılı Kanunun³³² 30'uncu maddesinin gerekçesinde³³³ de ifade edildiği üzere kanun koyucu, kredi kullanıcılarının daha az maliyetle kredi kullanmalarına imkân sağlamaktadır.

01.11.2005 tarihli ve Harç/2005-1 sayılı Harçlar Kanunu Sirküleri³³⁴ ile 2008/1 sayılı Harçlar Kanunu İç Genelgesinde³³⁵ ve 12.01.2004 tarihli ve DV-4/2004-3/Krediler, 30.01.2004 tarihli ve DV-6/2004-5/Krediler, 06.07.2007 tarihli ve DV-18/2007-2/Krediler sayılı Damga Vergisi Sirkülerlerinde³³⁶ istisna hükmüne dair açıklamalar yapılarak uygulamaya yön vermeye çalışmıştır.

³³¹492 sayılı Harçlar Kanununun 123'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası "... *Esnaf ve Sanatkârlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (Bu kooperatifler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından bankalardan kullanılacak krediler için verilecek kefaletler dâhil) bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödenmelerine ilişkin işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.*" şeklindedir.

³³² 02.01.2004 tarih ve 25334 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³³³ 5035 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinin gerekçesinde; "*maddede yapılan düzenleme ile ayrıca yurt içi ve yurt dışı kredi kuruluşları ile uluslararası kurumlarca kullanılan krediler ve bunların teminatları ile ilgili noterde, tapuda ve diğer kuruluşlarda yapılacak bütün işlemlerin harca tabi tutulmaması öngörülmektedir.*" açıklamasına yer verilmiştir.

³³⁴ 01.11.2005 tarihli ve Harç/2005-1 sayılı Harçlar Kanunu Sirkülerinde "...*kullanılan kredilerin vadesinde ödenememesi sebebiyle kredi borçlusu veya kefillere ait olup borca karşılık teminat gösterilen gayrimenkullerin krediyi kullandıran kuruluş tarafından satın alınması halinde, söz konusu gayrimenkullerin kredi kuruluşunun aktifine girmesine kadar geçecek süreçte noterde, yargıda, icrada ve tapuda yapılacak işlemlerin her türlü harçtan istisna...*" olduğu açıklamalarında bulunulmuştur. Osman DERELİ, "Anayasa Mahkemesinin Kredi İşlemlerine İlişkin Yorumunun Damga Vergisi ve Harçlar Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 362, Ekim 2011, s. 32.

³³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan 2008/1 sayılı Harçlar Kanunu İç Genelgesinde "*bankalarca kullanılan kredilerin geri dönüşüne ilişkin icrada yapılan işlemler sırasında tahsil olunan başvuru harcı, ilamsız takiplerde peşin harç ve icra tahsil harçlarının da istisna kapsamında değerlendirilmesi ve kredinin geri dönüşüne ilişkin olmak kaydıyla, icra dairelerince tahsil edilen başvuru harcı, ilamsız takiplerde peşin harç ve icra tahsil harcının, söz konusu harcı ödeyen kişinin başvurusu halinde, kredinin borçlusu veya alacaklısı ayrımı yapılmaksızın iade edilmesi gerektiği*" yönünde açıklamalar yapılarak uygulamaya yön verilmiştir.

³³⁶ 12.01.2004 tarih ve DV-4/2004-3/Krediler sayılı Damga Vergisi Sirkülerinde; "*Kanun kapsamındaki kredi tanımına Bankalar Kanununa göre kredi olarak kabul edilen nakdi krediler ile teminat mektupları, kefaletler, aval, ciro ve kabuller gibi gayri nakdi krediler girmektedir. Akredifler de bu kapsamda değerlendirilmektedir.*

... *Banka ve özel finans kurumlarınca kullanılan tüketici kredisi ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtların 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kâğıtlar"*

Anayasa Mahkemesinin 14.01.2010 tarihli ve 2010/8 sayılı Kararı³³⁷ esas itibarıyla Harçlar Kanununun 123'üncü maddesine ilişkin olmakla birlikte aynı içeriğe sahip olduğundan, 488 sayılı Kanuna ekli (2) Sayılı Tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (23) ve (30) numaralı fıkralarını da dolaylı olarak etkilemektedir.

Anayasa mahkemesinin mezkur kararında ifade olunduğu üzere;

*"Bankalar tarafından genel kredi sözleşmesi uyarınca kullandırılan kredilerin zamanında ödenmemesi nedeniyle yapılan icra takibinde, icra harçlarının yasaya aykırı olarak alındığı şikâyetinde bulunan bankaların bu şikâyetini değerlendiren mahkemeler, itiraz konusu ibarenin Anayasaya aykırı olduğu savıyla iptali için başvurmuştur."*³³⁸

Anayasa Mahkemesi yaptığı inceleme neticesinde yasakoyucunun 492 sayılı Harçlar Kanununun 123'üncü maddesinde yer alan istisna hükümlerinin finansman sıkıntısı yaşayan bankaların başta uluslararası finans kuruluşlarında sendikasyon kredileri gibi büyük miktartlı kredilerin temin edilmeini kolaylaştırmak amacıyla bu istisna hükmünü tesis ettiğini vurgulamaktadır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi bankaların genel kredi işlemlerinde tahsile ilişkin hususların istisna kapsamında değerlendirilemeyeceğine hükmetmektedir.

başlıklı bölümünün (23) numaralı fıkrasına göre; finansman şirketlerince kullandırılan tüketici kredilerine ilişkin kâğıtların ise aynı bölümün (30) numaralı fıkrasına göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, finansman şirketlerince kullandırılan tüketici kredilerine ilişkin sözleşmenin yalnızca tüketiciye verilen nüshasının istisna tutulması, sözleşmenin diğer nüshası ve bununla ilgili olarak düzenlenen diğer kâğıtların ise damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir." açıklamalarında bulunulmuştur. DERELİ, **a.g.m.**, s. 32.

³³⁷ Söz konusu kararda "...Madde metninden de anlaşıldığı üzere harçtan istisna tutulan işlemler fıkarda belirtilen kurumlarca kullandırılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemlerdir. Yasa koyucu, finansman sıkıntısı çeken bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumların, müşterilerine kullandırmak amacıyla sendikasyon kredisi gibi büyük miktartlı kredilere kendi portföylerinde yer vererek yurt içi veya yurt dışı kredi kuruluşlarından finansman desteği alabilmelerini kolaylaştırmak ve kredi maliyetlerini azaltmak amacıyla bu nitelikteki kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemlerden harç alınmayacağını öngörmüştür.

...
İtiraz yoluna başvuran her iki mahkemeye ait davada harcın konusunu oluşturan işlem genel kredi sözleşmesi uyarınca bankaların müşterilerine kullandırdıkları kredilerin zamanında ödenmemesi nedeniyle yapılan icra takibinden kaynaklanmaktadır. Yasa koyucu itiraz konusu kuralda bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullandırılmak üzere temin edilen kredilere ait bazı işlemlerden harç alınmayacağını belirttiğine göre; bankaların kendi öz kaynaklarından veya diğer kredi kurumlarından temin ettikleri kredileri, genel kredi sözleşmesiyle gerçek veya tüzel kişilere teminatlî veya teminatsız olarak kullandırmaları, itiraz konusu kural kapsamında değerlendirilemez. ..." denilmiştir.

³³⁸ Anayasa Mahkemesinin 14.01.2010 tarih, E:2008/81 K:2010/8 kararında yer itiraz konusu olay

Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 06.10.2010 tarihli ve 2010/12-443 Esas, 2010/471 sayılı kararında da³³⁹ Anayasa Mahkemesi kararına atıf yapılarak,

³³⁹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 06.10.2010 tarihli ve 2010/12-443 Esas, 2010/471 sayılı kararı; “Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanununun 123/3 maddesinde “(Ek fıkra: 20/6/2001-4684/23 md; Değişik: 25/12/2003 - 5035/31 md.) Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluş, sermaye artırımı, birleşme, devir, bölünme ve nev’i değişiklikleri nedeniyle yapılacak işlemler ile Esnaf ve Sanatkarlar Kredi ve Kefalet Kooperatifleri (Bu kooperatifler ile Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma Anonim Şirketi tarafından bankalardan kullandırılacak krediler için verilecek kefaletler dahil) bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullandırılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemler bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.” hükmüne yer verilmiştir. Kanunun 123/3’üncü maddesi, 04/06/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanunun 11/ç maddesi ile yeniden düzenlenmiş ve son fıkrada yer alan “harca tabi tutulmaz.” ibaresi “bu Kanunda yazılı harçlardan müstesnadır.” şeklinde değiştirilmiştir. Bankalar tarafından genel kredi sözleşmesi uyarınca kullandırılan kredilerin zamanında ödenmemesi nedeniyle yapılan icra takibinde, icra harçlarının yasaya aykırı olarak alındığı şikâyetinde bulunan bankaların bu şikâyetini değerlendiren mahkemeler, itiraz konusu ibarenin Anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmuşlardır. Başvuruları inceleyen Anayasa Mahkemesi; “Madde metninden de anlaşıldığı üzere harçtan istisna tutulan işlemler fıkroda belirtilen kurumlarca kullandırılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemlerdir. Yasakoyucu, finansman sıkıntısı çeken bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumların, müşterilerine kullandırmak amacıyla sendikasyon kredisi gibi büyük miktartlı kredilere kendi portföylerinde yer vererek yurt içi veya yurt dışı kredi kuruluşlarından finansman desteği alabilmelerini kolaylaştırmak ve kredi maliyetlerini azaltmak amacıyla bu nitelikteki kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemlerden harç alınmayacağını öngörmüştür. İtiraz yoluna başvuran mahkemelerde şikâyet konu olan işlemlerin kaynağında genel kredi sözleşmesine dayanılarak davalı şirketlere kullandırılan krediler bulunmaktadır. Alacaklı banka ile müşterisi olan şirket arasında yapılan ve genel kredi sözleşmesi uyarınca kullandırılan kredinin ödenmemesi üzerine alacaklı banka, borçlu şirket hakkında ilamsız icra takibinde bulunmuş, icra müdürlüğü icra takip talebinde bulunan alacaklı bankadan, tüm yargı harçlarını tahsil etmiştir. İtiraz yoluna başvuran her iki mahkemeye ait davada harcın konusunu oluşturan işlem genel kredi sözleşmesi uyarınca bankaların müşterilerine kullandırdıkları kredilerin zamanında ödenmemesi nedeniyle yapılan icra takibinden kaynaklanmaktadır. Yasakoyucu itiraz konusu kuralda bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullandırılmak üzere temin edilen kredilere ait bazı işlemlerden harç alınmayacağını belirttiğine göre; bankaların kendi öz kaynaklarından veya diğer kredi kurumlarından temin ettikleri kredileri, genel kredi sözleşmesiyle gerçek veya tüzel kişilere teminatl veya teminatsız olarak kullandırmaları, itiraz konusu kural kapsamında değerlendirilemez.” Gerekçesiyle, 14/01/2010 tarihli ve Esas: 2008/81, Karar: 2010/8 sayılı kararı ile itirazların reddine karar vermiştir. Konuyla ilgili olarak Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 06/10/2010 tarihli ve Esas: 2010/12-443, Karar: 2010/471 sayılı kararında da; “... Direnme yoluyla Hukuk Genel Kurulu önüne gelen uyuşmazlık; şikâyetçi bankanın, 492 sayılı Kanunun değişik 123/son maddesindeki istisnadan faydalanıp faydalanamayacağı, dolayısıyla başvuru harcı ve peşin harçtan müstesna olup olmadığı noktasında toplanmaktadır. “...Madde metninden de anlaşıldığı üzere harçtan istisna tutulan işlemler fıkroda belirtilen kurumlarca kullandırılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemlerdir. Yasakoyucu, finansman sıkıntısı çeken bankalar, yurtdışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumların, müşterilerine kullandırmak amacıyla sendikasyon kredisi gibi büyük miktartlı kredilere kendi portföylerinde yer vererek yurt içi veya yurt dışı kredi kuruluşlarından finansman desteği alabilmelerini kolaylaştırmak ve kredi maliyetlerini azaltmak amacıyla bu nitelikteki kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemlerden harç alınmayacağını öngörmüştür. Yasakoyucu anılan maddede; bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullandırılmak üzere temin edilen kredilere ait bazı işlemlerden harç alınmayacağını belirttiğine göre; bankaların kendi öz kaynaklarından veya diğer kredi kurumlarından temin ettikleri kredileri, genel kredi sözleşmesiyle gerçek veya tüzel kişilere teminatl veya teminatsız olarak kullandırmaları halinde 492 sayılı Kanunun değişik 123/son maddesindeki istisnadan faydalanmaları olanaklı değildir. Nitekim aynı ilkeler Anayasa Mahkemesinin 14/01/2010 tarih ve 2008/81 E. - 2010/8 K. Sayılı kararında da

bankaların genel kredi sözleşmeleri uyarınca müşterilerine kullandıracağı kredilerin, harçlardan istisna olamayacağı belirtilmiştir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun dördüncü kısmında "Tapu ve Kadastro Harçları" düzenlenmiş ve harç tutarları da Kanun'a ekli 4 sayılı Tarifede belirlenmiştir. Harçlar Kanunu'nun 57'nci maddesi uyarınca tapu ve kadastro işlemlerinden Harçlar Kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanlar, tapu ve kadastro harçlarına tabi tutulmuştur. Ancak (4) sayılı tarifede belirtilen bu işlemler içinde en çok karşılaşılan ve vatandaşları en çok ilgilendiren işlemler gayrimenkullerin devir işlemleridir.³⁴⁰

Harcın matrahı Kanun'un 63'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Harç matrahının olması gerekenden düşük gösterilmesi sorununu aşabilmek için bu maddede zaman içerisinde pek çok değişiklikler yapılmış ancak istenilen sonuç alınamamıştır. En son 06.06.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik sonrasındaki düzenlemeye göre; gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre belirlenen vergi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır ve "beyan edilen devir ve iktisap bedeli" de "gerçek devir bedeli"nden düşük olamaz. Kısaca bugün için gayrimenkul devir ve teslimlerinde harç bedeli, gerçek devir bedeli olan rayiç bedel üzerinden hesaplanacaktır.³⁴¹

benimsenmiştir. Somut olayda, harcın konusunu oluşturan işlem, şikayetçi bankanın genel kredi sözleşmesi uyarınca müşterilerine kullandırdığı kredinin zamanında ödenmemesi nedeniyle yapılan icra takibinden kaynaklanmaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere bankaların, Harçlar Kanununun 123/son fıkrasında yer alan yargı harçların istisna tutulma keyfiyeti dar tutulmuş olup, bu kapsama bankaların genel kredi sözleşmesi ile müşterilerine kullandırdıkları kredilerin ödenmemesi nedeniyle açtıkları dava ve icra takiplerinde ödenmesi gereken yargı harçlarının girmediği belirgindir. O halde icra memurunun, harç tahsiline ilişkin işlemlerinde usul ve yasaya aykırılık bulunmadığı ortadadır." Denilmek suretiyle yerel mahkemenin aksi yöndeki direnme kararı bozulmuştur. Dilekçenizde belirtildiği üzere, Genel Müdürlüğümüzce Kastamonu Cumhuriyet Başsavcılığına yazılan 02/11/2010 tarihli ve B.03.0.HİG.0.00.00.03-045.02[02]-38-2010/4254/28644 sayılı yazımızda "Belirtilen hükümler ışığında; bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve bunların teminatları ile geri ödemelerine ilişkin işlemlerin "keşif harcı, haciz, teslim ve satış harcı" dışında Harçlar Kanununda belirtilen her türlü yargı harcından muaf olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte, konunun yargıya intikal etmesi halinde yargı mercilerince verilecek kararın asıl olacağı şüphesizdir." şeklinde görüş bildirilmiş ise de; Yazımızda da belirtildiği gibi bu bir görüş olup yargı mercileri için bağlayıcı değildir." Şeklinde.

(http://www.higm.adalet.gov.tr/har%C3%A7lar_kanununun_123-3._maddesi%20ile%20ilgili%20g%C3%B6r%C3%BC%C5%9F.html) (Çevrimiçi) (28.08.2013)

³⁴⁰ Ahmet OZANSOY, "Kat İrtifaklı Gayrimenkullerin Tapu ve Kadastro Harçları", **Yaklaşım, Sayı 198, Haziran 2009, s. 76.**

³⁴¹ Ahmet OZANSOY, "Tapu ve Kadastro Harçlarında Matrahın Tespiti", **Yaklaşım, Ocak 2009, Sayı 193, s. 40-44.**

Kat irtifakı, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu’nun 2’nci maddesinin “c” bendinde *“Bir arsa üzerinde ileride kat mülkiyetine konu olmak üzere yapılacak veya yapılmakta olan bir veya birden çok yapının bağımsız bölümleri için o arsanın maliki veya ortak malikleri tarafından bu kanun hükümlerine göre kurulan irtifak hakkı”* olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanun’un 3’üncü maddesinde de *“Kat mülkiyeti ve kat irtifakı, bu mülkiyete konu olan anagayrimenkulün bağımsız bölümlerinden her birinin konum ve büyüklüklerine göre hesaplanan değerleri ile oranlı olarak projesinde tahsis edilen arsa payının ortak mülkiyet esaslarına göre açıkça gösterilmesi suretiyle kurulur”* hükmü ile belirtilmiştir. Kat irtifakı tapuya tescil ile kurulur ve tapuya tescil ile dolayı kat irtifakına konu arsa ve konutlar taşınmaz olarak değerlendirilecektir. Bu nedenle devir işlemleri de Harçlar Kanunu’na tabidir.

İnşaat sektöründe tamamlanmamış inşaatları müşteriye satılması maliyet avantajı nedeniyle yaygın bir uygulamadır. Bu şekilde satışlarda alıcıya kat irtifakı tapusu verilebilmektedir. Kat irtifakının tapuya şerh edilmesi nedeniyle bu hakkın devri işlemi Harçlar Kanunu’na tabi olacaktır.

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığının 16/05/2014 tarih ve 41931384-140[57-2012-10]-33 sayılı özelgesinde; *“Kat irtifaklı gayrimenkul satışlarında harcı doğuran olay, söz konusu kat irtifakına bağlı olarak mülkiyetin devrinin tapuya tescili işlemi olduğu ve kat irtifakı için tapuya tescil işlemi yapıldığından, tapu harcının tapuya tescil tarihi itibarıyla vergi dairesine ödenmesi gerekeceği tabiidir.”* İfadesi yer almaktadır.

Kat irtifakı arsa payına bağlı bir irtifak çeşidi olması ve uygulamada sadece arsa payı olarak algılanması nedeniyle genellikle tapu harcı gerçek alım satım bedeli üzerinden değil arsa payına düşen vergi değeri üzerinden beyan edilmektedir. Yine kat irtifakının düşük beyan edilmesinin nedenlerinden bir tanesi de inşaat başlamadan alınan tapularda fatura düzenlenmeme zorunluluğu bulunmasının gerçek değeri yerine yine arsa payına düşen vergi değeri üzerinden tapu harcı beyan edilmesidir.

Kat İrtifakı kanunun 3 maddesi 3 fıkrasında; *“Kat irtifakı arsa payına bağlı bir irtifak çeşidi olup, yapının tamamı için düzenlenecek yapı kullanma izin belgesine dayalı olarak, bu Kanunda gösterilen şartlar uyarınca kat mülkiyetine resen çevrilir.*

Bu işlem, arsa malikinin veya kat irtifakına sahip ortak maliklerden birinin istemi ile dahi gerçekleştirilebilir.” İfadesi yer almaktadır. Burada sorun düşük beyan edilen kat irtifaklı tapuların kat mülkiyetine çevrilmesi ile tahsil edilen harç miktarının düşük olmasıdır.

Gayrimenkul alım satımında alıcı ve satıcıdan alınan tapu harcı tapuda beyan edilen satış bedelinin %4’ü olduğu dikkate alındığında kat irtifakı yoluyla ortaya ciddi bir vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Bu vergi kaybını gidermek için kanun koyucu 213 sayılı VUK’un 72’inci maddesinde takdir komisyonları teşkil etmiştir. VUK’un 72’nci madde birinci fıkrasında “*Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur.*” Şeklinde tanımlanmıştır.

Bina ve arazi vergilerinin hesaplanmasında 1319 sayılı Kanun’un 29’uncu maddesine göre belirlenen vergi değeri esas alınmaktadır.

1319 sayılı Kanun’un 29’uncu maddesinde Vergi Değeri; “

- a) *Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalarda her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,*
- b) *Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas*

alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, (1) Hesaplanan bedeldir. Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur. 33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.

(Değişik dördüncü fıkra: 16/6/2009-5904/33 md.) Vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.” Şeklinde tanımlanmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu ile belirlenen vergi değeri ve VUK’a göre oluşturulan takdir komisyonları marifeti ile dört yılda bir arazi ve arsa birim değerlerini belirlemektedir. Emlak Vergisi Kanunu’na göre “*arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.*”

Tapuda işlem yapıldıktan sonra, harcın gerçek alım-satım bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden beyan edilip ödendiğinin tespiti halinde, aradaki farka isabet eden harç, %25 oranında vergi ziyai cezası ile birlikte tahsil edilecektir. Ayrıca anılan Kanun hükmü uyarınca, gayrimenkul devir ve iktisaplarında, gerçek alım-

satım bedelinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına dayalı tarhiyat yapılamayacaktır.

Bu mevzuat hükümleri ile vergi değerinin takdir komisyonları eliyle tespiti ve güncel tutulması hedeflenmiştir. Ancak arsa, arazi ve konutlarda kayıp kaçak oranı dikkate alındığında bu uygulamaların etkinliğinin tartışmalı olduğu ortaya çıkmaktadır. Zira takdir komisyonları çalışma aşamaları dikkate alındığında ciddi bir bürokratik sürece ve parçalı yapıya sahiptir. Takdir komisyonuna sevk edilen dosyalar uzun sürede karara bağlanmaktadır. Dijitalleşme zayıftır. Bu hali ile günümüzde arsa, arazi ve konutlara dair değerlemelerde etkin olamamaktadır. Burada takdir komisyonlarının sürekli çalışan bir yapıya kavuşturulması uygun olabilir. Bu şekilde sürekli olarak vergi değeri güncel hesaplanabilecektir. Merkez Bankası konut fiyatları endeksi ve piyasa yapıcı internet ortamları başta olmak üzere tüm piyasa yapıcı unsurları hesaplamasına dahil edecek bir yapı kurulmalıdır. Bu şekilde başta konut fiyatları olmak üzere ortaya çıkan manipülatif hareketler ile etkin mücadele edilebilecektir.

3.2.6. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Özel Durumların İncelenmesi

VİVK'nın 4. maddesinde sayılan istisnalar; veraset yoluyla gerçekleşen intikallere ayrı, sağları ivazsız intikallere ayrı ve çekiliş ve yarışmalarda kazanılan ikramiyelere ayrı olmak üzere düzenlenmiştir. Bunun haricinde kuru mülkiyetin ve rücu şartlı bağışlamaların özel durumu sebebiyle getirilen istisna hükmü de ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bunlardan başka, 4. maddenin (a) bendi gereği, veraset yoluyla intikal eden ev eşyası, miras bırakanın kişisel eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, madalya vs eşyalar; emekli sandığı vs.den intikal eden emekli ikramiyeleri, dul ve yetim aylıkları ile bunlara yapılan bazı ödemeler (4/g bendi); vergi muafiyeti tanınan bazı vakıflara tahsis olunan mallar (4/k bendi); ticari plaka satışından elde edilen paralardan ticari plaka sahiplerine dağıtılan miktarlar (4/l)'da istisna kapsamındadır.

Buna göre VİVK'nın “Muafiyetler” başlıklı 3. maddesi³⁴² ile özellikle Devlet³⁴³, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamuya yararlı

³⁴² VİVK'nın “Muafiyetler” başlıklı 3. maddesi; “Aşağıda yazılı şahıslar Veraset ve İntikal Vergisinden muaftır: a) Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar; b) Yukarıki fıkra da sayılanlar dışında

dernek ve vakıflar, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar muaf tutulmuştur. Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanunu³⁴⁴ hükümlerine uygun olarak ve kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere kurulurlar. Uygulamada siyasi amaçlı dernekler “parti”, sportif amaçlı dernekler “spor kulübü”, mesleki dayanışma amaçlı dernekler ise “sendika” olarak adlandırılır. Buna göre ticari işletmesi olmayan vakıf ve dernekler kurumlar vergisi mükellefi sayılmamakla beraber³⁴⁵ VİVK 3. maddesindeki “...Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar....” ifadesi ile VİVK’den de muaf tutulmuştur.

Buna göre söz konusu madde hükmü kapsamında anılan kuruluşlara bila bedel ile yapılan aktarımlar vergi kapsamı dışında kalacaktır. Bahsi geçen dernek ya da vakfa bir gerçek kişi tarafından eğitim hizmetlerinde kullanmak üzere bir gayrimenkulün bağışlanması işlemi VİV’e tabi olacak mıdır? sorusu önem kazanmaktadır. Söz konusu işlemin mezkur maddeler uyarınca bu vakıf ya da derneğin VİV dışında kaldığı görülmemektedir. Söz konusu işlem bu tarz dernek ve vakıf bünyesi altında yapılarak vergi kayıp ve kaçığına fazlasıyla neden olabilmektedir. Anılan işlemlerin ticari mahiyet kapsamına alınarak söz konusu dernek ve vakıf ile ortaklık ilişkisi kurularak dernek ve vakıflarca yapılan mezkur işlemlerin ilişkili kişi kapsamına alınıp örtülü kazanç yolu ile transfer fiyatlamasıyla yeniden değerlendirilip vergi kayıp ve kaçığının azaltılması gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan gayrimenkulün, eş ya da çocuk adına alınması, ancak bedelinin aile reisi tarafından ödenmesi halinde “ivazsız” bir intikal söz konusu olmaktadır. Bu ise, VİV’e tabidir. Eş ya da çocuğun beyanname verip, yüzde 5-15 arasında oranı

kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller; c) Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunan memurları ve Türkiye’de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisabedenlerle yukarda sayılanların dışında kalıp da Türkiye’de ikamet eden şahısların Türkiye’de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisabedenler hariç).” şeklindedir.

³⁴³ Madde gerekçesinde yer alan “...amme idareleri tabiri ile Devlet (mülhak bütçeler dahil), vilayet, belediye, köy hükmi şahsiyeti haiz bulunan sair amme müesseseleri kasdolanmıştır...” ifadesinden; Devlet, Vilayet, Mahalli İdareler, Özel İdareler, Belediyeler, Mahalli Birlikler, Köyler ve Özel Bütçeli İdarelerin Anlaşılması gerekir. Akarslan, M. (2006). “Veraset ve İntikal Vergisinden Muaf Olan Şahıslar-I”, *Yaklaşım*, Sayı 168, 97.

³⁴⁴ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁴⁵ Bilici (II), a.g.e., 2013, 107.

değişen, VİV ödemeleri gerekmektedir. Ancak, aile reisinin; eş ya da çocuğa gayrimenkulün bedelini “borç olarak” vermesi halinde, herhangi bir vergileme söz konusu olmamaktadır.³⁴⁶

Ayrıca miras ya da bağış yolu ile edinilen arsanın kat karşılığında müteahhide verilmesi KDV kapsamı dışındadır. Ancak 30 Seri No’lu KDV Genel Tebliği³⁴⁷ uyarınca söz konusu işlem KDV’ye tabi iken Danıştay’ın verdiği bazı kararlar³⁴⁸ bu

³⁴⁶ Kızılot, Ş.(2003). “Eşe ve Çocuğa VİVK’nın 4’inci maddesinde sayılan istisnalar; veraset yoluyla gerçekleşen intikallere ayrı, sağları ivazsız intikallere ayrı ve çekiliş ve yarışmalarda kazanılan ikramiyelere ayrı olmak üzere düzenlenmiştir. Bunun haricinde kuru mülkiyetin ve rücu şartlı bağışlamaların özel durumu sebebiyle getirilen istisna hükmü de ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bunlardan başka, 4’üncü maddenin (a) bendi gereği, veraset yoluyla intikal eden ev eşyası, miras bırakanın kişisel eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, madalya vs eşyalar; emekli sandığı vs.den intikal eden emekli ikramiyeleri, dul ve yetim aylıkları ile bunlara yapılan bazı ödemeler (4/g bendi); vergi muafiyeti tanınan bazı vakıflara tahsis olunan mallar (4/k bendi); ticari plaka satışından elde edilen paralardan ticari plaka sahiplerine dağıtılan miktarlar (4/l)’da istisna kapsamındadır.

Buna göre VİVK’nın “Muafiyetler” başlıklı 3’üncü maddesi³⁴⁶ ile özellikle Devlet³⁴⁶, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamuya yararlı dernek ve vakıflar, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar muaf tutulmuştur. Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanunu³⁴⁶ hükümlerine uygun olarak ve kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere kurulurlar. Uygulamada siyasi amaçlı dernekler “parti”, sportif amaçlı dernekler “spor kulübü”, mesleki dayanışma amaçlı dernekler ise “sendika” olarak adlandırılır. Buna göre ticari işletmesi olmayan vakıf ve dernekler kurumlar vergisi mükellefi sayılmamakla beraber³⁴⁶ VİVK 3’üncü maddesindeki “...Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar....” ifadesi ile VİVK’den de muaf tutulmuştur.

Buna göre söz konusu madde hükmü kapsamında anılan kuruluşlara bila bedel ile yapılan aktarımlar vergi kapsamı dışında kalacaktır. Bahsi geçen dernek ya da vakfa bir gerçek kişi tarafından eğitim hizmetlerinde kullanmak üzere bir gayrimenkulün bağışlanması işlemi veraset ve intikal vergisine tabi olacak mıdır? sorusu önem kazanmaktadır. Söz konusu işlemin mezkur maddeler uyarınca bu vakıf ya da derneğin veraset ve intikal vergisi dışında kaldığı görülmemektedir. Söz konusu işlem bu tarz dernek ve vakıf bünyesi altında yapılarak vergi kayıp ve kaçığına fazlasıyla neden olabilmektedir. Anılan işlemlerin ticari mahiyet kapsamına alınarak söz konusu dernek ve vakıf ile ortaklık ilişkisi kurularak dernek ve vakıflarca yapılan mezkur işlemelerin ilişkili kişi kapsamına alınıp örtülü kazanç yolu ile transfer fiyatlamasıyla yeniden değerlendirilip vergi kayıp ve kaçığının azaltılması gerektiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan gayrimenkulün, eş ya da çocuk adına alınması, ancak bedelinin aile reisi tarafından ödenmesi halinde “ivazsız” bir intikal söz konusu olmaktadır. Bu ise, veraset ve intikal vergisine tabidir. Eş ya da çocuğun beyanname verip, yüzde 5-15 arasında oranı değişen, veraset ve intikal vergisi ödemeleri gerekmektedir. Ancak, aile reisinin; eş ya da çocuğa gayrimenkulün bedelini “borç olarak” vermesi halinde, herhangi bir vergileme söz konusu olmamaktadır.³⁴⁶

Ayrıca miras ya da bağış yolu ile edinilen arsanın kat karşılığında müteahhide verilmesi KDV kapsamı dışındadır. Ancak 30 Seri No’lu KDV Genel Tebliği³⁴⁶ uyarınca söz konusu işlem KDV’ye tabi iken Danıştay’ın verdiği bazı kararlar³⁴⁶ bu uygulamanın aksi yönündedir. Buna ilaveten miras ya da bağış yolu ile edinilen arsanın kat karşılığında müteahhide verilmesi sonucu elde edilen kazancın gelir vergisine tabi olacağı şeklindedir. Elde edilen kazanç, duruma göre “değer artışı kazancı” duruma göre de “ticari kazanç” olarak değerlendirilmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı 25.03.2011 tarihli Sirkülerinde³⁴⁶ söz konusu işlemi değer artış kazancı olarak vergilendirmemektedir.³⁴⁶ Bağış Vergiye Tabi Borç Vermek Değil, Hürriyet”, *Mali Yaklaşım Köşesi*, 10. & Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot, a.g.e., 2013, 122.

³⁴⁷ 16.12.1988 tarih ve 20150 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁴⁸ Danıştay 11. Daire 09.12.1999 tarih ve E. 1999/3027, K. 1999/4846. (Kızılot, Ş. (2002). *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri*, Yaklaşım Yayınları, C. 6, Ankara, 1368-1369) ve Danıştay 7. Daire, 08.10.1991 tarih ve E.1990/6530, K.1991/2477 (Kızılot, Ş. (2011). *Katma*

uygulamanın aksi yönündedir. Buna ilaveten miras ya da bağış yolu ile edinilen arsanın kat karşılığında müteahhide verilmesi sonucu elde edilen kazancın gelir vergisine tabi olacağı şeklindedir. Elde edilen kazanç, duruma göre “değer artışı kazancı” duruma göre de “ticari kazanç” olarak değerlendirilmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı 25.03.2011 tarihli Sirkülerinde³⁴⁹ söz konusu işlemi değer artış kazancı olarak vergilendirmemektedir.³⁵⁰

3.3. Gayrimenkul Satış İşlemlerinde Peçeleme

Vergi mükellefleri ya da sorumlularının daha çok kendi çıkarlarını gözeterek özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma gayesiyle düzenlenen sözleşmelere “peçeleme sözleşmeleri” adı verilir.³⁵¹ Peçeleme sözleşmesinin tarafları yasanın sözüne uygun davranıyor görünmekle birlikte, onun özünü ihlal etmektedirler. Yasanın amacı tamamen bertaraf edilmektedir. Vergi yükümlülükleri ya da sorumlularınca durumun gereklerine göre doğal olarak başvurulmayacak bir hukuki biçime vergi yasasını dolanmak amacıyla başvurulmaktadır.³⁵²

Vergi yükümlülerinin peçeleme işlemine başvurmasının nedeni “kanuna karşı hilenin”³⁵³ özel bir türü olmakla birlikte vergi yasasının amacına göre, vergilendirme konusu olan iktisadi sonuca, vergi yasasının doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal yöntemle ulaşılmaya çalışılmaktadır.³⁵⁴ Peçeleme yapılmasının altında yatan esas unsur aslında başka bir hukuksal işlemin altında vergi dışı bırakılmak ve yasa bu yoldan dolanılmak istenmektedir.³⁵⁵

Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması (Föy-Volant), Yaklaşım Yayınları, C.4, Ankara, 211), Danıştay 9. Daire, 31.12.2002 tarih ve E.2001/4269, K.2002/5821 (Kızılot, Ş. (2005). *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Yaklaşım Yayıncılık, C. 7, Ankara, 145).

³⁴⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı 25.03.2011 tarihli ve GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı Sirküleri.

³⁵⁰ Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot, a.g.e., 2013, 185.

³⁵¹ ÖNCEL vd., a.g.e., s. 26.

³⁵² Selim KANETİ, a.g.e., 49.

³⁵³ Kanun belli bir hususu, bir hukuki veya ekonomik sonucu emredici bir kuralla yasaklamışsa aynı sonuca kanunun metnine uygun olmayan başka bir yoldan giderek ulaşmak “kanuna karşı hile” niteliğindedir, hukuka aykırıdır. Emredici bir kuralı etkisiz kılmak amacını güden ve böylece kanuna karşı hilde teşkil eden bir işlem, doğrudan doğruya emredici bir kurala aykırı olarak yapılmış bir sözleşme gibidir, BK. m. 20 uyarınca batıldır, geçersizdir. Safa REİSOĞLU; **Türk Eşya Hukuku**, Cilt I, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, No;440, Ankara, 1980, s.102.

³⁵⁴ Murat BATI, “Kurumlar Vergisi Kapsamında Güvenlik Müesseseleri ve Türev Ürünlerden Swapların Kullanımı Sonucunda Oluşan Vergisel Özel Durumlar”, **Yaklaşım**, Sayı 242, Şubat 2013, s.440.

³⁵⁵ Övül ÇÖLGEZEN, “Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 346, Haziran 2010, s. 74.

Diğer taraftan vergiden kaçınma, kanuni boşlukların kullanılarak vergiyi doğuran olayın bertaraf edilmesidir.³⁵⁶ Vergiden kaçınma birçok yazar³⁵⁷ tarafından yasal bir hak olarak değerlendirilmektedir. Buna göre vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olay bertaraf edildiğinden vergi de doğmayacaktır. Vergi kanunlarında hüküm altına alınan istisna ve muafiyet hükümlerinden istifade etmek ederek de kaçınma mümkündür. Ve söz konusu işlem herhangi bir gayrimeşru bakış açısı içermemektedir.³⁵⁸

Ancak bazı yazarlar³⁵⁹ ise, mükellef ve sorumlulara hukuken tanınan istisna ve muafiyetler marifetiyle vergiden kaçınma imkanlarının geniş yorumlanması neticesinde vergi kaçakçılığına dönüşebilmesi nedeniyle matrahı azaltan her türlü işlem vergiden kaçınma olarak yorumlamaktadırlar.³⁶⁰

Gayrimenkul satışlarında ortaya çıkan peçeleme türlerinden biri türev araç olarak nitelendirilen; forward, futures, opsiyon ve swap işlemleri üzerinden vergi ödemedi kaçınmaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80/6 maddesi uyarınca, ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere iktisap şekli ne olursa olsun 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak 01.01.2007 tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak değerlendirilmektedir.

Bu itibarla göre gayrimenkulün iktisap ve elden çıkarma tarihlerinin 5 yıl ve daha kısa sürede gerçekleşmesi halinde değer artış kazancına tabii olacaktır Ancak gayrimenkulün iktisap ve elden çıkarma tarihlerinin 5 yılı aşması durumunda ise değer artış kazancı dışında kalacaktır. 5 yıllık süre zarfında elden çıkarılmayı planladığımız bir gayrimenkulümüz olsun ve bu gayrimenkula dayalı bir fiziki

³⁵⁶ Yusuf KILDİŞ, “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 309, Mayıs 2007, s. 124.

³⁵⁷ Salim Ateş OKTAR, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2009, Sayı: 249, s. 14 & Cemal İBİŞ, “İşletmelerde Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Eylül 2004, Sayı 68, s. 73.

³⁵⁸ Övül ÇÖLGEZEN, “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 347, Temmuz 2010, s. 75-76.

³⁵⁹ Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 298; Saygın EYÜPGİLLER, “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, **Yaklaşım**, Sayı 113, Mayıs 2002, s. 148-156.

³⁶⁰ Burhan GÜNDOĞDU, “Muvazaa III-Peçeleme ve Hukuka Aykırı İşlemler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 289, Eylül 2005, s. 106-110

forward sözleşmesi düzenlemiş olalım. Bahse konu sözleşmede vadeyi gayrimenkulün iktisap tarihinden 5 yıl sonra belirlenecek bir tarih için belirlenmesi durumunda türev işlemleri aracılığıyla gayrimenkul satışında peçeleme gerçekleştirilmiş olacaktır. Zira forward sözleşmesinde vergiyi doğuran olay, sözleşmede belirtilen vadede mal tesliminin gerçekleştirildiği anda ya da malın tesliminden önce fatura düzenlenmiş ise faturanın düzenlendiği anda doğmuş olacaktır. Bu peçeleme işlemi ile bu gayrimenkul satışının diğer kazanç ve irat kapsamı dışına çıkarılması baika vergi türlerinden de kaçınma imkanlarına olanak sağlamaktadır. Örneğin mezkur gayrimenkulün kredi ile alınması suretiyle işlem tesis edilmesi durumunda KDV³⁶¹, BSMV, KKDF ve Damga Vergisi'nin de doğacağı ancak söz konusu işlemin bir forward sözleşmesine bağlanması sonucu gayrimenkul teslimi bir ticari, zirai ya da serbest meslek faaliyeti kapsamında olması durumunda KDV hesaplanmayacaktır. Gayrimenkulün iktisabı için kullanılan finansman kaynağı BSMV ve KKDF kapsamı dışında olacaktır. Eğer gayrimenkulü elden çıkaran kişi gerçek kişiolması durumunda ise vergiyi doğuran olay fiziki teslimin yapıldığı anda doğacağından gelir vergisi müstesna olacaktır.

Gayrimenkullerin satışlarında ortaya çıkan bir diğer peçeleme türü ikiz konut uygulamasıdır. Bu uygulamada konutların satışında daha düşük kdv ödenmesi hedeflenmektedir. Bilindiği üzere konutların net alanının 150 m² altı ve 150 m²'ye kadar olan kısmına %8 oranında KDV hesaplanmaktadır. Ancak bazı inşaat firmaları veya müteahhitler 150 m²'ye kadar olan konut alanlarından birden çok satış yapılmış göstermek sureti ile üst üste veya yan yana konutları tek konut olarak teslim etmesine rağmen satışlarda birden çok konut göstermek suretile daha az vergi ödeme yoluna gitmektedir.³⁶²

³⁶¹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'inci maddesinin (e) bendi "**Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler**" ve aynı maddenin (g) bendi "**Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları...**" istisna tutulmuştur. Söz konusu maddede, altın, döviz, hisse senedi ve tahvil teslimleri KDV'den istisna edilmekle beraber bunlar üzerine düzenlenen türev araç sözleşmelerinin de vergi kapsamı dışında kalması gerektiği kanısıyla türev araç sözleşmeleri de vergi kapsamı dışındadır. Buna göre fiziki teslim gereken her türlü türev araç sözleşmesi bu madde hükmüne göre istisna edilecektir. Murat BATI, "Fiziki Teslim İçeren Türev Ürün Sözleşmeleri Katma Değer Vergisine Tabi Olmalı mı?", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 297, Haziran 2013, s. 81)

³⁶² Ekrem ÖZER, "Türk Vergi Hukukunda Peçeleme ve Güncel Örnekler" Yüksek Lisans Tezi, 2015 Erzurum, sf56

Buna göre gayrimenkul satışlarında elde edilen kazanç ve sağlanan menfaatler ile peçeleme yöntemiyle satışların gerçekleşmesi sonucu elde edilecek gelirler Anayasa'nın 73'üncü maddesi ifade olunan yatay eşitlik ve herkesin mali gücüne göre vergileme ilkesi ihlal etmektedir. Bu yöntemlerle elde edilen gelirlerin aynı oranda vergilendirilmemesi hatta peçeleme işlemlerine tabii tutulması Anayasa'nın söz konusu maddesini zedelemektedir.





4. GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANÇLARININ EKONOMETRİK ANALİZİ

Çalışmamızın bu bölümünde gayrimenkul satışlarına yönelik olarak ampirik bir inceleme yapılacaktır. İncelememiz anket çalışması şeklinde olup anket sonuçları istatistiki olarak değerlendirilecektir. Anket çalışmamızda gayrimenkul satışlarına yönelik olarak 402 kişilik bir örneklem kitlesine uygulanmıştır. Bu örneklem;

- 50 kişi: TOKİ çalışanları
- 50 kişi: Üst düzey inşaat firması sahipleri, Uluslararası emlakçılar
- 50 kişi: Vakıfbank, Halkbank ve Ziraat Bankasında konut kredisi alanında çalışanlar
- 50 kişi: Çeşitli kamu kurumlarında çalışan ve kredi kullanan memurlar
- 50 kişi: Öğrenciler ve yeni mezunlar
- 50 kişi: Özel bankalarda emlak alanında çalışanlar
- 52 kişi: Özel sektör çalışanları
- 50 kişi: Emekliler,

şeklindedir.

Çalışmamızda 34 soruluk bir anket uygulanmıştır. Bu anket çalışması ile gayrimenkul satışlarının vergilendirilmesinde ortaya çıkan sorunlar ve ilgili vergi mevzuatının etkinliği analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede vergi karmaşası kavramına değinilecek ve ilgili literatür özetlenecektir.

Vergi karmaşıklığı, vergi mevzuatının belirsiz ve karmaşık olması nedeniyle vergilendirme sürecinde yaşanan sorunları ifade eder. Vergi kanunları, yönetmelikler ve uygulamalarındaki karmaşıklıklar, vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerini hazırlarken hatalar yapmasına, yanlış beyan vermesine ya da vergi kaçırmasına, mükellefin vergiye gönüllü uyumunun zorlaşmasına neden olabilir. Bu durum da hem mükelleflerin hem de vergi otoritelerinin zaman ve kaynak kaybına sebep olabilir. Vergi karmaşıklığının azaltılması için vergi mevzuatının daha net ve anlaşılır hale getirilmesi gerekmektedir.

4.1. Vergi Sistemi Karmaşıklığına İlişkin Literatür Çalışmaları

Gerek dünya ölçeğinde gerekse Türkiye’de vergi karmaşıklığı literatürü oldukça geniş ve farklı disiplinlerde çeşitli araştırmalar yapılmaktadır. Vergi hukuku, iktisat, işletme, muhasebe gibi alanlarda uzmanlaşmış akademisyenler ve araştırmacılar tarafından birçok çalışmalar yapılmaktadır. Ayrıca, vergi konusunda faaliyet gösteren şirketler ve meslek kuruluşları da vergi karmaşıklığına ilişkin raporlar yayınlamaktadır. Türkiye’de ve dünya ölçeğinde vergi karmaşıklığı konusunda yapılmış araştırmaların büyük bir kısmı, vergi mevzuatının anlaşılmasının zor olması, vergi sisteminin karmaşık olması ve uygulamaların istikrarsızlığı gibi nedenleri vurgulamaktadır. Bu çerçevede yapılan çalışmalar aşağıda özet olarak açıklanacaktır.

4.1.1. Dünya’da Vergi Sistemi Karmaşıklığına İlişkin Seçilmiş Literatür Çalışmaları

Margaret McKerchar, Laura R Ingraham ve Stewart Karlinsky, 2005 yılında ABD ve Avustralya’nın küçük işletmelerini baz alarak kaleme aldıkları çalışmada ABD’deki küçük işletmelerin, yaklaşık olarak tarım dışı işgücünün %58’ini ve yüksek teknoloji işgücünün %39’unu istihdam ettiğini ortaya koymuştur. Buna göre Avustralya’daki küçük işletmeler, özel sektördeki tüm tarım dışı işletmelerin %96’sından fazlasını temsil etmektedir. Küçük işletmeler, özel sektördeki istihdamın %47’sini ve Avustralya’nın ekonomik faaliyetinin yaklaşık %3’ünü oluşturmaktadır. Bu ekonomik büyüklük nedeniyle küçük işletmeler üzerinden yapılan incelemede vergi kanunlarının karmaşıklığına ilişkin ABD ve Avustralya küçük ölçekli işletmeler bağlamında iki bağımsız araştırma yapılmış olup çalışma vergi karmaşıklığını analiz etmiştir³⁶³.

ABD çalışması, 89 küçük işletme vergi uygulayıcısı ile yapılan bir ankete dayanmaktadır. Söz konusu anket 37 vergi kanunu içermektedir. Bu vergi kanunları gerçek ve tüzel kişilere yönelik federal ve eyalet gelirlerini, mülkleri, istihdam vergilerini, satış vergisini ve imtiyaz vergisini kapsamaktadır. Demografik olarak

³⁶³ McKerchar, M., Ingraham, L. R. ve Karlinsky, S. (2005). “Tax Complexity And Small Business: A Comparison Of The Perceptions Of Tax Agents In The United States And Australia”, *Journal of Australian Taxation*, 297-300.

bakıldığında, 89 katılımcıdan %60'ından fazlası, zamanlarının yarısından fazlasını küçük işletme müşterilerinin vergi sorunları üzerinde çalışarak geçirmektedir³⁶⁴.

Avustralya araştırması, 221 küçük işletme vergi uygulayıcısı ile yapılan bir ankete dayanmaktadır. 221 katılımcıdan %75'i küçük işletme müşterilerinin vergi sorunları üzerinde çalışarak geçirmektedir³⁶⁵.

İki ülkede de mevzuatın farklı olmasına rağmen vergi uygulayıcılarının, vergi karmaşasına yönelik olarak tespitleri temel olarak;

- Mevzuatların karmaşık olduğu,
- Vergi formlarının çok detaylı olduğu
- Aynı zamanda mevzuatın uygulama aşamasının çok karmaşık olduğu
- Vergi mevzuatının basitleştirmeye ihtiyaç duyduğu

şeklindedir.

Borrego, Lopes ve Ferreira'nın 2016 yılında Portekiz genelinde vergi uygulayıcıları kapsamında 994³⁶⁶ profesyonel vergi uygulayıcısı ile gerçekleştirilen anket çalışmasında³⁶⁷;

- Vergi kanunlarının sık değiştiği,
- Vergi kanunlarının dağınık ve çok istisna içerdiği,
- Mevzuat dilinin çok teknik ve anlaşılması zor metinler olduğu,
- AB mevzuatının iç hukuka aktarımında zorluklar yaşandığı,
- Uluslararası mevzuat ile uyum sorunları olduğu,

sonuçlarına varılmıştır.

Hoppe, Schanz, Sturm, ve Sureth-Sloane'nin 2018 ve 2020 yıllarında yayınladığı çalışmada akademik literatürde otuz yılı aşkın bir süredir vergi karmaşıklığı ve etkenlerinin ele alınmasına rağmen, şu ana kadar genel kabul gören bir vergi

³⁶⁴ McKerchar, M., Ingraham, L. R. ve Karlinsky, S., *a.g.e.*, 2005, 300.

³⁶⁵ McKerchar, M., Ingraham, L. R. ve Karlinsky, S., *a.g.e.*, 2005, 305.

³⁶⁶ Portekiz ölçeğinde çalışmanın yapıldığı tarihte 38.614 profesyonel vergi uygulayıcısı bulunmaktadır.

³⁶⁷ Borrego, A. vd., (2016). "Tax Complexity Indices and Their Relation with Tax Noncompliance: Empirical Evidence From the Portuguese Tax Professionals", *Tékhnē*, 14(1), 22-24.

karmaşıklığı kavramı ortaya çıkmadığı ifade edilmiş ve bunun nedeninin önceki çalışmaların çoğunun belirli bir ülkedeki belirli bir konuya (örneğin, küçük işletmeler) odaklanmış olması nedeniyle küreselleşen dünya ticaretinde vergi karmaşıklığının temel sorun yarattığı alanın çok uluslu şirketlerin kurumlar vergisi üzerine karşılaştıkları vergi karmaşıklığı kavramı üzerine yoğunlaşmıştır.

Bu çalışmada çok uluslu şirketlerin yatırım kararlarında önemli bir etmen olan kurumlar vergisi karmaşıklığı üzerine 108 ülkeden 221 yüksek deneyimli vergi danışmanı ile yapılan ankete dayanarak çok uluslu şirketlerin karşı karşıya kaldığı vergi karmaşıklığının analizi yapılmıştır. 2020 yılında yayınlanan çalışmada 100 ülke kapsamında uygulanan ankete 993 yüksek deneyimli vergi danışmanı iştirak etmiştir³⁶⁸.

Burada ortaya çıkan sonuçlar vergi karmaşıklığına yol açan etmenlerin genel olarak³⁶⁹;

- Vergi kanunlarının karmaşıklığı,
- Vergi idaresinin belirsizlikler ve yorumlamalara dayandığı,
- Benzer vergilendirme alanlarında farklı mevzuatların kullanıldığı,
- Vergilendirmeye ilişkin itiraz prosedürlerinin farklılığı
- Kayıt tutma ve dosyalamaların farklılık göstermesi

şeklindedir.

Ancak çalışmalarda ülkeler bazında vergi karmaşıklığının iki ana unsurunda yoğunlaşma yaşandığı tespit edilmiştir. Bu unsurlar vergi kanunlarının karmaşıklığı ve vergi alanında yasal çerçevenin karmaşıklığı şeklindedir. Çalışma, karmaşık vergi kanunlarına sahip ülkelerin daha yüksek nüfusa ve GSYİH'ye sahip olduklarını ortaya koymaktadır. Bu ülkelerde vergi sistemlerinde yüksek vergi oranlarının uygulanması eğilimi bulunmaktadır. Buna mukabil çok karmaşık bir yasal çerçeveye sahip ülkeler, daha düşük bir GSYİH'ye, daha zayıf bir altyapıya, daha düşük bir kalkınma düzeyine ve daha düşük bir yönetim kalitesine sahip olma eğilimindedir.

³⁶⁸ Hoppe, T. (2020): Tax Complexity in Australia – A Survey-Based Comparison to the OECD Average, http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_251.pdf, Erişim Tarihi: 22.04.2023.

³⁶⁹ Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. ve Sureth-Sloane, C. (2018): “What are the Drivers of Tax Complexity for MNCs? Global Evidence”, *Intertax*, 46(8/9), 659.

Bu korelasyon modellerine uygun olarak, Almanya, Birleşik Krallık veya Amerika Birleşik Devletleri gibi birçok ileri düzeyde sanayileşmiş ülke, yüksek vergi kanunu karmaşıklığı, ancak düşük yasal çerçeve karmaşıklığı ile karakterize edilmektedir. Bu ülkeler aynı zamanda adil ve eşitlikçi vergi politikalarını güçlü bir şekilde destekleyen ülkeler arasındadır. Dolayısıyla, bu ülkelerdeki yüksek düzeyde vergi kanunu karmaşıklığı, bu politikaların bir yansıması olarak yorumlanabilir³⁷⁰.

4.1.2. Türkiye’de Vergi Sistemi Karmaşıklığına İlişkin Seçilmiş Literatür Çalışmaları

Yakup Karabacak, 2013 yılında yayınlanan çalışmasında³⁷¹, Türk vergi kanunlarının karmaşıklığını ölçmek üzere lisans öğrencileri üzerinde test uygulaması yapmış olup bu uygulamada üçü vergi kanunu ve biri serbest okuma materyali olmak üzere dört farklı metin çıkartmalı okunabilirlik tekniğine göre düzenlenmiştir. Toplamda 248 lisans öğrencisine uygulama yapılmıştır. 145’inin hiç vergi hukuku temel bilgisine sahip olmayan ve geri kalan 103 öğrencinin ise vergi ile ilgili temel derslerin tamamını almış öğrenciler olduğu görülmektedir.

Testte 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 sayılı KDVK’ ve 5520 sayılı KVK’da rastgele üç farklı bölüm seçilmiştir. Dördüncü test metni ise uzmanlık alanı bilgisi gerektirmeyen ortalama olarak okuma-yazma bilen her katılımcının okuyabileceği bir romandan alınmıştır. Yapılan test sonucunda vergi hukuku alanında bilgi sahibi olmayan 145 kişilik lisans öğrencisinin vergi kanunlarını okuyup neredeyse hiç anlamayacakları kadar zorluk yaşadıkları, temel vergi kanunlarına yönelik eğitim alan 103 lisans öğrencisinin vergi kanunlarını güçlükle okudukları ortaya konulmuştur. Bu şekilde vergi kanunlarının vergi hukukuna yönelik bilgi düzeyinden bağımsız olarak zor hukuki metinler olduğu sonucuna varmıştır.

2019 yılında Mehmet Cural ve Seda Öner’in yaptığı çalışmada³⁷², Gelir vergisi Kanunu, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınladığı 2006-2017 yılları gelir vergisi beyanname düzenleme rehberleri ve beyan broşürlerinin okunabilirliği

³⁷⁰ Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. ve Sureth-Sloane, C., a.g.e., 2018, 668-670.

³⁷¹ Karabacak, Y. (2013). “Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme”, *Maliye Dergisi*, 165, Temmuz – Aralık, 47.

³⁷² Öner, S. ve Cural, M. (2019). “Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), 102-104.

üzerinden bir inceleme yapılmıştır. Yapılan çalışmada Milli Eğitim Bakanlığı'nın 100 temel eser arasında belirlediği Çalikuşu romanı kullanılmıştır. Çalışmada Türkçe metinlerin okunabilirliği için geliştirilen Ateşman Formülü³⁷³ kullanılmıştır.

Ateşman okunabilirlik sayıları bakımından GVK'nın okunabilirliği “çok zor”, rehber ve broşürlerin “zor”, Çalikuşu'nun ise “kolay” olarak ölçülmüştür. GVK'nın okunabilirliği bazı bölümlerde “orta güçlükte” ve “zor” olmakla birlikte ortalama olarak “çok zor” ölçülmüştür. Rehberler ve broşürler için de aynı bulgular geçerlidir.

2021 yılında Ercan Yelman'ın yaptığı çalışmada Türkiye'de harcama vergilerinin okunabilirlik analizi “Ateşman Okunabilirlik Formülü” ile ele alınmıştır. Çalışmada Ateşman okunabilirlik formülü üzerinden yapılan analizde;

- Özel Tüketim Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi'nin 11-12. sınıf düzeyinde,
- Harçlar Kanunu'nun ön lisans düzeyinde,
- KDVK'da, Özel İletişim Vergisi (Gider Vergileri Kanunu), Damga Vergisi Kanunu ve Konaklama Vergisinin (Gider Vergileri Kanunu) lisans düzeyinde,
- Dijital Hizmet Vergisi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu'nun lisans üstü düzeyinde,

okunabilirliğe sahip olduğu tespit edilmiştir.³⁷⁴

Türk vergi sisteminde yer alan harcama vergilerinin kanun metnlerinin Ateşman okunabilirlik formülü ile karmaşıklık düzeylerinin ölçülmesinin elbette yeterli olmayabileceği ve vergi karmaşıklığını ölçmek için daha iyi ve objektif şekilde yeni okunabilirlik testleri geliştirilmesi önerisinde bulunulmuştur.³⁷⁵

2022 yılında Tunahan Değirmenci ve Furkan Başel'in yayınlanan çalışmasında³⁷⁶ vergi karmaşıklığının tespit edilmesi amacıyla Gelir Vergisi Kanunu ile KVK'nın bölümler itibarıyla okunabilirlik düzeyi analiz edilmiştir. Her iki

³⁷³ Ateşman okunabilirlik testi, Türkçenin dil kurallarının diğer dillerden farklılığı sebebiyle 1997 yılında Ender Ateşman tarafından Dil Dergisi'nde yayınlanan bir çalışmada sunulmuştur. Ateşman okunabilirlik testi, günümüzde Türkçe için hazırlanmış tek okunabilirlik testidir. Diğer diller için hazırlanıp uygulama alanı bulan okunabilirlik testleri Türkçe metinler için kullanılamamaktadır.

³⁷⁴ Yelman, E. (2021). “Vergi Karmaşıklığı Bağlamında Türkiye’de Harcama Vergilerinin Okunabilirlik Analizi”, *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), Aralık, 159.

³⁷⁵ Yelman, a.g.m., 161.

³⁷⁶ Değirmenci, T. ve Başel, F. (2022). “Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Karmaşıklık Analizi”, *Maliye Dergisi*, 182, Ocak-Haziran, 61.

kanunun da okunabilirlik düzeyinin daha tutarlı olması için bölümler ayrı ayrı teste tabi tutulmuştur. Ateşman okunabilirlik testine göre KVK'nın hem bölüm hem de kısım olarak GVK'dan daha zor okunabilirliğe sahip olduğu ve kanun metinleri okunabilirlik testinde “çok zor” kategorisinde değerlendirildiği ifade edilmektedir.

Genel olarak vergi karmaşıklığına ilişkin literatür çalışmaları incelendiğinde vergi sistemlerinin karmaşıklığına etki eden temel unsurlar;

- Vergi mevzuatının birçok hukuk dalı ile ilişkili olması
- Vergi mevzuatında yapılan değişiklikler
- Kayıtlama ve vergi formlarının karmaşıklığı
- Vergi idaresi ve politik olarak vergi politikalarının yönetimi
- Vergi hesaplamalarının karmaşıklığı, istisna ve muafiyetlerin çok yer alması,
- Vergi mevzuatının dilinin ve anlatım özelliklerinin ağıdalı olması

şeklinde sıralanabilir.

4.2. Uygulama ve Metodoloji

Çalışmamızda yapılacak olan anket sonuçlarının daha sağlıklı analiz edilebilmesi ve buna dayanılarak değerlendirmelerde bulunulabilmesi için örneklem büyüklüğünün belirlenmesi önem taşımaktadır. Bu çerçevede örneklem büyüklüğünün belirlenebilmesi için aşağıdaki formül kullanılmıştır.

$$n = \frac{t^2 \cdot p \cdot q}{d^2}$$

Yukarıdaki formül yardımıyla örneklem sayısı hesaplanmıştır. Formülde yer alan değişkenler aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

n: Örneklem alınacak birey sayısı

t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer ($\alpha = 0.10$ 'te ∞ serbestlik derecesinde teorik t değeri tablodan bulunmuştur. Buna göre $t = 1.65$ 'dir)

p: İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı) ($p = 0.5$ alınmıştır)

q: İncelenen olayın görülmeiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı) ($q = 0.5$ alınmıştır)

d: Olayın görölüş sıklığına göre kabul edilen $\pm$ örnekleme hatası (örnekleme hatası $\pm$ %4.9 alınmıştır).

Gerekli değerlerin formülde yerine konulması ile gerekli örneklem sayısı 184 olarak aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$n = \frac{(1.96)^2 \cdot (0.5) \cdot (0.5)}{(0.049)^2} \cong 402$$

Çalışmada basit tesadüfi örneklem yöntemi ile 402 bireye anket uygulaması yapılmıştır.

Ankete katılan bireylerin verdikleri yanıtların incelenmesinde SPSS 26 programından yararlanılmıştır. Ayrıca:

- Ankete verilen yanıtların dağılımını belirlemek amacıyla frekans ve yüzde analizi yapılmıştır.
- Bireylerin verdiği cevaplardan elde edilen puanların normal dağılıma uygunluğunun belirlenmesi için Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmıştır.
- Demografik değişkenlere göre farklılığın belirlenebilmesi için parametrik olmayan testler olan Mann-Whitney U testi ve Kruskal Wallis testi kullanılmıştır.
- Değişkenler arasındaki ilişkilerin ortaya çıkartılması için korelasyon analizi yapılmıştır.

Hipotez Testleri:

İstatistiksel bir hipotez, rastgele değişkenler topluluğu tarafından alınan gerçek değerler olarak modellenen gözlemlenen verilere dayanarak test edilebilen bir hipotezdir.

İstatistiksel analizlerin gerçekleştirilmesinde hipotez testlerine ilişkin kararların verilebilmesi için ilgili test istatistiğine ilişkin p değerinden yararlanılmıştır. Anlamlılık düzeyi α olmak üzere hipoteze ilişkin karar aşağıdaki gibi verilebilmektedir (Köse, 2016):

$p - \text{değeri} > \alpha$ ise H_0 yokluk hipotezi reddedilemez.

$p - \text{değeri} < \alpha$ ise H_0 yokluk hipotezi reddedilir.

Bu çalışmada anlamlılık düzeyi $\alpha = 0.05$ olarak alınmıştır.

Frekans Analizi:

Çalışmanın bu bölümünde ankete verilen yanıtların frekans ve yüzde analizleri yapılmıştır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Erkek	216	53,7	53,7	53,7
Kadın	186	46,3	46,3	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.1. Cinsiyetiniz nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Ankete 216'sı (%53.7) erkek, 186'sı (%46,3) kadın olmak üzere toplamda 402 kişi katılmıştır. Ankete katılım cinsiyet dağılımı açısından dengelidir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
20-30 arası	79	19,7	19,7	19,7
31-40 arası	146	36,3	36,3	56,0
41-50 arası	115	28,6	28,6	84,6
50 yaş üstü	62	15,4	15,4	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.2. Yaşınız nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Katılımcıların 79'u (%19.7) 20-30 yaş arasında, 146'sı (%36.3) 31-40 yaş arası, 115'i (%28,6) 41-50 yaş arası ve 62'si (%15.4) 50 yaş üstüdür. Katılımcıların %84.6'sı yani çoğunluğunun 20-50 yaş aralığında aktif nüfus³⁷⁷ kapsamında olduğu görülmektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Ortaöğretim	66	16,4	16,4	16,4
Lisans	224	55,7	55,7	72,1
Lisansüstü	112	27,9	27,9	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.3. Öğrenim durumunuz nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

³⁷⁷ Aktif nüfus, ülke nüfusunun çalışma çağındaki nüfusu için kullanılır ve 15-64 yaş arasındaki bireylerden oluşur. Aktif nüfus (daha geniş tanımla kurumsal olmayan çalışma çağındaki nüfus), ülkenin işgücü arzını oluşturur.

Katılımcıların 66'sı (%16.4) ortaöğretim mezunu, 224'ü (%55.7) lisans, 112'si (%27.9) lisansüstü mezundur. Katılımcıların büyük çoğunluğu yüksek öğretim görmüştür. Bu da gayrimenkul sektörüyle ilgilenen kesimin eğitilmiş olduğunu göstermektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Gerçek kişi	312	77,6	77,6	77,6
Tüzel kişi	90	22,4	22,4	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.4. Gayrimenkul sektöründe bulunduğunuz faaliyet bakımından hukuki statünüz nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Gayrimenkul sektöründe hukuki statüsü gerçek kişiliğe sahip 312 (%77.6), tüzel kişiliğe sahip olan 90 (%22.4) katılımcı mevcuttur. Ankete katılım sağlayanların büyük çoğunluğunun gerçek kişi olmasının temel nedeni, sektörde faaliyet gösteren gayrimenkul aracı kurumu ya da finansmanını sağlayan (banka gibi) kurumların profesyonel çalışanlarının anketi gerçek kişi sıfatıyla doldurmalarıdır. Tüzel kişi olarak dolduranlar ise sektörde faaliyet gösteren kurumların sahibi ya da üst düzey yöneticileridir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Bireysel Alım-Satım	268	66,7	66,7	66,7
Büyük gayrimenkul projeleri (Banka destekli)	26	6,5	6,5	73,1
İmalat	32	8,0	8,0	81,1
İmalat ve pazarlama	30	7,5	7,5	88,6
Ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı	46	11,4	11,4	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.5. Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Bireysel alım-satım yapan 268 (%66.7) kişi, banka destekli büyük gayrimenkul projeleriyle ilgilenen 26 (%6.5), imalat ile ilgilenen 32 (%8.0), imalat ve pazarlama ile ilgilenen 30 (%7.5), ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı yapan 46 (%11,4) kişidir.

Bu soruya cevap verenlerin büyük çoğunluğu, gayrimenkul sektörüyle olan ilişkisini bireysel alım-satım şeklinde ifade etmiştir. Kısaca ifade edilmek istenen; sektörde çalışan ya da sektörle ilişkisi olanların bireysel gayrimenkul alım-satımına aracılık ve danışmanlık yaptıkları veya finansman sağladıklarıdır. Diğer taraftan Tablo 4.4 ve Tablo 4.5 birlikte incelendiğinde sonuçların uyumlu olduğu gözlemlenmektedir. Tablo 4.4’de gayrimenkul sektöründe faaliyet bakımından hukuki statü %77,6 gerçek kişi olarak ifade edilmekte iken, Tablo 5’te gayrimenkul sektörü ile ilişki durumu %66,7 bireysel alım-satım olarak ifade edilmiştir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Üst Yönetici	75	18,7	18,7	18,7
Şahıs	219	54,5	54,5	73,1
Şahıs İşletmesinde İşletme Sahibi	70	17,4	17,4	90,5
Muhasebe Yetkilisi	38	9,5	9,5	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.6. Ankete cevap veren kişi olarak işletmedeki konumunuz aşağıdakilerden hangisidir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

İşletmedeki konumu üst yönetici olan 75 (%18.7) katılımcı, 219 (%54.5) katılımcı şahıs konumunda, 70 (%17.4) 'i şahıs işletmesinde işletme sahibi ve 38 (%9.5) kişi muhasebe yetkilisidir.

Tablo 4.6 incelendiğinde, gayrimenkul sektöründe kurumsallaşmanın düşük olduğu sonucu çıkarılabilir. Ayrıca Tablo 4.6’daki veriler Tablo 4.4 ile uyumlu sonuçlar vermektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Şahıs işletmesi	147	36,6	36,6	36,6
Anonim Şirket	68	16,9	16,9	53,5
Limited şirket	94	23,4	23,4	76,9
Komandit şirket	4	1,0	1,0	77,9
Kolektif şirket	15	3,7	3,7	81,6
Adi ortaklık	18	4,5	4,5	86,1
Diğer	56	13,9	13,9	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.7. İşletmenizin/işyerinizin hukuki statüsü nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Şahıs işletmesine sahip 147 (%36.6) kişi, anonim şirkete sahip 68 (%16.9) kişi, limited şirkete sahip 94 (%23.4), komandit şirkete sahip 4 (%1.0) kişi, kolektif şirkete sahip 15 (%3.7), adi ortaklık ile kurulan şirkete sahip 18 (%4.5) kişi ve diğer yanıtını veren 56 (%13.9) kişidir. Tablo 4.7 incelendiğinde gayrimenkul sektöründe kurumsallaşmanın düşük kaldığı görülmektedir. Tablo 4.7'deki verilen Tablo 4.4 ile uyumludur.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
1-4 yıl arası	103	25,6	25,6	25,6
5-10 yıl arası	120	29,9	29,9	55,5
11-20 yıl arası	72	17,9	17,9	73,4
20 yıl üzeri	67	16,7	16,7	90,0
Diğer	40	10,0	10,0	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.8. İşletmeniz/işyeriniz kaç yıldır faaliyette bulunuyor? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

İşletme/işyeri 1-4 yıl arası faaliyette bulunan 103 (%25.6) kişi, 5-10 yıl arası 120 (%29.9) kişi, 11-20 yıl arası 72 (%17.9), 20 yıl üzeri faaliyet gösteren 67 (%16.7) kişi ve 999,00 yanıtını veren 40 (%10.0) kişidir.

Tablo 4.8 incelendiğinde, gayrimenkul sektöründe faaliyette bulunanlarının yarısından fazlasının 10 yıl ve altında süreyle faaliyet gösterdiği anlaşılmaktadır. Bu durum Tablo 4.2'de yer alan yaş dağılımı ile uyumludur. Nitekim yaş dağılımının verildiği Tablo 4.2'de gayrimenkul sektöründe faaliyette bulunanların yarısından fazlasının 40 yaş ve altı olduğu gözlemlenmektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Kamu hizmetleri için bir ödeme	117	29,1	29,1	29,1
Devletin yaşaması için bir ödeme	92	22,9	22,9	52,0
Vatandaşlık görevidir	126	31,3	31,3	83,3
Zorunlu bir ödeme	37	9,2	9,2	92,5
Gereksiz bir ödeme	13	3,2	3,2	95,8
Bir yükür	17	4,2	4,2	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.9. Size göre verginin anlamı nedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Tablo 4.9'daki sonuçlara göre; vergi 117 (%29.1) kişi için kamu hizmetleri için bir ödeme, 92 (%22.9) kişi için devletin yaşaması için bir ödeme, 126 (%31.3) kişi için vatandaşlık görevi, 37 (%9.2) kişi için zorunlu bir ödeme, 13 (%3.2) kişi için gereksiz bir ödeme, 17 (%4.2) kişi için bir yük anlam ifade etmektedir.

Tablo 4.9 incelendiğinde ankete katılanların %83,3'ünün "size göre verginin anlamı nedir?" sorusunu "kamu hizmetleri için bir ödemedir", "devletin yaşaması için bir ödemedir" ve "vatandaşlık görevidir" şeklinde yanıtladığı gözlemlenmiştir. Verilen üç yanıt, örneklem yapılan grubun vergi bilincinin yüksek olduğunu göstermektedir. Özetle ankete katılanların %80'inden fazlasının vergi bilincinin yüksek olduğu ifade edilebilir. Tablo 4.9 ve Tablo 4.3 birlikte değerlendirildiğinde eğitim seviyesi yükseldikçe vergi bilincinin arttığı sonucuna ulaşılmakta ve anket sonuçlarının vergi teorisi açısından da anlamlı sonuçlar verdiği gözlemlenmektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Basın ve yayın araçlarından duyarak	137	34,1	34,1	34,1
İş arkadaşları ve çevremden duyarak	52	12,9	12,9	47,0
Mali müşavir/muhasebecim vasıtasıyla	143	35,6	35,6	82,6
Vergi dairesine danışma yoluyla	47	11,7	11,7	94,3
Meslek odaları vasıtasıyla	23	5,7	5,7	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.10. Vergi kanunlarındaki ve uygulamalarındaki değişiklikleri en çok hangi yolla takip ediyorsunuz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Vergi kanunlarındaki değişiklikleri basın ve yayın araçlarından duyan 137 (%34.1) kişi, iş arkadaşları ve çevresinden duyan 52 (%12.9) kişi, mali müşavir/muhasebecisi vasıtasıyla öğrenen 143 (%35.6) kişi, vergi dairesine danışarak öğrenen 47 (%11.7) ve meslek odaları vasıtasıyla öğrenen 23 (%5.7) kişidir.

Tablo 4.10'da gayrimenkul sektöründe faaliyet gösterenlerin yarısından fazlasının vergi ile ilgili konuları mali müşavir/muhasebeci, vergi dairesine danışarak

ya da meslek odası üzerinden takip ettiği anlaşılmaktadır. Tablo 4.10 ile ankete katılanların eğitim seviyesini gösteren Tablo 4.3 birlikte değerlendirildiğinde, ankete katılanların %83,6'sının lisans ve lisansüstü eğitim düzeyinde olduğu, ancak Tablo 10'daki sonuçlara göre ankete katılanların %53'ünün vergi kanunlarını yardım olarak takip ettiği anlaşılmaktadır. Eğitim seviyesi bu denli yüksek bir kitlenin faaliyette bulunduğu sektör ile ilgili vergi kanunlarını yardım olarak takip etmesi, vergi sisteminin karmaşıklığı ve uygulama güçlüğü ile ilişkilendirilebilir. Ayrıca kişilerin görmüş oldukları eğitimin vergi kanunlarını anlama ve uygulama konusunda pek yeterli olmadığı da ifade edilebilir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Çok hafif	3	0,7	0,7	0,7
Hafif	8	2,0	2,0	2,7
Normal	100	24,9	24,9	27,6
Ağır	145	36,1	36,1	63,7
Çok ağır	146	36,3	36,3	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.11. Taşıdığınız vergi yükü için ne söylersiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Vergi yükünün çok hafif olduğunu belirten 3 (%0.7) katılımcı, hafif olduğunu belirten 8 (%2.0), normal olduğunu belirten 100 (%24.9), ağır olduğunu belirten 145 (%36.1) ve çok ağır olduğunu belirten 146 (%36.3) katılımcıdır. Tablo 4.11 incelendiğinde ankete katılanların %72,4'ü taşıdığı vergi yükünü ağır ya da çok ağır bulmaktadır. Buna göre katılımcıları çoğunluğu Türkiye'deki vergi yükünü yüksek bulmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Fikrim yok	20	5,0	5,0	5,0
Çok adaletsiz olduğunu düşünüyorum	222	55,2	55,2	60,2
Az adaletsiz olduğunu düşünüyorum	111	27,6	27,6	87,8
Adaletli olduğunu düşünüyorum	43	10,7	10,7	98,5
Çok adaletli olduğunu düşünüyorum	6	1,5	1,5	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.12. Sizce Türkiye’de vergi yükü adaletli mi ne düşünüyorsunuz ? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Türkiye’de “vergi yükü adaletli mi?” sorusuna 20 (%5.0) katılımcı fikrinin olmadığını, 222 (%55.2) katılımcı çok adaletsiz olduğunu düşündüğünü, 111 katılımcı (%27.6) az adaletsiz olduğunu düşündüğünü, 43 (%10.7) katılımcı adaletli olduğunu düşündüğünü ve 6 (%1.5) katılımcı çok adaletli olduğunu düşündüğünü belirtmiştir. Tablo 4.12’ye göre ankete katılanların yarıdan fazlasının Türkiye’deki vergi yükünü çok adaletsiz bulduğu, bu kitleye az adaletsiz bulunanları da dahil ettiğimizde vergi yükünün adaletsiz olduğunu savunanların oranının %83,8’e ulaştığı gözlemlenmektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda çok düşük	100	24,9	24,9	24,9
Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda birbirine eşit	70	17,4	17,4	42,3
Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda daha az	141	35,1	35,1	77,4
Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda çok fazla	41	10,2	10,2	87,6
Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda daha fazla	50	12,4	12,4	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.13. Vergi yükünüz ile sunulan kamu hizmetlerini karşılaştırdığınızda, aşağıdakilerden hangisini söyleyebilirsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Ödedikleri vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiği faydanın çok düşük olduğunu belirten 100 (%24.9) katılımcı, birbirine eşit olduğunu düşünen 70 (%17.4) katılımcı, kamu hizmetlerinden elde ettiği faydanın daha az olduğunu belirten 141 (%35.1), ödediği vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiği faydanın çok fazla olduğunu belirten 41 (%10.2) ve daha fazla olduğunu belirten 50 (%12.4) katılımcıdır.

Tablo 4.13 incelendiğinde ankete katılanların %60'ı vergi yükünü kamu hizmetlerinden sağladığı faydadan yüksek bulmaktadır. Tablo 4.12 ve Tablo 4.13 birlikte değerlendirildiğinde, Türkiye'de vergi yükünün yüksek algılanması ile kamu hizmetlerinden elde edilen faydanın düşük olması ilişkilendirilebilir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Vergi kaçırın birini ayıplarım, hırsızlık gibidir, ahlaki açıdan yanlış olduğunu düşünüyorum	224	55,7	55,7	55,7
Gelecekte vergi kaçırmayı düşünmüyorum	55	13,7	13,7	69,4
Mükellefin küçük miktarda vergi kaçırması normaldir	39	9,7	9,7	79,1
Vergi kaçırdığım duyulursa çok utanırım	40	10,0	10,0	89,1
Fırsatını bulursam vergi kaçırmam, vergi kaçırmak yaygınsa vergi ödememek ahlaksızlık değildir	44	10,9	10,9	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.14. Aşağıdaki ifadelerden hangisini doğru buluyorsunuz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Vergi kaçırın birini ayıplarım, hırsızlık gibidir, ahlaki açıdan yanlış olduğunu düşünüyorum ifadesini 224 (%55.7) kişi, gelecekte vergi kaçırmayı düşünmüyorum ifadesini 55 (%13.7) kişi, mükellefin küçük miktarda vergi kaçırması normaldir ifadesini 39 (%9.7) kişi, vergi kaçırdığım duyulursa çok utanırım ifadesini 40 (%10.0) kişi ve fırsatını bulursam vergi kaçırmam, vergi kaçırmak yaygınsa vergi ödememek ahlaksızlık değildir ifadesini 44 (%10.9) kişi doğru bulduğunu belirtmiştir.

Bu veriler ışığında vergi ahlakı bakımından %69.4 oranında bir kitlenin bilince sahip olduğu görülmektedir. Bu sonuç “Size göre verginin anlamı nedir?” sorusunun yer aldığı Tablo 4.9, “Taşıdığınız vergi yükü için ne söylersiniz?” sorusunun yer aldığı Tablo 4.11 ve “Sizce Türkiye’de vergi yükü adaletli mi?” sorusunun yer aldığı Tablo 4.12’deki bulgular ile uyumluluk göstermektedir. Örneğin; Tablo 4.9’da katılımcıların %83.3’ü vergiyi kamu hizmeti karşılığı veya vatandaşlık görevi olarak görmektedir. Tablo 4.11’de katılımcıların %72.4 vergi yükünü ağır bulmaktadır. Tablo 4.12’de katılımcıların %83.8’i vergi yükünün adil olmadığını ifade etmiştir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya ilişkin bilginin yok	51	12,7	12,7	12,7
Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya kısmen hakimim ve bilginin bazen yetersiz kalıyor	116	28,9	28,9	41,5
Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya işimi görece kadar hakimim	117	29,1	29,1	70,6
Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya oldukça hakimim ve değişiklikleri takip ediyorum	64	15,9	15,9	86,6
Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulama hakkında kulaktan dolma bilgilere sahibim ve çoğunlukla bilginin yetersiz kalıyor	54	13,4	13,4	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.15. Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli bilgiye sahip misiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin bilgisinin olmadığını belirten 51 (%12.7), mevzuata ve uygulamaya kısmen hakim olduğunu ve bilgisinin bazen yetersiz kaldığını belirten 116 (%28.9) kişi, mevzuata ve uygulamaya işini görece kadar hakim olduğunu belirten 117 (%29.1) kişi, mevzuata ve uygulamaya oldukça hakim olduğunu ve değişiklikleri takip ettiğini belirten 64 kişi (%15.9) ve kulaktan dolma bilgilere sahip olduğunu belirten 54 kişi (%13.4) çoğunlukla bilgisinin yetersiz kaldığını ifade etmiştir. Bu bulgular Tablo 4.10’da yer alan bulgular ile uyumludur.

Tablo 4.15’e göre katılımcıların yarısından fazlasının mevzuata ve uygulamaya ilişkin bilgisinin olmadığı veya yetersiz kaldığı anlaşılmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Hiç bilğim yok	66	16,4	16,4	16,4
Az biliyorum	82	20,4	20,4	36,8
Biliyorum	115	28,6	28,6	65,4
İyi biliyorum	75	18,7	18,7	84,1
Çok iyi biliyorum	64	15,9	15,9	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.16. Gelir Vergisi Kanunu’na göre “bir gayrimenkul satın alındıktan sonra beş yıl elde tutulur ve sonrasında satılırsa alım-satım kazancı üzerinden vergi alınmaz” (GVK Mükerrer Madde 80) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Bir gayrimenkul satın alındıktan sonra beş yıl elde tutulur ve sonrasında satılırsa alım-satım kazancı üzerinden vergi alınmaz hükmü hakkında bilgisi olmadığını belirten 66 (%16.4) kişi, az bildiğini belirten 82 (%20.4), bu hükmü bildiğini belirten 115 (%28.6), iyi bildiğini belirten 75 kişi (%18.7) ve çok iyi bildiğini belirten 64 (%15.9) kişidir. Biliyorum, iyi biliyorum ve çok iyi biliyorum yanıtlarının toplamı %63.2 oranındadır. Bu GVK Mükerrer Madde 80’in bilindiğini/kullanıldığını göstermektedir. Söz konusu düzenleme gayrimenkul alım-satımını ilgilendirdiği için sektör tarafından yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu durum da söz konusu hükmün bilinirliğini arttırmaktadır. Bu durum Tablo 4.10, Tablo 4.15 ile karşılaştırıldığında vergi kanunlarının takibinde genellikle destek alındığı ancak yaygın olarak kullanılan mevzuat hükümleri hakkında farkındalığın yüksek olduğunu göstermektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Hiç bilğim yok	73	18,2	18,2	18,2
Az biliyorum	114	28,4	28,4	46,5
Biliyorum	109	27,1	27,1	73,6
İyi biliyorum	55	13,7	13,7	87,3
Çok iyi biliyorum	51	12,7	12,7	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.17. Gelir Vergisi Kanunu’na göre “gayrimenkul alım-satım kazancının vergilendirilmesinde, alım-satım bedelleri arasındaki kazanç enflasyona göre endekslenerek güncellenmekte, böylece vergilendirilecek tutar düşmektedir” (GVK Mükerrer Madde 81) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Gayrimenkul satış kazancının vergilendirilmesinde, alım-satım bedelleri arasındaki kazanç enflasyona göre endekslenerek güncellenmekte, böylece vergilendirilecek tutar düşmektedir hükmü hakkında hiç bilgisi olmadığını belirten 73 (%18.2) kişi, az bilgisi olduğunu belirten 114 (%28.4) kişi, bu hükmü bildiğini belirten 109 (%27.1), iyi bildiğini belirten 55 (%13.7) ve çok iyi bildiğini belirten 51 (%12.7) kişidir.

GVK Mükerrer Madde 81 hakkında biliyorum, iyi biliyorum ve çok iyi biliyorum yanıtlarının toplamının %53.5 oranında olduğu görülmektedir. Bu durum Tablo 16’da irdelenen GVK Mükerrer Madde 80 hakkında %63.2’lik farkındalık oranından 10 puan yaklaşık düşük olması Tablo 4.10, Tablo 4.15 ile karşılaştırıldığında vergi kanunlarının takibinde genellikle destek alındığı verileri ile uyushmaktadır.

Esasen GVK’nın mükerrer 81. maddesinde vurgulanan enflasyona endekslenerek güncelleme müessesesi, karışık ve uzmanlık gerektiren bir uygulama olduğu için bir önceki maddeye göre (Tablo 17- GVK mükerrer md 80) daha az bilinir olması doğaldır. Bu da vergi mevzuatında ortaya çıkan karmaşıklık sorununa bir örnektir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Hiç bilğim yok	90	22,4	22,4	22,4
Az biliyorum	112	27,9	27,9	50,2
Biliyorum	109	27,1	27,1	77,4
İyi biliyorum	54	13,4	13,4	90,8
Çok iyi biliyorum	37	9,2	9,2	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.18. Gelir Vergisi Kanunu’na göre “gayrimenkul alım-satım kazançlarının vergilendirilmesinde 2022 için enflasyona göre yapılan endeksleme sonrası bulunan tutarın 25.000 TL’si vergiden istisnadır” (GVK Mükerrer Madde 80) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Gayrimenkul alım-satım kazançlarının vergilendirilmesinde 2022 için enflasyona göre yapılan endeksleme sonrası bulunan tutarın 25.000 TL’si vergiden istisnadır hükmü hakkında hiç bilgisi olmadığını belirten 90 (%22.4) kişi, az bilgisi olduğunu belirten 112 (%27.9), bu hüküm hakkında bilgisi olduğunu belirten 109

(%27.1) kişi, iyi bildiğini belirten 54 (%13.4) ve 37 (%9.2) kişi ise bu hükmü çok bildiğini belirtmiştir.

Biliyorum, iyi biliyorum ve çok iyi biliyorum yanıtlarının toplamının %49.7 oranında olduğu görülmektedir.

Bu durum Tablo 4.16'daki %63.2'lik farkındalık oranı ve Tablo 4.17'deki %53.5 oranı ile birlikte değerlendirildiğinde Tablo 18'deki istisna tutarı konusundaki bilgiye sahip olma oranı %49.7'ye düşmüştür. Vergi kanunlarının istisna hükümlerine girildikçe farkındalık düzeyinin düştüğü gözlemlenmektedir. Bu durum Tablo 4.10, Tablo 4.15 ile karşılaştırıldığında genel olarak vergi kanunlarının takibinde destek alındığı verileri ile de uyumaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Hiç bilgim yok	98	24,4	24,4	24,4
Az biliyorum	118	29,4	29,4	53,7
Biliyorum	102	25,4	25,4	79,1
İyi biliyorum	47	11,7	11,7	90,8
Çok iyi biliyorum	37	9,2	9,2	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.19. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre “kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması halinde elde edilen alım-satım kazancının %50'si kurumlar vergisinden istisnadır” (KVK Madde 5) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması halinde elde edilen alım-satım kazancının %50'si kurumlar vergisinden istisnadır hükmü hakkında hiç bilgisi olmadığını belirten 98 (%24.4) kişi, az bilgisi olduğunu belirten 118 (%29.4), bu hüküm hakkında bilgisi olduğunu belirten 102 (%25.4), iyi bildiğini belirten 47 (%11.7) ve 37 (%9.2) kişi ise bu hükmü çok iyi bildiğini belirtmiştir.

KVK'nın 5. maddesinde yer alan “iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması halinde elde edilen alım-satım kazancının %50'si kurumlar vergisinden istisnadır” hükmüne ilişkin farkındalık düzeyi %46.3'tür. Kurumlar vergisi mevzuatında detay hükümlere girildikçe farkındalık

düzeyinin düştüğü görülmektedir. Bu durum gerek ülkemizdeki yapı gerekse de anket verileri ile uyushmaktadır. Zira gayrimenkul alım satımında gerçek kişiler kurumsal faaliyet gösterenlerden daha yüksek düzeydedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Hiç bilgin yok	103	25,6	25,6	25,6
Az biliyorum	114	28,4	28,4	54,0
Biliyorum	107	26,6	26,6	80,6
İyi biliyorum	46	11,4	11,4	92,0
Çok iyi biliyorum	32	8,0	8,0	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.20. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre "kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması işlemi KDV'den istisnadır" hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsınız? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması işlemi KDV'den istisnadır hükmü hakkında hiç bilgisi olmadığını belirten 103 (%25.6) kişi, az bilgisi olduğunu belirten 114 (%28.4), bu hükmü bilen 107 (%26.6), iyi bildiğini belirten 46 (%11.4) ve çok iyi bildiğini belirten 32 (%8.0) kişidir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, "iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması işlemi KDV'den istisnadır" hükmüne ilişkin farkındalık düzeyi %46.3'tür. KDV mevzuatında detay hükümlere girildikçe farkındalık düzeyinin düştüğü görülmektedir. Tablo 4.19 ile uyumludur.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Hayır, adaletsiz	310	77,1	77,1	77,1
Evet, adaletli	92	22,9	22,9	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.21. Size göre Türkiye'de gayrimenkullerin vergilendirilmesi sistemi adaletli midir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Gayrimenkullerin vergilendirilmesi sisteminin adaletli olduğunu düşünen 92 (%22.9), adaletli olmadığını düşünen 310 (%77.1) kişidir. Katılımcıların büyük

çoğunluğu gayrimenkullerin vergilendirilmesi rejiminin adaletsiz olduğunu ifade etmiştir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Bilgin yok	34	8,5	8,5	8,5
Düşüktür	35	8,7	8,7	17,2
Normaldir	104	25,9	25,9	43,0
Yüksektir	229	57,0	57,0	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.22. Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları nasıldır? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları hakkında bilgi sahibi olmayan 34 (%8.5) kişi, vergi oranlarının düşük olduğunu belirten 35 (%8.7), normal olduğunu belirten 104 (%25.9) ve vergi oranlarının yüksek olduğunu belirten 229 (%57.0) kişidir.

Katılımcıların %57’si gayrimenkullerin vergilendirilmesinde uygulanan oranların yüksek olduğunu ifade etmiştir. Tablo 4.21’de ifade edilen %77.1’lik gayrimenkullerin vergilendirilmesi rejiminin adaletsiz olduğu ifadesi ile %57’si gayrimenkullerin vergilendirilmesinde uygulanan oranların yüksek olduğu ifadeleri aralarında %20’lik fark bulunmaktadır. Bu durum gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranı dışında uygulama rejimi gibi unsurların etkisini ortaya koymaktadır.

Bu sonuçlar Tablo 4.11 ve Tablo 4.12’de yer vergi yükünün ağır ve adaletsiz olduğuna ilişkin bulgular ile uyuşmaktadır.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Vergi gelirleri artar	137	34,1	34,1	34,1
Vergi gelirleri azalır	76	18,9	18,9	53,0
Vergi kaçakçılığı azalır	129	32,1	32,1	85,1
Vergi gelirleri değişmez	57	14,2	14,2	99,3
Elimize daha çok para kalır.	1	0,2	0,2	99,5
Sosyal yaşamımız kısıtlanmaz				
Gayrimenkul vergisinde kaçak oranı daha az olduğundan oran düşerse gelir azalır diye düşünüyorum	1	0,2	0,2	99,8
Gelir artar ve vergi beyanları gerçek değeri gösterir	1	0,2	0,2	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.23. Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları düşürülürse sonuç ne olur? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları düşürülürse vergi gelirlerinin artacağını düşünen 137 (%34.1) katılımcı, vergi gelirlerinin azalacağını düşünen 76 (%18.9) katılımcı, vergi kaçakçılığının azalacağını düşünen 129 (%32.1) katılımcı, vergi gelirlerinin değişmeyeceğini düşünen 57 (%14.2) katılımcı, elinde daha çok para kalacağını ve bu sebeple sosyal yaşamının kısıtlanmayacağını düşünen 1 (%0.2) katılımcı, gayrimenkul alım satımında uygulanan gelir vergisinde kaçak oranı daha az olduğundan; vergi oranı düşerse gelirinin azalacağını düşünen 1 (%0.2) katılımcı, gelir artacak ve vergi beyanları gerçek değerini gösterecektir düşüncesine sahip olan 1 (%0.2) katılımcıdır.

Vergi oranlarının düşürülmesinin vergi gelirlerinin artacağını belirten %34.1 ve vergi gelirlerinin değişmeyeceğini belirten %32.1’lik katılımcının toplamda %66.2 oranında vergi oranlarının düşmesini olumlu algıladığı ifade edilebilir. Ayrıca %32.1 oranında katılımcı kaçakçılığın azalacağını ifade etmektedir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum	215	53,5	53,5	53,5
Denetimin hiç yapılmadığını düşünüyorum	51	12,7	12,7	66,2
Yeterli denetim yapılıyor	76	18,9	18,9	85,1
Gereğinden fazla denetim yapılıyor	12	3,0	3,0	88,1
Sıkı denetim yapılıyor	48	11,9	11,9	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.24. Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli denetim yapıldığına inanıyor musunuz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde denetimin yetersiz olduğunu düşünen 215 (%53.5) kişi, denetimin hiç yapılmadığını düşünen 51 (%12.7) kişi, yeterli denetimin yapıldığını düşünen 76 (%18.9), gereğinden fazla denetim yapıldığını düşünen 12 (%3.0) ve sıkı denetim yapıldığını düşünen 48 (%11.9) kişidir.

Denetimlerin yetersiz olduğunu veya hiç yapılmadığını düşünenler %66.2 düzeyindedir. Denetimin yetersiz olduğu düşüncesi Tablo 4.12’de vergi yükünün adil olmadığı görüşünü destekler niteliktedir. Nitekim denetimin zayıf olduğunu düşünen bir toplumda vergi adaletinin olmadığı hakkında bir kanıya varılmasının doğal olduğu ifade edilebilir.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Yoktur	3	0,7	0,7	0,7
Çok düşüktür	15	3,7	3,7	4,5
Düşüktür	55	13,7	13,7	18,2
Yüksektir	191	47,5	47,5	65,7
Çok yüksektir	138	34,3	34,3	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.25. Sizce gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kayıp-kaçak ne ölçüdedir? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kayıp-kaçak yoktur yanıtını veren 3 (%0.7) kişi, çok düşüktür yanıtını veren 15 (%3.7) kişi, düşüktür yanıtını veren 55 (%13.7), yüksektir yanıtını veren 191 (%47.5) ve çok yüksektir yanıtını veren 138 (%34.3) kişidir.

Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kayıp-kaçak oranına yüksektir ve çok yüksektir ifadelerinin oranı %81.8 gibi yüksek bir orandır. Bu durum Tablo 4.25 yer alan denetimin %66.2 oranından yetersiz ve hiç yapılmamaktadır ifadesi ile uyumludur.

Tablo 4.23'te yer alan vergi oranlarının düşürülmesinin %34.1 vergi gelirlerinin artacağını ve %32.1 oranında vergi gelirlerinin değişmeyeceği ifadeleri toplamda %66.2 oranında vergi oranlarının düşmesinin olumlu algılandığını ayrıca %32.1 oranında kaçakçılığın azalacağı ifadeleri ile de uyumludur.

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Birikimli Yüzde
Evet	161	40,0	40,0	40,0
Hayır	241	60,0	60,0	100,0
Toplam	402	100,0	100,0	

Tablo 4.26. Vergi cezalarının caydırıcı olduğuna inanıyor musunuz? sorusuna verilen yanıtların frekans analizi

Vergi cezalarının caydırıcı olduğuna 161 (%40.0) katılımcı evet yanıtını, 241 (%60.0) katılımcı hayır yanıtını vermiştir. Anket katılımcılarının yaklaşık olarak %60'ı vergi cezalarının caydırıcı olmadığını ifade etmektedir.

4.3. Değişkenler Arasındaki Benzerliklerin ve Farklılıkların Belirlenmesi

İstatistiksel analizlerde değişkenlerin dağılımının belirlenmesi hangi testin uygulanacağına karar verilmesi açısından oldukça önemlidir. Literatürde yer alan Kolmogorov-Smirnov testi, bir veri setinin normal dağılıma sahip olup olmadığının belirlenmesinde oldukça fazla kullanılmaktadır. KS testi için istatistiksel hipotezler:

H_0 : Örneklem normal dağılımdan gelmiştir.

H_1 : Örneklem normal dağılımdan gelmemiştir.

şeklinde kurulmaktadır. Ankette yer alan s20-s24 için ortalama alınarak Vergi Farkındalık Puanı oluşturulmuştur. Tablo 4.27’de s20-s24 için betimleyici istatistikler ile Cronbach alfa istatistiği yer almaktadır.

Farkındalık Puanı	N	Minimum	Maksimum	Ortalama	Std. Sapma
20- Gelir Vergisi Kanunu’na göre “bir gayrimenkul satın alındıktan sonra beş yıl elde tutulur ve sonrasında satılırsa alım-satım kazancı üzerinden vergi alınmaz” (GVK Mükerrer Madde 80). Hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?	402	0,00	4,00	1,9726	1,29905
21- Gelir Vergisi Kanunu’na göre “gayrimenkul alım-satım kazancının vergilendirilmesinde, alım-satım bedelleri arasındaki kazanç enflasyona göre endekslenerek güncellenmekte, böylece vergilendirilecek tutar düşmektedir” (GVK Mükerrer Madde 81). Hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?	402	0,00	4,00	1,7438	1,26196
22- Gelir Vergisi Kanunu’na göre “gayrimenkul alım-satım kazançlarının vergilendirilmesinde 2022 için enflasyona göre yapılan endeksleme sonrası bulunan tutarın 25.000 TL’si vergiden istisnadır” (GVK Mükerrer Madde 80). Hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?	402	0,00	4,00	1,5920	1,23043
23-Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre “kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması halinde elde edilen alım-satım kazancının %50’si kurumlar vergisinden istisnadır” (KVK Madde 5). Hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?	402	0,00	4,00	1,5199	1,23573
24-Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre “kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden	402	0,00	4,00	1,4776	1,21329

çıkarılması işlemi KDV'den istisnadır". Hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?

Cronbach's Alpha 0,931

Tablo 4.27. Vergi Farkındalık Puanının oluşturulmasında kullanılan sorular

Tablo 4.27 incelendiğinde Cronbach Alfa değerinin 0,9 üzerinde olduğu görülmektedir. Bu ise bu 5 soruya verilen yanıtların yüksek güvenirlik düzeyine sahip olduğu anlamına gelmektedir. Tablo 4.27'de Farkındalık Puanının normal dağılıp dağılmadığına ilişkin yapılan Kolmogorov-Smirnov testi sonuçları yer almaktadır.

		Farkındalık Puanı
N		402
Normal Parametreler ^{a,b}	Ortalama	1,6612
	Std. Sapma	1,10448
En Yüksek Farklılıklar	Mutlak	0,096
	Pozitif	0,096
	Negatif	-0,073
Test İstatistiği		0,096
p-değeri		0,000 ^c

a. Test dağılımı normaldir.

b. Veriden hesaplanmıştır.

c. Lilliefors'un Anlamlılık Düzeltmesi.

Tablo 4.28. Normal Dağılıma Uygunluk Testi Sonuçları

Tablo 4.28 incelendiğinde hesaplanan test istatistiğe karşılık gelen p-değerinin 0,000 olduğu görülmektedir. Farkındalık Puanı %5 anlamlılık düzeyinde Normal Dağılıma sahip değildir.

Çalışmanın sonraki aşamasında birtakım özelliklere göre puan türlerinde farklılık oluşup oluşmadığı test edilecektir. Bu noktada değişkenler normal dağılmadığı için parametrik olmayan Mann-Whitney ve Kruskal Wallis testleri kullanılacaktır. Bu testlerin gerçekleştirilmesinde ortalama rank kavramından yararlanılmaktadır. Rank, bireylerin verdikleri puanlara küçükten büyüğe verilen sıra numarası olarak tanımlanmaktadır.

Bu teste ilişkin ilgili hipotezler;

H_0 : İlgili değişken türüne göre farklılık göstermez,

H_1 : İlgili değişken türüne göre farklılık gösterir,

şeklinde kurulmaktadır.

Değişken	Grup	N	Ortalama Rank	Test istatistiği	p-değeri
cinsiyet	Erkek	216	211,99	17821,5	0,05
	Kadın	186	189,31		
	Toplam	402			
statu	Gerçek kişi	312	193,55	11558,5	0,01
	Tüzel kişi	90	229,07		
	Toplam	402			
yas	20-30 arası	79	193,06	1,939	0,585
	31-40 arası	146	199,27		
	41-50 arası	115	200,55		
	50 yaş üstü	62	219,26		
	Toplam	402			
ogrenim	Ortaöğretim	66	206,33	5,465	0,065
	Lisans	224	190,24		
	Lisansüstü	112	221,17		
	Toplam	402			
konum	Üst Yönetici	75	231,02	29,523	0,000
	Şahıs	219	175,01		
	Şahıs İşletmesinde				
	İşletme Sahibi	70	217,65		
	Muhasebe Yetkilisi	38	266,13		
	Toplam	402			
hukuki	Şahıs işletmesi	203	187,81	13,716	0,047
	Anonim Şirket	68	191,35		
	Limited şirket	94	225,85		
	Komandit şirket	4	212,38		
	Kolektif şirket	15	224,93		
	Adi ortaklık	18	245,11		
	Toplam	402			
yil	1-4 yıl arası	143	189,79	3,065	0,382
	5-10 yıl arası	120	214,65		
	11-20 yıl arası	72	204,31		
	20 yıl üzeri	67	199,93		
	Toplam	402			

Tablo 4.29. Farkındalık puanında bazı değişkenlere göre oluşan farklılıkların tespit edilmesi

Tablo 4.29’da ankete katılan bireylerin birtakım özelliklerine göre farkındalık puanında meydana gelen farklılıkların analizine ilişkin sonuçlar yer almaktadır. Elde edilen sonuçlara göre farkındalık puanı şu değişkenlere göre farklılık göstermektedir:

- Cinsiyete göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermektedir (p-değeri= 0,05). Erkeklerin vergi farkındalık puanı (211,99) kadınların vergi farkındalık puanından daha yüksektir (189,31).
- Statüye göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermektedir (p-değeri= 0,01). Tüzel kişilerin vergi farkındalık puanı (229,07) gerçek kişilerin vergi farkındalık puanından daha yüksektir (193,55).
- Konuma göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermektedir (p-değeri= 0,000). Şahısların vergi farkındalık puanı (175,01) diğerlerinin vergi farkındalık puanından daha düşüktür.
- Hukuki duruma göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermektedir (p-değeri = 0,047). Şahıs işletmeleri ile Anonim Şirketlerin vergi farkındalık puanları diğerlerine göre daha düşüktür.
- Yaş, öğrenim ve yıla göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık oluşmamıştır.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-12) Sizce Türkiye’de vergi yükü adaletli mi ne düşünüyorsunuz					Toplam
		<i>Fikrim yok</i>	<i>Çok adaletsiz olduğunu düşünüyor</i>	<i>Az adaletsiz olduğunu düşünüyor</i>	<i>Adaletli olduğunu düşünüyor</i>	<i>Çok adaletli olduğunu düşünüyor</i>	
Bireysel Alım-Satım	Sayı	12	150	73	30	3	268
	Beklenen Sayı	13,3	148	74	28,7	4	268
	Sektör içindeki %	4,50 %	56,00%	27,20%	11,20%	1,10%	100,00 %
	S12 içindeki %	60,00 %	67,60%	65,80%	69,80%	50,00%	66,70 %
Büyük gayrimenkul projeleri (Banka	Sayı	4	13	7	2	0	26
	Beklenen Sayı	1,3	14,4	7,2	2,8	0,4	26
	Sektör içindeki %	15,40 %	50,00%	26,90%	7,70%	0,00%	100,00 %

destekli)	i %						
	S12	20,00					
	içindek	%	5,90%	6,30%	4,70%	0,00%	6,50%
	i %						
İmalat	Sayı	2	20	4	5	1	32
	Beklen	1,6	17,7	8,8	3,4	0,5	32
	en Sayı						
	Sektör	6,30	62,50%	12,50%	15,60%	3,10%	100,00
	içindek	%					%
	i %						
	S12	10,00					
	içindek	%	9,00%	3,60%	11,60%	16,70%	8,00%
	i %						
İmalat ve pazarlam a	Sayı	2	11	13	3	1	30
	Beklen	1,5	16,6	8,3	3,2	0,4	30
	en Sayı						
	Sektör	6,70	36,70%	43,30%	10,00%	3,30%	100,00
	içindek	%					%
	i %						
	S12	10,00					
	içindek	%	5,00%	11,70%	7,00%	16,70%	7,50%
	i %						
Ticari olarak gayrimen kul pazarlam a-yatırım danışman lığı	Sayı	0	28	14	3	1	46
	Beklen	2,3	25,4	12,7	4,9	0,7	46
	en Sayı						
	Sektör	0,00	60,90%	30,40%	6,50%	2,20%	100,00
	içindek	%					%
	i %						
	S12	0,00					
	içindek	%	12,60%	12,60%	7,00%	16,70%	11,40
	i %						%
Value		df		p-değeri			
Pearson	20,248	16		0,209			
Chi-Square							
Likelihood	21,121	16		0,174			
Ratio							

Tablo 4.30. S-5 ile S-12'ye verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.30 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-14'e verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak ilişki olmadığı sonucuna varılabilir (p-değeri=0.174).

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-15) Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli bilgiye sahip misiniz?					Topla m	
		1	2	3	4	5		
sektorilisk isi	Bireysel Alım-Satım	Sayı	44	67	79	40	38	268
		Beklen en Sayı	34	77,3	78	42,7	36	268
		Sektör içindeki %	16,40 %	25,00 %	29,50 %	14,90 %	14,20 %	100,00 %
		S15 içindeki %	86,30 %	57,80 %	67,50 %	62,50 %	70,40 %	66,70 %
	Büyük gayrimenkul projeleri (Banka destekli)	Sayı	2	13	4	5	2	26
		Beklen en Sayı	3,3	7,5	7,6	4,1	3,5	26
		Sektör içindeki %	7,70%	50,00 %	15,40 %	19,20 %	7,70%	100,00 %
		S15 içindeki %	3,90%	11,20 %	3,40%	7,80%	3,70%	6,50%
	İmalat	Sayı	2	10	8	3	9	32
		Beklen en Sayı	4,1	9,2	9,3	5,1	4,3	32
		Sektör içindeki %	6,30%	31,30 %	25,00 %	9,40%	28,10 %	100,00 %
		S15 içindeki %	3,90%	8,60%	6,80%	4,70%	16,70 %	8,00%
	İmalat ve pazarlama	Sayı	1	11	8	6	4	30
		Beklen en Sayı	3,8	8,7	8,7	4,8	4	30
		Sektör içindeki %	3,30%	36,70 %	26,70 %	20,00 %	13,30 %	100,00 %
		S15 içindeki %	2,00%	9,50%	6,80%	9,40%	7,40%	7,50%
	Ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı	Sayı	2	15	18	10	1	46
		Beklen en Sayı	5,8	13,3	13,4	7,3	6,2	46
		Sektör içindeki %	4,30%	32,60 %	39,10 %	21,70 %	2,20%	100,00 %
		S15 içindeki %	3,90%	12,90 %	15,40 %	15,60 %	1,90%	11,40 %

	Sayı	51	116	117	64	54	402
	Beklenen Sayı	51	116	117	64	54	402
Toplam	Sektör içindeki %	12,70 %	28,90 %	29,10 %	15,90 %	13,40 %	100,00 %
	S15 içindeki %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %
Pearson Chi-Square	Value	df		p-değeri			
Likelihood Ratio	31,679	16		0,011			
	34,237	16		0,005			

Tablo 4.31. S-5 ile S-15'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.31 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-15'e verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak ilişki olduğu sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,005). Genel olarak incelendiğinde tüm sektörlerdeki bireylerin %58'inin gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin mevzuata ve uygulamaya kısmen hakim fakat bazen bilgilerinin yetersiz kaldığı veya kulaktan dolma bilgileri olduğu görülmektedir. Bu oranın en yüksek olduğu sektör ise %57,8 ile bireysel alım satımdır. Bu oranın en düşük olduğu sektör ise %8,6 ile imalat sektörüdür. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kurumsallaşma azaldıkça vergi mevzuatına hakimiyetin düştüğü gözlemlenmektedir.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-17) Gelir Vergisi Kanunu'na göre "gayrimenkul alım-satım kazancının vergilendirilmesinde, alım-satım bedelleri arasındaki kazanç enflasyona göre endekslenerek güncellenmekte, böylece vergilendirilecek tutar düşmektedir" (GVK Mükerrer Madde 81) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?						Toplam
		0	1	2	3	4		
sektör orilis kisi	Bireysel Alım-Satım	Sayı	67	72	66	31	32	268
		Beklenen Sayı	48,7	76	72,7	36,7	34	268
		Sektör içindeki %	25,00%	26,90 %	24,60 %	11,60 %	11,90 %	100,00 %
		S17 içindeki %	91,80%	63,20 %	60,60 %	56,40 %	62,70 %	66,70 %
	Büyük gayrimenkul	Sayı	1	5	12	5	3	26
		Beklenen Sayı	4,7	7,4	7	3,6	3,3	26
		Sektör içindeki	3,80%	19,20	46,20	19,20	11,50	100,00

projeleri (Banka destekli)	% S17 içindeki %	1,40%	4,40%	11,00 %	9,10%	5,90%	6,50%
İmalat	Sayı	4	16	5	5	2	32
	Beklenen Sayı	5,8	9,1	8,7	4,4	4,1	32
	Sektör içindeki %	12,50%	50,00 %	15,60 %	15,60 %	6,30%	100,00 %
	S17 içindeki %	5,50%	14,00 %	4,60%	9,10%	3,90%	8,00%
İmalat ve pazarlama	Sayı	0	11	13	5	1	30
	Beklenen Sayı	5,4	8,5	8,1	4,1	3,8	30
	Sektör içindeki %	0,00%	36,70 %	43,30 %	16,70 %	3,30%	100,00 %
	S17 içindeki %	0,00%	9,60%	11,90 %	9,10%	2,00%	7,50%
Ticari olarak gayrimen kul pazarlama -yatırım danışmanl ığı	Sayı	1	10	13	9	13	46
	Beklenen Sayı	8,4	13	12,5	6,3	5,8	46
	Sektör içindeki %	2,20%	21,70 %	28,30 %	19,60 %	28,30 %	100,00 %
	S17 içindeki %	1,40%	8,80%	11,90 %	16,40 %	25,50 %	11,40 %
Toplam	Sayı	73	114	109	55	51	402
	Beklenen Sayı	73	114	109	55	51	402
	Sektör içindeki %	18,20%	28,40 %	27,10 %	13,70 %	12,70 %	100,00 %
	S17 içindeki %	100,00%	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %
Value		df		Asymptotic Significance (2-sided)			
Pearson Square	Chi-	53,565	16	0			
Likelihood Ratio		60,743	16	0			

Tablo 4.32. S-5 ile S-17'ye verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.32 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-17'ye verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak ilişki olduğu sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,000). Genel olarak incelendiğinde tüm sektörlerdeki bireylerin %46,6'sının GVK Mükerrer madde 81 ile ilgili bilgilerinin az veya hiç olmadığı görülmektedir. %27,1'inin bu madde ile ilgili bilgiye normal düzeyde sahip olduğu ve %26,4'ünün ise iyi ve çok iyi düzeyde bilgiye sahip olduğu anlaşılmaktadır. Büyük gayrimenkul

projelerinde yer alan bireylerin %76,9'unun bu maddeyle ilgili ileri düzeyde bilgiye sahip oldukları görülmüştür. Bununla beraber, bireysel alım sektöründeki bireylerin %51,90'unun az ve hiç bilgileri olmadığı anlaşılmaktadır.

Tablo 4.32, Tablo 4.31 ile uyumlu görülmektedir. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kurumsallaşma azaldıkça vergi mevzuatına hakimiyetin düştüğü teyit edilmektedir.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-18) Gelir Vergisi Kanunu'na göre "gayrimenkul alım-satım kazançlarının vergilendirilmesinde 2022 için enflasyona göre yapılan endeksleme sonrası bulunan Toplam tutarın 25.000 TL'si vergiden istisnadır" m (GVK Mükerrer Madde 80) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?					
		0	1	2	3	4	
Bireysel Alım-Satım	Sayı	74	76	62	31	25	268
	Beklenen Sayı	60	74,7	72,7	36	24,7	268
	Sektör içindeki %	27,60 %	28,40 %	23,10 %	11,60 %	9,30%	100,00 %
	S-18 içindeki %	82,20 %	67,90 %	56,90 %	57,40 %	67,60 %	66,70 %
	Sayı	2	6	11	4	3	26
	Beklenen Sayı	5,8	7,2	7	3,5	2,4	26
	Sektör içindeki %	7,70%	23,10 %	42,30 %	15,40 %	11,50 %	100,00 %
	S-18 içindeki %	2,20%	5,40%	10,10 %	7,40%	8,10%	6,50%
	Sayı	9	6	11	4	2	32
	Beklenen Sayı	7,2	8,9	8,7	4,3	2,9	32
	Sektör içindeki %	28,10 %	18,80 %	34,40 %	12,50 %	6,30%	100,00 %
	S-18 içindeki %	10,00 %	5,40%	10,10 %	7,40%	5,40%	8,00%
Büyük gayrimenkul projeleri (Banka destekli)	Sayı	2	12	9	7	0	30
	Beklenen Sayı	6,7	8,4	8,1	4	2,8	30
	Sektör	6,70%	40,00	30,00	23,30	0,00%	100,00
İmalat ve pazarlama	Sayı	2	12	9	7	0	30
	Beklenen Sayı	6,7	8,4	8,1	4	2,8	30
	Sektör	6,70%	40,00	30,00	23,30	0,00%	100,00

	içindek i %		%	%	%	%	%
	S-18 içindek i %	2,20%	10,70 %	8,30%	13,00 %	0,00%	7,50%
Ticari olarak gayrimenk ul pazarlama -yatırım danışmanl ığı	Sayı	3	12	16	8	7	46
	Beklen en Sayı	10,3	12,8	12,5	6,2	4,2	46
	Sektör içindek i %	6,50%	26,10 %	34,80 %	17,40 %	15,20 %	100,00 %
	S-18 içindek i %	3,30%	10,70 %	14,70 %	14,80 %	18,90 %	11,40 %
Toplam	Sayı	90	112	109	54	37	402
	Beklen en Sayı	90	112	109	54	37	402
	Sektör içindek i %	22,40 %	27,90 %	27,10 %	13,40 %	9,20%	100,00 %
	S-18 içindek i %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %
	Value	df		Asymptotic Significance (2-sided)			
Pearson Chi-Square	31,595	16		0,011			
Likelihood Ratio	37,137	16		0,002			

Tablo 4.33. S-5 ile S-18'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.33 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-18'e verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak ilişki olduğu sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,002).

Genel olarak incelendiğinde tüm sektörlerdeki bireylerin %51,3'ünün GVK Mükerrer madde 80 ile ilgili bilgilerinin az veya hiç olmadığı görülmektedir. %27,1'inin bu madde ile ilgili bilgiye normal düzeyde sahip olduğu ve %22,6'sının ise iyi ve çok iyi düzeyde bilgiye sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Büyük gayrimenkul projelerinde yer alan bireylerin %69,2'sinin bu maddeyle ilgili ileri düzeyde bilgiye sahip oldukları gözlemlenmiştir. Bununla birlikte, bireysel alım sektöründeki bireylerin %56'sının az ve hiç bilgileri olmadığı anlaşılmaktadır. Ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı yapan kişilerin

%67,4'ünün bu kanun maddesi açısından ileri düzeyde bilgiye sahip oldukları tespit edilmiştir. Tablo 4.33'ün Tablo 4.32 ve Tablo 4.31 ile uyumlu olduğu görülmektedir. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kurumsallaşma azaldıkça vergi mevzuatına hakimiyetin düştüğü saptanmaktadır.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-19) Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre "kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması halinde elde edilen alım-satım kazancının %50'si kurumlar vergisinden istisnadır" (KVK Madde 5) hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?					Topla m
		0	1	2	3	4	
Bireysel Alım-Satım	Sayı	84	79	59	23	23	268
	Beklenen Sayı	65,3	78,7	68	31,3	24,7	268
	Sektör içindeki %	31,30 %	29,50 %	22,00 %	8,60%	8,60%	100,00 %
	S-19 içindeki %	85,70 %	66,90 %	57,80 %	48,90 %	62,20 %	66,70 %
	Sayı	1	5	11	7	2	26
	Beklenen Sayı	6,3	7,6	6,6	3	2,4	26
	Sektör içindeki %	3,80%	19,20 %	42,30 %	26,90 %	7,70%	100,00 %
	S-19 içindeki %	1,00%	4,20%	10,80 %	14,90 %	5,40%	6,50%
	Sayı	8	9	10	3	2	32
	Beklenen Sayı	7,8	9,4	8,1	3,7	2,9	32
	Sektör içindeki %	25,00 %	28,10 %	31,30 %	9,40%	6,30%	100,00 %
	S-19 içindeki %	8,20%	7,60%	9,80%	6,40%	5,40%	8,00%
	Sayı	1	11	9	8	1	30
	Beklenen Sayı	7,3	8,8	7,6	3,5	2,8	30
	Sektör içindeki %	3,30%	36,70 %	30,00 %	26,70 %	3,30%	100,00 %
	S-19 içindeki %						

	S-19 içindek i %	1,00%	9,30%	8,80%	17,00 %	2,70%	7,50%
Ticari olarak gayrimenk ul pazarlama -yatırım danışmanl ığı	Sayı	4	14	13	6	9	46
	Beklen en Sayı	11,2	13,5	11,7	5,4	4,2	46
	Sektör içindek i %	8,70%	30,40 %	28,30 %	13,00 %	19,60 %	100,00 %
	S-19 içindek i %	4,10%	11,90 %	12,70 %	12,80 %	24,30 %	11,40 %
Toplam	Sayı	98	118	102	47	37	402
	Beklen en Sayı	98	118	102	47	37	402
	Sektör içindek i %	24,40 %	29,40 %	25,40 %	11,70 %	9,20%	100,00 %
	S-19 içindek i %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %
	Value	df		p--değeri			
Pearson Chi-Square	46,704	16		0,000			
Likelihood Ratio	49,456	16		0,000			

Tablo 4.34. S-5 ile S-19'a verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.34 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-19'a verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak ilişki olduğu sonucuna varılabilir (p-değeri = 0,000). Çapraz tablo incelendiğinde KVK Madde 5 hükmü ile ilgili çok iyi derece bilgiye sahip en yüksek kişiler, %62.20 ile bireysel alım satım sektöründeki bireylerken, hiçbir bilgisi olmayan kişilerin çoğunluğu yine bu sektörde yer alan bireylerden oluşmaktadır. Ticari olarak gayrimenkul danışmanlığı yapan kişilerin çoğunluğunun iyi ve çok iyi bilgi seviyesine sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 4.34'ün Tablo 4.33, Tablo 4.32 ve Tablo 4.31 ile uyumlu görülmektedir. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kurumsallaşma azaldıkça vergi mevzuatına hakimiyetin düştüğü tespit edilmiştir.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-20) Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre “kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması işlemi KDV’den istisnadır” hükmü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?					Topla m	
		0	1	2	3	4		
sektörel iskisi	Bireysel Alım- Satım	Sayı	86	79	62	22	19	268
		Beklenen	68,7	76	71,3	30,7	21,3	268
		Sayı	32,10	29,50	23,10	8,20%	7,10%	100,00
		Sektör içindeki %	%	%	%			%
		S-20 içindeki %	83,50	69,30	57,90	47,80	59,40	66,70
	Büyük gayrimen kul projeleri (Banka destekli)	Sayı	2	4	12	6	2	26
		Beklenen	6,7	7,4	6,9	3	2,1	26
		Sayı	7,70%	15,40	46,20	23,10	7,70%	100,00
		Sektör içindeki %	%	%	%	%		%
		S-20 içindeki %	1,90%	3,50%	11,20	13,00	6,30%	6,50%
	İmalat	Sayı	9	9	7	5	2	32
		Beklenen	8,2	9,1	8,5	3,7	2,5	32
		Sayı	28,10	28,10	21,90	15,60	6,30%	100,00
		Sektör içindeki %	%	%	%	%		%
		S-20 içindeki %	8,70%	7,90%	6,50%	10,90	6,30%	8,00%
	İmalat ve pazarlam a	Sayı	2	9	13	5	1	30
		Beklenen	7,7	8,5	8	3,4	2,4	30
		Sayı	6,70%	30,00	43,30	16,70	3,30%	100,00
		Sektör içindeki %	%	%	%	%		%
		S-20 içindeki %	1,90%	7,90%	12,10	10,90	3,10%	7,50%
	Ticari olarak gayrimen kul pazarlam a-yatırım danışman lığı	Sayı	4	13	13	8	8	46
		Beklenen	11,8	13	12,2	5,3	3,7	46
		Sayı	8,70%	28,30	28,30	17,40	17,40	100,00
		Sektör içindeki %	%	%	%	%	%	%
		S-20 içindeki %	3,90%	11,40	12,10	17,40	25,00	11,40
Toplam		Sayı	103	114	107	46	32	402
		Beklenen	103	114	107	46	32	402
		Sayı	25,60	28,40	26,60	11,40	8,00%	100,00
		Sektör içindeki %	%	%	%	%		%
		S-20	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

	içindeki %	%	%	%	%	%	%
	Value		df		Asymptotic		Significance (2-sided)
Pearson Chi-Square	41,647		16		0		
Likelihood Ratio	43,488		16		0		

Tablo 4.35. S-5 ile S-20'ye verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.35 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-20'ye verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak ilişki olduğu sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,000). Çapraz tablo incelendiğinde KDVK Madde 17 hükmü ile ilgili çok iyi derecede bilgiye sahip en yüksek oranlı sektör %25 ile ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı yapan kişilerdir. Ankete katılan bireylerden %25,6'sının konuya ilişkin hiçbir bilgisi yoktur. Hiçbir bilgisi olmayan kişilerin %83,6'sı bireysel alım satım yapan kişilerden oluşmaktadır.

Tablo 4.35'in Tablo 4.34, Tablo 4.33, Tablo 4.32 ve Tablo 4.31 ile uyumlu olduğu görülmektedir. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kurumsallaşma azaldıkça vergi mevzuatına hakimiyetin düştüğü tespit edilmiştir.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?			S-21) Size göre Türkiye'de gayrimenkullerin vergilendirilmesi sistemi		Toplam
			0	1	
sektoriliskisi	Bireysel Alım-Satım	Sayı	206	62	268
		Beklenen Sayı	206,7	61,3	268
		Sektör içindeki %	76,90%	23,10%	100,00%
		S-20 içindeki %	66,50%	67,40%	66,70%
	Büyük gayrimenkul projeleri (Banka destekli)	Sayı	24	2	26
		Beklenen Sayı	20	6	26
		Sektör içindeki %	92,30%	7,70%	100,00%
		S-20 içindeki %	7,70%	2,20%	6,50%
	İmalat	Sayı	19	13	32
		Beklenen Sayı	24,7	7,3	32
		Sektör içindeki %	59,40%	40,60%	100,00%

	S-20 içindeki %	6,10%	14,10%	8,00%
İmalat ve pazarlama	Sayı	21	9	30
	Beklenen Sayı	23,1	6,9	30
	Sektör içindeki %	70,00%	30,00%	100,00%
	S-20 içindeki %	6,80%	9,80%	7,50%
	Sayı	40	6	46
Ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı	Beklenen Sayı	35,5	10,5	46
	Sektör içindeki %	87,00%	13,00%	100,00%
	S-20 içindeki %	12,90%	6,50%	11,40%
	Sayı	310	92	402
	Beklenen Sayı	310	92	402
Toplam	Sektör içindeki %	77,10%	22,90%	100,00%
	S-20 içindeki %	100,00%	100,00%	100,00%
	Value	df	p-değeri	
	Pearson Chi-Square	12,501	4	0,014
	Likelihood Ratio	12,937	4	0,012

Tablo 4.36. S-5 ile S-21'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.36'da ise s-5 ile s-25'in çaprazlanması ile elde edilen sonuçlar yer almaktadır. Tabloya göre %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-25'e verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak ilişki olduğu sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,012). Ankete katılan bireylerin yalnızca %22,9'u gayrimenkul vergilendirme sisteminin adaletli olduğunu düşünmektedir. Bunlar içinde ise en yüksek oran %67,40 ile bireysel alım-satım yapan kişilere aittir. Gayrimenkul vergilendirme sisteminde adaletsizlik olduğunu düşünen kişilerin oranı %93 ile büyük gayrimenkul projeleri yapan kişiler ve %87 ile ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı yapan kişilerdir.

Tablo 4.36'nın Tablo 4.35, Tablo 4.34, Tablo 4.33, Tablo 4.32 ve Tablo 4.31 ile uyumlu olduğu görülmektedir. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kurumsallaşma azaldıkça vergi mevzuatına hakimiyetin düştüğü tespit edilmiştir.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-22) Size göre gayrimenkullerin vergilendirilmesinde nasıldır?	0	1	2	Türkiye’de vergi oranları	Toplam
			0	1	2	3	
sektör ilişkisi	Bireysel Alım-Satım	Sayı	24	20	73	151	268
		Beklene n Sayı	22,7	23,3	69,3	152,7	268
		Sektör içindeki %	9,00%	7,50%	27,20%	56,30%	100,00 %
		S-22 içindeki %	70,60%	57,10%	70,20%	65,90%	66,70%
	Büyük gayrimenkul projeleri (Banka destekli)	Sayı	1	2	4	19	26
		Beklene n Sayı	2,2	2,3	6,7	14,8	26
		Sektör içindeki %	3,80%	7,70%	15,40%	73,10%	100,00 %
		S-22 içindeki %	2,90%	5,70%	3,80%	8,30%	6,50%
	İmalat	Sayı	2	6	10	14	32
		Beklene n Sayı	2,7	2,8	8,3	18,2	32
		Sektör içindeki %	6,30%	18,80%	31,30%	43,80%	100,00 %
		S-22 içindeki %	5,90%	17,10%	9,60%	6,10%	8,00%
	İmalat ve pazarlama	Sayı	3	3	8	16	30
		Beklene n Sayı	2,5	2,6	7,8	17,1	30
		Sektör içindeki %	10,00%	10,00%	26,70%	53,30%	100,00 %
		S-22 içindeki %	8,80%	8,60%	7,70%	7,00%	7,50%
	Ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı	Sayı	4	4	9	29	46
		Beklene n Sayı	3,9	4	11,9	26,2	46
		Sektör içindeki %	8,70%	8,70%	19,60%	63,00%	100,00 %
		S-22 içindeki %	11,80%	11,40%	8,70%	12,70%	11,40%

	%					
	Sayı	34	35	104	229	402
	Beklenen Sayı	34	35	104	229	402
Toplam	Sektör içindeki %	8,50%	8,70%	25,90%	57,00%	100,00%
	S-22 içindeki %	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
	Value		df	p-değeri		
Pearson Chi-Square	10,199 ^a		12	0,598		
Likelihood Ratio	9,682		12	0,644		

Tablo 4.37. S-5 ile S-22'ye verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.37'de ise s-5 ile s-22'nin çaprazlanması ile elde edilen sonuçlar yer almaktadır. Tabloya göre %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-22'ye verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,644).

Gayrimenkul sektöründe faaliyet gösteren gerçek ve tüzelkişilerin bu alanda faaliyet göstermelerinde vergi sistemindeki vergi oranlarına göre faaliyet kararı göstermedikleri düşünülmektedir.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-23) Size göre Türkiye'de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları düşürülürse sonuç ne olur?							Toplam
		1	2	3	4	5	6	7	
sektörleri	Sayı	76	58	91	40	1	1	1	268
	Beklenen Sayı	91,3	50,7	86	38	0,7	0,7	0,7	268
	Sektör içindeki %	28,40%	21,60%	34,00%	14,90%	0,40%	0,40%	0,40%	100,00%
	S-23 içindeki %	55,50%	76,30%	70,50%	70,20%	100,00%	100,00%	100,00%	66,70%
	Büyük	11	3	9	3	0	0	0	26
	Beklenen	8,9	4,9	8,3	3,7	0,1	0,1	0,1	26
	Sayı	42,30	11,50	34,60	11,50	0,00	0,00	0,00	100,00
	Sektör içindeki %	%	%	%	%	%	%	%	0%
	S-23	8,00	3,90	7,00	5,30	0,00	0,00	0,00	6,50
	çindeki %	%	%	%	%	%	%	%	%

(Banka desteği)									
İmalat	Sayı	11	6	8	7	0	0	0	32
	Beklenen Sayı	10,9	6	10,3	4,5	0,1	0,1	0,1	32
	Sektör içindeki %	34,40	18,80	25,00	21,90	0,00	0,00	0,00	100,0
	S-23 içindeki %	8,00	7,90	6,20	12,30	0,00	0,00	0,00	8,00
		%	%	%	%	%	%	%	%
İmalat ve pazarlama	Sayı	17	2	6	5	0	0	0	30
	Beklenen Sayı	10,2	5,7	9,6	4,3	0,1	0,1	0,1	30
	Sektör içindeki %	56,70	6,70	20,00	16,70	0,00	0,00	0,00	100,0
	S-23 içindeki %	12,40	2,60	4,70	8,80	0,00	0,00	0,00	7,50
		%	%	%	%	%	%	%	%
Ticari olarak gayri menkul pazarlamaya yatırım danışmanlığı	Sayı	22	7	15	2	0	0	0	46
	Beklenen Sayı	15,7	8,7	14,8	6,5	0,1	0,1	0,1	46
	Sektör içindeki %	47,80	15,20	32,60	4,30	0,00	0,00	0,00	100,0
	S-23 içindeki %	16,10	9,20	11,60	3,50	0,00	0,00	0,00	11,40
		%	%	%	%	%	%	%	%
Toplam	Sayı	137	76	129	57	1	1	1	402
	Beklenen Sayı	137	76	129	57	1	1	1	402
	Sektör içindeki %	34,10	18,90	32,10	14,20	0,20	0,20	0,20	100,0
	S-23 içindeki %	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
		0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
		Value		df		Asymptotic Significance (2-sided)		(2-sided)	
Pearson Chi-Square		23,199 ^a		24		0,508			
Likelihood Ratio		25,343		24		0,387			

Tablo 4. 38. S-5 ile S-23'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.38’de ise s-5 ile s-23’ün çaprazlanması ile elde edilen sonuçlar yer almaktadır. Tabloya göre %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-23’e verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,387).

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-24) Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli denetim yapıldığına inanıyor musunuz?					Toplam
		1	2	3	4	5	
Bireysel Alım-Satım	Sayı	142	40	57	5	24	268
	Beklene n Sayı	143,3	34	50,7	8	32	268
	Sektör						
	içindeki %	53,00%	14,90%	21,30%	1,90%	9,00%	100,00 %
	S-29 içindeki %	66,00%	78,40%	75,00%	41,70%	50,00%	66,70%
Sektör ilişkisi	Sayı	23	1	1	0	1	26
	Beklene n Sayı	13,9	3,3	4,9	0,8	3,1	26
	Büyük gayrimenkul projeleri (Banka destekli)						
	içindeki %	88,50%	3,80%	3,80%	0,00%	3,80%	100,00 %
	S-29 içindeki %	10,70%	2,00%	1,30%	0,00%	2,10%	6,50%
İmalat	Sayı	10	2	7	3	10	32
	Beklene n Sayı	17,1	4,1	6	1	3,8	32
	Sektör içindeki	31,30%	6,30%	21,90%	9,40%	31,30%	100,00 %

	%						
	S-29						
	içindeki	4,70%	3,90%	9,20%	25,00%	20,80%	8,00%
	%						
	Sayı	11	3	4	2	10	30
	Beklene						
	n Sayı	16	3,8	5,7	0,9	3,6	30
	Sektör						
İmalat ve	içindeki	36,70%	10,00%	13,30%	6,70%	33,30%	100,00
pazarlama	%						%
	S-29						
	içindeki	5,10%	5,90%	5,30%	16,70%	20,80%	7,50%
	%						
	Sayı	29	5	7	2	3	46
Ticari	Beklene						
olarak	n Sayı	24,6	5,8	8,7	1,4	5,5	46
gayrimenk	Sektör						
ul	içindeki	63,00%	10,90%	15,20%	4,30%	6,50%	100,00
pazarlama-	%						%
yatırım	S-29						
danışmanlı	içindeki	13,50%	9,80%	9,20%	16,70%	6,30%	11,40%
ğı	%						
	Sayı	215	51	76	12	48	402
	Beklene						
	n Sayı	215	51	76	12	48	402
	Sektör						
Toplam	içindeki	53,50%	12,70%	18,90%	3,00%	11,90%	100,00
	%						%
	S-29						
	içindeki	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
	%	%	%	%	%	%	%
	Value		df		Asymptotic	Significance	
					(2-sided)		

Pearson	Chi-Square	54,145	16	0
Likelihood Ratio		49,2	16	0

Tablo 4.39. S-5 ile S-24'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.39'da ise s-5 ile s-24'ün çaprazlanması ile elde edilen sonuçlar yer almaktadır. Tabloya göre %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-24'e verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak ilişki olduğu sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,000). Ankete katılan bireylerin %53,5'i gayrimenkulün vergilendirilmesi konusunda hiç denetim yapılmadığını düşünürken, bunların %66'sı bireysel alım-satım yapan kişiler, %13.5'i ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlık yapan kişilerdir. Gereğinden fazla denetimin yapıldığını düşünen en yüksek sektörler sırasıyla %31,30 ve %33,30 ile imalat ile imalat ve pazarlamadır.

Gayrimenkul satışlarının denetimine ilişkin yapılan çaprazlamada kurumsallaşan alanda denetimlerin gereğinden fazla yapıldığı ifade edilmektedir. Bunun özellikle borsa koteli şirketlerde yer alan denetim mekanizmalarının, büyük inşaat projelerinde yer alan dış denetim gibi unsurlar nedeniyle yüksek frekansa sahip olmasından ileri geldiği ifade edilebilir. Ancak kurumsallık düştükçe denetim algısının yetersiz olduğu veya hiç yapılmıyor olduğu algısında iş büyüklüğü itibari ile yerel kalan işletmelerin belediyeler ve yerel denetim unsurlarının etkisi ile bu yargıya vardıkları düşünülmektedir.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?		S-25) vergilendirilmesinde ölçüdedir?		Sizce		gayrimenkullerin kayıp-kaçak ne		Toplam
		0	1	2	3	4		
Bireysel Alım-Satım	Sayı	2	6	40	140	80		268
	Beklenen Sayı	2	10	36,7	127,3	92		268
	Sektör içindeki %	0,70 %	2,20%	14,90 %	52,20 %	29,90%		100,00 %
	S-25 içindeki %	66,70 %	40,00 %	72,70 %	73,30 %	58,00%		66,70 %
Büyük gayrimenkul projeleri (Banka destekli)	Sayı	1	1	1	11	12		26
	Beklenen Sayı	0,2	1	3,6	12,4	8,9		26
	Sektör içindeki %	3,80 %	3,80%	3,80%	42,30 %	46,20%		100,00 %
	S-25 içindeki %	33,30 %	6,70%	1,80%	5,80%	8,70%		6,50%
Sektör ilişkisi	Sayı	0	5	7	10	10		32
	Beklenen Sayı	0,2	1,2	4,4	15,2	11		32
	Sektör içindeki %	0,00 %	15,60 %	21,90 %	31,30 %	31,30%		100,00 %
	S-25 içindeki %	0,00 %	33,30 %	12,70 %	5,20%	7,20%		8,00%
İmalat ve pazarlama	Sayı	0	0	3	11	16		30
	Beklenen Sayı	0,2	1,1	4,1	14,3	10,3		30
	Sektör içindeki %	0,00 %	0,00%	10,00 %	36,70 %	53,30%		100,00 %
	S-25 içindeki %	0,00 %	0,00%	5,50%	5,80%	11,60%		7,50%
Ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı	Sayı	0	3	4	19	20		46
	Beklenen Sayı	0,3	1,7	6,3	21,9	15,8		46
	Sektör içindeki %	0,00 %	6,50%	8,70%	41,30 %	43,50%		100,00 %
	S-25 içindeki %	0,00 %	20,00 %	7,30%	9,90%	14,50%		11,40 %

Toplam	Sayı	3	15	55	191	138	402
	Beklenen Sayı	3	15	55	191	138	402
	Sektör içindeki %	0,70 %	3,70%	13,70 %	47,50 %	34,30%	100,00 %
	S-25 içindeki %	100,0 0%	100,0 0%	100,0 0%	100,0 0%	100,00%	100,00 %
		Value	df		Asymptotic Significance (2-sided)		
Pearson Chi-Square		36,107 ^a	16		0,003		
Likelihood Ratio		31,382	16		0,012		

Tablo 4.40. S-5 ile S-25'e verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.40'da ise s-5 ile s-25'in çaprazlanması ile elde edilen sonuçlar yer almaktadır. Tabloya göre %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-25'e verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak ilişki olduğu sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,012). Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kayıp kaçığın çok yüksek olduğunu düşünen kişiler sırasıyla %46,20 ve %53,30 ile büyük gayrimenkul projeleri ve imalat ve pazarlama sektöründeki bireylerdir.

Gayrimenkul vergilendirilmesinde kayıp kaçığın çok yüksek olduğunu düşünen kişiler sırasıyla %46,20 ve %53,30 ile büyük gayrimenkul projeleri ve imalat ve pazarlama sektöründeki bireylerden olması ve aynı zamanda Tablo 39'de yer alan gereğinden fazla denetimin yapıldığını düşünen en yüksek sektörler sırasıyla %31,30 ve %33,30 ile imalat ile imalat ve pazarlama alanında olması önemlidir.

Gerek dış denetim gerek borsa gibi yoğun denetimin olduğu büyük projelerde kar marjlarını yüksek tutma eğilimi ile denetimden kaçınma isteğinin kayıp kaçak oranını gizleme amacına yöneldiği ifade edilmektedir. Kurumsallaşmanın artması ile denetimden kaçınma isteği arasında korelasyon vardır. Ayrıca kayıp kaçak oranının kurumsallaşmanın artması ile daha yüksek olduğu ifade edilmektedir. 06.02.2023 tarihinde ülkemizde yaşanan deprem felaketinde bir çok prestij projelerin beklenenin üzerinde tahrip olması maalesef bulgumuzu doğrulamaktadır.

S-5) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?			S-26) cezalarının olduğunda musunuz?	Vergi caydırıcı inanıyor	Toplam
			0	1	
Sektör iliskisi	Bireysel Alım-Satım	Sayı	108	160	268
		Beklenen Sayı	107,3	160,7	268
		Sektör içindeki %	40,30%	59,70%	100,00%
		S-26 içindeki %	67,10%	66,40%	66,70%
	Büyük projeleri destekli)	Sayı	6	20	26
		Beklenen Sayı	10,4	15,6	26
		Sektör içindeki %	23,10%	76,90%	100,00%
		S-26 içindeki %	3,70%	8,30%	6,50%
	İmalat	Sayı	17	15	32
		Beklenen Sayı	12,8	19,2	32
		Sektör içindeki %	53,10%	46,90%	100,00%
		S-26 içindeki %	10,60%	6,20%	8,00%
	İmalat ve pazarlama	Sayı	11	19	30
		Beklenen Sayı	12	18	30
		Sektör içindeki %	36,70%	63,30%	100,00%
		S-26 içindeki %	6,80%	7,90%	7,50%
	Ticari gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı	Sayı	19	27	46
		Beklenen Sayı	18,4	27,6	46
		Sektör içindeki %	41,30%	58,70%	100,00%
		S-26 içindeki %	11,80%	11,20%	11,40%
Toplam		Sayı	161	241	402
		Beklenen Sayı	161	241	402
		Sektör içindeki %	40,00%	60,00%	100,00%
		S-26 içindeki %	100,00%	100,00%	100,00%

	Value	df	p-değeri
Pearson Chi-Square	5,578 ^a	4	0,233
Likelihood Ratio	5,763	4	0,218

Tablo 4.41. S-5 ile S-26'ya verilen cevaplara ilişkin çapraz tablo ve Ki-Kare bağımsızlık testi

Tablo 4.41'de ise s-5 ile s-26'nın çaprazlanması ile elde edilen sonuçlar yer almaktadır. Tabloya göre %5 anlamlılık düzeyinde s-5 ile s-26'ya verilen cevaplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna varılabilir (p-değeri= 0,233).

Ancak bu durum Tablo 4.40 ile çelişmemektedir. Sadece gerçek ve tüzel kişilerin hukuki statüleri ile gayrimenkullerin kayıp ve kaçak ölçülerine bakış açılarında istatistik ilişki bulunamamıştır.

İfadeler									
	s33a	s33b	s33c	s33d	s34a	s34b	s34c	s34d	s34e
Kruskal-Wallis H	19,549	16,36	5,412	18,708	6,123	5,657	7,152	8,379	5,674
df	4	4	4	4	4	4	4	4	4
p-değeri	0,001	0,003	0,248	0,001	0,19	0,226	0,128	0,079	0,225
	Ort.	Ort.	Ort.	Ort.	Ort.	Ort.	Ort.	Ort.	Ort.
Gruplar	N	Rank	Rank	Rank	Rank	Rank	Rank	Rank	Rank
Bireysel	26	218,3	216,8	195,4	217,3	195,0	196,3	197,8	196,2
Alım-Satım	8	2	7	6	4	1	1	195,5	1
Büyük gayrimenkul projeleri (Banka destekli)	26	170,8	175,6	246,7	170,1	245,5	240,7	232,0	245,2
	7	5	1	3		3	2	5	227,1
İmalat	32	166,5	167,9	196,9	171,6	194,6	187,0	176,2	167,5
	6	4	2	9	4	5	8	3	180,1

İmalat										
ve			151,9		145,4	222,8	225,4	222,1	206,5	213,0
pazarla	30	148,6	5	210,7	3	3	3	5	8	2
ma										
Ticari										
olarak										
gayrime										
nkul										
pazarla	46	179,6	182,2	208,2	184,2	205,2	204,0	223,2	218,5	225,2
ma-		4	4	9	6	8	2	8	8	5
yatırım										
danışma										
nlığı										

Tablo 4.42. S-33 ve S-34'e verilen yanıtların sektöre göre farklılıklarının belirlenmesi

Tablo 4.42'de ise s-33 ve s-34'e verilen cevapların sektörlere göre farklılaşıp farklılaşmadığı araştırılmıştır. Tablo incelendiğinde s33a, s33b, s33d'ye verilen cevaplarda %5 anlamlılık düzeyinde sektöre göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık oluşmuştur.

s33a, s33b ve s33d'ye en yüksek puanı veren sektör bireysel alım-satım iken en düşük puanı veren sektör ise imalat ve pazarlamadır. Diğer bir ifadeyle tebliğ edilecek bir vergi veya ceza ihbarnamesine karşın bireysel alım-satım yapan bireyler en çok önemi izaha davet, cezada indirim ve kanun yolundan vazgeçmeye verirken, aynı yollara imalat ve pazarlama sektöründe yer alan kişiler daha az önem vermişlerdir.

		s12	s34a	s34b	s34c	s34d	s34e	
Spearman's rho	s12	Correlation	1	-0,04	-0,023	-0,116*	-0,028	-0,027
		Coefficient						
		Sig. (2-tailed)	.	0,424	0,651	0,02	0,57	0,594
	s34a	Correlation	-0,04	1	0,821**	0,623**	0,696**	0,708**
		Coefficient						
		Sig. (2-tailed)	0,424	.	0	0	0	0
	s34b	Correlation	-0,023	0,821**	1	0,649**	0,736**	0,698**
		Coefficient						
		Sig. (2-tailed)	0,651	0	.	0	0	0
	s34c	Correlation	-0,116*	0,623**	0,649**	1	0,749**	0,650**
		Coefficient						
		Sig. (2-tailed)	0,02	0	0	.	0	0
	s34d	Correlation	-0,028	0,696**	0,736**	0,749**	1	0,772**
		Coefficient						
		Sig. (2-tailed)	0,57	0	0	0	.	0
s34e	Correlation	-0,027	0,708**	0,698**	0,650**	0,772**	1	
	Coefficient							
	Sig. (2-tailed)	0,594	0	0	0	0	.	

Tablo 4.43. S-12 ve S-34 arasındaki ilişki analizi

Tablo 4.43'te Türkiye'deki vergi yükünün adaletli olup olmadığı ile s34 arasındaki ilişkiler ortaya konulmuştur. Buna göre yalnızca %5 anlamlılık düzeyinde s12 ile s34c arasında ters zayıf yönlü doğrusal bir ilişki vardır. Bu çerçevede elde edilen bulguların ilişkisinden; vergi yükünün adaletli olduğu düşüncesi arttıkça, vergi yükünün düşürülmesine ilişkin düşüncenin azaldığı gözlemlenmektedir.

Değişkenler									
Test	s33a	s33b	s33c	s33d	s34a	s34b	s34c	s34d	s34e
Mann-Whitney U	12807,5	11380,5	14073,5	10722,5	12425,5	14147	11152	12983	13872
Wilcoxon W	61012,5	59585,5	62278,5	58927,5	16703,5	18425	15430	17261	62077
Z	-1,54	-3,036	-0,197	-3,794	-1,937	-0,119	-3,311	-1,357	-0,418
pe-değeri	0,124	0,002	0,844	0	0,053	0,905	0,001	0,175	0,676
Gruplar	N	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank
0	310	196,81	192,21	200,9	190,09	207,42	201,86	211,53	205,62
1	92	217,29	232,8	203,53	239,95	181,56	200,27	167,72	187,62

a. Grouping Variable: s21

Tablo 4.44. S33 ve S34'e verilen yanıtların s-21'e göre farklılıklarının belirlenmesi

Tablo 4.44 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde gayrimenkullerin vergilendirilmesi sisteminin adaletli olup olmadığına göre s33b, s33c, s34d'ye verilen yanıtlarda istatistiksel olarak farklılıklar meydana gelmiştir. Vergi sisteminin adaletli olduğunu düşünenler cezada indirim (s33b) ve kanun yolundan vazgeçme (s33d) ifadelerine daha yüksek puan vermiştir. Öte yandan vergi yükünün düşürülmesi (s34c) ifadesine daha düşük puan vermiştir.

Bunun temel nedeni Türk vergi sisteminde idari çözüm yollarının etkin bir şekilde kullanılarak vergi ve cezalarının kısmen kaldırılmasının mümkün olması bu yöntemi etkin bir şekilde kullanan kitlenin vergi yükünü düşürmekte ve vergi sisteminin daha adil olduğunu düşünmesine yol açmaktadır. Öte yandan aynı grubun vergi yükünün düşürülmesine düşük puan vermiş olmalarının nedeni idari çözüm yollarının etkin bir şekilde kullanılarak vergi yüklerini düşürebilmeleridir.

		s33a	s33b	s33c	s33d	s34a	s34b	s34c	s34d	s34e
	Correlation	0,03	0,05	,146	,108	0,07	0,08	0,03	0,05	,122
Spearman's rho	farkındalık	Coefficient	9	8	**	*	5	9	2	7
	Sig. (2-tailed)	(2-tailed)	0,431	0,249	0,003	0,031	0,136	0,075	0,527	0,257

Tablo 4.45. Farkındalık Puanı ile s33 ve S34 arasındaki ilişki analizi

Tablo 4.45'te farkındalık puanı ile s33 ve s34'e verilen yanıtlar arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Buna göre %5 anlamlılık düzeyinde farkındalık puanı ile s33c, s33d ve s34e arasında istatistiksel olarak anlamlı aynı yönlü zayıf doğrusal bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Farkındalık puanı arttıkça uzlaşma, kanun yolundan vazgeçme ve vergi yükünün düşürülmesine verilen puanlar da artmıştır. Bu sonuçlara göre vergi mevzuatına hakim olanların idari çözüm yollarını daha iyi bildiği ve etkin kullandığı anlaşılmaktadır. Bu da çalışmanın bu bölümüne kadar yapılan analizler ile uyumluluk göstermektedir.

	s-31	N	Mean Rank	Wilcoxon W	p-değeri
s14	Hayır	161	212,39		
	Evet	241	194,22	46807,5	0,087611756
	Total	402			

Tablo 4.46. S12'de s31'e göre meydana gelen farklılıkların tespit edilmesi

Tablo 4.46 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde s14'e verilen yanıtlar s31'e göre farklılık göstermemiştir.

		s14
s33a	Correlation Coefficient	-0,020
	Sig. (2-tailed)	0,685
	N	402
s33b	Correlation Coefficient	-0,047
	Sig. (2-tailed)	0,352
	N	402
s33c	Correlation Coefficient	-0,082
	Sig. (2-tailed)	0,102
	N	402
s33d	Correlation Coefficient	0,037
	Sig. (2-tailed)	0,454
	N	402

Tablo 4.47. S12 ile s33 arasında ilişki analizi

Tablo 4.47 incelendiğinde s12 ile s33 arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Buna göre %5 anlamlılık düzeyinde s12'e verilen yanıtlar ile s33'e verilen yanıtlara arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

	s33a	s33b	s33c	s33d	s34a	s34b	s34c	s34d	s34e
Mann-Whitney U	1804,5	18253,0	15963,5	16559,5	14471,5	14283,5	16096,0	15762,5	16262,5
Wilcoxon Z	4720,6	47414,0	29004,5	45720,5	27512,5	27324,5	29137,0	28803,5	29303,5
p-değeri	-1,232	-1,037	-3,115	-2,612	-4,462	-4,636	-3,018	-3,315	-2,896
	0,218	0,300	0,002	0,009	0,000	0,000	0,003	0,001	0,004
S-31	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank
Hayır	209,9	208,63	180,15	219,15	170,89	169,72	180,98	178,90	182,01
Evet	195,8	196,74	215,76	189,71	221,95	222,73	215,21	216,60	214,52

Tablo 4.48. S33 ve s34'e verilen yanıtların s31'e göre farklılıklarının belirlenmesi

Tablo 4.48 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde s33c, s33d, s34a, s34b, s34c, s34d ve s34e'ye verilen yanıtlarda s31'e göre istatistiksel olarak anlamlı bir

farklılık oluşmuştur. Buna göre vergi cezalarının caydırıcı olduğunu düşünenler s33d'ye düşük puan verirken diğer ifadelerle yüksek puan vermiştir.

Bu durum cezaların caydırıcılığının uygulamaya bağlı olduğunu; af, uzlaşma, cezada indirim gibi müesseselerin hem denetimi zayıflatıldığını hem de cezaların caydırıcılığını düşürdüğünü ifade etmektedir.

	s31	N	Mean Rank	Wilcoxon W	p-değeri
Farkındalık	Hayır	161	208,08	47502	0,351762
Puanı	Evet	241	197,10		
	Total	402			

Tablo 4.49. Farkındalık puanına verilen yanıtların s31'e göre değerlendirilmesi

Tablo 4.49 incelendiğinde vergi cezalarının yüksek ya da düşük olması farkındalığa verilen yanıtlarda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yaratmamıştır.

	s-22	N	Ort. Rank	Kruskal-Wallis H	p-değeri
Farkındalık	Bilgin yok	34	101,78	32,55	0,00
Puanı	Düşüktür	35	235,21		
	Normaldir	104	225,20		
	Yüksektir	229	200,39		
	Total	402			

Tablo 4.50. Farkındalık puanına verilen yanıtların s22'göre değerlendirilmesi

Tablo 4.50 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde farkındalık puanına verilen yanıtlar s22'ye göre farklılık göstermiştir. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranlarının nasıl olduğuna dair bilgisi olmayan kişilerin farkındalık puanları en düşüktür. Düşük ve normal olduğunu düşünenlerin ise en yüksektir.

			s21		
			Hayır, Adaletsiz	Evet, Adaletli	Total
s22	Bilgim yok	Sayı	27	7	34
		s22 içindeki %	79,4%	20,6%	100,0%
		s21 içindeki %	8,7%	7,6%	8,5%
	Düşüktür	Sayı	26	9	35
		s22 içindeki %	74,3%	25,7%	100,0%
		s21 içindeki %	8,4%	9,8%	8,7%
	Normaldir	Sayı	49	55	104
		s22 içindeki %	47,1%	52,9%	100,0%
		s21 içindeki %	15,8%	59,8%	25,9%
	Yüksektir	Sayı	208	21	229
		s22 içindeki %	90,8%	9,2%	100,0%
		s21 içindeki %	67,1%	22,8%	57,0%
			Value	df	p-değeri
Pearson Chi-Square			77,703 ^a	3	0,000
Likelihood Ratio			73,799	3	0,000

Tablo 4.51. S-22 ile S-21 arasındaki çapraz tablo ve ki kare bağımsızlık testi sonuçları

Tablo 4.51 incelendiğinde s22'ye verilen yanıtlar ile s21'e verilen yanıtlar %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak ilişkidir sonucuna varılmaktadır (p-değeri=0,000). Gayrimenkullerin vergilendirilmesinin adaletli olduğu düşüncesine sahip bireyler aynı zamanda vergi oranlarının normal olduğunu düşünmektedir. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinin adaletli olmadığını düşünenler ise vergi oranlarının yüksek olduğunu düşünmektedir.

		s32a	s32b	s32c	s32d
Farkındalık Puanı	Spearman Korelasyon Katsayısı	0,014	0,013	0,013	0,048
	p-değeri	0,833	0,838	0,839	0,457
	N	241	241	241	241

Tablo 4.52. Farkındalık puanı ile s32 arasındaki ilişkinin analizi

Tablo 4.52 incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde farkındalık puanı ile s32a, s32b, s32c ve s32d arasında istatistiksel olarak anlamlı doğrusal bir ilişki olmadığı görülmüştür.

		s32a	s32b	s32c	s32d
s14	Spearman Korelasyon Katsayısı	-0,069	-0,113	-,142*	-0,047
	p-değeri	0,289	0,081	0,028	0,464
	N	241	241	241	241

Tablo 4.53. Farkındalık puanı ile s12 arasındaki ilişkinin analizi

Tablo 4.53 incelendiğinde s12 ile s32c arasında %5 anlamlılık düzeyinde ters yönlü zayıf ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

		s32a	s32b	s32c	s32d
Mann-Whitney U		4072,500	3498,000	3140,000	3843,500
Wilcoxon W		5062,500	4488,000	4130,000	4833,500
Z		-0,653	-2,103	-2,966	-1,223
Asymp. Sig. (2-tailed)		0,514	0,035	0,003	0,221
Gruplar	N	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank	Ort. Rank
Hayır, Adaletsiz	197	122,33	125,24	127,06	123,49
Evet adaletli	44	115,06	102,00	93,86	109,85

Tablo 4.54. S-32’de S-21’e göre farklılıkların incelenmesi

Tablo 4.54 incelendiğinde s32b ve s32c ye verilen yanıtlar s21’e göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermektedir. Buna göre vergilendirme sisteminin adaletsiz olduğunu düşünenler s32b ve s32c’ye yüksek puan vermiştir. Vergi cezalarında caydırıcılığının olmadığı sorusuna verilen denetimde yaşanan yetersizlik ve idarenin görmezden gelmesine verilen yanıtlar vergi sisteminin adaletsiz olduğu algısına katkı sağlamaktadır.

		S32a	s32b	s32c	s32d
Kruskal-Wallis H		3,992	6,622	3,467	1,548
df		3	3	3	3
Asymp. Sig.		0,262	0,085	0,325	0,671
s27	N	Ort.Rank	Ort.Rank	Ort.Rank	Ort.Rank
Bilgim yok	20	101,48	115,50	101,98	105,20
Düşüktür	19	125,16	117,89	118,34	121,34
Normaldir	50	110,68	101,25	112,63	117,85
Yüksektir	152	126,44	128,61	126,59	124,07

Tablo 4.55. S32’de s27’e göre farklılıkların incelenmesi

Tablo 4.55 incelendiğinde s32 ye verilen yanıtlar s27’e göre %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak farklılık göstermemektedir. Vergi cezalarının caydırıcılığı ile gayrimenkullerin vergilendirilme oranları arasında bir korelasyon görülmemiştir.

5. SONUÇ

Gelişen ekonomik yapının yanı sıra nüfusun her geçen gün artmasıyla eşanlı olarak teknoloji, yatırım teknikleri ve enstrümanlarının da gelişmesi ve dolayısıyla artan risk faktörünün etkisi dikkate alınarak alternatif yatırım araçları arasında gayrimenkuller de yer almaktadır. Bu anlamda artan nüfusa paralel olmasa da özellikle konut üretimi ve alım-satım işlemi ülkemiz adına ciddi bir boyuta ulaşmıştır. Buna istinaden çalışmada gayrimenkuller ve özellikle de konut üretimi ve alım-satım işlemlerinin vergilendirme açısından değerlendirilmesi ve analizinin yapılması amaçlanmış, sonuç itibarıyla önemli hususlar tespit olunmuştur.

Tez çalışmasının ilk bölümünde kavramsal ve teorik analiz yapılmıştır. Bu çerçevede öncelikle gayrimenkul kavramı Türk Medeni Kanunu ve Türk vergi mevzuatı bağlamında irdelenmiştir. Türk Medeni Kanunu uyarınca taşınmaz niteliği taşıyan arazi, bağımsız ve sürekli haklar, mülkiyet, kat mülkiyeti ve bağımsız bölümler kavramları ele alınmıştır. Türk vergi mevzuatına göre GVK'nın 37. Ve 70. Maddeleri uyarınca gayrimenkul kavramı ele alınmıştır. Daha sonra gayrimenkul mülkiyetinin kazanılması ve taşınmazlara ilişkin önemli hukuki işlemler çerçevesinde gayrimenkul satış vaadi, gayrimenkul üzerinde intifa hakkı, gayrimenkul bağışlaması, trampa kavramları incelenmiştir.

Kavramsal ve teorik olarak ele alınan gayrimenkul kavramının ardından seçilmiş ülkelerde gayrimenkul kavramı ve gayrimenkul satış kazançlarına dair vergiler incelenmiştir. Bu çerçevede Amerika Birleşik Devletleri, Çin Halk Cumhuriyeti, İngiltere, Almanya, Fransa ve İspanya'nın vergi yapıları ele alınmış ve kendi mevzuatları açısından analiz edilmiştir. Ayrıca birinci bölümün son kısmında gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançların vergilendirilmesinin mükellef psikolojisine etkileri ele alınmış ve bu çerçevede mükellef psikolojisi, vergiye karşı tepkiler, mükellef psikolojisini etkileyen faktörler izah edilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türk vergi mevzuatı bağlamında gayrimenkul satış işlemleri pozitif ve normatif açıdan ele alınmıştır. Yasamanın kanun çıkarma amacı ve yargının verdiği kararlar doğrultusunda yapılan değerlendirmelere göre gayrimenkul alım-satımına ilişkin yapılan tespitler aşağıda özetlenmiştir;

- Gayrimenkul alım-satım işlemlerinin ticari işletme bünyesinde olmaksızın devamlı suretle yapılması halinde de ticari kazanç sayılacağı sonucuna ulaşılmıştır. Nitekim yargı kararları da bu yöndedir. Yapılan değerlendirmelerde gerek yargı kararlarında gerekse idarenin uygulamalarında devamlılık hususunun işlemin çokluğuna göre değerlendirildiği görülmüştür. Devamlılık arz etmeyen alım-satım işlemleri, ticari faaliyet olarak değerlendirilememekle birlikte değer artış kazancı kapsamında gelir vergisine tabi tutulmaktadır.
- Üst hakkının kullanımı mülkiyet devri olmadığı için gayrimenkul satışı kapsamına girmemekle birlikte, yargı kararlarına göre kiralama işlemi olarak da kabul edilmemiştir. İşlemin vergi hukuku açısından tam olarak tanımlanamaması vergilendirme açısından ihtilaflara neden olmaktadır. Ayrıca faaliyet konusu taşınmaz olan kurumların aktifinde yer alan ve üzerinde yapı inşa etmek istedikleri taşınmazları, ortak veya ilgili veya ilişkili kişilere devredip, sonrasında bu taşınmaz üzerinde kurum lehine üst hakkı tesisi ederek peçeleme yoluyla üst hakkı bedelinin vergi dışı bırakılması söz konusu olabilir. Söz konusu işlem ile koşulların sağlanması durumunda, taşınmazın devrinden doğan kazancın KVK'nın 5/1-e maddesi gereğince istisnadan yararlanması da mümkündür. Kanun uygulamasında oluşan bu boşluğun kanun koyucu tarafından bilerek mi yoksa irade dışında mı bırakıldığı açık değildir. Ortaya çıkan yasal boşluğun kanun koyucunun iradesi dışında oluşması söz konusu ise boşluğun bir düzenleme ile doldurulması zaruridir.
- Kat karşılığı arsa teslimlerinde vergiyi doğuran olayın tespiti açısından oluşan ihtilaflar değerlendirilmiş ve bağımsız bölümlerin tapuya tescilinin yapılması, iskân ruhsatının alınması ya da fiilen kullanıma terk edilmesi fiillerinden hangisi daha önce gerçekleşmişse, fiilin gerçekleştiği tarih vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir.
- Kat karşılığı arsa tesliminde bir diğer ihtilaflı husus bu yolla gayrimenkul elde eden gerçek kişinin söz konusu gayrimenkulü elden çıkarması halinde sağlayacağı kazancın vergiye tabi olup olmadığı ile vergiye tabi olması halinde hangi gelir unsuru kapsamında vergilendirileceğidir. Gayrimenkul

alım, satım ve inşa işleriyle sürekli uğraşanlar ile bu işlerle uğraşmamasına rağmen satın alınan arazinin beş yıl içinde parsellenerek bu süre içinde ya da sonrasında kat karşılığı arsa temini şeklinde müteahhide verilmesi hallerinde edinilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Her iki durumda da ticari organizasyon şartı aranmamaktadır.

- Gelir vergisi açısından bir diğer tartışmalı husus intifa hakkı tesisi sonucu oluşan ihtilaflardır. İdare intifa hakkı tesis işlemini kiralama gibi kabul etmekte ve GVK'ya göre stopaja tabi tutulması gerektiğini ifade etmektedir. Nitekim yargı organları da idarenin uygulamalarına paralel kararlar vermiş, söz konusu işlemin bir satış değil kiralama olarak kabul edilmesi gerektiği anlaşılmıştır.
- GVK'ya göre iktisap edilen bir gayrimenkulün beş yıl içinde elden çıkarılması halinde alım-satım değerleri arasındaki fark değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Burada ihtilaf konusu husus iktisap tarihi ile gayrimenkulün maliyet bedelinin tespitidir. İktisap tarihi konusunda idarenin düzenlemelerinde tapu tescil tarihi, fiili ya da iktisadi tasarruf söz konusu ise söz konusu tarihin esas alınması gerektiği anlaşılmaktadır (arsa karşılığı edinilen konut ve işyerinin elden çıkarılmasında da iktisap tarihi aynı şekilde tespit edilmektedir). Bir diğer husus, safi değer artış kazancının tespitinde kullanılacak olan maliyet bedelinin GVK'da açık bir şekilde tanımlanmamış, nelerin maliyet bedeline ekleneceği nelerin eklenmeyeceğinin açıkça belirlenmemiş olmasıdır. Konuyla ilgili bir düzenlemenin ivedilikle yapılması zaruridir.
- KVK'ya göre kooperatifler vergiden muaf tutulmuşlardır. Ancak muafiyet, kooperatifin sadece ortak içi işlem yapmasına bağlanmıştır. İhtilaflı konu hangi işlemlerin ortak içi işlem sayılacağı hususundadır. Nitekim kooperatif ortaklarının sahip oldukları hisse kavramının Kanunda ve diğer düzenlemelerde açık olmaması ihtilafa neden olmaktadır. Mevzuatta kooperatif ortaklarının sahip olduğu her bir hisse karşılığında edinilen bir konut ya da işyeri ortak içi işlem, her bir hisseye birden fazla konut veya işyeri düşmesi halinde birden fazla olan teslimlerin ortak dışı işlem kabul

edileceği belirtilmiştir. Mevzuatta hisse kavramının net olarak tanımlanmaması ihtilafları da beraberinde getirmekte ve kooperatifin ortak dışı işleme neden olacak şekilde ortaklara teslim yapması nedeniyle muafiyetten yararlanılmasını engelleyebilmektedir. Bu nedenle kooperatif ortaklarının sahip oldukları ortaklık payını ifade eden hissenin tam olarak neyi kapsadığı açık bir şekilde tanımlanmalıdır.

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin aktifinde bulunan bir taşınmazın yeni kurulan veya mevcut bir başka tam mükellefiyete haiz kuruma sermaye olarak konulması KVK’da kısmi bölünme olarak tanımlanmıştır. Mevzuatımıza göre söz konusu işlemde dikkate alınacak değer “kurum bilançosunda kayıtlı değer” olarak ifade edilmiştir. Bu işlemde tartışma konu olan husus kayıtlı sermaye değeri ile taşınmazın fiili, farklı bir ifadeyle gerçek değerinin farklı olması nedeniyle sermaye olarak konulan taşınmazın ortakların servetlerinde artışa neden olması, söz konusu artışın kısmi bölünme kapsamına alınıp vergilendirilmemesidir. Mevzuatımızda söz konusu işlemin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edileceği ve buna göre işlem yapılacağı hükme bağlanarak bir vergi güvenlik müessesesi oluşturulmuştur.
- Kurumlar vergisi mükelleflerinin finansal kiralama yoluyla edindikleri taşınmazları elden çıkarmaları halinde elde edilen kazancın yine KVK’ya göre taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanması için en az iki tam yıl aktifinde bulundurma şartının sağlanması, iki tam yılın hangi tarihten itibaren başlatılacağı da bir diğer tartışmalı konudur. Bilindiği üzere finansal kiralama ile edinilen taşınmazlarda, finansal kiralamadan faydalanan kurum mevzuatımıza göre taşınmazı aktive kaydetmekte ancak tapu sicilinde mülkiyet finansal kiralama firması üzerinde gözükmektedir. Mevzuatımızda yer alan düzenlemelere göre söz konusu sürenin hesaplanmasında taşınmazın tapuya tescil tarihi değil finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarih dikkate alınmalıdır.
- İstisna uygulamasına ilişkin bir diğer tartışmalı konu ise istisna kapsamına giren tutarların yenilme fonundan yararlanıp yararlanmayacağına ilişkin yasal boşluktur. Taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulandığı tutarların,

VUK'da yer alan yenileme fonundan ayrıca yararlanılamayacağına ilişkin bir düzenleme olmaması, istisna kapsamındaki tutarlar için yenileme fonundan yararlanabilme yolunu açmaktadır. Söz konusu durum mükellefler açısından agresif vergi planlamasına neden olacak bir yasal boşluk olarak değerlendirilebilir.

- Taşınmaz satışından elde edilen kazançlarla ilgili olarak KVK'da yer alan taşınmaz satış kazancı istisnası ve VUK'da yer alan yenileme fonu uygulamasına ilişkin şartların aynı anda gerçekleşmesi durumunda, bu satış için gayrimenkul satış kazancı istisnasından ve yenileme fonu uygulanmasından birlikte yararlanılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak yenileme fonu uygulaması bir istisna olmayıp vergi erteleme müessesesi olduğu için iki müesseseden birlikte yararlanmakta herhangi bir sakınca olmadığı ifade edilebilir.
- Yenileme fonuna ilişkin bir diğer tartışmalı konu, satışı yapılan taşınmazdan sağlanan gelirin kurumun faaliyet alanı ile ilgisi olmayan bir taşınmaz alımında kullanılması halinde, istisna uygulamasının amacından sapmasına neden olunmasıdır. Bu nedenle yenileme fonu uygulaması ile edinilecek yeni taşınmazın, işletmenin faaliyet alanı ile ilişkilendirilmesi şartının yasal düzenleme ile mevzuatımıza eklenmesinin yenileme fonu müessesesinin amacına uygun olacağı düşünülmektedir.
- Yenileme fonu ile ilgili bir diğer tartışmalı konu, sürenin nasıl hesaplanacağıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı satışın yapıldığı ve dolayısıyla yenileme fonunun oluşturulduğu yılı birinci yıl kabul ederken, yargı kararlarında satış yapılarak yenileme fonunun oluşturulduğu yılı izleyen yıl, birinci yıl olarak kabul etmektedir. Bu durum karın vergi matrahına eklenmesi açısından uyumsuzluklara neden olacağından, yargı kararlarına paralel bir yasal düzenleme yapılması zorunludur.
- Gayrimenkul satışlarının hangi durumlarda KDV kapsamına gireceği de tartışmalı konulardan birisidir. KDVK'ya göre bir ticari organizasyon bünyesinde olan gayrimenkul satış işlemleri KDV konusuna girmektedir. Burada esasen tartışmalı olan konu KDVK'ya göre iki yıldan fazla işletme aktifinde tutulan gayrimenkul satışının KDV'den istisna tutulması ile

ilgilidir. İdare arsa karşılığı inşa ettirilen konut ve işyerlerinin icra yoluyla ihale usulü satışını istisna kapsamına almamakta ve KDV konusuna sokarak vergilendirmekte iken, yargı kararları aksi yönde görüş belirterek söz konusu satış işleminin ticari organizasyon dahilinde gerçekleşen bir işlem olmadığı ve süreklilik arz etmediğini gerekçe göstererek satış işleminin istisna kapsamına alınarak KDV alınmaması gerektiğini belirtmiştir. Bu tür ihtilaflara neden olunmaması adına hangi gayrimenkul satışlarının istisna kapsamında yer alacağı net bir şekilde belirlenmelidir.

- Türkiye’de 2007 yılından ipotekli konut finansmanı uygulaması başlamış, aynı dönemde konut finansmanı maksadıyla verilen krediler de BSMV’den istisna tutulmuştur. Buna göre, konut finansmanı kuruluşları tarafından tüketicilere, sahip oldukları konutların teminatı altında kullandırılan krediler dolayısıyla lehe alınan paralar BSMV’den istisna olurken, tüketicinin kendisinin sahip olmadığı konutların teminatı altında kullandırılan krediler dolayısıyla lehe alınan paralara BSMV istisnası uygulanması mümkün değildir. Söz konusu düzenlemenin Türkiye’de modern ve etkin bir konut finansman sistemini oluşturmak için önemli bir adım olduğu ifade edilebilir.
- 2016 yılında DVK’da yapılan düzenleme ile “Resmi şekilde düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri” ile “ön ödemeli konut satış sözleşmeleri” damga vergisine tabi olan kağıtlar kapsamına eklenmiştir. 2017 yılında Bakanlar Kurulu Kararı ile her iki sözleşme için uygulanan damga vergisi oranı binde (0) olarak belirlenmiştir. Ancak, Noterler Birliği yayınladığı bir genelge ile “kefalet, teminat veya garanti hükümleri ihtiva etmemesi kaydıyla bu sözleşmelere binde (0) damga vergisi tatbik edileceği tabiidir” ifadesine yer vermiştir. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri veya ön ödemeli konut satış sözleşmeleri içeriğinde mutlaka kefalet, teminat veya garanti hükümleri bulunacağı düşünüldüğünde, noterlerin genelgeye göre hareket ederek bu sözleşmelere binde 9,48 damga vergisi uygulaması söz konusu olmaktadır. Noterler Birliği’nin, Bakanlar Kurulu Kararı ile binde (0) olarak belirlenen bu sözleşmelere,

Bakanlar Kurulu Kararında yer almayan istisna ve şartlar getirmesi normlar hiyerarşisi açısından hukuka aykırıdır.

- Gayrimenkul devir işlemlerinden alınan tapu ve kadaastro harçları, gayrimenkul satış işlemleri açısından en çok ihtilaf konusu olan hususlardan biridir. Gayrimenkul devir işlemlerinden alıcı ve satıcıdan toplamda devir bedelinin %4'ü oranında tapu ve kadaastro harcının alınması işlem maliyetini artırmakta, bu da mükellefleri beyan ettikleri devir tutarını gerçek tutarın oldukça altında göstermeye yönlendirmektedir. Genel bir uygulamaya dönüşen bu durum mükellef psikolojisi açısından vergi bilincini de düşürmekte, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkilemektedir. Nitekim kanun koyucunun gerçek devir bedelinden düşük olamayacağı yönündeki düzenlemesi ile beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek bedelin altında olması halinde uygulanacak vergi ziyai cezasına ilişkin düzenlemelerinde kayıp ve kaçığı önleme konusunda başarılı olmadığı görülmüştür. Devir işlemlerinde alınan tapu ve kadaastro harcının düşürülmesinin söz konusu eğilimi azaltacağı belirtilebilir.
- Diğer taraftan tapu ve kadaastro harcının hesaplanmasında dikkate alınacak olan asgari tutarın hesaplanmasına kullanılan vergi değerinin takdir komisyonları eliyle tespiti ve bu tutarların her yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak güncellenmesi önemli bir düzenleme olsa da, arsa ve arazi ile konutlarda kayıp kaçak oranı dikkate alındığında bu uygulamaların etkinliğinin tartışmalı olduğu ortaya çıkmaktadır. Merkez Bankası konut fiyatları endeksi ve piyasa yapıcı internet ortamları başta olmak üzere tüm piyasa yapıcı unsurları hesaplamasına dahil edecek bir yapı kurularak sistem daha etkin hale getirilebilir. Bu şekilde başta konut fiyatları olmak üzere ortaya çıkan manipülatif hareketlerle mücadele de daha etkin olacaktır.
- Gayrimenkul satışlarında ortaya konulan peçeleme sözleşmelerinde vergiye konu olan esas olayın tespiti ve vergilendirilmesi çok önemlidir. İkiz konut uygulaması ve türev işlemler üzerinden vergi matrahının düşürülmesinin engellenmesinin yegane yolu etkin denetimdir. Bu etkin

denetimin ilk unsuru yapılacak iş ve işlemlerin tamamının banka eliyle olması suretiyle kayıt altına alınmasıdır. Vergi takdir komisyonlarının kalıcı müesseseler haline getirilmesi İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık Genel Müdürlüğü, Göç İdaresi, MASAK ve mali suçlara yönelik asayiş birimlerinin veri tabanları, Noterler, BDDK, GİB, TBB ve belediyelerin ortak bilgi havuzunun oluşturulması gerekmektedir. Oluşturulacak big data veri tabanı yapay zeka destekli uyarı algoritmasına sahip olmalı böylelikle etkin fiziki denetimin önü açılmalıdır. Oluşturulacak big data veri tabanı ve algoritmalar, yapay destekli öğrenme teknolojisine uygun bir mimaride tasarlanması halinde kısa sürede tüm vergisel iş ve işlemlerde kayıp ve kaçığın önünde en etkin aygıt olacaktır.

Söz konusu tüm incelemeler neticesinde edinilen izlenim gayrimenkul alım-satım işlemlerinin sadece özel hukuk boyutuyla değil özellikle vergi kayıp, kaçığının yanı sıra vergi inceleme ve kontrolü açısından mevcut kanunların gözden geçirilip eksikliklerin ivedilikle tamamlanması yönünde ihtiyacın hâsıl olduğu yönündedir. Özellikle gerçek kişilerin gayrimenkul alım-satım işlemlerinde yapılan faaliyetin ticari kazanç mı yoksa değer artış kazancı kapsamına mı girdiği konusunda net sınırların belirlenmesi hususu, KVK'da kooperatif ortaklarının hisse payının tanımlanması, taşınmaz satış kazancı istisnasında ihtilafa neden olan bu gibi konularda ivedilikle gereken yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği ifade edilebilir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde gayrimenkul satışlarına yönelik olarak 402 kişiye anket uygulaması yapılmıştır. Yapılan anket çalışmasına katılanların 4/5 dinamik nüfus olarak tanımlanan 20-50 yaş grubu aralığındadır. Anket çalışmamız sonucunda aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

- Türkiye’de gayrimenkul sektöründe kurumsallaşmanın düşük olduğu anlaşılmıştır.
- Türkiye’de gayrimenkul sektörü ağırlıklı olarak bireysel alım satım şeklinde faaliyet yürütmektedir.
- Sektör ile ilgili olanların büyük çoğunluğunun yüksek eğitilmiş olduğu gözükmemektedir.

- Katılımcıların ekseriyetinin vergi bilincinin yüksek olduğu anlaşılmıştır.
- Anket neticesinde vergi yükünün yüksek olduğu, vergi yükünün adaletsiz dağıldığı, vergi denetiminin yetersiz olduğu algısının hakim olduğu tespit edilmiştir. Bu üç kavramın, vergi psikolojisi bakımından vergiye gönüllü uyum önünde bariyer olduğu tespit edilmiştir.
- Ankete katılanların eğitim seviyesinin yüksek olmasına rağmen gayrimenkullerin satış kazancına dair mevzuat hükümlerini anlamada güçlük çektiği ve profesyonel destek almaya mecbur kaldığı tespit edilmiştir. Türkçe metinlerin okunabilirliği için geliştirilen Ateşman Formülü başta olmak üzere mevzuatlarımızın hazırlanmasında daha anlaşılabilir metinler ortaya çıkartılmasına yönelik çerçeve bir mevzuat hazırlama yönetmeliğinin uygulamaya konulması faydalı olacaktır.
- Ankete katılanların idari çözüm yollarına bakış açıları değerlendirildiğinde; Türk Vergi Sisteminde idari çözüm yollarının etkin bir şekilde kullanılarak vergi ve cezalarının kısmen kaldırılmasının mümkün olması idari çözüm yollarını etkin bir şekilde kullanan kitlenin vergi yükünü düşürdüğü tespit olunmaktadır.

Farkındalık puanı arttıkça uzlaşma, kanun yolundan vazgeçme ve vergi yükünün düşürülmesine verilen puanlar da artmıştır. Bu sonuçlara göre vergi mevzuatına hakim olanların idari çözüm yollarını daha iyi bildiği ve etkin kullandığı anlaşılmaktadır. Bu durum cezaların caydırıcılığının uygulamaya bağlı olduğunu af, uzlaşma, cezada indirim gibi müesseselerin hem denetimi zayıflattığını hem de cezaların caydırıcılığını düşürdüğünü ifade etmektedir.

İdari ve yargısal çözüm yolları tekrar ele alınmalıdır. İdari çözüm yollarında özellikle uzlaşmanın ve genel olarak af müessesinin vergi sisteminde cezaların etkin kullanılmasının ve caydırıcılığının düşürülmesinin önüne geçilmelidir.

- Ankete katılımcıların yarıdan fazlasının mevzuata ve uygulamaya ilişkin bilgisinin olmadığı veya yetersiz kaldığı anlaşılmaktadır. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kurumsallaşma azaldıkça vergi

mevzuatına hakimiyetin düştüğü gözlemlenmektedir. Ülkemizde vergi bilincinin artırılması için orta öğretimden itibaren farkındalığı artırmaya yönelik olarak “vergi okur yazarlığı” eğitim modülünün tüm yurttaşlara etkin bir şekilde kazandırılması önem arz etmektedir. Gerek yüz yüze gerekse internet ortamında bu eğitimler organize edilmelidir. Tüm orta öğretim müfredatına bu ders konulmalıdır. Yetişkinlere yönelik olarak programlar dizayn edilmelidir. Bu programların dizaynında açık öğretim sistemi nedeni ile büyük bir deneyime sahip Anadolu Üniversitesinin pilot uygulama merkezi olması faydalı olacaktır.

- Ankete katılanlar içinde denetimlerin yetersiz olduğunu veya hiç yapılmadığını düşünenler %66.2 düzeyindedir. Denetimin yetersiz olduğu düşüncesi vergi yükünün adil olmadığı görüşünü güçlendirmektedir. Nitekim denetimin zayıf olduğunu düşünen toplumda vergi adaletinin olmadığı yargısının yüksek olması doğaldır. Gayrimenkul satışlarının denetimine ilişkin yapılan çaprazlamada kurumsallaşan alanda denetimlerin gereğinden fazla yapıldığı ifade edilmektedir. Bunun özellikle borsa koteli şirketlerde yer alan denetim mekanizmalarının, büyük inşaat projelerinde yer alan dış denetim gibi unsurlar nedeniyle yüksek frekansa sahip olmasından ileri geldiği ifade edilebilir. Ancak kurumsallık düştükçe denetim algısının yetersiz olduğu veya hiç yapılmıyor olduğu algısında iş büyüklüğü itibari ile yerel kalan işletmelerin belediyeler ve yerel denetim unsurlarının etkisi ile bu yargıya vardıkları düşünülmektedir. Bu nedenle kurumsal firma denetimlerine ağırlık verilmesi gerektiği ve bu denetimlerde oluşturulacak big data sistemi ile erken uyarı mekanizmalarının oluşturulmasının kayıp-kaçak oranında anlamlı düşüşler sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKLAR

- <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz9-2/halbas.pdf> (çevrimiçi), Erişim tarihi: 30.12.2012.
- “A Guide to China’s Stamp Duty” (Ed. Jake Liddle) <https://www.china-briefing.com/news/guide-china-stamp-duty/>, Erişim tarihi: 29.05.2020.
- “Buying or selling your home”, <https://www.uk/buy-sell-your-home/tax>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- “Corporation Tax”, <https://www.gov.uk/corporation-tax>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- “French Capital Gains Tax”, <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/capital-gains-tax>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- “Tax Aspects of Home Ownership: Selling a Home”, TurboTax Intuit, <https://turbotax.intuit.com/tax-tips/home-ownership/tax-aspects-of-home-ownership-selling-a-home/L6tbMe3Dy#paytaxes>, Erişim tarihi: 24.05.2020.
- “Taxes on acquisition and transfer of real estate”, <http://www.joneslanglasallesites.com/investmentguide/country/china/taxesonacquisitionandtransferofrealestate>, Erişim tarihi: 29.05.2020.
- 02.07.1965 tarih ve 12038 sayılı Resmi Gazete.
- 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete.
- 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete.
- 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete.
- 06.01.1961 Tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.
- 06.06.2008 tarih ve 26898 sayılı Resmi Gazete.
- 08.07.1972 Tarih Ve 14239 Sayılı Resmi Gazete.
- 13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.
- 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete.
- 15.12.2012 tarih ve 28498 sayılı Resmi Gazete.
- 16.12.1998. tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete.
- 23.07.2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete.
- 25.03.2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayılı Değer Artışı Kazancı Sirküleri.
- 28.02.2009 tarih ve 27155 sayılı Resmi Gazete.
- 28.03.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete.
- 28.06.1985 tarih ve 18795 sayılı Resmi Gazete.
- 30.11.1984 Tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete.
- 30.12.2022 tarih ve 32059 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete.
- 31.12.2004 tarih ve 25687 sayılı Resmî Gazete.
- Acinöroğlu, S. (2013). “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Hükmedilen İstisnaların Temel Hedefleri”, *Yaklaşım*, Sayı 242.
- Akarşlan, M. (2006). “Veraset ve İntikal Vergisinden Muaf Olan Şahıslar-I”, *Yaklaşım*, Sayı 168.
- Akipek, J. G. ve Akıntürk, T. (1980). Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku.
- Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Aksu, S. (2011). “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 355.
- Aktaş, M., Ürel, G. (1999). “Banka ve Sigorta Vergisi Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 216.

- Akyol, M. E. (2012) . “Gayrimenkullerden Elde Edilen Değer Artış Kazançlarında Safi Kazancın Tespiti”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 365.
- Akyol, M. E. (2013). “Gelir ve Kurumlar Vergisinde 2013 Yılından İtibaren Uygulanacak Yeni Hükümler”, *Yaklaşım*, Sayı 241.
- Akyol, M. E. (2013). “Gelir ve Kurumlar Vergisinde 2013 Yılından İtibaren Uygulanacak Yeni Hükümler”, *Yaklaşım*, Sayı 241.
- Aldemir, H. (2000). *Hukuk Davalarında Yargılama Giderleri*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Alp, M. A. (2012). “Gerçek Kişilerin Sahip Olduğu Taşınmazlar Üzerinde İntifa Hakkı Tesisinin Gelir Vergisi Açısından Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 282.
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.07.16.01/KVK.2008.ÖZ.27 sayılı Özelgesi.
- Aral, F. (2002). *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, 4. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara.
- Atik, C. (2012). “Damga Vergisi Uygulamasında Üst Sınır Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 365.
- Ayan, M. (2000). *Eşya Hukuku I, Zilyetlik ve Tapu Sicili*, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya.
- Aydemir, İ. (2013). “Danıştay İçtihatları Işığında Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 380.
- Aydemir, İsa. (2013). “Danıştay İçtihatları Işığında Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 380.
- Aydın, F. (2006). “Konut Kredilerinde KKDF, BSMV, Damga Vergisi ve Harçlar Kanunu Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 212.
- Başar, Ö. (2012). “Kişisel Malvarlığına Dahil Arsa Üzerinde Tesis Edilen Üst Hakkına İlişkin İlk Tesis Bedelinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 282.
- Başar, Ö. (2013). “Üst Hakkına Dair Özellikli Durumlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 298.
- Batı, M. (2013). “Fiziki Teslim İçeren Türev Ürün Sözleşmeleri Katma Değer Vergisine Tabi Olmalı mı?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 297.
- Batı, M. (2013). “Kurumlar Vergisi Kapsamında Güvenlik Müesseseleri ve Türev Ürünlerden Swapların Kullanımı Sonucunda Oluşan Vergisel Özel Durumlar”, *Yaklaşım*, Sayı 242.
- Batı, M. (2014). “Gayrimenkul Satış Kazançlarının Ticari Kazanç Kapsamında Değerlendirilmesi”, *İzmir Barosu Dergisi*, Sayı 3.
- Batı, M., Gürer, M. (2013). “Finansal Türevlerin BSMV Karşısında Durumu”, *Yaklaşım*, Sayı 244.
- Bekler, M. (2010). “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 4’üncü Maddesinin Kooperatiflerle İlgili (k) Bendi Hükmünün Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 343.
- Bilici, N. (I). (2013). *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Ankara.
- Bilici, N. (II). (2013); *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 31. Baskı, Ankara.
- Bingöl, M. (2007). “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Matrahında Lehe Alınan Para ve Repo-Ters Repo İşlemlerinde Durum”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 313.
- Bingöl, M. (2011). “Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 363.

- Borrego, A. vd., (2016). "Tax Complexity Indices and Their Relation with Tax Noncompliance: Empirical Evidence From the Portuguese Tax Professionals", *Tékhné*, 14(1).
- Btorgler, B. (2005). Tax Morale And Institutions, *Crema Working Papers*, No. 2003-09, 2005.
- Clotfelter, C. T. (1983). "Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns", *The Review of Economics and Statistics*, Vol. 65, No. 3.
- Code général des impôts, (CGI),
https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=AEA0DB74C76572E0397E24224E924D3D.tplgfr33s_1?idSectionTA=LEGISCTA000006179644&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20200525, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Consulting House, "German Taxation Of Property",
<https://www.consultinghouse.eu/solutions/business-incorporation/german-taxes/german-taxation-of-property/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Credit Karma, "Buying a house: The tax impact of your new home",
(<https://www.creditkarma.com/tax/i/buying-a-house-tax-tips/>), Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Çetin, T. (2000). "Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde Matrah ve "Lehe Alınan Paralar" Hükmünün Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 225.
- Çetiner, S., Bozkurt, Y., Armağan, E. (2004). *Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku*, Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- Çevik, O. N. (2003). *Kooperatifler Kanunu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Çölgezen, Ö. (2010). "Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 346.
- Çölgezen, Ö. (2010). "Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 347.
- Danıştay 11. Daire 09.12.1999 tarih ve E. 1999/3027, K. 1999/4846.
- Danıştay 11. Daire E: 1995/2099; K:1995/1823 sayılı kararı. (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi), Erişim tarihi: 16.12.2014.
- Danıştay 3. Daire 10.3.2011 tarih ve E:2008/1676, K:2011/809 sayılı kararı. (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi), Erişim tarihi: 02.07.2013.
- Danıştay 3. Daire 12.3.2012 tarih ve E:2011/2376, K:2012/645 sayılı kararı. (www.danistay.gov.tr) (Çevrimiçi), Erişim tarihi: 02.07.2013.
- Danıştay 3. Daire 24.09.2003 tarih ve E.2001/2606, K.2003/4436.
- Danıştay 3. Daire 6.12.2010 tarih ve E:2009/5021, K:2010/3704.
- Danıştay 3. Daire, 30.01.2003 Tarih, Esas No: 2001/279, Karar No: 2003/663.
- Danıştay 3. Daire, E.1992/3956; K.1994/159 sayılı kararı.
- Danıştay 3. Daire, E: 2016/10580, K: 2019/4498 sayılı kararı.
- Danıştay 3.Daire, 28.04.1993 Tarih, Esas No: 1991/2953, Karar No: 1993/1524.
- Danıştay 3.Daire, 30.01.2003 Tarih, Esas No: 2001/279, Karar No: 2003/663.
- Danıştay 4. Daire 10.12.1982 tarih ve E:1982/4060, K:1982/4519.
- Danıştay 4. Daire 12.03.2009 günlü ve Esas No: 2008/7624, Karar No: 2009/1217.
- Danıştay 4. Daire 17.01.2011 gün ve E:2008/3131, K:2011/87.
- Danıştay 4. Daire 18.10.2011 gün ve E:2008/8553, K:2011/7590)
- Danıştay 4. Daire E: 2008/4394; K: 2009/2552 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim tarihi: 22.11.2020).

- Danıştay 4. Daire E:2006/3348, K:2008/2305 sayılı Kararı) Vergi Sorunları Dergisi (Yargı Kararları Bölümü), Mart 2009, Sayı 246.
- Danıştay 4. Daire, E: 2011/7010, K: 2012/5077 sayılı kararı.
- Danıştay 4. Daire, E: 2012/1207; K: 2015/6061 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim tarihi: 23.11.2020.
- Danıştay 7. Daire, 08.10.1991 tarih ve E.1990/6530, K.1991/2477.
- Danıştay 9. Daire, 31.12.2002 tarih ve E.2001/4269, K.2002/5821.
- Danıştay 9. Daire, E: 2013/1258; K:2013/5330 sayılı kararı.
- Danıştay VDDK 07.05.2004 tarih E.2004/20, K2004/53.
- Danıştay'ın Çin Halk Cumhuriyeti'nin Damga Vergisi ile ilgili Geçici Kuralları (1988), <https://www.china-briefing.com/news/guide-chinas-stamp-duty/>, Erişim tarihi: 29.05.2020.
- Değer, N. (2006). *Damga Vergisi Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Değer, N. (2013). “Gayrimenkul Kiralama İşlemlerinde Damga Vergisi Uygulaması”, *Yaklaşım*, Sayı 242.
- Değer, N. (2013). “İndirimli Orana Tabi İşlemlerde KDV İade Uygulaması”, *Yaklaşım*, Sayı 241.
- Değirmenci, T. ve Beşel, F. (2022). “Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Karmaşıklık Analizi”, *Maliye Dergisi*, 182, Ocak-Haziran.
- Dereli, O. (2011). “Anayasa Mahkemesinin Kredi İşlemlerine İlişkin Yorumunun Damga Vergisi ve Harçlar Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 362.
- Dikmen, M. B. (2011). “Faaliyet Konuları Taşınmaz Ticareti Olan Kurumlar İle Asıl Faaliyet Konuları Yanında Taşınmaz Ticareti İle de Uğraşan Kurumlarda Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasının Uygulanması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 358.
- DLA PIPER, “Taxation of acquisitions in China” <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=taxes&s=tax-on-acquisitions&c=CN>, Erişim tarihi: 29.05.2020.
- DLA PIPER, “Taxation of acquisitions in France”, <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=taxes&s=tax-on-acquisitions&q=taxation-of-acquisitions&c=FR>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- DLA PIPER, “US federal income taxes”, <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=taxes&s=tax-on-income-from-real-estate&q=taxation-of-income&c=US>, Erişim tarihi: 23.05.2020.
- DLA PIPER, “VAT on an acquisition”, <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=taxes&s=tax-on-acquisitions&q=vat-on-an-acquisition&c=GB-ENG-WLS>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- DLA PIPER, Taxation of acquisitions in Germany, <https://www.dlapiperrealworld.com/law/index.html?t=taxes&s=tax-on-acquisitions&q=taxation-of-acquisitions&c=DE>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Doğan, H., Yalçın, H. (2009). *Türk Vergi Sistemi*, Uygulama Yayınları, İstanbul.
- Doğan, U. (2013). “Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Sistemi ve Vergisel Boyutu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 292.
- Doğrusöz, A. B. (2007). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi*, İSMMMO Yayınları, Yayın No:85, İstanbul.

- Doğrusöz, B. “İktisadi Kıymetlerin Yenileme Fonu”, *Dünya Gazetesi*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/iktisadi-kiymetleri-yenileme-fonu/398979> Erişim tarihi:18.01.2018.
- Dörtgöz, G. Ö. (2005). *Açıklamalı Tapu Sicili (Tapu Sicili Tüzüğü Şerhi)*, 1.Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara.
- Durmuş, Ö. (2013). “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası ve Yenileme Fonu Uygulamasının Birlikte Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 295.
- Ebiçlioğlu, F. K., Kahraman A. (1999). *Forward İşlemlerin İşleyişi Ve Vergisel Boyutu*, Türmob Yayınları, No: 81, Ankara.
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E.(2010). *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Ehliz, A. (2011). “Borsa Spekülatörlerine Vergi mi Geldi? İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Devamlılık Arz Eden Menkul Kıymet Alım Satım İşlemlerinin Ticariliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 360.
- Ekmekeçi, E. (1994). *Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük*, Kazancı Hukuk Yayınları, No: 132, İstanbul.
- Eren, M. (2013). “Sözleşmelerde Damga Vergisi Hesaplaması Esnasında Karşılaşılan “Belli Para” Tutarının Tespit Edilmesi Sorunu ve Getirilen Çözüm Önerisi”, *Yaklaşım*, Sayı 243.
- Ergin, N. E. (2013). “6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Yatırım Ortaklıkları ve Yatırım Fonlarına İlişkin Yapılan Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 378.
- Ergüne, S. M. (2008). “Üst Hakkının Tasarruf İşlemlerine Konu Olmasına İlişkin Hukuki Sorunlar”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 66, Sayı: 1.
- Eric Yan, Bowen Liu, “Commercial real estate in China: overview”, [https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-0068111?__lrTS=20190609090737654&transitionType=Default&contextData=\(sc .Default\)&firstPage=true&bhcp=1#co_anchor_a545117](https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com/w-0068111?__lrTS=20190609090737654&transitionType=Default&contextData=(sc .Default)&firstPage=true&bhcp=1#co_anchor_a545117), Erişim tarihi: 29.05.2020.
- Ertaş, Ş. (2006). *Eşya Hukuku*, 7. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Esener, T., Güven K. (1996). *Eşya Hukuku*, 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Expatica, “A guide to the Spanish tax system”, <https://www.expatica.com/es/finance/taxes/taxes-in-spain-471614/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Expatica, “How to file your income taxes in Germany”, <https://www.expatica.com/de/finance/taxes/income-taxes-in-germany-108112/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Eyüpgiller, S. (2002). “Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi”, *Yaklaşım*, Sayı 113.
- Fikret Eren, F. (2003). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 08.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-70-12961/17206 sayılı ve 06.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-70-12345/5098 Özelgeleri
- Gelir İdaresi Başkanlığı 25.03.2011 tarihli ve GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı Sirküleri.
- Göktaş, G. (2013). “Konutta Uygulanan KDV Oranındaki Değişiklik”, *Yaklaşım*, Sayı 244

- Güçlü, S. (2009). “Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibi Açısından Gelir Vergisi Kanunu Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 254.
- Güçlü, S. (2010). “Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinin Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 256.
- Güllü, Ü. (2013). “Konuttaki Yeni KDV Oranları ve İnşaat Sektörüne Etkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 379.
- Gündoğdu, B. (2005). “Muvazaa III-Peçeleme ve Hukuka Aykırı İşlemler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 289.
- Gündüz, F. (2011). “Değer Artışı Kazancında Gayrimenkulün İktisap Tarihinin Tespiti”, *Yaklaşım*, Sayı 225.
- Gündüz, F. (2013). “Ticari Kazançta Devamlılık Unsurunun Yorumlanması”, *Yaklaşım*, Sayı 250.
- Gür, M. F. (2013). “Yenileme Fonu Muhasebeleştirilmesi”, *Yaklaşım*, Sayı 241.
- Gürzumar, O. B. (2001). *Türk Medeni Hukukunda Üst Hakkı (Kamu Mali Taşınmazlar Üzerindeki Üst Hakkı ve Yap-İşlet-Devret Modeli Dahil)*, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- Hartmut Obst, “Property Taxes in Germany 2020”, <https://financial-services-ho.de/property-taxes-in-germany/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Helvacı, İ. (2008). *Eski Medeni Kanunumuzla Karşılaştırmalı Olarak Türk Medeni Kanununa Göre Sözleşmeden Doğan İpotek Hakkı*, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- Hoppe, T. (2020): Tax Complexity in Australia – A Survey-Based Comparison to the OECD Average, http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_251.pdf, Erişim Tarihi: 22.04.2023.
- Hoppe, T., Schanz, D., Sturm, S. ve Sureth-Sloane, C. (2018): “What are the Drivers of Tax Complexity for MNCs? Global Evidence”, *Intertax*, 46(8/9).
- Houses in Spain, “Property taxes in Spain: How much do I pay?”, <https://www.housesinspain.com/blog-en/legal/property-taxes-in-spain>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- HS283 Private Residence Relief (2020), <https://www.gov.uk/government/publications/private-residence-relief-hs283-self-assessment-helpsheet/hs283-private-residence-relief-2020> , Erişim tarihi: 25.05.2020.
- <http://hmt.hsyk.gov.tr/toplantilar/2013/idari-yargi/guz/bursa/raporlar/3.%20Daire.pdf> (Çevrimiçi), Erişim tarihi: 03.02.2015.
- <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp> (Çevrimiçi), Erişim tarihi: 03.02.2013.
- <http://Www.Danistay.Gov.Tr/Kerisim/Ozet.Jsp?Ozet=Metin&Dokid=36149>, Erişim tarihi: 15.08.2012.
- http://www.higm.adalet.gov.tr/har%C3%A7lar_kanununun_123-3._maddesi%20ile%20ilgili%20g%C3%B6r%C3%BC%C5%9F.html (Çevrimiçi) . Erişim tarihi:28.08.2013)
- <http://www.mertek.av.tr/makale.html> (Çevrimiçi), Erişim tarihi: 02.03.2015.
- <http://www.sozluk.adalet.gov.tr> (çevrimiçi), Erişim tarihi: 29.12.2012.
- <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Liste.aspx?harf=%D6> (çevrimiçi), Erişim tarihi: 31.12.2012.
- <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Liste.aspx?harf=%u00c7> (çevrimiçi). Erişim tarihi: 28.12.2012.

- <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Liste.aspx?harf=T> (Çevrimiçi), Erişim tarihi: 30.12.2012.
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5544ca72221894.93970395 (Çevrimiçi), Erişim tarihi: 02.03.2015.
- <https://www.alomaliye.com/2013/ticaret-sicili-yonetmeligi-eki.pdf>, Erişim tarihi: 02.02.2015.
- iCalculator, “City Maintenance and Construction Tax”, <https://www.icalculator.info/china/guides/city-maintenance-and-construction-tax.html>, Erişim tarihi: 29.05.2020.
- iCalculator, “Land Appreciation Tax”, <https://www.icalculator.info/china/guides/land-appreciation-tax.html>, Erişim tarihi: 29.05.2020.
- İnanç, M. (2013). “Girişim Sermaye Yatırım Ortaklığı Sisteminde Vergileme Rejimi”, *Yaklaşım*, Sayı 243.
- Kanar, M. (2003). *Örnekle Etimolojik Osmanlı Türkçesi*, Derin Yayınları, İstanbul.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, 2’nci Baskı, İstanbul.
- Karabacak, Y. (2013). “Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme”, *Maliye Dergisi*, 165, Temmuz – Aralık.
- Karahasan, M. R. (1977). *Türk Medeni Kanunu Eşya Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Kartaloğlu, E. (2005). “İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 199.
- Kartaloğlu, E. (2007). “5520 Sayılı Yeni KVK İle Yapılan Düzenlemeler Sonrasında İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Teslimlerinin KDV, BSMV, Damga Vergisi ve Tapu ve Kadastro Harçları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 221.
- Kaya, Ö. (2002). “Döviz Swaplarının BSMV Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 245.
- Kıldış, Y. (2007). “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 309.
- Kızılot, Ş. (2002). *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Yaklaşım Yayınları, C. 6, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2005). *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Yaklaşım Yayıncılık, C. 7, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2010). “Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, *Yaklaşım Yayıncılık*, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2011). *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması (Föy-Volant)*, Yaklaşım Yayınları, C.4, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2003). “Eşe ve Çocuğa Bağış Vergiye Tabi Borç Vermek Değil, Hürriyet”, *Mali Yaklaşım Köşesi*.
- Kızılot, Ş., Sarısu, E., Özcan, S., Kızılot, Z. (2013). *Gayrimenkul Rehberi*, Yaklaşım Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara.
- Kızılot, Ş., Taş, Metin. (2011), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Korkmaz, A. (2013). “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yurt İçi/Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası ve Muhasebeleştirilmesi”, *Yaklaşım*, Sayı 242.
- Koyuncu, E. (2009). “İntifa Hakkı Tesisi İşlemlerinin Gayrimenkul Sermaye İratları Kapsamında Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 252.

- Köprülü, B., Kaneti, S. (1973). *Sınırlı Ayni Haklar*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Küçük, M. (2007). “Yeni Örtülü Sermaye Müessesine İlişkin Özellikli Durumlar”, *Vergi Dünyası*, Sayı 307, Mart.
- Laurent Modave, Bertrand Jouanneau, “The Real Estate Investment Structure Taxation Review - Edition 1 FRANCE”, The Law Reviews, <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-real-estate-investment-structure-taxation-review-edition-1/1196471/france>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Legifrance.gouv, Article 70, <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT00006069577&idSectionTA=LEGISCTA000026896904&dateTexte=&categorieLien=id>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Levinson, M. (2007). *Finansal Piyasalar Kılavuzu*, çev. Yavilioğlu, C., Ege, İ., Kurt, G. (2007) 1.Baskı, Liberte Yayınları, Ankara.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2011), *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2012). *Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, İstanbul.
- Mc. Donald, R. (2006). *Derivatives Markets*, Pearson Education Inc., Boston.
- McKerchar, M., Ingraham, L. R. ve Karlinsky, S. (2005). “Tax Complexity And Small Business: A Comparison Of The Perceptions Of Tax Agents In The United States And Australia”, *Journal of Australian Taxation*.
- Mercan, E. (2001). “Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyetin Başlangıcı, Zaman Aşımı ve Gecikme Faizi Uygulaması”, *Yaklaşım*, Sayı: 108.
- Miller, T. “What Is the Capital Gains Tax on Real Estate in 2020?”, TheStreet, 20.02.2020, <https://www.thestreet.com/personal-finance/taxes/capital-gains-tax-on-real-estate-14911957>.
- Modave, Jouanneau, “The Real Estate Investment Structure Taxation Review - Edition 1”
- Modave, Jouanneau, “The Real Estate Investment Structure Taxation Review - Edition 1”.
- Mustafa Şimşek, “Uygulamada Mal Rejimi Davaları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 99, Mart-Nisan 2012, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2012-99-1170> (çevrimiçi), Erişim tarihi: 01.01.2013.
- Nazalı, E., Ecevit, Ö. (2010). “Kurumlar Vergisi Kanununda (KVK) yer Alan Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı İstisnası Nedir?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 344.
- Oğuzman, K., Seliçi, Ö., Oktay Özdemir S. (2012). *Eşya Hukuku*, 15. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Oktar, C. (2004). *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Oktar, S. A. (2009). “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran, Sayı: 249, 14 & İbiş, C. (2004). “İşletmelerde Vergi Planlaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 68.
- Orem, T (2020). Selling a House? Avoid Taxes on Capital Gains on Real Estate in 2020, Nerdwallet, <https://www.nerdwallet.com/blog/taxes/capital-gains-tax-rates/>, Erişim tarihi: 22.05.2020.

- Orem, T. “2019-2020 Tax Brackets and Federal Income Tax Rates”, Nerdwallet, (<https://www.nerdwallet.com/blog/taxes/federal-income-tax-brackets/>, Erişim tarihi: 22.05.2020.
- Ozansoy, A. (2009). “Tapu ve Kadastro Harçlarında Matrahın Tespiti”, *Yaklaşım*, Sayı 193, Ocak.
- Ozansoy, A. (2009). “Kat İrtifaklı Gayrimenkullerin Tapu ve Kadastro Harçları”, *Yaklaşım*, Sayı 198, Haziran.**
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 19. Baskı, Ankara.
- Öner, S. ve Cural, M. (2019). “Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1).
- Property Taxes in France, <https://www.cabinet-roche.com/en/france-real-estate-taxes/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Pulat, Ö. (2010). “Damga Vergisinin Anayasa’ya Aykırılığı Tartışması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 347.
- PwC, “China, People's Republic of Corporate - Other taxes” <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/corporate/other-taxes>, Erişim tarihi: 29.05.2020.
- PwC, “China, People's Republic of Individual - Taxes on personal income”, <https://taxsummaries.pwc.com/peoples-republic-of-china/individual/taxes-on-personal-income>, Erişim tarihi: 29.05.2020.
- Reisoğlu, S. (1980). *Türk Eşya Hukuku Cilt I*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:440, Ankara.
- Reisoğlu, S. (1999). *Borçlar Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Robbert Dekker, “The costs of buying and selling a property in Spain”, <https://privacasa.com/the-costs-of-buying-and-selling-a-property-in-spain/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Saban, N. (2009). *Vergi Hukuku*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5. Bası, İstanbul.
- Saraçoğlu, F. (2005). *İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Sayan, H. (2007). “Gayrimenkul (Taşınmaz) Satışlarında Değer Artış Kazancı ve Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 315.
- Sayan, H. (2009). “2008 Yılında Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 331.
- Schön P., “Real Estate Investment in Germany”, Rose&Partner, <https://www.rosepartner.de/en/real-estate-investment-germany.html>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Serengil, Ş. K. (2010). “Olağanüstü Zamanaşımı Yoluyla Taşınmaz Mülkiyetinin Kazanılması”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 68, S. 1-2, İstanbul
- Service Azur, Property taxes in France, <https://www.property-serviceazur.com/en/info/articles/nalogi-na-nedvizhimost-vo-frantsii/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Soydan, B. Y. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.

- Spanish Property Insight, The Cost of Buying and Owning Property in Spain, <https://www.spanishpropertyinsight.com/buying-property-in-spain/costs/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Stuart Ritchie, “Expat guide to property tax in the UK in 2019”, AES WEALTH, <https://www.aesinternational.com/blog/expat-guide-to-property-tax-in-the-uk>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Süer, T. N. (2006). “Damga Vergisi Kanunu Uygulamasında Belli Para Terimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 295.
- Şahan, İ. (2011). “Damga Vergisinin Üst Sınırının Tespitinde “Kağıt” Kavramı Neyi İfade Ediyor?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 361.
- Şahin, M. (2016). “Mükellef Psikolojisi: Teorik Bir İnceleme”, *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi*, C. 5, S. 10.
- Şenyüz, D. (2007). *Açıklama ve Yorumlu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Tatlı, C. (2011). “Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından Yararlanılan Gayrimenkul Satışı İçin Yenileme Fonu Ayrılabilir Mi?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 271.
- Tax Policy Center, “Key Elements of the U.S. Tax System”, <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/how-are-capital-gains-taxed>, Erişim tarihi: 22.05.2020.
- Tekin, C., Kartaloğlu, E. (2006). *5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu*, Ankara SMMM Odası Yayınları, Ankara.
- Tekin, V., Güleçtürk, E. (2009). “Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlanması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına İlişkin Düzeltme İşlemlerinde Özellik Arz Eden Bazı Hususlar”, *Vergi Dünyası*, Sayı 338, Ekim.
- Tezcan, K., Değirmendereli, A. (2012). “Türkiye’de ve Bir Kısım Ülkelerde İpoteğe Dayalı Konut Finansman Sistemi ve Vergisel Boyutu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Bölümü*, Prof. Dr. Aytaç EKER ve Yrd. Doç. Dr. Ayşegül EKER’e Armağan, İzmir.
- Tokat, Y. (2013). “İvazsız İntikallerde Vergilendirme ve Kaynak Sorgulaması”, *Yaklaşım*, Sayı 243.
- Tolu, A. (2013). “Net Alanı 150 m²’ye Kadar Konut Teslimlerinde Yeni KDV Uygulamasının Ayrıntıları Belli Oldu”, *Yaklaşım*, Sayı 241.
- Tolu, A. (2013). “Şirket Arsasının Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Satışında Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Uygulanabilir Mi?”, *Yaklaşım*, Sayı 244.
- Tolu, A. (2013). “Tür Değıştirerek Sermaye Şirketine Dönüşen Kollektif Şirketlerin Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Satışında KV ve KDV İstisnaları Bakımından 2 Yıllık Sürenin Başlangıç Tarihi”, *Yaklaşım*, Sayı 245.
- Tolu, A. (2013). “Tür Değıştirerek Sermaye Şirketine Dönüşen Kollektif Şirketlerin Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Satışında KV ve KDV İstisnaları Bakımından 2 Yıllık Sürenin Başlangıç Tarihi”, *Yaklaşım*, Sayı 245.
- Topaloğlu, M. (2003). *Maden ve Taş Ocakları Hukuku*, Karahan Yayıncılık, Ankara.
- Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı, 26468226-125.05.04[ÖZG-5-2016]-36342 sayı ve 11.06.2018 tarihli özeldes.
- Tuğlu, A. (2010). “Vadeli İşlem Ve Opsiyon Borsalarında Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*.
- Tuncer, S. (1971). *Kamu Maliyesi*, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

- Türkiye Noterler Birliği 27.09.2018 tarih ve 18 sayılı Genelgesi.
- Türkmen, N. (2018)., “Damga Vergisi İstisnasına Noter Engeli”, *Sözcü Gazetesi*, 09.12.2018. (<https://www.sozcu.com.tr>) (Çevirimiçi) (07.07.2019).
- Uğurlu, U. (2013). “Çok Katlı Binalarda Yer Alan Konutlar ile Müstakil Konutlarda Net Alan Hesaplamasında Balkon Garaj, Kömürlük ve Depoların Durumu”, *Yaklaşım*, Sayı 242.
- Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Uluatam, Ö., Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara.
- Uyar, Ş. (2013). “Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasından Yararlanan Mükellefler, Kalan % 25’lik Kısmı Yenileme Fonu Olarak Dikkate Alabilirler Mi?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 377.
- Uygur, T. (2013). *Borçlar Kanunu Şerhi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Uysal, A., Eroğlu, N. (2008). *Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu*, Sözkese Matbaacılık, Ankara.
- Valentine Sergon, A guide to taxes in France, EMPATICA, <https://www.expatica.com/fr/finance/taxes/a-guide-to-taxes-in-france-101156/>, Erişim tarihi: 25.05.2020.
- Velidedelioğlu, H. V., Esmer, G. (1956). *Gayrimenkul Tasarrufları ve Tapu Sicili Tatbikatı*, 1. Baskı, İstanbul Matbaacılık, İstanbul.
- Vergi Dünyası. (2004). *Yargı Kararları*, Sayı, 278.
- Vergi Sorunları Dergisi (Yargı Kararları Bölümü), Mart 2009, Sayı: 246-247-248-249.
- Veysel Demir, “Sözleşmeden Doğan Alım Hakkı”, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1578.htm (çevrimiçi), Erişim tarihi: 31.12.2012.
- Y. O. (2011). “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 363, Ankara.
- Yakışıklı, R. (2010). “Değer Artış Kazancı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 352.
- Yakışıklı, R. (2011). “Gayrimenkullerin Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Devredilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 360.
- Yakışıklı, R. (2011). “Gayrimenkullerin Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Devredilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 360.
- Yargıtay HGK, 14.12.1994, E.6-664/ K.841 (YKD. 1994, C. 6, 861).
- Yasa Hukuk İçtihat ve Mevzuat Dergisi*, C. XX, Kasım 2001, Sayı: 240.
- Yavuz, C. (1996). *Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, Genişletilmiş ve Yenilenmiş Dördüncü Baskı, Beta Yayınları, , Ankara.
- Yelman, E. (2021). “Vergi Karmaşıklığı Bağlamında Türkiye’de Harcama Vergilerinin Okunabilirlik Analizi”, *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), Aralık.
- Yılmaz, E. (1996). *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara.
- Yrg. HGK’nın, 08.11.2000 tarih ve E. 2001/1-1331, K. 2000/1628 sayılı Kararı.
- Yurtsever, H. (2013). “İpotekli Finansman Kredilerinde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İle Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Uygulamasına İlişkin Eleştirel Bir Yaklaşım”, *Yaklaşım*, Sayı 245.
- Yüce, Ç. (2013). “Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasında Amaca Aykırı Eylemler”, *Yaklaşım*, Sayı 245.
- Zevkliler, A. (1995). *Medeni Hukuk, Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku*, Savaş Yayıncılık, 4.Baskı, Ankara.



EKLER

Ek 1. Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi Anket Çalışması

1) Cinsiyetiniz?

- ☐ Kadın
- ☐ Erkek

2) Yaşınız?

- ☐ 20-30
- ☐ 30-40
- ☐ 40-50
- ☐ 50+

3) Öğrenim durumunuz?

- ☐ İlköğretim
- ☐ Lise
- ☐ Ön lisans (2 yıllık yüksekokul)
- ☐ Üniversite (4 yıllık ve üstü)
- ☐ Yüksek lisans
- ☐ Doktora

4) Gayrimenkul sektöründe bulunduğunuz faaliyet bakımından hukuki statünüz nedir?

- ☐ Gerçek Kişi
- ☐ Tüzel Kişi

5) Ankete cevap veren kişi olarak işletmedeki konumunuz aşağıdakilerden hangisidir?

- ☐ Üst Yönetici (Yönetim Kurulu Başkanı veya Üyesi, Şirket Müdürü, Genel Müdür)
- ☐ Muhasebe Yetkilisi
- ☐ Şahıs İşletmesinde İşletme Sahibi
- ☐ Şahıs

6) Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?

- ☐ Ticari olarak gayrimenkul pazarlama-yatırım danışmanlığı
- ☐ Bireysel Alım-Satım
- ☐ İmalat ve pazarlama
- ☐ İmalat
- ☐ Büyük gayrimenkul projeleri (Banka destekli)

7) Aşağıdaki gelir unsurlarından hangisine tabisiniz?

- ☐ Kurum Kazancı-Ticari Kazanç
- ☐ Gerçek Usul-Ticari Kazanç
- ☐ Basit Usul-Ticari Kazanç
- ☐ Zirai Kazanç
- ☐ Serbest Meslek Kazancı
- ☐ Diğer:

8) Aşağıdaki vergilerden hangisinin veya hangilerinin beyannameli mükellefisiniz?
(Durumunuza uygun olarak birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)

- ☐ Gelir Vergisi
- ☐ Kurumlar Vergisi
- ☐ Katma Değer Vergisi
- ☐ Özel Tüketim Vergisi
- ☐ Diğer:

9) İşletmenizin/işyerinizin hukuki statüsü nedir?

- ☐ Anonim şirket
- ☐ Limited şirket
- ☐ Kolektif şirket
- ☐ Komandit şirket
- ☐ Adi ortaklık
- ☐ Şahıs işletmesi

10) İşletmeniz/işyeriniz kaç yıldır faaliyette bulunuyor?

- ☐ 5 yılın altında
- ☐ 5 – 10 yıl arası
- ☐ 10 – 20 yıl arası
- ☐ 20 yıl üzeri

11) Size göre verginin anlamı nedir?

- ☐ Kamu hizmetleri için bir ödemedir
- ☐ Devletin yaşaması için bir ödemedir
- ☐ Vatandaşlık görevidir
- ☐ Zorunlu bir ödemedir
- ☐ Gereksiz bir ödemedir
- ☐ Bir yüküdür

12) Vergi kanunlarındaki ve uygulamalarındaki değişiklikleri en çok hangi yolla takip ediyorsunuz?

- ☐ Mali müşavir/muhasebecim vasıtasıyla
- ☐ Vergi dairesine danışma yoluyla
- ☐ Meslek odaları vasıtasıyla
- ☐ İş arkadaşları ve çevremden duyarak
- ☐ Basın ve yayın araçlarından duyarak

13) Taşındığınız vergi yükü için ne söylersiniz?

- ☐ Çok ağır
- ☐ Ağır
- ☐ Normal
- ☐ Hafif
- ☐ Çok hafif

14) Sizce Türkiye’de vergi yükü adaletli mi?

- ☐ Çok adaletsiz olduğunu düşünüyorum
- ☐ Az adaletsiz olduğunu düşünüyorum
- ☐ Adaletli olduğunu düşünüyorum
- ☐ Çok adaletli olduğunu düşünüyorum
- ☐ Fikrim yok

15) Vergi oranlarında bir artış olur ya da vergi yükünüzü artıracak bir kanun çıkarsa tepkiniz nasıl gelişir?

- Daha fazla vergi ödemek durumunda olacağımdan harcamalarımı azaltmaya yönelirim
- Daha fazla vergi ödemek durumunda olacağım için daha fazla çalışmaya yönelirim
- Daha fazla vergi ödemektense işimi küçültürüm veya bırakırım
- Eski ödediğim vergi seviyesi aşmamak için çabalarım
- Vergi kaçırmaya başlarım
- Diğer:

16) Vergi yükünüz ile sunulan kamu hizmetlerini karşılaştırdığınızda, aşağıdakilerden hangisini söyleyebilirsiniz?

- Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda çok fazla
- Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda daha fazla
- Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda birbirine eşit
- Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda daha az
- Ödediğim vergiye göre kamu hizmetlerinden elde ettiğim fayda çok düşük

17) Vergi idaresinin vergi mükelleflerine yaklaşımı hakkındaki düşünceniz nedir?

- Yukarıdan bakan (emredici) yaklaşım
- Ceza odaklı yaklaşım
- Kuralcı ve ciddi yaklaşım
- Bilgilendirici ve yol gösterici yaklaşım
- Diğer:

18) Aşağıdaki ifadelerden hangisini doğru buluyorsunuz?

- Vergi kaçırın birini ayıplarım, hırsızlık gibidir, ahlaki açıdan yanlış olduğunu düşünüyorum.
- Vergi kaçırdığım duyulursa çok utanırım.
- Gelecekte vergi kaçırmayı düşünmüyorum.
- Mükellefin küçük miktarda vergi kaçırması normaldir.
- Fırsatını bulursam vergi kaçıtırım, vergi kaçırmak yaygınsa vergi ödememek ahlaksızlık değildir.

19) Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli bilgiye sahip misiniz?

- ☐ Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya oldukça hakimim ve değişiklikleri takip ediyorum
- ☐ Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya işimi görecektik kadar hakimim
- ☐ Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya kısmen hakimim ve bilgim bazen yetersiz kalıyor
- ☐ Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulama hakkında kulaktan dolma bilgilere sahibim ve çoğunlukla bilgim yetersiz kalıyor
- ☐ Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya ilişkin bilgim yok

20) Gelir Vergisi Kanunu’na göre “bir gayrimenkul satın alındıktan sonra beş yıl elde tutulur ve sonrasında satılırsa alım-satım kazancı üzerinden vergi alınmaz” (GVK Mükerrer Madde 80). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?

- ☐ Çok iyi biliyorum
- ☐ İyi biliyorum
- ☐ Biliyorum
- ☐ Az biliyorum
- ☐ Hiç bilgim yok

21) Gelir Vergisi Kanunu’na göre “gayrimenkul alım-satım kazancının vergilendirilmesinde, alım-satım bedelleri arasındaki kazanç enflasyona göre endekslenerek güncellenmekte, böylece vergilendirilecek tutar düşmektedir” (GVK Mükerrer Madde 81). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?

- ☐ Çok iyi biliyorum
- ☐ İyi biliyorum
- ☐ Biliyorum
- ☐ Az biliyorum
- ☐ Hiç bilgim yok

22) Gelir Vergisi Kanunu’na göre “gayrimenkul alım-satım kazançlarının vergilendirilmesinde 2022 için enflasyona göre yapılan endeksleme sonrası bulunan tutarın 25.000 TL’si vergiden istisnadır” (GVK Mükerrer Madde 80). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?

- ☐ Çok iyi biliyorum
- ☐ İyi biliyorum
- ☐ Biliyorum
- ☐ Az biliyorum
- ☐ Hiç bilgim yok

23) Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre “kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması halinde elde edilen alım-satım kazancının %50’si kurumlar vergisinden istisnadır” (KVK Madde 5). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?

- ☐ Çok iyi biliyorum
- ☐ İyi biliyorum
- ☐ Biliyorum
- ☐ Az biliyorum
- ☐ Hiç bilgim yok

24) Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre “kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılması işlemi KDV’den istisnadır” (KDVK Madde 17). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?

- ☐ Çok iyi biliyorum
- ☐ İyi biliyorum
- ☐ Biliyorum
- ☐ Az biliyorum
- ☐ Hiç bilgim yok

25) Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesi sistemi adaletli midir?

- ☐ Evet, Adaletli
- ☐ Hayır, Adaletsiz

26) Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesi sistemi adaletsiz ise, nedeni nedir?

- ☐ Vergi mevzuatının yapısı
- ☐ Vergi idaresinin yaklaşımı
- ☐ Vergi kaçakçılığının yaygınlığı
- ☐ Verginin tüm kesimlere yayılamaması
- ☐ Diğer:

27) Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları nasıldır?

- ☐ Yüksek
- ☐ Normaldir
- ☐ Düşüktür
- ☐ Bilgim yok

28) Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları düşürülürse sonuç ne olur?

- ☐ Vergi gelirleri azalır
- ☐ Vergi gelirleri değişmez
- ☐ Vergi gelirleri artar
- ☐ Vergi kaçakçılığı azalır
- ☐ Diğer:

29) Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli denetim yapıldığına inanıyor musunuz?

- ☐ Gereğinden fazla denetim yapılıyor
- ☐ Sıkı denetim yapılıyor
- ☐ Yeterli denetim yapılıyor
- ☐ Denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum
- ☐ Denetimin hiç yapılmadığını düşünüyorum

30) Sizce gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kayıp-kaçak ne ölçüdedir?

- ☐ Çok Yüksek
- ☐ Yüksek
- ☐ Düşüktür
- ☐ Çok Düşüktür
- ☐ Yoktur

31) Vergi cezalarının caydırıcı olduğuna inanıyor musunuz?

- ☐ Evet (Cevabınız evet ise 32’inci soruyu atlayınız)
- ☐ Hayır (Cevabınız hayır ise lütfen 32’inci soruyu yanıtlayınız)

32) Vergi cezalarının neden caydırıcı olmadığını düşünüyorsunuz? Katıldığınız nedenleri lütfen puanlayınız. (Gayrimenkullerin vergilendirilmesi ile ilgili işlemler için)

(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.-Katılmadığınız seçenekleri lütfen boş bırakınız.)

Seçenekler	1 Puan	2 Puan	3 Puan	4 Puan	5 Puan
Yetersiz denetim olduğu cezalar için kesilemiyor	☐	☐	☐	☐	☐
Vergi idaresi görmezden geliyor	☐	☐	☐	☐	☐
Mükellef vergi kanunlarındaki boşlukları kullanmayı çok bildiği için kolay kolay suç tespit edilemiyor Cezalar çok düşük	☐	☐	☐	☐	☐
Ceza kesilen mükellefe verilen çeşitli haklar cezaların caydırıcılığını düşüyor (cezada indirim, af, uzlaşma, pişmanlık, kanun yolundan vazgeçme)	☐	☐	☐	☐	☐

33) Size tebliğ edilecek bir vergi veya ceza ihbarnamesine karşı aşağıdaki yollardan kullandıklarınız hakkındaki bilgi birikiminizi puanlayınız. (Birden fazla seçeneği puanlayabilirsiniz.- Kullanmadığınız yolları lütfen boş bırakınız.)

Seçenekler	1 Puan	2 Puan	3 Puan	4 Puan	5 Puan
İzaha Davet	☐	☐	☐	☐	☐
Cezada İndirim	☐	☐	☐	☐	☐
Uzlaşma	☐	☐	☐	☐	☐
Kanun Yolundan Vazgeçme	☐	☐	☐	☐	☐

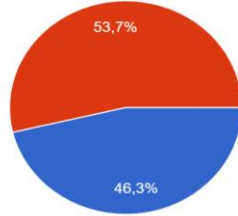
34) Sizce aşağıdakilerden hangisi gayrimenkullerin vergilendirilmesinde mükellefin vergiye gönüllü uyumunu (mükellefin vergi kaçırmak yerine kayıt altına girerek vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesi) artıracaktır? Arttıracağını düşündüğünüz seçenekleri önemlerine göre puanlayınız. (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)

Seçenekler	1 Puan	2 Puan	3 Puan	4 Puan	5 Puan
Vergi cezalarının caydırıcı hale getirilmesi	☐	☐	☐	☐	☐
Vergi idaresinin denetimlerini artırması	☐	☐	☐	☐	☐
Vergi yükünün düşürülmesi	☐	☐	☐	☐	☐
Mükelleflerin vergisel avantajlar hakkında daha fazla bilgilendirilmesi	☐	☐	☐	☐	☐
Toplumsal vergi bilincinin artırılması	☐	☐	☐	☐	☐

Ek 2. Anket Sonuçları

1- Cinsiyetiniz nedir?

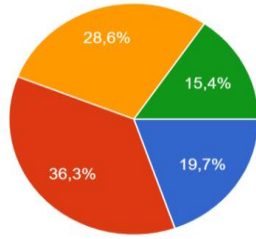
402 yanıt



● Kadın
● Erkek

2- Yaşınız nedir ?

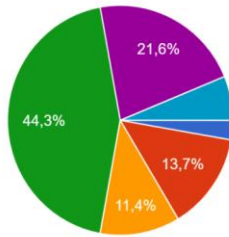
402 yanıt



● 20-30
● 31-40
● 41-50
● 50 ve üstü

3- Öğrenim durumunuz nedir?

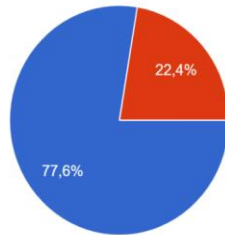
402 yanıt



● İlköğretim
● Lise
● Ön Lisans (2 yıllık yüksekokul)
● Lisans
● Yüksek Lisans
● Doktora

4- Gayrimenkul sektöründe bulunduğunuz faaliyet bakımından hukuki statünüz nedir?

402 yanıt



● Gerçek Kişi
● Tüzel Kişi

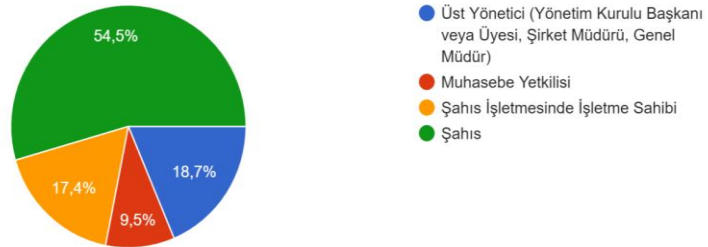
5-Gayrimenkul sektörü ile ilişkinizin durumu nedir?

402 yanıt



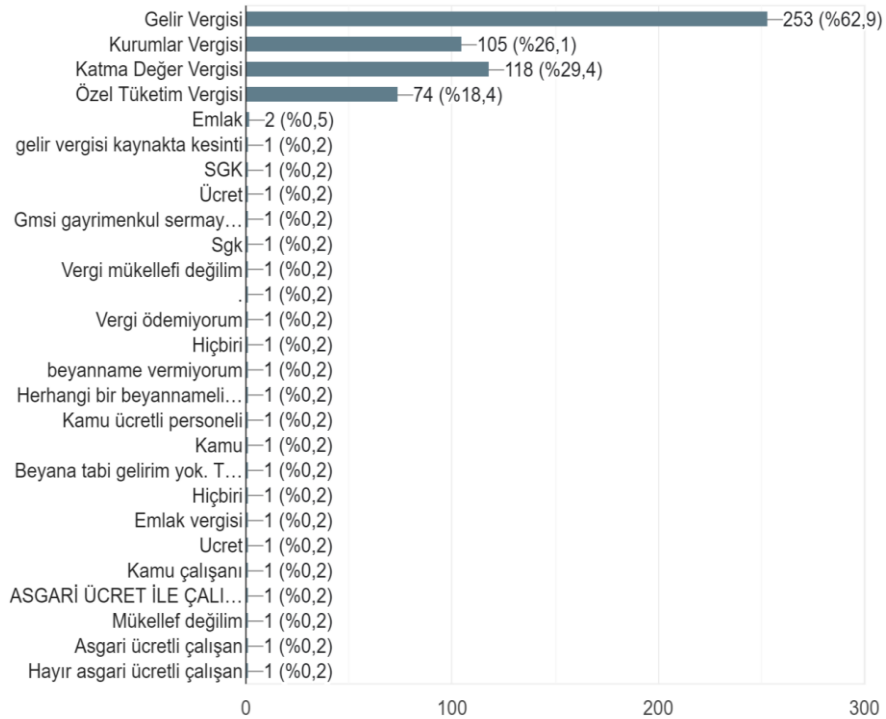
6-Ankete cevap veren kişi olarak işletmedeki konumunuz aşağıdakilerden hangisidir?

402 yanıt

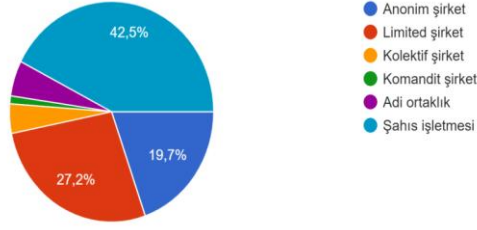


8-Aşağıdaki vergilerden hangisinin veya hangilerinin beyannameli mükellefisiniz?(Durumunuza uygun olarak birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)

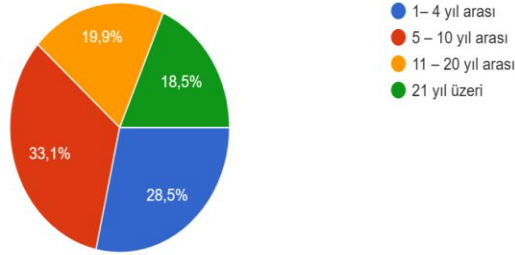
402 yanıt



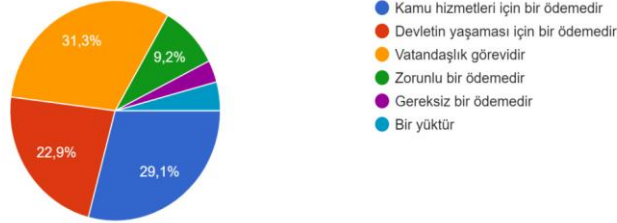
9-İşletmenizin/işyerinizin hukuki statüsü nedir?
346 yanıt



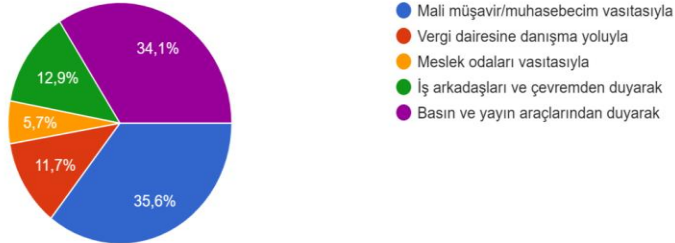
10- İşletmeniz/işyeriniz kaç yıldır faaliyette bulunuyor?
362 yanıt



11- Size göre verginin anlamı nedir?
402 yanıt

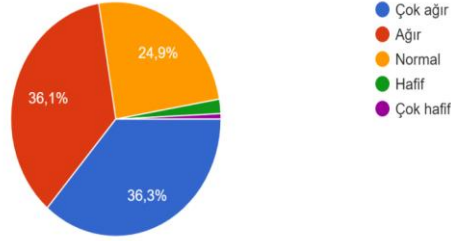


12- Vergi kanunlarındaki ve uygulamalarındaki değişiklikleri en çok hangi yolla takip ediyorsunuz?
402 yanıt



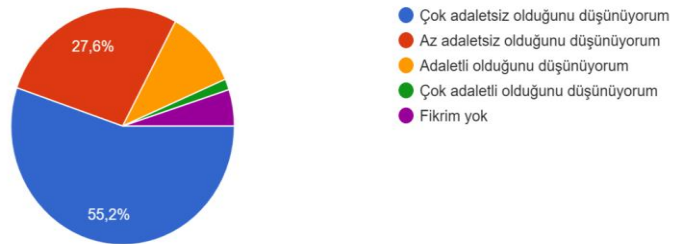
13- Taşıdığınız vergi yükü için ne söylersiniz?

402 yanıt



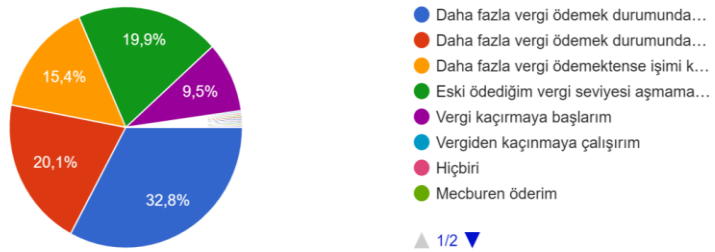
14- Sizce Türkiye'de vergi yükü adaletli mi ne düşünüyorsunuz ?

402 yanıt



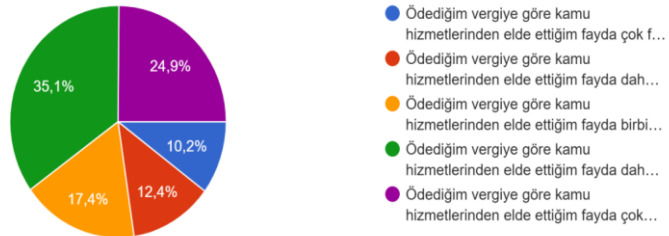
15- Vergi oranlarında bir artış olur ya da vergi yükünüzü artıracak bir kanun çıkarsa tepkiniz nasıl gelişir?

402 yanıt



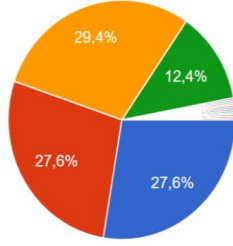
16- Vergi yükünüz ile sunulan kamu hizmetlerini karşılaştırdığınızda, aşağıdakilerden hangisini söyleyebilirsiniz?

402 yanıt



17- Vergi idaresinin vergi mükelleflerine yaklaşımı hakkındaki düşünceniz nedir?

402 yanıt

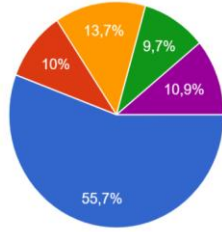


- Yukarıdan bakan (emredici) yaklaşım
- Ceza odaklı yaklaşım
- Kuralcı ve ciddi yaklaşım
- Bilgilendirici ve yol gösterici yaklaşım
- Yeterince yardımcı değil
- Normal
- Eşit davranmama
- Çok sıkı olmadığını düşünüyorum

1/2

18- Aşağıdaki ifadelerden hangisini doğru buluyorsunuz?

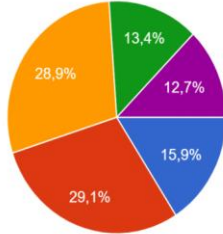
402 yanıt



- Vergi kaçıran birini ayıplarım, hırsızlık gibidir, ahlaki açıdan yanlış olduğunu düşünüyorum.
- Vergi kaçırdığım duyulursa çok utanırım.
- Gelecekte vergi kaçırmayı düşünmüyorum.
- Mükellefin küçük miktarda vergi kaçırması normaldir.
- Fırsatını bulursam vergi kaçırım, vergi kaçırmak yaygınsa vergi ödememek a...

19- Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli bilgiye sahip misiniz?

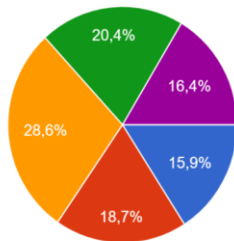
402 yanıt



- Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya oldukça hakimim ve değ...
- Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya işimi görece kadar haki...
- Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya kısmen hakimim ve bilgi...
- Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulama hakkında kulaktan dolma bilgilere sahi...
- Bu konuyla ilgili mevzuata ve uygulamaya ilişkin bilgim yok

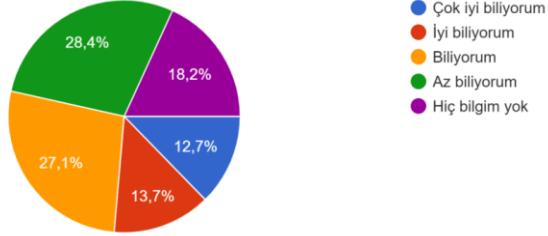
20- Gelir Vergisi Kanunu'na göre "bir gayrimenkul satın alındıktan sonra beş yıl elde tutulur ve sonrasında satılırsa alım-satım kazancı üzerinden ... 80). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?

402 yanıt

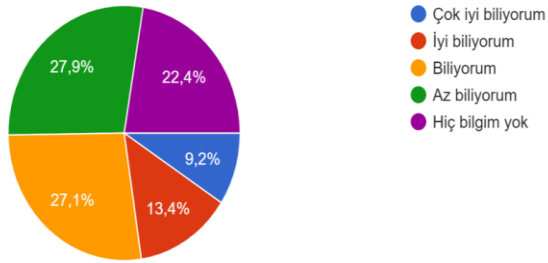


- Çok iyi biliyorum
- İyi biliyorum
- Biliyorum
- Az biliyorum
- Hiç bilgim yok

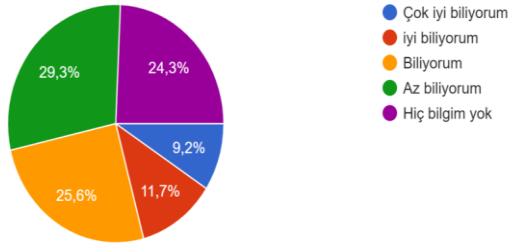
21- Gelir Vergisi Kanunu'na göre "gayrimenkul alım-satım kazancının vergilendirilmesinde, alım-satım bedelleri arasındaki kazanç enflasyona ... 81). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?
402 yanıt



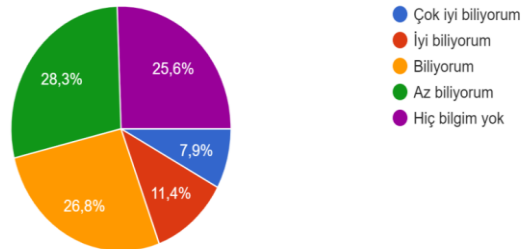
22- Gelir Vergisi Kanunu'na göre "gayrimenkul alım-satım kazançlarının vergilendirilmesinde 2022 için enflasyona göre yapılan endeksleme sonrası b... 80). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?
402 yanıt



23-Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre "kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılma...e 5). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?
403 yanıt

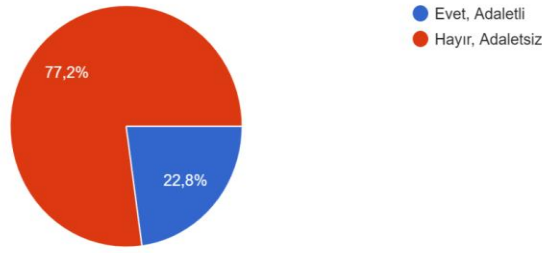


24-Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre "kurumlar vergisi mükelleflerinin, iki yıldan fazla aktifinde bulundurdıkları gayrimenkullerinin elden çıkarılma... 17). Hükümü hakkında ne kadar bilgiye sahipsiniz?
403 yanıt



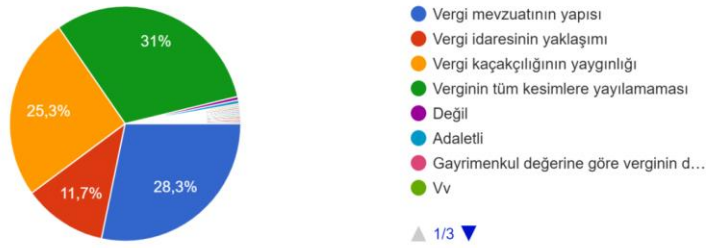
25-Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesi sistemi adaletili midir?

403 yanıt



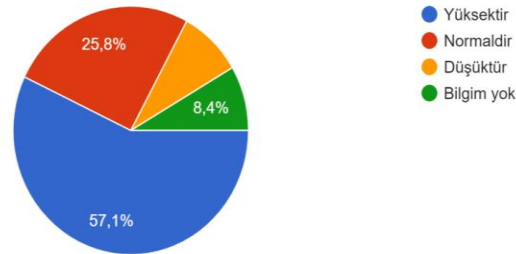
26-Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesi sistemi adaletsiz ise, nedeni nedir?

403 yanıt



27-Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları nasıldır?

403 yanıt



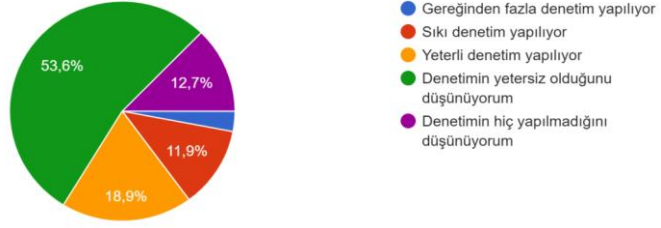
28-Size göre Türkiye’de gayrimenkullerin vergilendirilmesinde vergi oranları düşürülürse sonuç ne olur?

403 yanıt



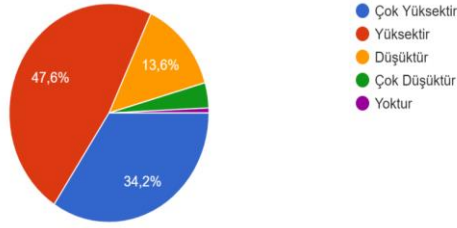
29-Gayrimenkullerin vergilendirilmesine ilişkin yeterli denetim yapıldığına inanıyor musunuz?

403 yanıt



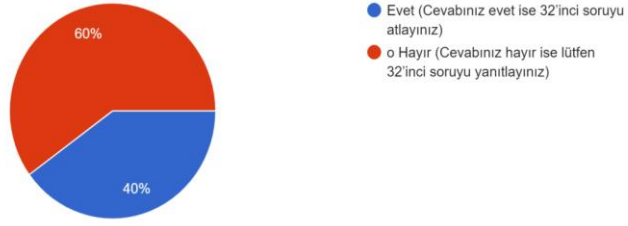
30- Sizce gayrimenkullerin vergilendirilmesinde kayıp-kaçak ne ölçüdedir?

403 yanıt

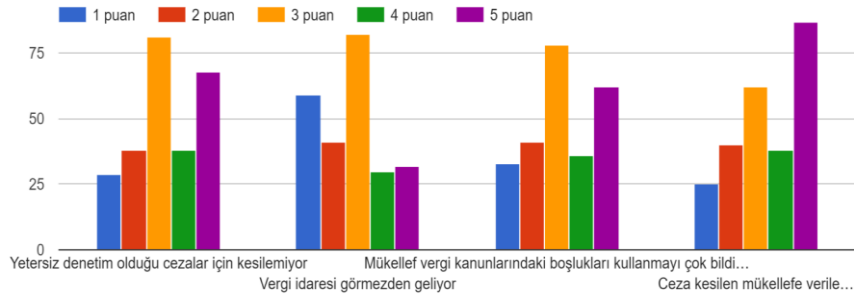


31-Vergi cezalarının caydırıcı olduğuna inanıyor musunuz?

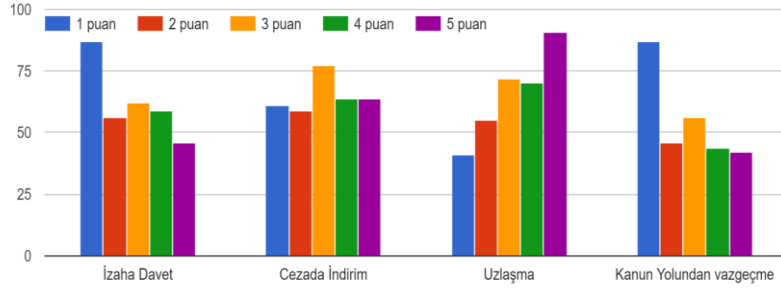
403 yanıt



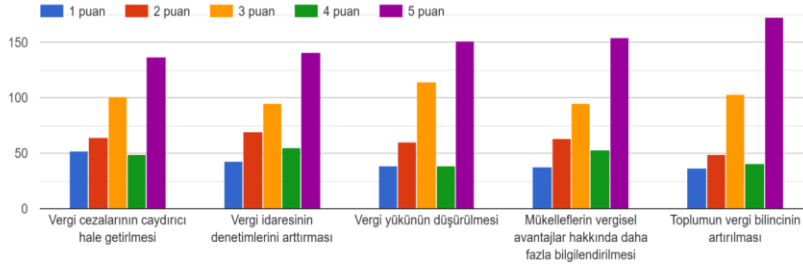
32- Vergi cezalarının neden caydırıcı olmadığını düşünüyorsunuz? Katıldığınız nedenleri lütfen puanlayınız. (Gayrimenkullerin vergilendirilmesi ile...z.-Katılmadığınız seçenekleri lütfen boş bırakınız.)



33-Size tebliğ edilecek bir vergi veya ceza ihbarnamesine karşı aşağıdaki yollardan kullandıklarınız hakkındaki bilgi birikiminizi puanlayınız. (Birden faz...niz.- Kullanmadığınız yolları lütfen boş bırakınız.)



34- Sizce aşağıdakilerden hangisi gayrimenkullerin vergilendirilmesinde mükellefin vergiye gönüllü uyumunu (mükellefin vergi kaçırmak yerine kayıt altına girerek verg...e puanlayınız. (Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : ÖZTÜRK HALİL CEM

Uyruğu : TC

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans	Gazi Sosbil-İktisat	2006
Lisans	Gazi İİBF-İktisat	2002
Lise	Trabzon Yomra Fen Lisesi	1995

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2004-2007	İçişleri Bakanlığı	Uzman Yardımcısı
2007-2012	İçişleri Bakanlığı	Uzman
2012-2016	Gençlik ve Spor Bakanlığı	Uzman
2016-2018	Cumhurbaşkanlığı	Uzman
2018-	Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı	Daire Başkanı

Yabancı Dil

İngilizce,Arapça



