YABANCILARIN TÜRKİYE'DE TAŞINMAZ EDİNİMİ
"Vergisel Açıdan Bir Değenlendirme"

• Ahmet YAPAN •
Vergi Denetmen Yrd.

• Yaşar KOÇ •
Vergi Denetmen Yrd.

I - GİRİŞ

Ekonomilerin, kültürlerin ve toplumların birbirlerine karşılıklı bağımlılık içinde entegrasyonu olarak bilinen küreselleşme, çağımızın en önemli olgularından birisidir. Küreselleşme sonucunda ulusal sınırlar giderek önemini kaybetmekte ve Dünya global bir köy haline gelmektedir. Son yıllarda sıkça ve yaygın olarak gözlemlenen bir durum olan, bir ülke gerçek veya tüzel kişisinin bir başka ülkede gayrimenkul elde etmesi de bu bağlamda değerlendirilmelidir. Ülkemiz de bu gelişmenin dışında kalmamış, yabancılara gayrimenkul satışında son yıllarda önemli bir artış yaşanmıştır. Bu artışta; Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üye olma sürecinin özellikle 2002 yılından itibaren ivme kazanması, mali denetimin İtalya, İspanya ve Yunanistan gibi bu alanda önemli yol kat etmiş ülkelere göre daha zayıf olması, yabancıların satın alma gücünün göreceli olarak yüksek olması, hukuki sınırlamaların daha az olması[1] ve coğrafi-iklimsel unsurlar etkili olmaktadır.

Yabancıların yerleşmek ya da yatırım yapmak için tercih ettikleri tatil yöreleri arasında ön sıralarda Bodrum, Kuşadası, Fethiye, Didim ve Alanya yer almaktadır. Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nün istatistiksel verilerine göre 15.04.2005 tarihi itibariyle Türkiye'de gayrimenkul satın alan yabancı sayısı 52.818 adet, satın alınan taşınmaz sayısı 49.567 adet ve arsa, bina ve bağımsız bölüm toplam alan 272.511.493 m^2'dir. Alım yapan ülkeler arasında Yunanistan 12.508 adet taşınmaz, Almanya 12.413 adet taşınmaz ve İngiltere 7.663 adet taşınmaz ile ilk üç sırayı almaktadır.

Türkiye önemli düzeyde yabancı sermaye girişine neden olan bu gelişmeyi ne yazık ki mali anlamda yeterince başarılı değerlendirememektedir. Sürecin vergilendirilmesinde yeterli mali denetim sağlanamamakta, bütünleşik bir kamu mali yönetim bilgi sisteminin olmayışı, sağlanması gereken vergi hasılatına ulaşılmasını engellemekte ve büyük düzeyde vergi erozyonuna yol açmaktadır.

Bu çalışmada önce; yukarıdaki istatistiksel verilerden de gözlemlendiği üzere ülkemizde önemli boyutlara ulaşmış olan yabancılara gayrimenkul satışının hukuki boyutu üzerinde durulacak, daha sonra bir yabancının Türkiye'de gayrimenkul alırken hangi aşamalardan geçtiği incelenecek, özellikle sürecin vergilendirilmesinde karşılaşılan problemler, çeşitli ülkelerle yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları çerçevesinde irdelenecek, satışların turizm sektörü ve emlak piyasasında yol açtığı gelişmeler üzerinde durulacak ve son olarak bazı öneriler getirilecektir.

1 Bazı ülkelerde yabancıların gayrimenkul edinmeleri çeşitli düzenlemelerle sınırlandırılmıştır. Örneğin, Hırvatistan'da yabancıların tüm gayrimenkul alımları Dışişleri Bakanlığı'nın onayına tabidir. Avustralya'da yabancılar yeni inşa edilmiş olan meskenlerde mülkiyet hakkına sahip olamamaktadırlar. Amerika'da ise yabancıların gayrimenkul edinmeleri sınırlandırılmamış, ancak ülkede kalabilecekleri süreler ile ilgili sınırlamalar getirilmiştir.

II. HUKUKİ BOYUT:

Yabancı gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye'de mal edinmeleri, 19.07.2003 tarih ve 25173 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 03.07.2003 tarih ve 4916 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile değişik, 2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 35. maddesinde düzenlenmişti. Ancak yasa Nisan 2005'de Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilince hukuki açıdan bir belirsizlik meydana geldi. İptal edilen yasada yabancılar 30 hektara kadar arazi satın alabiliyorlardı. Oluşan hukuki boşluğun giderilmesi amacıyla yabancı gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye'de taşınmaz edinmeleri, 07.01.2006 tarih ve 26046 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 29.12.2005 tarih ve 5444 sayılı Kanun'la, 2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 35. maddesi yeniden düzenlenmiştir. Yapılan değişiklikle yabancı uyruklu gerçek kişiler ile yabancı ülkelerde bu ülkelerin kanunlarına göre kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketlerinin ülkemizde taşınmaz edinmelerine ilişkin yeni esaslar getirilmiştir. Tapu Kanunu'nun 35. maddesinin yeni metni aşağıdaki şekildedir:

" Yabancı uyruklu gerçek kişiler, karşılıklı olmak ve kanuni sınırlamalara uyulmak kaydıyla, Türkiye'de işyeri veya mesken olarak kullanmak üzere, uygulama imar planı veya mevzii imar planı içinde bu amaçlarla ayrılıp tescil edilen taşınmazları edinebilirler. Sınırlı ayni hak tesis edilmesinde de aynı koşullar aranır. Yabancı uyruklu bir gerçek kişinin ülke genelinde edinebileceği taşınmazlar ile bağımsız ve sürekli nitelikte sınırlı ayni hakların toplam yüzölçümü iki buçuk hektarı geçemez. Bu fıkrada belirtilen koşullarla, yüzölçümü miktarını otuz hektara kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Yabancı ülkelerde kendi ülkelerinin kanunlarına göre kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketleri, ancak özel kanun hükümleri çerçevesinde taşınmaz mülkiyeti ve taşınmazlar üzerinde sınırlı ayni hak edinebilirler. Yabancı uyruklu gerçek kişiler ile yabancı ülkelerde kendi ülkelerinin kanunlarına göre kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketleri lehine Türkiye'de taşınmaz rehni tesisinde birinci ve ikinci fıkralarda yer alan kayıt ve sınırlamalar aranmaz.

Yabancı uyruklu gerçek kişiler ile yabancı ülkelerde kendi ülkelerinin kanunlarına göre kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketleri dışındakiler Türkiye'de taşınmaz edinemez ve lehlerine sınırlı ayni hak tesis edilemez.

Türkiye Cumhuriyeti ile arasında karşılıklılık olan devlet vatandaşlarının kanuni miras yoluyla intikal eden taşınmazları için birinci fıkrada belirtilen kayıt ve sınırlamalar uygulanmaz. Ölüme bağlı tasarruflarda yukarıdaki fıkralarda belirtilen kayıt ve sınırlamalar uygulanır. Türkiye Cumhuriyeti ile arasında karşılıklılık olmayan devlet vatandaşlarının kanuni miras yoluyla edindikleri taşınmaz ve sınırlı ayni hakların intikal işlemleri yapılarak tasfiye edilir.

Karşılıklılığın tespitinde hukuki ve fiili durum esas alınır. Bu ilkenin kişilere toprak mülkiyeti hakkının tanınmadığı, ülke uyruklarına uygulanmasında, yabancı devletin taşınmaz edinimde kendi vatandaşlarına tanıdığı hakların, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına da tanınması esastır.

Yabancı uyruklu gerçek kişiler ile yabancı ülkelerde kendi ülkelerinin kanunlarına göre kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketlerinin; sulama, enerji, tarım, maden, sit, inanç ve kültürel özellikleri nedeniyle korunması gereken alanlar, özel koruma alanları ile flora ve fauna özelliği nedeniyle korunması gereken hassas alanlarda ve stratejik yerlerde kamu yararı ve ülke güvenliği bakımından taşınmaz ve sınırlı ayni hak edinemeyecekleri alanları, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının tescile esas koordinatlı harita ve planları içeren teklifi üzerine belirlemeye ve yabancı uyruklu gerçek kişilerin il bazında edinebilecekleri taşınmazların, illere ve il yüzölçümüne göre binde beşi geçmemek üzere oranını tespite Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Bakanlık bünyesinde ilgili idare temsilcilerinden oluşan komisyon tarafından, bu madde uyarınca Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler dahilinde çalışmalar yapılmak suretiyle kamu kurum ve kuruluşlarının bu kapsamdaki teklifleri incelenip değerlendirilerek Bakanlar Kuruluna sunulur.

Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra belirlenecek askeri yasak bölgeler, askeri ve özel güvenlik bölgeleri ile stratejik bölgelere ve değişiklik kararlarına ait harita ve koordinat değerleri Milli Savunma Bakanlığı'nca geciktirilmeksizin Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Bakanlığa verilir.

Yukarıdaki fıkralarda belirtilen bölgeler içerisinde kalması nedeniyle kamulaştırılması gereken ya da tapu sicilinde şerh verilmesine gerek duyulan parsellere ilişkin bildirimler ilgili idarelerince Tapu Sicil Müdürlüklerine yapılır.

Bu madde hükümlerine aykırı edinilen veya kanuni zorunluluk dışında edinim amacına aykırı kullanıldığı tespit edilen taşınmazlar ile sınırlı ayni haklar, Maliye Bakanlığı'nca verilecek süre içerisinde maliki tarafından tasfiye edilmediği takdirde, tasfiye edilerek bedele çevrilir ve bedeli hak sahibine ödenir."

Ayrıca aynı Kanunun Geçici 2. maddesi de aşağıdaki gibidir:

" Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte mevcut olan askeri yasak bölgeler, askeri ve özel güvenlik bölgeleri ile stratejik bölgelere ilişkin kararlara ait harita ve koordinat değerlerinin tamamı, Milli Savunma Bakanlığı tarafından en geç 3 ay içerisinde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün bağlı olduğu Bakanlığa gönderilir.

Yukarıda belirtilen bölgelere ilişkin kararlara ait harita ve koordinat değerlerinin, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne gönderilmesi ve sayısal ortama aktarılarak taşra birimlerine intikal ettirilmesine kadar geçecek sürede yetkili askeri makamlardan sorulmak suretiyle, belirtilen işlemler tamamlandıktan sonra gönderilen belge ve bilgilere göre tapu işlemleri yürütülür."

Yukarıda arz edilen 35. maddenin metninde göze çarpan ve uygulamada önem arz edebilecek başlıca hususlar şunlardır:

1) Karşılıklılık: [2]

Karşılıklılığın tespitinde hukuki ve fiili durum esas alınır. Ülkemiz ile yabancı bir devlet arasında taşınmaz edinimi konusunda karşılıklılığın varlığından söz edebilmek için karşılıklılığın kanuni ve fiili olması gerekmektedir. Buna göre, bir yabancı ülke vatandaşının ülkemizde taşınmaz edinmesi, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının da o ülkede taşınmaz edinmesine, kanun ile hak tanınmış olmasına ve bu hakkın da fiilen uygulanabilmesine bağlıdır.

2) Karşılıklılık İlkesinin İstisnaları:

a. Vatansızlar hiçbir devlet uyruğu taşımadıkları için karşılıklılık şartının belirleneceği muhatap bir devlet bulunmamaktadır. Bu nedenle, vatansızlar karşılıklılık şartından muaftırlar.

b. Türkiye tarafından 26.08.1961 tarih ve 359 Sayılı Kanunla onaylanan 28.07.1951 tarihli "Mültecilerin Hukuki Durumuna Dair Sözleşme"nin m. 7/2 hükmüne göre, mülteciler, sığındıkları ülkede üç yıl ikamet ettikten sonra karşılıklılık şartından muaf olurlar. Türkiye'de bulunan mülteciler de aynı hükme tabidir. Muafiyet için mültecilerin bu durumlarını resmi belge ile kanıtlamaları yeterlidir.

c. Yabancı uyruklu gerçek kişiler ile yabancı ülkelerde kendi ülkelerinin kanunlarına göre kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketleri lehine Türkiye'de taşınmaz rehni tesisinde birinci ve ikinci fıkralarda yer alan kayıt ve sınırlamalar aranmaz.

2 Bu bölümün hazırlanmasında büyük ölçüde Tapu Kadastro Genel Müdürlüğünün yabancıların ülkemizde taşınmaz satın almasına ilişkin dosyalarından yararlanılmıştır. (www.tkgm.gov.tr)

3) Kanuni Kısıtlayıcı Hükümlere Uymak:

Yabancı gerçek kişilerin ülkemizde taşınmaz edinmelerinin ikinci koşulu, kanunla getirilmiş olan kısıtlayıcı hükümlere uymaktır. Yabancıların taşınmaz edinmelerine ilişkin olarak kanunlarımızda bazı kısıtlamalar bulunmaktadır. Bu kısıtlayıcı hükümler şunlardır:

a. Yabancıların ülkemizde taşınmaz edinmelerini coğrafi açıdan sınırlayan 2565 sayılı Askeri Yasak Bölgeler ve Güvenlik Bölgeleri Kanunu'nda yer alan düzenlemelere göre, askeri yasak bölgeler ve güvenlik bölgelerindeki taşınmazların yabancı gerçek ve tüzel kişilere satılması, devredilmesi ve kiralanması mümkün bulunmamaktadır.

b. 2644 sayılı Tapu Kanunu'nun 35'inci maddesine göre; yabancı uyruklu bir gerçek kişinin ülke genelinde edinebileceği taşınmazlar ile bağımsız ve sürekli nitelikteki sınırlı ayni hakların toplam yüzölçümü 2,5 hektarı geçemez. Yüzölçüm miktarını 30 hektara kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Kanuni miras bu hükmün dışındadır.

c. Yabancı uyruklu gerçek kişiler, Türkiye'de işyeri veya mesken olarak kullanmak üzere, uygulama imar planı veya mevzii imar planı içinde bu amaçlarla ayrılıp tescil edilen taşınmazların dışındaki taşınmazları edinemezler. Sınırlı ayni hak tesis edilmesinde de aynı koşullar aranır. Yabancı uyruklu gerçek kişilerin il bazında edinebilecekleri taşınmazların, illere ve il yüzölçümüne göre binde beşi geçmemek üzere oranını tespite Bakanlar Kurulu yetkilidir.

III. ALIM SÜRECİ :

Yabancılara gayrimenkul satışı yakından incelendiğinde, bu satışların yoğunlaştığı tatil yörelerinde faaliyet gösteren emlak acentaları ile inşaat firmalarının önemli rol üstlendiği görülmektedir. Acentalar genellikle bir yabancı ile evlenmiş Türk vatandaşları tarafından işletilmekte, böylelikle yurt dışı ile iletişim kolaylaşmakta ve bu firmalar önemli uluslararası emlak acentalarının Türkiye temsilciliğini kazanabilmekte ya da bizatihi kendileri, başta İngiltere olmak üzere çeşitli ülkelerde ofisler açabilmektedirler. Bu acentalar ya da inşaat firmaları gelişmiş web sayfaları hazırlamakta, satışa sundukları gayrimenkulleri bu sayfalarda pazarlamakta ve yurt dışından müşterilerle ilk iletişim, çoğunlukla bu web siteleri aracılığıyla kurulmaktadır. Firmalar yurt dışı müşteriler için ileriki aşamalarda Türkiye'ye geziler düzenlemekte, ellerindeki gayrimenkulleri gezdirmekte, müşterilerinin yolculuk biletleri hariç Türkiye'de yapacakları masrafları karşılamakta, şayet satış gerçekleşirse ulaşım maliyetleri de bu firmalar tarafından karşılanmaktadır.

Satıma konu olan gayrimenkullerin Türkiye'de bulunması sebebiyle, satış yurt dışında faaliyet gösteren uluslararası acentalar tarafından gerçekleşse bile satımdan sonra alıcıya sağlanan temizlik, bakım, onarım, güvenlik ve kiralama gibi birçok satış sonrası gayrimenkul yönetimi hizmeti Türkiye'de kurulu acentalar ya da doğrudan bu hizmetleri sağlayan firmalar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir.

a. Yabancıların Türkiye'de Gayrimenkul Alım Süreci:

a.1. Yabancı şahıs kendisi için en doğru gayrimenkul tercihini bir emlak acentası veya internet aracılığıyla yapmakta ve fiyat konusunda anlaşmaya varılmaktadır.

a.2. Alıcı evin kendisine tahsis edilmesinin bir karşılığı olarak % 10- 20 arasında değişen oranlardaki bir depozitoyu satıcıya vermektedir.

a.3. Lisanslı bir emlak acentası ve lisanslı bir çevirmenin yardımıyla bir hukuk bürosunda alıcı ve satıcı arasında sözleşme imzalanmaktadır. Bu sözleşmeye çevirmen ve avukat ta imza atmakta ve sözleşmenin İngilizce ve Türkçe birer nüshası saklanmak üzere alıcıya, satıcıya, çevirmene ve avukata verilmektedir. Sözleşmede bulunması gereken hususlar şunlardır:

- Gayrimenkulun ayrıntılı betimlemesi ve adresi

- Satış bedeli
- Satıcının banka bilgileri
- Ödeme koşulları
- Eğer temsilci atandı ise temsilciye ait bilgiler
- Satışa taraf olanların ayrıntılı iletişim bilgileri
- Avukatın ve emlak bürosunun lisans numaraları

a.4. Sözleşme imzalandıktan sonra noter önünde imzaların gerçekliği ve koşulların bağlayıcılığı resmi olarak tescil edilmektedir.

a.5. Bundan sonra sözleşme tapuya gönderilmekte ve mülkiyetin nakli için başvuruda bulunulmaktadır. Tapu Müdürlüğü tapuya ilişkin kayıtları ve alıcının pasaportunu askeri birimlere göndermekte, burada satıma ilişkin bilgiler askeri güvenlik birimleri tarafından 4-6 hafta arasında değişen sürelerde incelenmektedir.

a.6. Güvenlik incelemesi de tamamlandıktan sonra intikale ilişkin vergiler ödenmekte ve böylece mülkiyetin nakli gerçekleşmekte, alıcı tapusunu almaktadır.

IV: VERGİLENDİRME SÜRECİ VE KARŞILAŞILAN PROBLEMLER:

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün 15.04.2005 tarihli verileri ele alınarak edinilen bilgilere göre; gerçekleşen satın alma işlemlerinin toplam satın alan kişi sayısı bakımından % 76'sının, toplam alan bakımından (m2) % 94,5'nin Yunanistan, Almanya, İngiltere ve Suriye vatandaşları tarafından gerçekleştirildiği saptanmaktadır.

Türkiye'de son yıllarda yüksek tutarlarda getiri sağlayan emlak piyasasının etkisiyle yabancılar ülkemizde gayrimenkul satın almayı bir yatırım aracı olarak değerlendirmekte, böylece bu gayrimenkullerini kiraya vermekte veya belli bir süre sonra yüksek kar oranları ile satmaktadırlar. Bu gayrimenkullerin satılması, kiraya verilmesi veya intikal ettirilmesi sonucunda elde edilen kazanç ve iratların nasıl vergilendirileceği konusu, yukarıda değinilen dört ülke ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları da göz önünde bulundurularak değerlendirilecektir.[3]

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun bu kişileri ne şekilde tanımladığı ve elde ettikleri kazanç ve iratların nasıl vergilendirileceği konusundaki ilgili maddeler aşağıda belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler" hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun 4. maddesi de Türkiye'de yerleşmiş sayılacak kişileri tanımlamıştır. Bunlar;

1- İkametgahı Türkiye'de bulunanlar ile

2- Bir takvim yılı içerisinde devamlı olarak altı aydan fazla oturanlardır.

Türkiye'de gayrimenkul satın alan yabancı kişiler yukarıda sayılan iki hükümden birini gerçekleştirmedikçe dar mükellef kabul edilecek

3 Bu anlaşmalar aşağıda belirtilmiştir:
- 19159 sayılı Resmi Gazete'de 09.07.1986 tarihinde yayınlanarak 31.12.1989'da yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti arasında imzalanan Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- 19964 sayılı Resmi Gazete'de 19.10.1988 tarihinde yayınlanarak 25.10.1988'de yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı arasında imzalanan Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması
- 25390 sayılı Resmi Gazete'de 02.03.2004 tarihinde yayınlanarak 05.03.2004'de yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Yunanistan Cumhuriyeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
- 25506 sayılı Resmi Gazete'de 28.06.2004 tarihinde yayınlanarak 21.08.2004'de yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Suriye Arap Cumhuriyeti Hükümeti arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması

ve sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler vergilendirilecektir.

Kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilmiş olması Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili hüküm şu şekildedir:

"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

1. Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

2. Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi;

3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

5. Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulun Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

6. Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması;

7. Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

Bu maddenin 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. "

1. Gayrimenkul Sermaye İradı Açısından Değerlendirme :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 7. maddesindeki düzenlemeden de anlaşılacağı üzere gayrimenkulun Türkiye'de bulunması, kullanılması veya değerlendirilmesi sonucu elde edilen kazanç ve irat Türkiye'de elde edilmiş sayılacak ve vergilendirilecektir. Yukarıda bahsedilen ülkelerle yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın 6/1.maddesi hükmüne göre "Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım ve ormancılıktan elde ettiği gelir dahil) bu diğer devlette vergilendirilebilir. Aynı maddenin 2. fıkrasında gayrimenkulden ne anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre " Gayrimenkul varlık terimi bahse konu varlığın yer aldığı Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır." Yapılan anlaşmalarda gayrimenkulun bulunduğu ülkedeki tanımının geçerli olacağı hükme bağlanmış olsa da aynı fıkranın devamından anlaşılacağı üzere mevzuatımıza göre gayrimenkul olarak tanımladığımız bazı mal ve haklar gayrimenkul olarak nitelenemeyecektir. İlgili maddenin ilgili fıkra hükmü şu şekildedir: "...Gemiler, vapurlar, uçaklar gayrimenkul varlık sayılmayacaktır. Bununla birlikte bu terim, bu Anlaşmanın 12. maddesinin 3'üncü fıkrasında, geliri gayri maddi hak bedeli olarak tanımlanan

hiçbir varlık veya hakkı kapsamına almayacaktır." Anlaşmanın 12. maddesin 3. fıkrası "Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedelleri kapsar." şeklindedir[4].

Bazı mal ve hakların gayrimenkul olarak sayılamayacak olmasının hüküm altına alınması neticesinde, bu anlaşmaya taraf Devlet mukimlerinin yukarıda belirtilen mal ve haklardan elde ettikleri iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelenemeyecektir. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında gayrimenkul satın alan yabancıların vergilendirilmesinde engel teşkil edecek bir hüküm bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde düzenlenen gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanılmasında tam-dar mükellef ayrımı yapılmamıştır. Yabancıların bu istisnadan yararlanmasında herhangi bir sakınca yoktur. Gayrimenkul için yapmış olduğu giderleri (götürü gider usulünü de seçebilir) elde ettiği irattan indirebilir (istisnaya isabet eden kısmı hariç). Dar mükellefiyet bakımından gayrimenkul sermaye iradında tevkif suretiyle vergilendirme yapılmış ise bunun nihai vergi olması, tevkif suretiyle vergilendirme yapılmamış ise yıllık beyanname ile beyan edilmesi ve bu şekilde vergilendirilmesi genel olarak kabul görmektedir.[5] Bu durumda yabancılar; tevkifata tabii olmayan ve mesken olarak kiraya verdikleri gayrimenkullerden elde ettikleri gelirlerin istisna haddi üzerinde kalması durumunda, izleyen yılın 15 Mart akşamına kadar Gelir Vergisi beyannamesi ile beyan edip, tahakkuk eden vergiyi Mart ve Temmuz aylarının son günü akşamına kadar iki eşit taksitte ödeyeceklerdir.

2. Değer Artış Kazancı Açısından Değerlendirme :

Yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 13. maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre "Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve bu Anlaşmanın 6. maddesinde tanımlanan bir gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç bu diğer Devlette vergilendirilebilir." Madde hükmünden de anlaşıldığı üzere gayrimenkulun elden çıkarılmasından doğan kazancın değer artışı kazancı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümleri de göz önünde bulundurularak ülkemizde vergilendirilmesinde bir sakınca görülmemektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 6. fıkrasında; gayrimenkullerin iktisap tarihinden itibaren 4 yıl içersinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Elde edilen iradın aynı maddede belirtilen istisna haddi üzerinde kalan kısmı gayrimenkulun bulunduğu yer vergi dairesine münferit beyanname ile 15 gün içinde beyan edilmeli ve tarh ve tahakkuk eden vergi de aynı süre içinde ödenmelidir.

3. Tapu Harcı Açısından Değerlendirme:

Ülkemizde yürürlükte bulunan mevzuat çerçevesinde gayrimenkullerin vergi değeri, bilanço değeri ve alım-satım (rayiç) değeri olmak üzere üç ayrı değeri vardır. Vergi Usul Kanunu'nun 268. maddesinde yer alan tanımlamaya göre vergi değeri: " Bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit

4 Bu husus sadece İngiltere ile yapılan anlaşmada yer almıştır; ancak bütün anlaşmalarda bu maddede sayılanlarda gayrimenkul varlık teriminin kapsamı dışında bırakılmıştır.

5 "Beyanname Düzenleme Kılavuzu", sayfa 177, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2006

edilen değeridir." Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre "Vergi değeri arsa ve araziler için Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler, arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi itibariyle takdir olunan değere göre; binalar için Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile yukarıda belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak konuya ilişkin hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir. Vergi değeri, Emlak Vergisi yükümlüğünün başlangıç yılını izleyen yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin Vergi Usul Yasası hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur."

Öte yandan herhangi bir gayrimenkulun bilanço değeri ise 31.12.2003 tarihine kadar bilançonun aktifine kayıtlı bulunan gayrimenkullerde her yıl yeniden değerleme oranında arttırılmak suretiyle, enflasyon düzeltmesi uygulamasında ise düzeltmede dikkate alınacak tutarların düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle hesaplanan ve bilanço aktifinde yer alan değerdir. Esasen bir gayrimenkulun gerçek değeri, ilgili gündeki alım satım değeri yani rayiç bedelidir.

Günümüzde tapuya tescil işlemlerinde vergi değeri esas alınmaktadır. Bu durum 492 sayılı Harçlar Kanunu' muzda düzenlenmiştir. İlgili Kanunun 57. maddesine göre tapu ve kadastro işlemlerinden bu Kanuna bağlı 4 sayılı tarifede yazılı olanları tapu ve kadastro harçlarına tabidir. Söz konusu tarifenin 10/a bendine göre gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulun beyan edilen iktisap bedelinden az olmamak üzere Emlak Vergisi değeri üzerinden binde 15 vergileme yapılmaktadır. Ne yazık ki bu bedel çoğunlukla rayiç bedelin altında kalmakta, böylece vergi değeri esas alınarak yapılan tescil işlemleri söz konusu gayrimenkulun değeri açısından gerçek değerini yansıtmamaktadır.[6] Bu durum yabancılara gayrimenkul satışında da bir vergileme problemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim Şükrü Kızılot'un da belirttiği gibi yabancılar ülkelerinde gayrimenkul satın alırlarken gerçek fiyatı neyse o tutar üzerinden işlem yapmaya alışıktırlar.[7] Oysa Türkiye'deki satışlar genellikle yarı fiyatı üzerinden gösterilmekte, alıcı durumundaki yabancı; satıcı, emlakçı ve hatta tapu dairesi çalışanları tarafından ikna edilmekte ve daha az tutarda harç ödemektedir. Sabah Gazetesi'nin 18 Ekim 2004 tarih ve "Emlak Alan Yabancıya Vergini Kaçır Diyoruz" başlıklı yazısında yer alan habere göre Bodrum ve Marmaris'te 200.000 dolarlık evlerin 20.000 dolara alınmış gibi gösterildiği ve emlakçı ile tapu dairesi çalışanlarının yabancıları daha az vergi ödemeleri konusunda yönlendirdikleri konusu üzerinde durulmuştur. Müteahhit firma ise hem harcı az ödemekte hem de Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden kazancını gizlemiş olmaktadır. Sonuç olarak düşük bedel beyan edilmesi hem tapu harcı açısından hem de Emlak Vergisi açısından önemli vergi kaybına yol açmaktadır.

4. Damga Vergisi Açısından Değerlendirme:

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre bu kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabiidir. Söz konusu tablonun 1 numaralı bölümünde akitlerle ilgili kağıtlar düzenlenmiştir. Buna göre belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhüt-

6 Bu bölümün hazırlanmasında 25.10.2004 tarihli Dünya Gazetesi'nin ilgili haberinden yararlanılmıştır.

7 " Yabancı Sermaye Hesabında Yanlışlık Var " , 26.10.2004, Hürriyet, Şükrü Kızılot

nameler ve temliknameler binde 7,5 oranında, kira mukavelenameleri ise binde 1,5 oranında vergilendirilmektedir. Öte yandan aynı kanunun 3. maddesine göre Damga Vergisinin mükellefleri kağıtları imza edenlerdir. Kanunun 24. maddesine göre imza edenlerin, imza edilen kağıtlara ait verginin tamamından müteselsilen sorumlu oldukları ifade olunmuştur. Bu durumda yabancılara gayrimenkul satışında yabancı alıcı ile satıcı arasında yapılan satış sözleşmesine imza atan alıcı, satıcı, çevirmen ve avukat damga vergisinin ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Burada önemle üzerinde durulması gereken bir diğer hususta kağıt nüshalarının birden fazla olması durumudur. Damga Vergisi Kanunu'nun 5. maddesine göre kağıt nüshaların birden fazla olması durumunda her nüsha ayrı miktar ve nispette damga vergisine tabidir. Yazımızın daha önceki bölümünde ifade olunduğu üzere satış sözleşmesinin İngilizce ve Türkçe birer nüshası saklanmak üzere alıcıya, satıcıya, çevirmene ve avukata verilmektedir. Bu durumda bütün nüshalar için ayrı ayrı binde 7,5 oranında vergileme yapılması gerekecektir.

Türkiye'de bir gayrimenkul satın almış yabancı kişinin bu meskenini kiraya vermesi durumunda da imzalanan kira mukavelenamesi, düzenlenen nüsha sayısına göre damga vergisinin konusunu oluşturacaktır.

5. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Değerlendirme :

Tapu Kanunu'nda yapılan değişiklikle yabancıların edindikleri gayrimenkullerin varislerine intikali konusunda herhangi bir engel kalmamıştır. Veraset ve İntikal Vergisi, yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının kapsamına alınmamıştır. Dolayısıyla veraset yoluyla taşınmaz edinen yabancıların durumu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda düzenlenen genel hükümlere tabidir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre: "Beyannameler aşağıda yazılı müddetlerde verilir:

1. Veraset tarikiyle vuku bulan intikallerde:

a) Ölüm Türkiye'de vuku bulmuş ise, mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde;

b) Ölüm yabancı bir memlekette vuku bulmuş ise, mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takibeden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takibeden dört ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takibeden sekiz ay içinde;

c) Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takibeden bir ay içinde;

2. Diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takibeden bir ay içinde.

Vergi Usul Kanunu'nun 13., 15., 17. ve 18'inci maddeleri hükümleri mahfuzdur.

3. Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerde, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar."

Beyannameler yukarıda yazılı süreler içersinde Türkiye Konsolosluklarına veya Maliye Vekaletine verilebilir. Tahakkuk eden vergi her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere 2 eşit taksitte 3 yıl içinde ödenir.

6. Türkiye'de Ödenen Vergilerin Mahsubu Açısından Değerlendirme :

6.1. İngiltere (Birleşik Krallık):

Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması 23/1-a bendine göre "Türkiye mevzuatına göre ve bu Anlaşma gereğince, Türkiye içindeki kaynaklardan elde edilen ticari kazanç, gelir veya sermaye değer artış kazançları üzerinden doğrudan

doğruya veya tevkifat suretiyle ödenen Türk vergisinin (temettüler için, temettünün içinden ödendiği kazancın vergisi hariç), hesabına esas alınan aynı ticari kazanç, gelir veya sermaye değer artış kazançları için Birleşik Krallık'da hesaplanan her nevi vergiden mahsubuna müsaade edilecektir." Buradan da anlaşılacağı üzere bu anlaşmaya konu olan ve ticari kazanç, gelir ve sermaye değer artış kazançları üzerinden ödenen vergiler İngiltere'de ödenecek olan vergilerden mahsup edilebilir.

6.2. Yunanistan ve Suriye:

Yunanistan ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 22. maddesine ve Suriye ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının da 23. maddesine göre "Bir Akit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak diğer Akit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, ilk bahsedilen Devlet, bu mukimin gelirine isabet eden vergiden, diğer Devlette gelir üzerinden ödediği vergiye eşit bir tutarın mahsubuna müsaade edecektir. Bununla birlikte, söz konusu mahsup, diğer Devlette vergilendirilebilen gelir için mahsuptan önce hesaplanan gelir üzerinden alınan vergi miktarını aşmayacaktır." Bu madde hükmüne göre yabancıların ülkemizde vergilendirilebilen bir gelir elde etmesi durumunda bu gelir için ödedikleri vergiyi kendi ülkelerinde ödeyecekleri aynı neviden vergiden mahsup edebileceklerdir. Ancak bu mahsup kendi ülkelerinde ödemeleri gereken vergiden fazla olamayacaktır. Kısaca kendi ülkelerinde ödeyecekleri vergi miktarı bizim ülkemizde ödedikleri vergiden daha az ise sadece kendi ülkelerindeki vergi tutarını mahsup edebilirler, fazladan ödedikleri kısmı mahsup edemezler.

6.3. Federal Almanya:

Almanya'da, her iki ülkede elde edilen kazançların vergilendirilmesinde uygulanan sistemin tam olarak bir mahsup müessesesi olarak nitelendirilmesi yerinde olmayacaktır. Almanya ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 23/2-a bendi hükmüne göre "(b) bendi hükümleri saklı kalmak üzere, bu Anlaşmanın daha önceki maddeleri gereğince Türkiye Cumhuriyeti'nde vergilendirilebilen veya yalnızca Türkiye Cumhuriyeti'nde vergilendirebilecek olan Türkiye Cumhuriyeti kaynaklı her tür gelir unsuru ile Türkiye Cumhuriyeti'nde bulunan her tür servet unsuru, Alman vergisinin hesabına esas olan matrahın dışında tutulacaktır; bununla beraber, bu şekilde matrah dışı kalmayan gelir ve servet unsurlarına uygulanacak vergi oranını belirleyebilmek için, Federal Almanya Cumhuriyeti, bu bendin bundan önceki hükümleri gereğince Türkiye Cumhuriyeti'nde vergilendirilebilen gelir ve servet unsurlarını hesaba alabilecektir."

Almanya bu matrahtan indirim sistemini benimserken aynı fıkra hükmünün (b) bendinde mahsup edilebilecek vergileri belirtmek suretiyle ikili bir sistem oluşturmuştur. Ancak, belirtilen mahsup edilebilecek vergilerin konumuzla ilgisi olmadığı için üzerinde durma lüzumu görülmemiştir.

Sonuç olarak, Alman vatandaşlarının Türkiye'de vergisini ödedikleri gayrimenkulun işletilmesi, kiralanması veya elden çıkarılması sonucu elde ettikleri iratları, Almanya'daki gelir ve servet matrahlarına eklenmeyecektir.

7. Türkiye'de Vergilendirilmenin Sınırı:

Yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 24/1'inci (Yunanistan ile yapılan anlaşmada 23/1) bendine göre " Bir Akit Devletin vatandaşları, diğer Akit Devlette, bu diğer Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır." Madde hükmünden anlaşıldığı üzere Türkiye Cumhuriyeti Devleti yabancı mukimlere, kendi mukimlerine uyguladığı vergi oranları ve uygulamalarından farklı veya daha ağır bir mükellefiyet tesis ede-

mez. Kendi mukimlerine uyguladığı indirim ve istisnaları da diğer mukimlere uygulamak zorundadır. Bu durumun bir istisnası olarak 24. maddenin 4. fıkrası hükmü (Yunanistan ile yapılan anlaşmada 23/4) getirilmiştir. Buna göre: "Bu madde hükümleri, bir Akit Devletin kendi mukimlerine şahsi veya ailevi durumları dolayısıyla uyguladığı şahsi indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini diğer Akit Devlet mukimlerine de uygulamak zorunda olduğu yönünde anlaşılmayacaktır." Madde hükmünde önemli olan nokta mukimlere uygulanan indirimlerin şahsi veya ailevi durumları dolayısıyla uygulanmasıdır. Örneğin Gelir Vergimizde düzenlenen sakatlık indirimi şahsın kişisel ve ailevi durumuna dayanan bir indirim müessesesi olduğundan yabancılara uygulama zorunluluğu yoktur. Bu maddenin konulmasındaki esas amaç; ayrımcılığın giderilmesi, ülkelerin keyfi olarak yabancılara ağır vergi yükü uygulamalarının engellenmesi ve rekabet eşitsizliğinin önüne geçilmesi şeklinde algılanmalıdır.

V. TURİZM SEKTÖRÜ VE EMLAK PİYASASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME:

Turizm sektörü 2001 krizinden bu yana önemli gelişmeler göstermiş, yapılan yatırımlarla cari açığın kapanması ve kalkınmada gerekli finansmanın sağlanması için önemli bir gelir kalemi haline gelmiştir. 5444 sayılı Kanun'la Tapu Kanunu'nun 35. maddesinde gerçekleştirilen değişiklikle, yabancıların ülkemizde gayrimenkul almalarına engel kalmamış bu tarihten itibaren de yabancılar ülkemize büyük ilgi göstermeye başlamış, inşaat firmaları satım yapılan bölgelerde önemli oranda yeni yapılaşmaya gitmiştir. Kalkınmanın finansmanı için atılan bu adım ülkemiz açısından önemli bir gelişmedir. Yabancıların buralarda gayrimenkul almaları onları ülkemize bağımlı hale getirmekte, bu durum da döviz girişinin yıldan yıla artmasında ve istikrara kavuşmasında önemli rol üstlenmektedir. Taşınmaz satışı arttıkça yabancılar bu taşınmazlarla ilgili olarak bakım, onarım, temizlik, sigorta ve güvenlik gibi hizmetlere ihtiyaç duymaya başlamış, bu alanlarda faaliyet gösteren sektörler önemli gelir kazanımları sağlamış ve ayrıca istihdam artışı yaşanmıştır. Bu noktada ülkemiz açısından en önemli sorun bunların hem vergisel hem de kaydi anlamda denetlenemeyişidir. Yapılan satım sözleşmelerinin kayıt altına alınamaması, bu hizmetleri sağlayanların tespit edilememesine, tespit edilse bile hasılatın gerçek değerine ulaşılamamasına neden olmakta ve önemli bir vergi kaçağına sebebiyet vermektedir. Bir diğer sorun ise, bu önemli orandaki vergi kaçağının turizm sektöründe rekabet eşitsizliğine yol açmasıdır. Yabancıların evleri çoğunlukla gene kendi vatandaşlarına kiralamaları ve bunun tespit edilememesi ülkemizde aynı hizmeti sunan oteller bakımından önemli sorunlar doğurmaktadır. Bu sorun zamanla bölgedeki otellerin etkinliğini yitirmesine, gelir kaybı yaşamasına ve rekabet edemez hale gelmesine yol açabilir.

Satılan gayrimenkullerin 30.000-500.000 £ arasında değiştiğini ve şu anda satış aşamasında binlerce gayrimenkul olduğunu düşünürsek, emlak piyasasında oluşan vergi kayıp ve kaçağının ulaştığı boyut rahatlıkla anlaşılabilir.

VI. ÖNERİLER VE SONUÇ:

Türkiye'de yabancıların taşınmaz edinimi son yıllarda hızlı bir gelişme göstermiş, yabancıların taşınmaz edindiği bölgelerde sosyo-ekonomik ve kültürel açıdan önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Son günlerde medya da daha fazla tartışılmaya başlandığı üzere, ülkemiz ne yazık ki bu süreci mali anlamda başarılı bir şekilde değerlendirememektedir. Alımlar vergisel boyutuyla yeterince başarılı bir şekilde kayda alınamamakta, bütünleşik bir kamu mali yönetim bilgi sisteminin var olmayışı, vergi inceleme elemanlarının gerekli bilgi ve belgelere ulaşmasını güçleştirmekte ve bu alanda güçlü bir mali denetim sağlanamamaktadır. Oysa ki kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin günü gününe, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilip saklan-

ması; bunların işlenerek analiz edilmesi ve böylece üretilen yönetim bilgileri ile mali bilgilerin karar verme durumundaki yöneticilerin kullanımına eş zamanlı olarak sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için hayati önem taşır. Günümüzde her alanda yapılan işlemlerin oldukça hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi bilgiye ulaşmada zamanın da önemli hale gelmesine neden olmuştur. Ülkemizde ise mali denetimin önemli bir ayağını oluşturan vergi inceleme elemanları, mevcut bilgi sistemlerinin kamu mali yönetimimizi destekleyecek gerekli kapasite, entegrasyon ve esneklikten yoksun oluşu sebebiyle etkin ve verimli bir şekilde çalışamamakta, sonuç olarak bir yılda mükelleflerin ortalama %1,5-2'si denetim altında tutulabilmektedir. Bu olumsuz tablo yabancıların ülkemizde gayrimenkul edinimi sürecinin vergilendirilmesinde de yaşanmaktadır. Alımların hızlandığı 2000'li yılların başından, günümüze kadar sistemin etkin bir şekilde vergilendirilmesi konusunda önemli adımlar atılamamış ve önemli düzeyde kazanç ve iratların edinildiği ilgili piyasa, büyük ölçüde kayıt dışı kalmıştır. Bunun için siyasi iradenin gerekli adımları atarak bir an önce önlemler alması gerekmektedir.

Başlangıç olarak, yabancıların taşınmaz satın alımlarının yoğun olduğu bölgelerde onlarla iletişim kurmak, doğru bilgiye zamanında ulaşmak ve karşılaştıkları sorunları da çözüm kavuşturmak için iletişim büroları kurulabilir. Bu bürolarda gelir idaresinden, güvenlik ve istihbarat birimlerinden uzmanlar çalıştırılabilir. Amerika gibi bazı ülkelerde uygulandığı üzere yabancıların ülkemizde kalacakları yeri ve zamanı bildirme zorunluluğu getirilebilir. Bu bildirimlerin havalimanları ya da limanlarda yapılmasının doğurabileceği güçlükler de dikkate alınarak yabancıların ülkemizde bulunduğu süre boyunca çeşitli aşamalarda bu bildirimleri yapması sağlanabilir. Çıkarılacak yasalarla hukuki zemin güçlendirilerek, bu bildirimlerde bulunmayan yabancıların çeşitli mali yaptırımlarla karşı karşıya kalınması sağlanabilir. Bu bildirimler sistemde yer alan işlemlerin kayıt altına alınabilmesi ve yukarıda değinilen doğru bilgiye zamanında ulaşılabilmesi açısından önemli bir adım olacak ve mali denetimin etkinliği artırılacaktır.

Yazımızda daha önce ifade edildiği üzere, yabancılar ülkemizde edindikleri taşınmazları daha çok bir yatırım aracı olarak değerlendirmekte, satın aldıkları gayrimenkulleri yeniden satarak kar elde etmekte ya da söz konusu gayrimenkulleri kiraya vererek kazanç sağlamaktadırlar. Bu şekilde hareket eden yabancılar çoğunlukla Türkiye'de uzun vadeli yerleşmemekte, kendi ülkelerinde ikamet etmeye devam etmektedirler. Bu durum ise satış sonrası bakım, onarım, temizlik ve güvenlik gibi bazı hizmetlerin yabancılara sağlanmasını onlar açısından önemli hale getirmektedir. Satış sonrası gayrimenkul yönetim hizmetleri olarak bilinen bu hizmetler çoğunlukla satım yapılan bölgelerdeki emlak acentaları ya da inşaat firmaları tarafından sağlanmakta, satılan gayrimenkul sayısı arttıkça bu hizmetlerin sağlanmasından elde edilen kazançların miktarı da büyümektedir. Kanımızca bu kazançların ilgili hizmetleri sağlayan şahıs veya firmaların Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi beyanlarında yer alıp almadığının vergi inceleme elemanlarınca dikkatli bir şekilde irdelenmesi, sistemde zaten varolan vergi kaçağının azaltılabilmesi açısından önemli bir adım olacaktır.

Ülkemizde, arsa ve arazilerde vergi değerini takdir komisyonları tespit etmektedir. Bu komisyon, tespitlerini arazinin bulunduğu mevkii, verimli olup olmaması, imarlı veya imarsız oluşu ve merkeze yakınlığı gibi kriterleri ele alarak gerçekleştirmektedir. Binalarda ise vergi değeri Maliye, Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit edilen metrekare maliyet bedeli ile piyasa bedeli, kira tutarları, bulunduğu bölgenin ekonomik kalkınmışlığı gibi kritelere göre belirlenmektedir. Takdir komisyonlarının tespit

ettikleri değerlerin; son zamanlarda medya organlarında rastlanan çeşitli haberlerde de yer aldığı üzere, ilgili taşınmazın gerçek değerinin çok altında olduğu ya da bölgeler itibariyle tutarsızlıklar arz ettiği herkesin katılacağı bir gerçektir. Şöyle ki, bina değerinin 200.000,00 YTL olduğu bir ilçede vergi değeri 5.000,00 YTL, 50.000,00 YTL olduğu bir ilçede ise 5.000,00 YTL' nin üzerinde bir değer tespit edilebilmektedir. Her şeyden önce bunun bir standarda bağlanması gerekmektedir. Aynı şekilde vergi değerinin normal alım satım (rayiç) değerinden çok düşük olması önemli bir vergi kaybına yol açmaktadır. Bunun yanında Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde vergi değerinin, mükellefiyetin başlangıç yılından itibaren bir önceki yıl değerinin yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağı hükmü, zaten oldukça düşük olarak tespit edilen değerin de zamanla enflasyon karşısında anlamsızlaşmasına neden olmaktadır. Bu çelişkilerin bir an önce giderilmesi ve taşınmazların değerlemesinde daha gerçekçi ve anlaşılabilir uygulamalara geçilmesi önem arz eden bir husustur. Bu şekilde devlet, sağlaması gereken vergi hasılatına ulaşamadıkça dolaylı vergilerin tüm vergi sistemimiz içerisindeki payı artmakta, vergi adaleti olumsuz etkilenmekte, belediyelerin gelirleri düşmekte ve böylece bölgesel kalkınmalar için gerekli finansman sağlanamamaktadır. Bu yüzden ilgili kanun maddelerinin birbirleriyle uyumlaştırılması ve bina ve arazilerin değerlemesinde alım satıma konu olan değerinin vergi matrahına esas alınması yönünde değiştirilmesi gerekmektedir.