



**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK
LİSANS
TEZİ**

**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN
VERGİLENDİRME KARŞISINDAKİ DURUMU**

GÖKHAN TOZOĞLU

**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI**

ARALIK 2015



**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN VERGİLENDİRME
KARŞISINDAKİ DURUMU**

Gökhan TOZOĞLU

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
VERGİ HUKUKU BİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

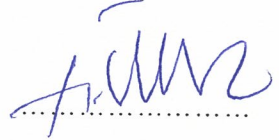
ARALIK 2015

Gökhan TOZOĞLU tarafından hazırlanan “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergilendirme Karşısındaki Durumu ” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile Gazi Üniversitesi Vergi Hukuku Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL

Maliye ABD, Gazi Üniversitesi

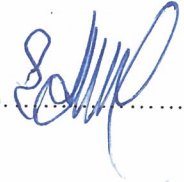
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~



Başkan : Prof. Dr. Şahin AKINCI

Medeni Hukuk ABD, Selçuk Üniversitesi

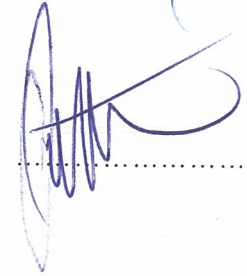
Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~



Üye : Prof. Dr. Serdar ALTINOK

Mali Hukuk ABD, Gazi Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~



Tez Savunma Tarihi: 04.12.2015

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.



Prof. Dr. Suna BAŞAK

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 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.

Gökhan TOZOĞLU
04.12.2015

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN VERGİLENDİRME
KARŞISINDAKİ DURUMU
(Yüksek Lisans Tezi)

Gökhan TOZOĞLU

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Aralık 2015

ÖZET

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi Türk Borçlar Kanunu'nda özel olarak düzenlenen bir sözleşme tipi değildir. Kanunda düzenlenmiş olan eser sözleşmesi ile taşınmaz satışı sözleşmesinin unsurlarını barındıran karma nitelikli bir sözleşmedir. Ülkemizde inşaat sektöründe yaygın olmasına karşın kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi, Türk vergi sisteminde birçok açıdan sorun yaratan konulardan bir tanesidir. Bu tip işlerde vergilemenin hangi esasa göre yapılacağı ile ilgili vergi kanunlarında özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi idaresinin bu işlerin vergilendirilmesi konusunda uygulanması gereken esasları tüm boyutlarıyla ortaya koyduğu kapsamlı ve tutarlı bir görüşü bulunmamaktadır. Bu da vergilendirilme sürecinde mükellefler ile vergi idaresi arasında uyuşmazlıklar yaşanmasına neden olmaktadır. Uyuşmazlıkların neticesinde mükellefler genellikle konuyu yargıya taşımaktadır. Danıştay'ın konuya ilişkin birçok içtihadı olmasına karşın tam bir içtihat birliğinden söz edilemez. Kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesinde birçok problem vardır. İşte bu çalışmanın amacı, bu problemleri tespit ederek çözümlerine katkı sunmaktır. Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin hukuki durumu incelenmiştir. İkinci bölümde bu sözleşmelerin vergilendirilmesi hususu değerlendirilmiştir. Son bölümde ise kat karşılığı inşaat işlerinde sözleşme taraflarının vergi kanunları karşısındaki durumları incelenmiş ve uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm önerileri sunulmuştur.

Bilim Kodu	: 501.2.082
Anahtar Kelimeler	: İnşaat, Sözleşme, Vergi, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi
Sayfa Adedi	: 127
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL

FLAT REMUNERATION CONSTRUCTION CONTRACT'S AGAINST
TAXATION STATUS

(M. Sc. Thesis)

Gökhan TOZOĞLU

GAZİ UNIVERSITY

GRADUATE SCHOOL OF EDUCATIONAL SCIENCES

December 2015

ABSTRACT

Flat remuneration construction contract is not type a contract specifically regulated in the Code of Obligations. It is a mixed contract which includes elements from Freeland Contract and Real Estate Sales Contract, which are regulated in the Code of Obligations. Although it is very common in Turkish Building sector, Taxation of flat remuneration construction is one of subjects that create many problems Turkish Tax System. There is not any particular legal regulation for these works related with how taxation will be made. Finance Administration does not also have an extensive and consistent opinion in terms of declaration, which introduces principles for taxation of these Works in an across the board way. Therefore conflict appears between taxpayers and taxadministration during the taxation of these things. Result of this conflict taxpayers generally reach to judicial authorities. Even though the Council of State has a lot of caselaw in this matter, it can not be said completely unity of caselaw. Consequently, there are many problematic matters at taxation of flat remuneration construction works. The purpose of this study is to contribute to solutions to these irritations showing. Our study comprises of three parts. In first part, legal status of flat remuneration construction contracts is explicated. In these condpart of our study, taxation matter of these Works is explicated. Problems which faced in practice and our personel opinions and suggestions about solution of these problems are specified in last part.

Science Code : 501.2.082

Key Words : Construction, Contrat, Tax Value Added Tax, Income Tax

Page Number : 127

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

TEŞEKKÜR

Tez çalışmam sırasında yardım ve katkılarıyla beni yönlendiren danışmanım Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL'a, hem lisans hem de lisansüstü eğitimim sırasında bilgi ve tecrübelerinden fazlasıyla istifade ettiğim Prof. Dr. Şahin AKINCI'ya, tez çalışmalarım sırasında fikirleriyle destek veren Dr. Agâh Kürşat KARAUZ'a, yüksek lisans eğitimim süresince şahsım için fedakârlık gösteren değerli meslektaşım ve mesai arkadaşım Avukat Caner ÇOBAN'a, tez çalışmam sırasında bana sürekli destek olan, güç veren ve hep yanımda olan sevgili eşim Selin TOZOĞLU'na, tüm eğitim hayatım boyunca dua ve desteklerini üzerimden hiç eksik etmeyen sevgili annem Fatmana TOZOĞLU ve sevgili babam Abdurrahman TOZOĞLU'na sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR.....	xiii
1. GİRİŞ	1
2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ	3
2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tanımı ve Unsurları	3
2.1.1. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin tanımı	3
2.1.2. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin unsurları	4
2.1.2.1. Taraflar arasında anlaşma	4
2.1.2.2. Arsa sahibinin arsa payını devir borcu altına girmesi.....	4
2.1.2.3. Yüklenicinin belirlenen bağımsız bölümleri teslim borcu altına girmesi	5
2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği	5
2.2.1. Tam iki taraflı sözleşme olması	7
2.2.2. Karma sözleşme olması.....	7
2.2.3. Geçici - sürekli karmaşığı bir borç ilişkisi olması	8
2.2.4. Resmi şekle tabi olması	9
2.2.5. Rızai bir sözleşme olması	10
2.2.6. Tapu kütüğüne şerh edilebilmesi	10
2.3. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin benzer sözleşmelerden farkları	11
2.3.1. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin hizmet sözleşmesinden farkları	11
2.3.2. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin vekâlet sözleşmesinden farkları	14
2.3.3. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin satış sözleşmesinden farkı	15

Sayfa

2.3.4. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin eser sözleşmesinden farkları.....	16
2.4. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Türleri.....	17
2.4.1. Arsanın tamamının veya belli arsa paylarının yükleniciye devredilmesi	18
2.4.2. Arsa paylarının inşaatın ulaştığı seviyeye göre kısım kısım teslim edilmesi	19
2.4.3. Arsa sahibinin arsa paylarının satışını vaat etmesi yüklenicinin de arsa üzerine inşaat yapmayı taahhüt etmesi	20
2.5. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Şekli ve Şekle Aykırılığın Sonuçları	20
2.5.1. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin şekli	20
2.5.2. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde şekle aykırılığın sonuçları.....	21
2.5.3. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde şekle aykırılığın ileri sürülemeyeceği durumlar	22
2.6. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Tarafların Borçları	23
2.6.1. Yüklenicinin borçları	23
2.6.1.1. İnşaatı sadakat ve özenle yapma borcu	23
2.6.1.2. İnşaatı bizzat yapma veya kendi yönetimi altında yaptırma borcu .	26
2.6.1.3. İnşaata zamanında başlama ve bitirme borcu	27
2.6.1.4. İnşaatı sözleşmeye uygun teslim borcu	28
2.6.1.5. Ayıba karşı tekeffül borcu	29
2.6.2. Arsa sahibinin borçları	31
2.6.2.1. Arsa payını devir borcu	31
2.6.2.2. İnşaatın yapılması için kendisine düşen yükümlülükleri yerine getirme borcu	32
2.7. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi	33
2.7.1. Sözleşmenin ifası ile sona ermesi.....	33
2.7.2. İfanın imkansızlaşması ile sona ermesi	33
2.7.2.1. Eserin telef olması	33

Sayfa

2.7.2.2. Arsa sahibi yüzünden ifanın imkânsızlaşması	34
2.7.2.3. Yüklenici yüzünden ifanın imkânsızlaşması.....	35
2.7.3. Arsa sahibinin tam tazminat ödeyerek sözleşmeden dönmesi ile sona ermesi.....	37
2.7.4. Temerrüt sebebiyle karşı tarafın sözleşmeyi sözleşmeden dönmesi ile sona ermesi	37
2.7.5. Karşılıklı anlaşma ile sona ermesi.....	38
3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN VERGİLENDİRME KARŞISINDAKİ DURUMU	39
3.1. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesine Vergi İdaresi ve Danıştay'ın Bakışı	39
3.2. Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu	41
3.2.1. Genel olarak gelir vergisi.....	41
3.2.1.1. Gelirin konusu	41
3.2.1.2. Gelirin özellikleri.....	42
3.2.2. Arsa sahibinin gelir vergisi karşısındaki durumu	43
3.2.2.1. Arsa sahibinin arsa payını yükleniciye devrinden doğan gelir vergisi yükümlülüğü.....	43
3.2.2.1.1. Arsa sahibinin kazancının niteliği.....	43
3.2.2.1.2. Arsa sahibi açısından vergiyi doğuran olay	45
3.2.2.1.3. Arsa sahibi açısından verginin matrahı.....	47
3.2.2.1.4. Arsa payının devrinden elde edilen kazancın vergi dışı kaldığı haller	48
3.2.2.2. Arsa sahibinin katların satışı sonucunda doğan gelir vergisi yükümlülüğü	52
3.2.2.2.1. Arsa sahibinin aldığı katların yeni bir iktisap olup olmadığı	53
3.2.2.2.2. Arsa sahibinin kazancının niteliği.....	56
3.2.2.2.3 Arsa sahibi açısından vergiyi doğuran olay	61
3.2.2.2.4. Arsa sahibi açısından verginin matrahı.....	61

Sayfa

3.2.2.3. Sözleşmede kararlaştırılan cezai şart ve gecikme tazminatının durumu.....	63
3.2.3. Yüklenicinin gelir vergisi karşısındaki durumu.....	64
3.2.3.1. Yüklenicinin arsa sahibine teslim ettiği katlar açısından vergi yükümlülüğü	64
3.2.3.1.1. Yüklenicinin kazancının niteliği	64
3.2.3.1.2. Yüklenici açısından vergiyi doğuran olay.....	65
3.2.3.1.3. Yüklenici açısından verginin matrahı	66
3.2.3.2. Yüklenicinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerden dolayı gelir vergisi yükümlülüğü	67
3.2.3.2.1. Yüklenicinin kazancının niteliği	68
3.2.3.2.2. Yüklenici açısından vergiyi doğuran olay.....	68
3.2.3.2.3. Yüklenici açısından verginin matrahı	69
3.3. Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu	70
3.3.1. Genel olarak kurumlar vergisi	70
3.3.2. Kurumlar vergisinin kapsamı ve mükellefleri	71
3.3.2.1 Sermaye şirketleri	71
3.3.2.2. Kooperatifler	71
3.3.2.3. İktisadi kamu kuruluşları	72
3.3.2.4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler	72
3.3.2.5. İş ortaklıkları	72
3.3.3. Arsa sahibinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu	73
3.3.4. Yüklenicinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu	75
3.4. Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu.....	76
3.4.1. Genel olarak katma değer vergisi	76
3.4.1.1. Katma değer vergisinin konusu.....	76
3.4.1.2. Katma değer vergisini doğuran olay	77

Sayfa

3.4.1.3. Katma değer vergisinin matrahı	78
3.4.2. Arsa sahibinin katma değer vergisi karşısındaki durumu	79
3.4.2.1. Arsa sahibinin arsayı tesliminde KDV yükümlülüğü	79
3.4.2.2. Arsa sahibi açısından KDV'yi doğuran olay	83
3.4.2.3. Arsa sahibi açısından KDV'nin matrahı	85
3.4.3. Yüklenicinin katma değer vergisi karşısındaki durumu	87
3.4.3.1. Yüklenicinin arsa sahibine teslim ettiği katlar bakımından KDV yükümlülüğü	87
3.4.3.1.1. Yüklenici açısından KDV'yi doğuran olay	88
3.4.3.1.2. Yüklenici açısından KDV'nin matrahı.....	89
3.4.3.2. Yüklenicinin uhdesinde kalan katlar bakımından KDV yükümlülüğü	90
3.4.3.2.1. Yüklenici açısından KDV'yi doğuran olay	90
3.4.3.2.2. Yüklenici açısından KDV'nin matrahı.....	90
3.5. Tarafların Diğer Vergi ve Harçlar Karşısındaki Durumu	90
3.5.1. Emlâk vergisi açısından tarafların yükümlülükleri	90
3.5.2. Damga vergisi açısından tarafların yükümlülükleri.....	92
3.5.3. Harçlar açısından tarafların yükümlülükleri	94
3.5.3.1. Noter harcı açısından	94
3.5.3.2. Tapu harcı açısından	96
3.5.3.3. Belediyeye ödenen harçlar açısından	97
3.5.3.4. Kentsel dönüşüm kapsamında yapılan binaların vergi ve harçlar karşısındaki durumu.....	99
4. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE TARAFLARIN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	101
4.1. Arsa Sahibinin Vergi Yükümlülüğünün Değerlendirilmesi	101
4.1.1. Gerçekleştirilen işlemin niteliği	101

Sayfa

4.1.2. Arsa sahibinin gelir ve kurumlar vergisine tabi kazancının tutarı.....	105
4.1.3. Arsa devir kazancının elde edildiği tarih.....	107
4.1.4. Arsa sahibinin KDV açısından durumu	109
4.1.5. Arsa sahibinin yükleniciden teslim aldığı bağımsız bölümlerin satışından elde ettiği kazanç.....	111
4.2. Yüklenicinin Vergi Yükümlülüğünün Değerlendirilmesi	112
4.2.1. Yüklenici tarafından gerçekleştirilen işlemin niteliği	113
4.2.2. Yüklenicinin gelir ve kurumlar vergisine tabi kazancının tutarı	114
4.2.3. Bağımsız bölümlerin inşa hizmeti kapsamında gelirin elde edildiği tarih	114
4.2.4. Yüklenicinin KDV açısından durumu	115
4.3. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Belge Düzeni	119
4.3.1. Genel Olarak.....	119
4.3.2. Arsa sahibi açısından.....	119
4.3.2.1. Arsa sahibinin gerçek kişi olması durumu.....	119
4.3.2.2. Arsa sahibinin işletme ya da kooperatif olması durumu	120
4.3.3. Yüklenici açısından	120
5. SONUÇ.....	121
KAYNAKÇA.....	123
ÖZGEÇMİŞ.....	127

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar

Açıklamalar

a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
AÜHFD	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
BGK	Büyük Genel Kurul
C.	Cilt
D.	Daire
Dan.	Danıştay
DVDDK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	Esas
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HD	Hukuk Dairesi
HK	Harçlar Kanunu
K.	Kanun
Kr.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
M.B.	Maliye Bakanlığı
MK	Medeni Kanun
md.	Madde
RG	Resmi Gazete
S.	Sayı
s.	Sayfa
T.	Tarih
TBK	Türk Borçlar Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
vd.	Ve Devamı
VDB	Vergi Dairesi Başkanlığı
Yarg.	Yargıtay

1. GİRİŞ

Ülkemizde nüfusun hızla artması ve özellikle köyden şehre göçün yaygınlaşması sebebiyle, şehir nüfusunun giderek kalabalıklaştığı, böylelikle büyük şehirlerde konut ihtiyacının da nüfusa paralel olarak arttığı görülmektedir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak, yeterli oranda arsa üretilemediğinden kent içerisindeki mevcut arsalar daha da değerlenmekte, yükleniciler ise inşaat yapmak için arsa temininde zorlanmaktadır.

Özellikle daire ya da işyeri fiyatının yüksek olduğu bölgelerde arsa sahibi olanlar ise arsalarının üzerine inşaat yapabilecek mali güçten yoksundurlar. İşte kat karşılığı inşaat sözleşmesi, arsaya nakden bir bedel ödemeksizin inşaat yapmak isteyen yüklenici ile arsası üzerine inşaat yapacak mali güce sahip olmayan arsa sahibini bir araya getiren bir sözleşmedir. Böylelikle arsa sahibi, arsa üzerine yüklenici tarafından yapılacak inşaatın kendisine teslim edilecek dairelere para vermek yerine arsasının bir kısmını veya tamamını yüklenici üzerine devretmekte, yüklenici de kendisine devredilen yahut devredilecek olan arsa karşılığında bağımsız bölümler inşa etmeyi taahhüt etmektedir. Dolayısıyla arsa sahibi, yükleniciye arsasını devredip daha iyi değerlendirip, para ödemeksizin belirli sayıda bağımsız bölüme sahip olmaktadır. Yüklenici ise üzerine inşaat yapmak istediği arsa için peşin bir ödeme yapmak yerine yapılacak inşaatın belirli bağımsız bölümleri devretmeyi taahhüt ederek finansman sorununu çözmektedir. Bu sözleşme ile arsa sahibi arsasını, yüklenici ise ekonomik gücünü en iyi biçimde değerlendirmektedir.

Çalışmamızda, kat karşılığı inşaat yapımı işlerinde tarafların vergi yükümlülükleri ele alınmakla birlikte, sözleşmenin hem ülkemizde hem de çağdaş ülke mevzuatlarında açıkça yer bulmaması sebebiyle hukuki niteliği üzerinde de ayrıntılı olarak durulmuştur. Konuyu hukuki boyutları ve tarafların vergi yükümlülükleri kapsamında ayrıntılı olarak ortaya koyan eser sayısının azlığı da gözetilerek sözleşmenin hukuki boyutu incelenirken akademik çalışmalardan, makalelerden ve yargı kararlarından da yararlanılmıştır.

Sözleşme taraflarının vergi yükümlölükleri değerdendirilirken de vergi hukukunun genel kaynaklarının yanı sıra konuya ilişkin yapılmış akademik çalışmalardan, Danıştay kararlarından, makalelerden ve vergi idaresinin konuya ilişkin tebliğ ve muktezalarından yararlanılarak konu detaylı olarak irdelenmiştir.

Çalışmamızın amacı kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde sözleşme taraflarının vergi yükümlölüklerini ve vergi kanunları karşısındaki durumlarını tam olarak tespit etmek olduğundan çalışmamızın ilk kısmında kat karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliğini tam olarak tespit etmeye çalışacağız. Çünkü sözleşmenin niteliği sözleşme taraflarının vergi yükümlölüklerini de doğrudan etkilemektedir.

Çalışmamızda ilk olarak kat karşılığı inşaat sözleşmesinde tarafların vergi kanunları karşısındaki durumları ile vergi yükümlölükleri değerdendirilmiştir. Vergi mevzuatının kapsamlı oluşu da nazara alınarak çalışmamızda ağırlıkla sözleşme taraflarının gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yükümlölükleri üzerinde durulmuş emlak vergisi ve diğer harçlar ile ilgili olarak da kısa değerdendirmeler yapılmıştır. Bu çerçevede arsa sahibinin arsasını yükleniciye devretmesi, yüklenicinin de taahhüt ettiği bağımsız bölümleri inşa ederek arsa sahibine teslim etmesi durumunda tarafların vergi yükümlölükleri ayrı ayrı değerdendirilmiştir. Arsa sahibinin kendisine teslim edilen bağımsız bölümleri devretmek istemesi durumunda taraflarının vergi yükümlölükleri üzerinde de ayrıntılı olarak durulmuştur.

Konu ile ilgili olarak vergi idaresi ile Danıştay arasında görüş farklılığı olduğundan konu ele alınırken bu farklılıklara da yer verilmiş, doktrinde yaygın olan görüşler ile birlikte farklı görüşlere de yer verilerek konu daha da zenginleştirilmeye çalışılmıştır.

2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

2.1. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tanımı ve Unsurları

2.1.1. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin tanımı

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin üzerinde birleşilmiş bir tanımı olmamakla birlikte bu sözleşme “yüklenicinin arsa sahibine karşı arsa üzerinde bağımsız bölümlerden oluşan bir ana yapı inşa etme, arsa sahibinin ise karşılık olarak arsadaki mülkiyetinin belirli bir payını veya meydana getirilecek ana yapıdaki bağımsız bölümlerden bir kısmının mülkiyetini yükleniciye devir borcu altına girdiği”¹ bir sözleşme türü olarak tanımlanmaktadır.

Bir başka tanıma göre ise kat karşılığı inşaat sözleşmesi, bir tarafın (yüklenici), diğer tarafın (arsa sahibi) arsası üzerinde ve arsadaki belli payların mülkiyetine karşılık bağımsız bölümler inşa etmek suretiyle bütünlük arzeden bir bina yapma borcu altına girmesi ve bunlar arasında bu hususları konu edinen bir anlaşmadır².

Sözleşme ile ilgili diğer bir tanımda ise kat karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa sahibinin arsasının belirli paylarının mülkiyetini yüklenicinin arsa üzerine inşa edeceği binanın belirlenen bağımsız bölümlerinin teslimi karşılığında, yükleniciye devretmeyi taahhüt etmesidir³.

Sözleşmeye doktrin ve uygulamada “Arsa Payı Karşılığı Kat Yapım Sözleşmesi”, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi”, “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi”, “Gayrimenkul Satış Vaadi ve İnşaat Sözleşmesi”; veya “Gayrimenkul Satış Vaadi Karşılığı İnşaat Sözleşmesi” de denilmektedir.⁴ Biz bu çalışmada en yaygın bilinen ismi olan “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi” kavramını kullanmayı uygun bulduk.

Bu sözleşme ile yüklenici, sözleşme konusu arsa üzerinde, bağımsız bölümlerden oluşan bir yapı inşa ederek teslim etmeyi taahhüt eder. Arsa sahibi

¹ Gümü, M.A.(2012). *Borçlar Hukuku Özel Hükümler*.(2. Bası).İstanbul: Vedat Kitapçılık,(2). s. 107

² Yavuz, C.(2009) *Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler*. (8. Baskı). İstanbul: Beta Yayınevi,s. 555

³ Erman, H.(2010), *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*,(3. Baskı). İstanbul: Der Yayınları, İstanbul, s.1

⁴ Sütçü, N.(2013). *Uygulamada ve Teoride Tüm Yönleriyle Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi*. (3.Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları,(1),s. 25

de kendisine devredilecek bağımsız bölümler karşılığında, kararlaştırılan arsa payını yükleniciye devretme borcu altına girer⁵.

2.1.2. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin unsurları

Yukarıda verilen tanımlardan hareket edilmek suretiyle kat karşılığı inşaat sözleşmesinin unsurları şu şekilde ifade edilebilir.

2.1.2.1. Taraflar arasında anlaşma

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi ile yüklenici olmak üzere iki taraf vardır. Sözleşmenin tarafları gerçek kişi veya kişiler olabilecekleri gibi tüzel kişi, tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıkları da olabilir⁶. Sözleşme ile yüklenici, arsa sahibine karşı üzerinde ileride iskân ruhsatı alınmış bağımsız bölümler inşa etmeyi taahhüt etmektedir. Sözleşmenin kurulabilmesi için sözleşme konusu ve şartlarında taraf iradelerinin birleşmesi gerekir.⁷

Taraf iradelerinin sözleşmenin esaslı noktalarında uyushmuş olması yeterlidir. Taraflar sözleşmenin esaslı noktalarında uyushmuş olmalarına rağmen, ileride yan noktalar hakkında uyushmazlığa düştükleri takdirde bunlar hâkim tarafından işin niteliğine göre belirlenir. Bu konudaki uyushmazlıkların çözümünde TBK'nın 19. maddesinde belirtilen genel kural uyarınca taraf iradelerinin amaçladıkları sonuca göre yorum yapılır⁸.

2.1.2.2. Arsa sahibinin arsa payını devir borcu altına girmesi

Yüklenicinin sözleşme ile kendisine yüklenilen edimi yerine getirmesinin karşılığı olarak, arsa sahibinin kendisine verilecek bağımsız bölümlere isabet eden arsa payını kendi üzerinde bırakarak diğer payları devretmesi bu sözleşmenin bir

⁵ Yücel, Ö. (2013) *Yargıtay Kararı Işığında Geçersiz veya Feshedilmiş Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi İlişkisinde Haksız Yapı Hükümlerinin Uygulanabilirliği*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S.62, s.540

⁶ Akdaş, H. (2010) *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri ve Sözleşme Taraflarının Vergi Yükümlülükleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.7

⁷ Yavuz (2009), a.g.e., s.557

⁸ Erman (2010), a.g.e., s.3

unsurunu oluşturmaktadır⁹. Bu kapsamda devredilecek arsa payının sözleşmede belirtilen ve tarafların üzerinde anlaştıkları amacın gerçekleşmesine hukuken ve fiilen elverişli bulunması yeterlidir. Arsanın tapulu olması şart değildir. Tapusuz arazinin devri ise zilyetliğin devri ile gerçekleşecektir¹⁰. Ayrıca arsa sahibi bir veya birden fazla kişi olabileceği gibi, gerçek ya da tüzel kişi¹¹ de olabilir¹².

2.1.2.3. Yüklenicinin belirlenen bağımsız bölümleri teslim borcu altına girmesi

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yüklenici inşaatı tamamlayıp kararlaştırılan bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etme borcu altındadır¹³. İşte bu sözleşmede esas itibarıyla yüklenicinin, kendisine verilecek olan arsa payına karşılık bu arsa üzerinde bina inşa etmek ve bağımsız bölümlerden arsa sahibine ait olanları teslim etme şeklindeki edimleri borçlanması söz konusu olmaktadır¹⁴. Burada yüklenici sadece arsa sahibine ait olacak daireleri tamamlamak ve teslim etmekle borcunu yerine getirmiş olmaz. İnşaatı bütünüyle tamamlaması gerekir. Çünkü sözleşme ile amaçlanan binanın tamamlanarak kat mülkiyetine çevrilmesi ve herkesin kendisine ait olacak dairelere ve ortak kullanım alanlarına sahip olmasıdır¹⁵.

2.2. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği

Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenen iş görme sözleşmelerinden olan¹⁶ kat karşılığı inşaat sözleşmesi kanunda özel bir düzenlemeye tabi tutulmamış, genel niteliği itibarıyla eser sözleşmesinin hukuki niteliğine benzerlik gösteren isimsiz bir

⁹ Yavuz, (2009), a.g.e., s.556

¹⁰ Akdaş,(2010) a.g.e., s.12

¹¹ İnternet: "... Keza, davalı-arsa sahipleri ile A. Konut A.Ş. kar elde etmek maksadıyla birlikte faaliyette bulundukları anlaşılmaktadır. Yukarıda da değinildiği gibi, davalı-arsa malikleri kendilerine ait taşınmazı şirkete tahsis etmiş, şirket ise söz konusu taşınmaz üzerinde inşaat yaparak elde ettiği karı davalı-arsa malikleri ile paylaşmayı taahhüt etmiştir. Bu itibarla davalı-arsa maliklerinin A. Konut A.Ş. ile kar elde etmek amacıyla ortak bir girişimde bulundukları anlaşılmaktadır." Yarg. HGK, Kr.T.24.04.2013 E.2012/13-798 , Kr. 2013/568, Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 11.01.2015 tarihinde alınmıştır.

¹² Erman, (2010) a.g.e., s.2

¹³ Karaman, Ş., (2009) *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.3

¹⁴ Yavuz, (2009) a.g.e., s.557

¹⁵ Erman, (2010) a.g.e., s.3

¹⁶ Yılmaz, K., (2008), *Yüklenici ile Alıcı Arasında Yapılan Arsa Payının Devrine İlişkin Satım Sözleşmesi Şekli ve Hükümleri*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, s. 5

sözleşmedir¹⁷. Ancak isimsiz sözleşmeler, bileşik, karma ve kendisine özgü yapısı olan sözleşmeler olarak gruplandırılmaktadır. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi bir bileşik sözleşme değildir. Öyle ki bileşik sözleşmelerde taşınmaz satışı ve eser sözleşmesi olarak iki tipik sözleşmenin unsurları bulunmakta ise de bu iki sözleşme bağımsızlıklarını koruyamamaktadır. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi kendisine özgü yapısı olan (sui generis) bir sözleşme de değildir¹⁸. Çünkü bu tür sözleşmelerde, bu tipe dahil sözleşmenin unsurları kanunlarla düzenlenen sözleşmede yer almamaktadır. Oysa ki kat karşılığı inşaat sözleşmesi esas itibarıyla eser sözleşmesinin unsurlarını taşımakta ve ücret yerine arsa payının devri bu sözleşmeyi kendisine özgü yapısı olan sözleşmelerden uzaklaştırmaktadır¹⁹.

Doktrinde bu sözleşme kapsamında arsa sahibi ile yüklenicinin zımni bir irade ile “adi şirket” kurduklarına ilişkin görüşler de mevcuttur²⁰.

Sözleşmeye uygulanacak hükümlerin tespit edilebilmesi için bu sözleşmenin hukuki niteliğinin aydınlatılması şarttır. Bu sebeple kat karşılığı inşaat sözleşmesinin hukukî niteliği ayrıntılı olarak incelenmiştir.

¹⁷ Yıldırım, S. H., (2010). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.10

¹⁸ İnternet: “...Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, Borçlar Kanunu'nun 355. maddesi hükmünde tanımlanan eser sözleşmesinin bir türü olup, karşılıklı haklar ve borçlar içeren iki yanlı sözleşmelerdendir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, tapulu taşınmaz ya da taşınmaz payının temlikini içerdiğinden Borçlar Kanunu'nun 213, Noterlik Kanunu'nun 60, Tapu Kanunu'nun 26 ve Türk Medeni Kanunu'nun 706. maddesi hükümleri gereğince, zorunlu şekil koşuluna bağlı olup; geçerli olması, kural olarak resmi şekilde düzenlenmiş bulunmasına bağlıdır. İstisna hallerinin gerçekleşmesi durumunda ise, Türk Medeni Kanunu'nun 2. maddesi gereğince zorunlu şekil koşuluna uygun şekilde yapılmayan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, tarafları bağlayıcı olabilir. Ancak, yanlar arasındaki adi yazılı sözleşmenin, tarafları bağlayıcı olmadığı anlaşılmaktadır.

Geçersiz ve bağlayıcı olmayan sözleşme gereğince, sözleşmenin tarafları, Borçlar Kanunu'nun 61 ve izleyen maddeleri hükümleri uyarınca ve haksız iktisap kuralları gereğince, karşılıklı olarak verdiklerini geri isteyebilecekleri gibi; karşı tarafın malvarlığında sebepsiz olarak sağladığı artışların karşılığında talep edebilir...” Yarg. 15. HD. E.2007/3717, Kr. 2008/3411, Kr.T. 27.05.2008, Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 10.01.2015 tarihinde alınmıştır.

¹⁹ Yavuz, (2009) a.g.e., s.558

²⁰ İnternet: Arslan, E., (2007), *Arsa Karşılığı Kat Yapım Sözleşmelerinin Mahiyeti ve İçeriğinin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu*, Web: <http://www.vergidunyasi.com>, adresinden 05.05.2015 tarihinde alınmıştır.

2.2.1. Tam iki taraflı sözleşme olması

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yüklenicinin inşaat yapma borcunun karşılığında, arsa sahibi de arsa paylarını devir borcu altına girmekte ve karşılıklı borç ve alacak ilişkisi doğmaktadır²¹. Bu nedenle Türk Borçlar Kanunu'nun karşılıklı borç yükleyen sözleşmelere ilişkin hükümleri bu sözleşme türüne de uygulanır²².

2.2.2. Karma sözleşme olması

Sözleşme serbestisinin doğal bir sonucu olarak meydana gelen karma sözleşmeler, kanunda düzenlenmiş çeşitli sözleşme tiplerine ilişkin unsurların bir araya getirilmesi ile kurulur²³. Bu sözleşme tipleri kanunun çeşitli sözleşme tiplerinde öngördüğü unsurların kanunun öngörmediği bir şekilde biraraya gelerek varlık kazanmakta ise bunlara karma sözleşme adı verilmektedir²⁴. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi de saf haliyle eser ve taşınmaz satışı sözleşmesine ait iki farklı unsurun, kanunun öngörmediği bir şekilde bir araya getirilmesi ile oluşan karma bir sözleşme türüdür²⁵. Burada arsa sahibinin borcu, taşınmaz satışının bir unsuru olan mülkiyeti geçirmektir. Yüklenicinin borcu ise eser sözleşmesinin bir unsuru olan eser yapma ve yapılan bağımsız bölümü arsa sahibine devretmektir²⁶. Bu iki borç mübadele ilişkisi içerisinde bulunmaktadır, yani kanunla düzenlenmiş iki sözleşme tipine ait edimler, kanunun öngörmediği bir tarzda mübadele ilişkisi içerisinde olmaktadır. Bu nedenle kat karşılığı inşaat sözleşmesi çifte tipli karma sözleşme niteliğindedir²⁷.

²¹ İnternet: "... Her iki dava aynı inşaat sözleşmesinden kaynaklanmakta olup karşılıklı edimleri içeren bu sözleşmeden dolayı her iki taraf karşılıklı olarak birbirlerinden edimlerinin ifasını istemişlerdir. Bu nedenle bir tarafın edimi diğer tarafın alacağını oluşturduğundan, her iki davanın birlikte görülüp hükme bağlanması edim ve karşı edim ilişkisinin zorunlu bir sonucudur..." Yarg. 15. HD. Kr. T.14.02.1994, E.1993/5253 Kr.1994/764, Web:<http://www.sinerjimezuat.com.tr> adresinden 05.10.2015 tarihinde alınmıştır.

²² Sütçü, (2013), a.g.e., s. 32

²³ Coşkun, G.(2010). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Hak Kazanan Üçüncü Kişinin Hukuki Durumu*. (1. Baskı) Ankara: Yetkin Yayınları, s.26

²⁴ Kayıhan, Ş. (2010) *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. (2. Baskı). Akara: Seçkin Yayıncılık, 88

²⁵ Gümüüş, (2012), a.g.e., s.107

²⁶ Yavuz, a.g.e., s.558

²⁷ Remzi, M., Aydın, S. (2013). *Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, İstanbul: İkinci Sayfa Yayınları. s.269

2.2.3. Geçici sürekli karmaşığı borç ilişkisi olması

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin ani ya da sürekli borç ilişkisi meydana getirdiğı hususu tartışmalıdır. Ani edimli borç ilişkilerinde edimin ifası ile borcun sona ermesi aynı anda gerçekleşmektedir. Sürekli borç ilişkilerinde ise bütünlük gösteren sonucun meydana gelmesinden önce de edimler bir zaman içinde ve bölümler halinde yerine getirilmektedir²⁸.

Sözleşmenin tıpkı eser sözleşmesi gibi ani edimli olduğunu kabul eden görüşler²⁹ olduğu gibi sürekli borç ilişkisi olduğunu savunan görüşler de mevcuttur³⁰. Bu görüşe göre sözleşme kapsamında bina meydana getirilirken yüklenicinin uzun süreyi gerektiren faaliyetlerini edimin dışında saymak ve hazırlayıcı faaliyetler olarak görmek doğru değildir. Kanaatimizce sözleşme kural olarak ani edimlidir. Yargıtay ise kat karşılığı inşaat sözleşmesinin geçici sürekli karmaşığı bir borç ilişkisi olduğu görüşünü³¹ savunmaktadır. Konuya ilişkin tartışmanın önemi, teslim zamanı gelmesine rağmen yüklenicinin bağımsız bölümlerin büyük kısmını tamamlamasına rağmen tamamını teslim edememesi sebebiyle temerrüde düşmesinde kendisini göstermektedir. Bu durumda arsa sahibi sözleşmeyi sona erdirdiğı takdirde, sözleşmenin geçmişe mi, ileriye mi etkili olarak ortadan kalkacağı hususu tartışmalıdır³².

Sözleşmenin ani edimli olarak nitelendirilmesi durumunda, sözleşme geçmişe etkili olarak ortadan kalkar ve bunun neticesinde de yüklenici o zamana kadar yapmış olduğu işin ve kullandığı malzemelerin karşılığını sebepsiz zenginleşme hükümleri çerçevesinde arsa sahibinden isteyebilir. Buna karşın sözleşme sürekli borç ilişkisi kuralları çerçevesinde değerlendirildiğinde arsa

²⁸ Karaman, (2009), a.g.e., s.5

²⁹ Yavuz, (2009), a.g.e., s.559

³⁰ Erman, (2010), a.g.e., s.9

³¹ İnternet: “Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu’nun 21.1.1984 gün ve 3/1 sayılı kararında da belirtildiğı gibi, arsa payı karşılığı kat yapım sözleşmeleri geçici-sürekli karmaşığı özellik taşırlar. Dairemizin uygulaması da öteden beri bu yoldadır. Arsa sahibi yönünden ifa ancak son edim olan teslimle gerçekleşmiş olsa dahi, yüklenici bakımından edim yükümü uzun bir süreye yayılmıştır. Bu süre boyunca sözleşmenin konusu ve ortak amaç olan eserin ortaya çıkması için yanların karşılıklı anlayış içinde bulunması, dürüstlük kuralına uygun biçimde davranmaları esastır.”Yarg. 15. HD., Kr. T. 30.05.1994, E.93-5125/3380, Web:<http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 08.08.2014 tarihinde alınmıştır.

³² Coşkun, (2010), a.g.e., s.27

sahibinin sözleşmeyi sona erdirmesi ileriye etkili olarak sonuç doğurmakta ve yerine getirilmiş kısım varlığını korumaktadır³³.

2.2.4. Resmi şekle tabi olması

Sözleşmenin konusu, taşınmaz mülkiyetinin devri veya devrinin vaat edilmesi olduğundan, şekil unsuru önem taşımaktadır. İnşa edilecek bağımsız bölümlerin karşılığı olan arsa payları tapu ile yükleniciye devredilmişse, şekil ile ilgili olarak fazla bir sorun bulunmamaktadır. Ancak arsa üzerinde kat irtifakı kurulamamış veya kurulmuş olmasına karşın bağımsız bölümler yükleniciye devredilmemiş ve inşaatın yapımına karşılık devredileceği şartına bağlanmış ise şekil konusu önem taşımaktadır³⁴.

Taşınmaz satışı resmi şekilde yapılmadıkça geçerli olmayacağından kat karşılığı inşaat sözleşmesinin de resmi şekilde yapılması gerekmektedir³⁵. Resmi ve düzenleme biçiminde yapılmayan kat karşılığı inşaat sözleşmesi kural olarak geçerli olmaz³⁶.

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri uygulamada düzenleme şeklinde satış vaadi ve arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi olarak noterde düzenlenmektedir. Sözleşmenin şekil yönünden geçerli kabul edilebilmesi için mutlaka noter huzurunda ve noter tarafından düzenleme şeklinde yapılması gerekir. Aksi halde sözleşme şeklen geçersizdir.

Resmi şekilde düzenlenmesi gereken kat karşılığı inşaat sözleşmesinde sonradan esaslı değişiklikler yapılması, ortadan kaldırılması ve taraflara ek yükümlülükler getirilmesi durumunda yapılacak değişikliğin yine resmi şekle uygun olarak yapılması şartı aranır³⁷.

³³ Erman, (2010), a.g.e., s.9

³⁴ Yavuz, (2009) a.g.e., s.563

³⁵ Akdaş, (2010) a.g.e., s.18

³⁶ Yılmaz, (2008 a.g.e., s.29

³⁷ Altaş, H. (1998).*Şekle Aykırılığın Olumsuz Sonuçlarının Düzeltilmesi*. Ankara: Yetkin Yayınları. s.82

2.2.5. Rızaî bir sözleşme olması

Her sözleşmede olduğu gibi kat karşılığı inşaat sözleşmesi rızaî bir sözleşmedir. Çünkü tarafları birbirleriyle sözleşme yapmaları için mecbur kılan bir durum yoktur. Sözleşmenin geçerli olabilmesi için tarafların karşılıklı olarak bu yönde bir sözleşme yapmayı istemeleri şarttır. Arsa sahibi ile yüklenicinin karşılıklı ve birbirlerine uygun rızalarını beyan etmeleri gerekmektedir. Bu sözleşmede tarafların borçlandıkları ana edimlerin belirli veya belirlenebilir olması gerekir. Aksi halde sözleşmenin kurulabilmesi için gerekli olan esaslı unsurlar üzerinde bir anlaşma olmadığından sözleşme kurulmuş sayılmayacaktır³⁸.

Günümüzde borç ilişkisinin oluşumu, maddi bir fiilin yani teslim olgusunun varlığı gerekmeksizin tarafların karşılıklı ve birbirine uygun iradelerini beyan etmelerine dayanmaktadır. Bu nedenle kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin de bünyesinde yer alan eser ve gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri de rızaî akitlerden olup, akdin kurulabilmesi için tarafların uygun iradeleri yeterlidir³⁹.

2.2.6. Tapu kütüğüne şerh edilebilmesi

Medeni Kanun'da açıkça her türlü kişisel hak için şerh verilemeyeceği hükme bağlanmıştır⁴⁰. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinden doğan haklar kanunun 1009. maddesine göre tapu kütüğüne şerh edilebilir⁴¹. Sözleşmenin tapu kütüğüne şerhi, arsa sahibinin üzerine inşaat yapılacak taşınmazı üçüncü bir kişiye devretmesi halinde yüklenicinin sözleşmeden doğan kişisel haklarını yeni malike karşı ileri sürebilmesi sonucunu doğurur ve yeni malik de önceki malikle yüklenicinin yapmış olduğu sözleşmenin tarafı haline gelir. Sözleşmenin tapuya şerh edilebilmesi için taraflar arasında şerh anlaşması yapılması gerekli ise de noterler tarafından hazırlanan kat karşılığı inşaat sözleşmeleri taraflardan birinin talebi üzerine tapuya şerh edilebilir⁴². Bu durumda taşınmaz

³⁸ Akdaş, (2010), a.g.e., s. 17

³⁹ Sütçü, (2013) a.g.e., s.34

⁴⁰ Öztan, B., (2006) *Medeni Hukukun Temel Kavramları*. (21. Bası) Ankara: Turhan Kitabevi, s.745

⁴¹ Oğuzman, M.K., Seliçi, Ö., Oktay Özdemir, S.,(2006) *Eşya Hukuku*.(11. Bası),İstanbul: Filiz Kitabevi, s.209

⁴²İnternet: "...Medeni Kanunumuza göre kanunda açıkça beyan edilen akitlerden doğan şahsi haklar tapu kütüğüne şerh verilebilir. Bunun için genel olarak ayrıca sözleşmede şerh anlaşmasının bulunması gerekmekte ise de Noterler tarafından düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri, taraflardan biri

üzerinde yükleniciden arsa payı iktisap etmiş olan üçüncü kişiler, MK md.1027 uyarınca iyiniyet iddiasında bulunamazlar⁴³.

Sözleşme tapuya şerhedilmiş ise arsanın üçüncü kişiye devredilmesi durumunda, yeni malik yüklenicinin inşaatı yapmasına engel olabilir. Böyle bir durumda ise yüklenici, sözleşmenin ifası arsa sahibinin sözleşmeye aykırı kusurlu davranışı sebebiyle imkânsız hale geldiğinden hem inşaaata yaptığı tüm harcamaların dava tarihi itibarıyla değerini hem de maruz kaldığı alacak kaybının tazminini isteyebilir⁴⁴.

2.3. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin benzer sözleşmelerden farkları

Sözleşmenin taraflarından birinin diğer tarafa karşı iş görme borcunu belirli bir faaliyetle ödemeyi taahhüt etmesinin ortak nokta oluşturuyor olması sebebiyle, iş görme sözleşmelerinin çeşitleri arasında da büyük benzerlikler bulunmaktadır. Bu nedenle işgörme sözleşmelerinin çeşitleri arasında bulunan farklılıkları tespit etmek gerekir. İş görme sözleşmeleri kapsamında incelenen eser sözleşmesinin bir türü olan kat karşılığı inşaat sözleşmesi de, niteliği, unsurları ve taraflar arasında doğan hak ve borçlar itibarıyla benzeri sözleşmelerden farklılıklar gösterir.⁴⁵ Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından, sözleşmenin benzeri sözleşmelerden ayrıldığı noktaların incelenmesinde yarar vardır.

2.3.1. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin hizmet sözleşmesinden farkları

Hizmet Sözleşmesi Türk Borçlar Kanunu md. 393/1 hükmünde *“işçinin işverene bağımlı olarak belirli veya belirli olmayan süreyle işgörmeyi ve işverenin*

isterse tapu siciline şerh verilir (Tapu Kanununun 6217 sayılı kanunla değişik 26/5 md.). Dava konusu sözleşme bir taraf inşaat yapımını, diğer taraf satış vaadini içeren iki taraflı bir sözleşme olup Tapu Kanununun değişik 26/5 maddesi uyarınca tapuya tescil edilebileceği gibi, sözleşmenin 29.maddesindeki şerhe ilişkin anlaşma uyarınca da tescili istenebilir. Kaldı ki 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 1009. maddesinde, "arsa payı karşılığı inşaat" sözleşmesinden doğan hakların tapu kütüğüne şerhedilebileceği de kabul edilmiştir. Diğer yandan şerhin tapudan silineceğine ilişkin 5 yıllık süre ise şerhin tapuya kaydından itibaren başlamaktadır. Şerhe imkan veren sözleşme feshedilmediğine göre mahkemece davanın kabulüne karar verilmelidir. Aksine görüşle 5 yıllık sürenin sözleşme tarihinden başlayacağı gerekçe yapılarak davanın reddedilmesi doğru olmamış kararın bozulması uygun bulunmuştur...” Yarg. 15. H.D., K.T., 13.02.2004, E. 2003/3769, K.2004/719, Web:<http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 01.02.2015 tarihinde alınmıştır.

⁴³ Karaman,(2009) a.g.e., s.7

⁴⁴ Erman, (2010) a.g.e., s.10

⁴⁵ Yıldırım,(2010), a.g.e., s. 47

de ona zamana veya yapılan işe göre ücret ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Hizmet sözleşmesi kanunda düzenlenmiş olduğundan tipik sözleşmeler arasında yer almaktadır. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi ise kanunda düzenlenmediğinden atipik (isimsiz) sözleşmeler arasında yer almaktadır⁴⁶.

Kanunda belirtilen tanımından hareket edilerek hizmet sözleşmesinin unsurları, işçinin bir süre işverene bağımlılık ilişkisi içinde hizmet görmesi veya görmeyi vaat etmesi, hizmet görülmesinin yahut hizmet edimi vaadinde bulunulmasının ücret karşılığında olması, tarafların anlaşması veya bir karşılık ödenmesine yol açacak bir hizmet ilişkisinin varlığı şeklinde sıralanabilir⁴⁷.

Bu unsurlardan da anlaşılacağı gibi hizmet sözleşmesi ile işçi belirli bir sonuca ulaşmayı değil, emek harcamak suretiyle işveren tarafından belirlenen işlerin yürütülmesini sağlar⁴⁸. Önemli olan bu çalışmasının neticesinde herhangi somut bir şey yaratılması ya da yaratılmaması değil, işçinin üstlenmiş olduğu uğraşıdır⁴⁹.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde ise yüklenicinin sadece emek harcaması ya da inşa işini bir süre boyunca yürütmesi değil, taahhüt ettiği inşaatı tamamlayıp arsa sahibine teslim etmesi gerekir. Bu çerçevede yüklenici taahhüt ettiği bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmedikçe borcundan kurtulmuş sayılmaz.

Hizmet sözleşmesinde belirleyici olan işçinin süreklilik göstererek bir uğraşmayı üstlenmiş olmasıdır. Bir tek işin yapılması ya da bir sonucun yaratılması tek başına hizmet sözleşmesinin konusunu oluşturan iş görme kavramına girmez⁵⁰. Ancak kat karşılığı inşaat sözleşmesi doktrinde ani edimli borç ilişkisi

⁴⁶ Yıldırım, (2010) a.g.e., s.47

⁴⁷ Yavuz, (2009), a.g.e., s.439

⁴⁸ Zevkliler, A., Havutçu, A.,(2007), *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri* (9. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları, s.292

⁴⁹ Özekinci E., (2009). *Borçlar Kanunu ve İş Kanununda Yer Alan İş Sözleşmeleri ile Uygulama Alanları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır, s. 3

⁵⁰ Özekinci, (2009), a.g.e., s.3

olarak kabul edildiğinden sonucun meydana getirildiği süre önem taşımaz. Hizmet sözleşmesinde ise süre faktörünün önemli bir unsur olduğu söylenebilir⁵¹.

Hizmet sözleşmesinin yukarıdaki tanımından ve unsurlarından da anlaşıldığı üzere, bu sözleşme kanun tarafından herhangi bir şekil şartına bağlanmamıştır⁵². Ancak kat karşılığı inşaat sözleşmesinin geçerliliği resmi şekilde düzenlenmiş olması şartına bağlanmıştır. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi, noterlikçe düzenleme şeklinde yapılmadığı takdirde geçerli olarak kurulmuş sayılamaz⁵³.

Hizmet sözleşmesinde işçinin işverene bağımlı olarak çalışması ve işini onun direktifine uygun biçimde görmesi ve emeğini işverenin emrine tahsis etmesi gerekir⁵⁴. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde ise bağımlılık unsuru bulunmamaktadır. Bu nedenle kat karşılığı inşaat sözleşmesinin ifası sırasında arsa sahibi yükleniciye emir ve talimat veremez. Yüklenici, sözleşmedeki şartlar dâhilinde, bağımsız olarak edimini yerine getirir⁵⁵.

Hizmet sözleşmesi yapılan işin niteliğine göre şahsa sıkı sıkıya bağlı olarak kabul edilmektedir. Hizmet sözleşmesi kapsamında işçinin şahsının önemli olduğu durumlarda borcun bizzat işçi tarafından yerine getirilmesi gerekir⁵⁶. Bu durumda taraflarca aksi kararlaştırılmadığı takdirde işi başkasına devredemez⁵⁷. Aksine bir hareket sözleşmeden doğan yükümlülüğün ihlal edilmesine dayanan sorumluluğa yol açar⁵⁸. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yüklenici, aksi kararlaştırılmamışsa işi başkasına devredebilir.

Hizmet sözleşmesi kapsamında çalışan işçi, kusuru olmaksızın malzeme ya da iş aletlerine zarar verse dahi sorumluluğu doğmazken kat karşılığı inşaat

⁵¹ Zevkliler, Havutçu, (2007), a.g.e., s. 292

⁵² Özekinci, (2009), a.g.e., s.4

⁵³ Bkz. s. 8 vd.

⁵⁴ Zevkliler, Havutçu, (2007) a.g.e., s. 293

⁵⁵ Sütçü, (2013), a.g.e., s.50

⁵⁶ Kurt, R., (2010), *Vergi Hukuku Açısından Hizmet Akdi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s.8

⁵⁷ Özekinci, (2009), a.g.e., s. 27

⁵⁸ Kılıçoğlu, A. M.(1975), *Müteahhidin Eseri Şahsen Yapma ve Kendi İdaresi Altında Yaptırma Borcu*, AÜHFD, (32), 185-201

sözleşmesinde yüklenici açısından inşaat sırasında malzeme veya iş aletlerine gelecek zarar teslim anına kadar sorumluluğu altındadır⁵⁹.

2.3.2. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin vekâlet sözleşmesinden farkları

Vekâlet sözleşmesi Türk Borçlar Kanunu md. 502’de düzenlenmiştir. Buna göre vekâlet sözleşmesi, “*vekilin vekâlet verenin bir işini görmeyi veya işlemi yapmayı üstlendiği sözleşmedir.*

Vekâlete ilişkin hükümler, niteliklerine uygun düştükleri ölçüde, bu kanunda düzenlenmemiş olan işgörmeye sözleşmelerine de uygulanır. Sözleşme veya teamül varsa vekil, ücrete hak kazanır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre vekâlet sözleşmesi, vekil tarafından vekâlet verenin çıkarına bir işin görülmesi amacına yönelik sözleşme olarak nitelenebilir. Öyle ki vekil, vekâleti kabulüyle kendisine devredilen iş veya hizmeti sözleşmeye uygun olarak yükümlenir.⁶⁰ Vekâlet sözleşmesinde vekil kural olarak bağımsızdır.⁶¹

Vekâlet sözleşmesi ile vekil bir iş görme ya da hizmet ifa etme borcu altına girmektedir. Vekil, iş görme veya hizmet ifa etme açısından borçlu, müvekkili ise alacaklı durumundadır.⁶²

Görüldüğü gibi vekâlet sözleşmesi, kanunda düzenlenen sözleşmeler arasında yer almış olup bu yönüyle tipik bir sözleşmedir. Oysa ki kat karşılığı inşaat sözleşmesi kanunda düzenlenmeyen karma nitelikte bir sözleşme özelliği taşımaktadır.⁶³

Vekâlet sözleşmesi kapsamında vekil sözleşme veya teamül varsa ücrete hak kazanır. Vekilin ücrete hak kazanmadığı durumlarda ise vekâlet sözleşmesi eksik iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler sınıfına girer⁶⁴. Kat karşılığı inşaat

⁵⁹ Yıldırım, (2010), a.g.e., s. 49

⁶⁰ Gümüş, (2012), a.g.e., s.116

⁶¹ Zevkliler, Havutçu, (2007) s.335

⁶² Demir Yüce, Ö., *Vekâlet Sözleşmesinde Tarafların Borçları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009, s. 8

⁶³ Yıldırım, (2010) a.g.e., s. 50

⁶⁴ Gümüş, (2012), a.g.e., s. 123

sözleşmesi ise tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Sözleşme kapsamında arsa sahibi yükleniciye teslim ettiği bağımsız bölümlere karşılık olarak belirlenmiş arsa paylarını devretme borcu altındadır⁶⁵.

Vekâlet sözleşmesi kural olarak şekil şartına bağlanmış bir sözleşme değildir⁶⁶. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi açısından ise resmi şekilde yapılması geçerlilik şartı olarak öngörülmüştür.

Vekâlet sözleşmesinde vekil güven unsurunun taşıdığı önem dolayısıyla işi bizzat yürütmek zorundadır⁶⁷. Vekilin başkasını tevkile yetkili ve durumun gereklerine göre mecbur olması veya örf ve âdetin başkasını tevkile müsaade etmesi durumları vekilin işi bizzat görme borcunun istisnalarını oluşturmaktadır.⁶⁸ Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yüklenici belli durumlarda işi başkasına gördürebilir⁶⁹. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde işin görülmesi nedeniyle doğan giderler yükleniciye ait iken⁷⁰ vekâlet sözleşmesinde vekâlet verene aittir⁷¹.

Vekâlet sözleşmesinde sözleşme taraflarının her zaman geri alma ve istifa hakları vardır⁷². Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde ise sözleşmeden dönme sıkı şartlara bağlanmıştır⁷³.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yüklenici eser inşa etmeyi taahhüt eder. Borcu sonuç borcudur. Vekâlet sözleşmesinde vekil kural olarak yalnızca iş görmeyi taahhüt eder ve borcu özen borcudur⁷⁴.

2.3.3. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin satış sözleşmesinden farkı

Satış sözleşmesi, Türk Borçlar Kanunu'nun 207 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre satış sözleşmesi, "*satıcının, satılanın zilyetlik ve*

⁶⁵ Yavuz, (2009), a.g.e., s.558

⁶⁶ Gümü, (2012) a.g.e., s.132; Yavuz, (2009), a.g.e., s.621; Zevkliler, Havutçu, (2007) a.g.e., s. 338

⁶⁷ Yavuz, (2009), a.g.e., s. 644

⁶⁸ Kılıçoğlu, (1975), a.g.m., s.186

⁶⁹ Erman, (2010), a.g.e., s.44

⁷⁰ Erman, (2010), a.g.e., s. 41

⁷¹ Zevkliler, Havutçu, a.g.e., s.347

⁷² Yavuz, (2009) a.g.e., s.645

⁷³ Erman, (2010), a.g.e., s.102

⁷⁴ Yıldırım, (2010), a.g.e., s. 51

mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşme” olarak tanımlanmaktadır.

Satış sözleşmesiyle satıcı, bir mal ya da eşyanın mülkiyetini bedel karşılığında alıcıya devretme borcu altına girmektedir. Satıcının mülkiyetini devredeceği eşya satılan, alıcının satılana karşılık olarak satıcıya ödemesi gereken bedel ise satış parasıdır⁷⁵.

Satış sözleşmesinde, mala karşı para verilmesi söz konusudur. Oysa kat karşılığı inşaat sözleşmesinde tarafların birbirlerine karşı bir para borcu söz konusu değildir⁷⁶.

Satış sözleşmesi kural olarak ani edimlidir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde ise yüklenicinin ediminin uzun bir süreç içerisinde gerçekleşmesi nedeniyle ani ya da sürekli olup olmadığı hususu tartışmalıdır⁷⁷.

Satış sözleşmesinde aksine bir sözleşme ya da adet yoksa taraflar edimlerini birlikte ifa etmek zorundadır. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde ise aksi kararlaştırılmadıkça, yüklenicinin eseri öncelikle imal ve teslim etmesi gerekir.

Satış sözleşmesi kanunda düzenlenen sözleşmeler arasında olmasına rağmen kat karşılığı inşaat sözleşmesi kanunda düzenlenmemiştir.⁷⁸

Satış sözleşmesinde satılanın teslimi ve mülkiyetini geçirim borcu ağır basarken kat karşılığı inşaat sözleşmesinde inşaatın ortaya çıkarılması (imal) unsuru daha ağır basmaktadır⁷⁹.

2.3.4. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin eser sözleşmesinden farkları

Eser sözleşmesi Türk Borçlar Kanunu md.470 vd. düzenlenmiştir. Buna göre eser sözleşmesi, *“yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de*

⁷⁵ Akıncı, B.,(2014) *Ticari Satımda Satıcının Temerrüdü ve Müspet Zarar*. (1. Baskı). Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Konya: Sayram Yayınları, s.5

⁷⁶ Yıldırım, (2010), a.g.e. s. 52

⁷⁷ Sütçü, (2013), a.g.e., s. 38

⁷⁸ Yavuz, (2009), a.g.e., s.46

⁷⁹ Sütçü, (2013), a.g.e., s. 38

bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşme” olarak tanımlanmaktadır.

Tanımından da anlaşılacağı üzere eser sözleşmesi konusunu insan emeği oluşturur. Bu sözleşme ile bir kimse, diğer bir tarafın ödemeyi taahhüt ettiği ücret karşılığında bir eser meydana getirmeyi üstlenir.⁸⁰

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi, eser sözleşmesinin unsurlarını taşıyan çifte tipli karma niteliğe sahip bir sözleşme türüdür. Ancak kat karşılığı inşaat sözleşmesinin eser sözleşmesinden farklı noktaları da bulunmaktadır. Öyle ki kat karşılığı inşaat sözleşmesi resmi şekilde yapılması gereken bir sözleşme olduğu halde eser sözleşmesinin geçerliliği kural olarak hiçbir şekle bağlı değildir.⁸¹ Eser sözleşmesi kanunda düzenlenen sözleşmeler arasında yer alırken kat karşılığı inşaat sözleşmesi kanunda düzenlenmemiştir.

Eser sözleşmesinde yüklenici meydana getirdiği eser karşılığında ücretini para olarak alırken kat karşılığı inşaat sözleşmesinde ücretini sözleşme ile belirlenen arsa paylarının arsa sahibi tarafından kendisine devredilmesi ile almaktadır.

2.4. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Türleri

Sözleşme serbestisi ilkesi uyarınca kat karşılığı inşaat sözleşmesi de farklı içerik ve türlerde meydana getirilebilir. Ancak bu farklılıklar sözleşmenin kat karşılığı inşaat sözleşmesi olma niteliğini etkilemez⁸². Uygulamada kat karşılığı inşaat sözleşmesi çeşit ve kapsam olarak farklı şekillerde düzenlenmektedir⁸³. Kat karşılığı inşaat sözleşmesini sınırlı bir şekilde sayma ve belirleme imkânı olmamakla birlikte çalışmamızda en sık rastlanılan çeşitleri üzerinde durulmuştur.

⁸⁰ Akıntürk, T., Ateş Kahraman, D., (2013). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri*. Ankara: Beta Yayınevi. s.305

⁸¹ Yıldırım, (2010), a.g.e., s.53

⁸² Erman, (2010) a.g.e., s.10

⁸³ Yavuz,(2009) a.g.e., s.561

2.4.1. Arsanın tamamının veya belli arsa paylarının yükleniciye devredilmesi

Sözleşmenin yapılmasıyla birlikte arsa sahibi arsanın tamamını veya belli arsa paylarını yükleniciye devredebilir⁸⁴. Ayrıca sözleşmede arsa sahibinde kalacak olan bağımsız bölümler, bu bölümlerin nitelikleri ile inşaatın süresi ve diğer hususlar da yer almaktadır. Genelde kooperatiflerin, arsa sahibi ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi yaparken, kamu kredilerinden ve vergi avantajlarından yararlanabilmek amacıyla arsanın mülkiyetinin tamamını kooperatife geçirdiği görülmektedir⁸⁵.

Sözleşme kapsamında belli arsa paylarının yükleniciye devredilmesi halinde yüklenici, kat irtifakı kurulmuş olan arsadan ileride bağımsız bölümlere tahsis edilecek belli payların mülkiyetini tapuda arsa sahibine geri devretmeyi taahhüt etmektedir. Arsa sahibinin haklarının teminat altına alınması için, yükleniciye devredilen paylar üzerinde arsa sahibi lehine ipotek veya geri alım hakkı tesis edilmektedir⁸⁶.

Arsanın tamamının yükleniciye devredilmesi durumunda kat irtifakı kurulması arsa sahibi açısından gerekli değildir. Bu durumda arsanın belli bir payının da satış şeklinde gösterilerek yükleniciye devredilmesi mümkündür.

Yüklenicinin de kendisine devredilen arsa paylarını üçüncü kişilere devretmesi veya satmayı vaat etmesi mümkündür. Devir ya da satış vaadi tapuya şerh edilmişse yüklenicinin sonradan inşaatı yarım bırakması durumunda arsa sahibinin hakları oldukça zayıflamakta ve arsa payları üzerindeki ipotekler de arsa sahibini tam olarak koruyamamaktadır.

Buradaki devir işleminin sebebi taraflarca satış olarak nitelendirilse de asıl neden kat karşılığı inşaat sözleşmesidir. Bu şekilde yapılan sözleşmede de arsa sahibi lehine yükleniciye devredilen arsa ya da arsa payı üzerine ipotek konulmaktadır. Bu

⁸⁴ Karaman, (2009) a.g.e., s.8

⁸⁵ Erman, (2010) a.g.e., s.12

⁸⁶ İnternet: "...Taraflar arasında düzenlenen kat karşılığı inşaat sözleşmesinin 3. maddesinde davahların sahibi olduğu taşınmazın % 70 payının müteahhide ferağ edileceği kabul edilmiş ve aynı sözleşmenin 5. maddesinde tapuda müteahhide ferağ edilecek hisselerin üzerine, yapılacak inşaatın teminatı olarak mal sahipleri lehine ipotek tesis edileceği kabul edilmiştir. Sözleşme maddelerinin birbirini tamamlayan ifadesinden yükleniciye pay devrinin peşinen yapılacağı hususunun taraflarca kararlaştırıldığı kabulü gerekir..."Yarg. 15. H.D., 1988/3349 E., 1989/2577 Kr., Kr.T. 30.05.1989, Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 03.03.2015 tarihinde alınmıştır.

türden uygulamaya genelde, arsa üzerinde kat irtifakı tesis edilemediği durumlarda ve arsa sahibinin bu tür yükümlüklerini azaltmak amacıyla başvurulmaktadır.⁸⁷

2.4.2. Arsa paylarının inşaatın ulaştığı seviyeye göre kısım kısım teslim edilmesi

Arsa paylarının devri inşaatın ulaştığı seviyeye göre kısım kısım yapılacak ise arsa payları yükleniciye inşaatın belli aşamaya ulaşması halinde ve kısım kısım devredilmekte ya da yükleniciye bu konuda üçüncü kişilere satış için yetki verilmektedir⁸⁸.

Sözleşmenin bu şekilde kurulması halinde satış veya satış vaadinden söz etmeksizin hangi pay ve bölümlerin yükleniciye, hangilerinin arsa sahibine ait olacağı belirlenmektedir. Böyle bir sözleşme ile satış veya satış vaadinden bahsedilmemiş olursa dahi, şekil şartının gerçekleşmesi ile tarafların sözleşmede kullandıkları söze bakılmaksızın bu sözleşmenin bir satış vaadi olduğu kabul edilerek⁸⁹ uyuşmazlığın bu çerçevede çözülmesi gerekir⁹⁰.

⁸⁷ Yavuz, (2009) a.g.e., s.562

⁸⁸ Karaman, (2009) a.g.e., s.9

⁸⁹ İnternet:“...taraflar arasındaki 8.9.11986 tarihli sözleşmede davacının yapacağı inşaat karşılığ kendisine 55/100 arsa payının verileceği öngörülmüş ise de daha sonra taraflar arasında yapılan 11.9.1987 tarihli protokolün 2/a maddesine inşaatın 5. normal katında tavan betonunun tamamen dökülmesinden sonra tahsis edilen dairelerden dördünün, (b) bendinde ise inşaatın dış sıvalarının tamamen bitirilmesi, astar sıvalarının tamamlanması, kapı ve pencere doğramalarının takılmasından sonra gereği kalan 7 daireden 2 sinin ipotekten ari olarak davacıya verileceği belirtilmiştir. Böylece sözleşmede kararlaştırılan arsa payının tesciline ilişkin hüküm tarafların iradeleri ile değiştirilmiş olduğundan uygulanma olanağı kalmamış bulunmaktadır. Bilirkişi aracılığı ile yapılan inceleme inşaatın % 67 sinin tamamlandığı anlaşılmaktadır. Buna rağmen taraflar arasındaki sözleşmenin taraflarca aynen ifası talep edilmiş olup feshi yolunda herhangi bir girişim yapılmamıştır. Öte yandan tarafların Kadıköy 8. Noterliğinde düzenledikleri 22.9.1987 tarih ve 56930 sayılı liste ile irtifak haklarını belirlemiş, hangi bağımsız bölümlerin kime isabet edeceği ayrı ayrı gösterilmiştir. O halde mahkemece tüm bu kanıtlar gözönünde tutularak inşaatın bulunduğu aşamaya göre davacı yükleniciye protokolde belirtildiği üzere hangi bağımsız bölümlerin verilmesi gerektiği saptanmalı ve sonucuna uygun bir karar verilmelidir. Mahkemenin taraflar arasındaki sözleşmenin sanki fesih ve tasfiye edilmiş gibi hüküm kurması yanlıştır...” Yarg. 15. H.D., 29.05.1989, 1988/3881 E., 1989/2549 Kr..http://www.sinerjimevzuat.com.tr adresinden 05.03.2015 tarihinde alınmıştır.

⁹⁰ Yavuz, (2009), a.g.e., s.562

2.4.3. Arsa sahibinin arsa paylarının satışını, yüklenicinin de arsa üzerine inşaat yapmayı taahhüt etmesi

Sözleşmenin arsa sahibinin arsa paylarının satışını vaat etmesi karşılığında yüklenicinin de inşaat yapmayı taahhüt etmesi suretiyle gerçekleştirilmesi mümkündür.

Uygulamada kat karşılığı inşaat sözleşmesinin en çok bu şekilde gerçekleştirildiği görülmektedir.⁹¹ Bu şekilde yapılan devirde amaç, yüklenicinin inşaat borcu devam ederken, ileride doğacak hakkını üçüncü kişilere tapuda devretmek suretiyle inşaatı finanse etmesidir.

Genellikle tüketici niteliğinde olan üçüncü kişi açısından tapu senedi, adi yazılı sözleşmeye göre çok daha güvenlidir.⁹² Bu nedenle uygulamada en fazla tercih edilen yöntem budur. Bu tür kat karşılığı inşaat sözleşmesinde, hem taşınmaz satış vaadi, hem de inşaat yapımı öngörülmekte olup sözleşme bu nedenle tam iki tarafa borç yükleyen sözleşme görünümünü almaktadır.⁹³

2.5. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Şekli ve Şekle Aykırılığın Sonuçları

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi taşınmaz satışı ile eser sözleşmesinin unsurlarını taşıyan karma nitelikte bir sözleşme olduğundan şekil konusunun da tarafların edimleri açısından değerlendirilmesi gerekir.⁹⁴

2.5.1. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin şekli

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi, taşınmaz satışı ile eser sözleşmesinin unsurlarını taşıyan karma nitelikte bir sözleşmedir.⁹⁵ Sözleşme konusunun arsa ve dolayısıyla taşınmaz olması nedeniyle, payların devri taahhüdünü içeren sözleşmenin MK md. 706, TBK md. 237, Tapu K. md. 26 ve Noterlik K. md.60 ve md. 89 hükümleri gereği düzenleme şeklinde yapılması gerekir. Öyle ki kat

⁹¹ Yavuz, (2009), a.g.e., s.562

⁹² Coşkun, (2010), a.g.e., s. 30

⁹³ Karaman, (2009) a.g.e., s.10

⁹⁴ Özmen, E. S., Karaman Akçura T., (2013), *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri Konusunda Uygulama Hataları*, İstanbul Barosu Dergisi, (87), 48-74

⁹⁵ Erman, (2010), a.g.e., s.17

karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibinin borcu arsayı teslim ve belli payların mülkiyetini devretmektir.⁹⁶

Sözleşmenin resmi şekilde yapılması gerektiğini belirtmiştik.⁹⁷ Yüklenici açısından şekle tabi olmasa da arsa sahibinin edimi resmi şekle tabi olduğundan sözleşmenin resmi şekilde⁹⁸ yapılması geçerlilik şartıdır.⁹⁹

2.5.2. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde şekle aykırılığın sonuçları

TBK md.12/2 düzenlemesi, bir sözleşmede şekil eksikliğinin hukuken doğuracağı sonuçlara ilişkin hükümler getirmiştir. Bu çerçevede kanunda öngörülen şekil şartına uyulmadan yapılan sözleşme geçersizdir¹⁰⁰.

Kanunda öngörülen bu hüküm emredici nitelikte olduğundan, şekle aykırılık menfaati olanlarca ileri sürülebileceği gibi hâkim tarafından re'sen göz önünde bulundurulmalıdır. Bu durumda geçersiz hale gelmiş sözleşme baştan itibaren hiçbir hüküm ve sonuç doğurmaz¹⁰¹.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde de şekil şartına uyulmadan yapılan sözleşmeler hüküm doğurmaz. Taraflardan biri sözleşme ile kendisini bağlı saymadığı takdirde diğer taraf onu sözleşme hükümlerine uymaya zorlayamaz¹⁰². Öte yandan şekil yönünden geçersiz bir sözleşme kapsamında kısmen yapılan

⁹⁶ Yavuz, (2009), a.g.e., s.564

⁹⁷ Bkz. s.9

⁹⁸ İnternet: "...Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde, bedel olarak arsanın (taşınmazın) muayyen bir payının mülkiyeti müteahhit üzerine geçirildiğinden veya geçirilmesi taahhüt edildiğinden Medeni Kanunun 634, Borçlar Kanununun 213, Tapu Kanununun 26, Noterlik Kanununun 60, 89 ve 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 1, 10 ve 14. maddelerine göre sözleşmenin resmi şekilde düzenlenmesi gerekir. Noter tarafından re'sen düzenlenmeyen, diğer deyişle dışarda düzenlenip sadece imzaları noter tarafından onaylanan veya haricen düzenlenen inşaat sözleşmeleri geçerli değildir. Kanunda öngörülen şekil şartı emredici nitelikte olup hakim şekil noksanlığını taraflar ileri sürmemiş olsalar dahi yargılamanın her safhasında resen göz önüne almak zorundadır. Geçersiz olan sözleşmeyi ifadan kaçınmak kural olarak ahlaka aykırılık teşkil etmeyeceği gibi ifa edilmeyen edimlerin ifası da istenemez." Yarg. 15. HD., Kr.T.15.11.2001, E.2001/3091, Kr.2001/5233, Web: www.sinerjimevzuat.com.tr, adresinden 11.08.2014 tarihinde alınmıştır.

⁹⁹ Özmen, Karaman, (2013), a.g.m., s.53

¹⁰⁰ Karaman, (2009), a.g.e., s.12

¹⁰¹ Akıncı, Ş.,(2013) *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Konya: Sayram Yayınları, s.85

¹⁰² Eren, F., (2006), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Beta Yayınları. s. 1213

işlerin bedeli ise TBK md.77’de belirtilen sebepsiz zenginleşme hükümleri çerçevesinde tazmin edilebilir¹⁰³.

2.5.3. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde şekle aykırılığın ileri sürülemeyeceği durumlar

Şekil eksikliği sözleşmeyi geçersiz kılarsa da bazı durumlarda şekil eksikliğine rağmen sözleşmenin geçersizliğinin göz önüne alınamayacağı kabul edilmektedir. Somut olayda şekil eksikliğinin ileri sürülmesi dürüstlük kuralına aykırılık teşkil ediyor ve hakkın kötüye kullanılması niteliğini taşıyorsa artık sözleşmenin geçersizliği ileri sürülemeyecektir¹⁰⁴.

Genelde sözleşmenin menfaatine uygun olmayan bölümlerini kabul etmeyen taraf, diğer tarafı menfaatleri doğrultusunda hareket ettirebilmek için sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmektedir.¹⁰⁵ Oysa ki şekle aykırı olarak yapılan sözleşmede öngörülen karşılıklı edimler taraflarca yerine getirilmişse, sonradan taraflardan birinin bunun geçersizliğini ileri sürerek yerine getirdiği edimin, aldığı edim geri verilmek suretiyle iadesini istemesi dürüstlük kuralına aykırıdır¹⁰⁶. Diğer yandan ise taraflardan biri böyle bir sözleşme ile öngörülen edimini yerine getirmişse diğer tarafın, artık bu sözleşmenin şekil eksikliği nedeniyle geçersizliğini ileri sürüp karşı edimi yerine getirmekten kaçınması dürüstlük kuralına aykırı olup hakkın kötüye kullanılması niteliği taşır¹⁰⁷.

Yüklenici kendisine teslim edilen arsa üzerinde inşaatın tamamını veya büyük bir bölümünü yapmışsa arsa sahibi tarafından şekil eksikliği ileri sürülerek tapuda arsa payının devrinden kaçınılması hakkın kötüye kullanılması niteliğindedir¹⁰⁸. Aynı şekilde arsa sahibi tapuda arsa paylarını yükleniciye

¹⁰³ Öztan,(2006), a.g.e. s. 795

¹⁰⁴ Akıncı, (2013), s.85

¹⁰⁵ Sütçü, (2013), a.g.e., s.109

¹⁰⁶ Akyol, Ş. (2006). *Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı*. Ankara: Vedat Kitapçılık. s.22

¹⁰⁷ Erman, (2010), a.g.e., s.25

¹⁰⁸ İnternet: “...Arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmeleri tapuda pay devrini de içerdiğinden TMK.’nın 706, BK.’nın 213, Tapu Kanunu’nun 26 ve Noterlik Kanunu’nun 60. maddeleri uyarınca geçerliliği resmi şekilde yapılma koşuluna bağlıdır. Adi yazılı yapılmakla birlikte tapuda pay devri yapılması ya da tarafların edimlerini tümüyle ya da önemli bir kısmını ifa etmeleri halinde sözleşmelerin geçerli olacağı 30.09.1988 gün 1987/2 Esas 1988/2 Karar sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu Kararı gerekçesinde ifade edilmiştir. Eldeki davada tüm arsa sahipleriyle yapılan sözleşmeler resmi şekilde düzenlenmediğinden

geçirmiş ise yüklenicinin karşı edimi olan inşaatı yapma taahhüdünü kısmen veya tamamen yerine getirmeyip sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmesi de dürüstlük kuralına aykırıdır¹⁰⁹. Yargıtay da tarafların şekle aykırı sözleşme kapsamında borçlarını bilerek, isteyerek ve tamamen veya büyük oranda ifa etmeleri durumunda şekil eksikliğinin ileri sürülmesini MK md.2/II kapsamında hakkın kötüye kullanılması olarak kabul etmektedir¹¹⁰.

2.6. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Tarafların Borçlar

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerden olması nedeniyle sözleşmenin kurulmasıyla birlikte tarafların hak ve yükümlülükleri de ortaya çıkar. İşte bu başlık altında kat karşılığı inşaat sözleşmesinin tarafları olan yüklenici ile arsa sahibinin bu sözleşmeden kaynaklanan hak ve borçları ele alınmıştır.

2.6.1. Yüklenicinin borçları

Sözleşme kapsamında yüklenicinin borçlarını bağımsız bölümü inşa etme ve yapılan inşaatı teslim etme borcu olmak üzere iki ana başlıkta toplamak mümkündür¹¹¹.

2.6.1.1. İnşaatı sadakat ve özenle yapma borcu

Yüklenici, yüklendiği işi sadakat ve özenle yapmak zorundadır. Sadakat ve özen borcunun kaynağı TBK md. 471 ve 472 hükümleridir. Karşılıklı güvenin

kural olarak geçersiz ise de; yanların edimlerini yerine getirip getirmediikleri ve gerçekleştirilen imalat miktarı ile inşaatın seviyesi belirlenmemiştir...” Yarg. 15. H.D. Kr. T. 31.01.2011, 2009/5002 E., 2011/411 Kr., Web: www.sinerjimevzuat.com.tr adresinden 05.03.2015 tarihinde alınmıştır.

¹⁰⁹ Karaman, (2009), a.g.e., s. 13

¹¹⁰ İnternet: “...Tapuda kayıtlı bir taşınmazın mülkiyetini devir borcu doğuran ve ancak yasanın öngördüğü biçim koşullarına uygun olarak yapılmadığından geçersiz bulunan sözleşmeye dayanılarak açılan bir cebri tescil davasının kural olarak kabul edilemeyeceğine; bununla beraber Kat Mülkiyeti Kanununa tâbi olmak üzere yapımına başlanılan taşınmazdan bağımsız bölüm satımına ilişkin geçerli bir sözleşme olmadan tarafların bağımsız bölüm satımında anlaşarak alıcının tüm borçlarını eda etmesi ve satıcının da bağımsız bölümü teslim ederek alıcının onu malik gibi kullanmasına rağmen satıcının tapuda mülkiyetin devrine yanaşmaması hallerinde; olayın özelliğine göre hâkimin M.K.nun 2. maddesini gözeterek açılan tescil davasını kabul edebileceğine ilk iki toplantıda üçte iki çoğunluk sağlanamadığından 30.9.1988 günlü üçüncü toplantıda salt çoğunlukla karar verildi.”Yarg. BGK., Kr. T. 30.09.1988, E.1987/2 Kr. 1988/2 Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 01.03.2015 tarihinde alınmıştır.

¹¹¹ Yıldırım, (2010), a.g.e., s. 56

yoğun olduğu iş görme sözleşmelerinde iş görme borçlusunun işini yaptığı alacaklının menfaatlerini daha hassas bir biçimde gözetmesi beklenmektedir. Bu yüzden iş görme sözleşmelerinde sadakat ve özenle davranma borcu özel bir öneme sahiptir.¹¹² Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde ise yüklenicinin arsa sahibine teslim etmekle yükümlü olduğu bağımsız bölümleri arsa sahibinin yararına olacak şekilde, ona hiçbir zarar vermeden ve gerekli özen ve dikkati göstererek meydana getirmesi ve teslim etmesi yüklenicinin hem sadakat hem de özen borcunun icabıdır¹¹³.

Sadakat borcunun iki özel görüntüsüne TBK md. 471'de yer verilmiştir. Bu çerçevede malzeme iş sahibi tarafından teslim edildiği halde yüklenici malzemenin kullanılışı hakkında hesap vermek ve artan malzemeyi iade etmekle mükelleftir. Sadakat borcunun bir diğer görüntüsü olan ihbar yükümlülüğü arsa sahibinin gösterdiği arsanın, inşaatın gereği gibi ya da vaktinde ifasını tehlikeye sokacak ayıplardan yüklencinin arsa sahibini haberdar etmekle yükümlü olmasını gerektirir¹¹⁴.

Yüklenicinin genel özen borcu ise TBK'nın 472. maddesinde yer alan *"Yüklenici, üstlendiği edimleri iş sahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek zorundadır. Yüklenicinin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alandaki işleri üstlenen basiretli bir yüklenicinin göstermesi gereken meslekî ve teknik kurallara uygun davranışı esas alınır."* hükmü doğrultusunda şekillenmiştir.

818 sayılı mülga Borçlar Kanunu'nda ise yüklenicinin genel özen borcu işçinin hizmet akdindeki sorumluluğuna dair hükümlere tabi olduğunu belirtip hizmet sözleşmesine yollama yapmıştır¹¹⁵. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda ise yüklenicinin borçları açıkça belirtilmiştir.

¹¹² Şahin, T., (2012), *Eser Sözleşmesinde Yüklenicinin Eseri Teslim Borcunu İfada Temerrüdü*, (1. Baskı)

Ankara: Seçkin Yayınları. ,s.107

¹¹³ Turut, Ş., (2009) *Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri*, Ankara:Yaklaşım Yayınları. s.65

¹¹⁴ Erman, (2010) a.g.e., s.37

¹¹⁵ Zevkliler, Havutçu,(2007) a.g.e., s.312

Özen borcunun bir gereği olarak yüklenicinin bağımsız bölümleri inşa ederken, inşaatı teknik ve sanat kurallarına uygun olarak yapmayı üstlenmiş olduğu kabul edilmektedir.¹¹⁶ Bu nedenle arsa karşılığında bağımsız bölüm inşa eden yüklenicinin özen borcu gereği, işi alırken, bu işin üstesinden gelebilecek bilgi, beceri, araç gereç gibi imkânlarla sahip olduğu kabul edilir. Teknik bir iş olması nedeniyle birtakım kurallara bağlı bulunan inşaat işini yapmayı üstlenmesi nedeniyle yüklenicinin yapı işlerine ilişkin teknik kuralları bilmesi gerekir. İşin meydana getirilmesi için gerekli şartların bulunup bulunmadığını araştırarak ona göre işe başladığı ve işi devam ettirdiği varsayılır. Bu sebeple özen borcu gereği, yeterli bilgisi ya da deneyimi olmadan bir işi üstlenen ve bilgisi olanlara da başvurmayan; gerekli araştırmaları yapmadan işe başlayan yüklenici kusurludur¹¹⁷.

Özen borcu sözleşmenin yapıldığı anda başlayıp inşaatın eksiksiz ve ayıpsız tamamlanmasına kadar sürer. Yüklenicinin borcunu ihlal etmek suretiyle, arsa sahibini zarara uğratmışsa TBK md. 471/1 hükmüne göre sorumlu olur. Bununla birlikte arsa sahibi, yeterli teknik bilgi ve tecrübesi olmayan yüklenicinin sebebiyet verdiği bağımsız bölümlerin teslimi için gerekli sürenin geçmesini bekleme zorunluluğu yoktur¹¹⁸.

Arsa sahibi inşaatın yapım aşamasında yüklenicinin kusuru sebebiyle inşaatın ayıplı ya da sözleşmeye aykırı şekilde inşa edildiğini kesin olarak tahmin ederse bu durumu önlemek için yükleniciye uygun bir zaman vererek, bu zaman içerisinde inşaatın düzgün ve sözleşmeye uygun olarak icra edilmesini, aksi halde başkasına yaptırılacağı yönünde ihtarda bulunabilir. Yüklenici inşaatı sözleşmeye uygun yapmamakta ısrar ederse, arsa sahibi bu zamanın bitiminde, hasar ve

¹¹⁶ Sütçü, (2013), a.g.e., s. 432

¹¹⁷ "... Eser sözleşmelerinde yüklenici eseri tekniğine, sözleşmesine uygun ve kusursuz imal ile iş sahibine teslim yükümlülüğündedir. İşinin uzmanı sayılan yüklenici eserin noksansız, tekniğine uygun imali için gerekli özeni göstermek ve tedbirleri almak, bu hususla iş sahibini uyarmak durumundadır. Şayet iş sahibinin gösterdiği arsa veya verdiği malzeme eserin noktası noktasına imalatım tehlikeye sokacak ise bunun sorumluluğundan ancak iş sahibini önceden uyardığını kanıtlamakla kurtulabilir. Aksi durumda sorumluluk yüklenicininindir."Yarg. 15. H.D., Kr. T. 04.07.2005, 2004/5856 E., 2005/3991 K.

¹¹⁸ Turut, (2009), a.g.e, s.68

masrafların yükleniciye ait olmak üzere, inşaatı üçüncü bir kişiye yaptırmak suretiyle devam ettirme hakkına sahip olur¹¹⁹.

2.6.1.2. İnşaatı bizzat ve kendi yönetimi altında yapma borcu

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 83. maddesinde "*Borcun, bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça borçlu, borcunu şahsen ifa etmekle yükümlü değildir.*" hükmüne yer verilerek borcun bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinin şart olmadığı belirlendiği halde TBK md.471/3'te "*Yüklenici, meydana getirilecek eseri doğrudan doğruya kendisi yapmak veya kendi yönetimi altında yaptırmakla yükümlüdür. Ancak, eserin meydana getirilmesinde yüklenicinin kişisel özellikleri önem taşııyorsa, işi başkasına da yaptırabilir.*" hükmüne yer verilmiştir¹²⁰.

Söz konusu hüküm çerçevesinde yüklenici, meydana getirilecek eseri doğrudan doğruya kendisi yapmak veya kendi yönetimi altında yaptırmak zorundadır. Ancak işin özelliklerine göre kişisel niteliklerin önemi yoksa yüklenilen edimi başkasına imal ettirebilir¹²¹. Bu hüküm eser sözleşmelerinde yükleniciye duyulan güvenin ön planda bulunmasının bir sonucudur¹²².

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi açısından değerlendirme yapıldığında yüklenicinin yardımcı kişiler kullanmasında sözleşmeye aykırılığın söz konusu olmadığı görülecektir. Öyle ki işin niteliği gereği tek bir yüklenicinin küçük ya da büyük bir bina inşaatını şahsen meydana getiremeyeceği görülmektedir.¹²³ Bu nedenle yüklenici, inşaatın yapımı sırasında yardımcı kişiler kullanabilir. Zaten işin niteliği de bunu zorunlu kılmaktadır¹²⁴. Önemli olan, yardımcı kişilerin borçlunun yönetimi altında çalışması, borçlunun şahsi yeteneklerinin borcun yerine

¹¹⁹ Yavuz, (2009), a.g.e., s. 509

¹²⁰ Akdaş, (2010), a.g.e., s.22

¹²¹ Şahin, T., Durak, Y.,(2013), 818 Sayılı Borçlar Kanunu ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu Kapsamında Yüklenicinin Eseri Şahsen Meydana Getirmesi veya Eseri Kendi İdaresi Altında Başkasına Yaptırma Yetkisi. Mevlana Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1 (1), 375-395

¹²² Başyigit, (2012), a.g.e., s.32

¹²³ Karaman, (2009), a.g.e., s.23

¹²⁴ Ergan, (2010), a.g.e., s.44

getirilmesi sırasında ön planda olmasıdır. Başka bir deyişle borçlunun yardımcı şahıs, yardımcı şahsın asıl borçlu yerine ve rolüne geçmemesidir¹²⁵.

Yardımcı kişilerin kendilerine bırakılan işi gereği gibi yerine getirmemelerinden dolayı yüklenici TBK md. 116 uyarınca sorumlu olur. Diğer yandan bu tür sözleşmelerde yüklenicinin taşeronlara başvurusu da kabul edilmektedir. Ancak yüklenicinin üstlendiği tüm inşaatı genel bir alt yükleniciye devretmesi TBK md. 471/3 hükmüne aykırılık teşkil eder¹²⁶.

2.6.1.3. İnşaata zamanında başlama ve bitirme borcu

Yüklenicinin sözleşme ile borçlandığı inşaat işini sözleşmede belirtilen sürede tamamlayıp arsa sahibini teslim etmesi esastır. Öyle ki bu husus TBK'nın 473/1 maddesinde *“Yüklenicinin işe zamanında başlamaması veya sözleşme hükümlerine aykırı olarak işi geciktirmesi ya da işsahibine yüklenemeyecek bir sebeple ortaya çıkan gecikme yüzünden bütün tahminlere göre yüklenicinin işi kararlaştırılan zamanda bitiremeyeceği açıkça anlaşılırsa, işsahibi teslim için belirlenen günü beklemek zorunda olmaksızın sözleşmeden dönebilir”* şeklinde yer almaktadır.¹²⁷

Bu hükümde, sadece tamamlanmış bir eserin tesliminin değil, aynı zamanda onun meydana getirilmesinin de borçlanıldığı dolaylı bir biçimde ifade edilmekte ve meydana getirme safhasındaki temerrüt, yani teslim gününden önceki temerrüt düzenlenmektedir.¹²⁸

Yüklenicinin sözleşmede borçlandığı inşaat işini, sözleşmede belirtilen sürede tamamlayarak arsa sahibine teslim etmesi esastır. Bu nedenle sözleşmede inşaatın süresinin ya da başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirtilmesi gerekir. Genellikle inşaat işleri kapsamlı ve büyük montajlı işler olduğundan süresi ya da teslim tarihi önem arz etmekte olup bu tarih genellikle sözleşmede belirtilmektedir. İşin süresinin ya da teslim zamanının sözleşmede belirtilmemesi durumunda bu

¹²⁵ Turut, (2009), a.g.e., s.70

¹²⁶ Erman,(2010), a.g.e., s. 44

¹²⁷ Akdaş,(2010), a.g.e., s.25

¹²⁸ Yavuz, (2009), a.g.e., s.519

boşluğun, işin kapsamı, niteliği ve tarafların iradelerine uygun bir yorum ile doldurulması gerekir.¹²⁹

Yüklenicinin zamanında işe başlamaması ya da inşaatın yapımını sözleşmeye aykırı olarak geciktirmesi veya işe zamanında başlamakla birlikte, işi belirli bir seviyeye getirdikten sonra durdurması gibi hallerde, işin zamanında teslimi imkansız hale gelmişse, arsa sahibi işin tamamlanmasını beklemeden sözleşmeden dönebilir. Ancak bu hükmün uygulanabilmesi için işin gecikmesini haklı gösteren bir sebebin bulunmaması veya gecikme sebebinin arsa sahibinden kaynaklanmaması gerekir¹³⁰.

Yüklenicinin yükümlülüklerine uymaması durumunda arsa sahibi sözleşmede belirlenen teslim tarihini beklemeden sözleşmeden dönebilir ve oluşan menfi zararları yükleniciden tazmin edebilir. Bunun yanı sıra inşaat gecikmeli de olsa tamamlandığı takdirde arsa sahibi inşaatın geç tamamlanmasından kaynaklanan zararını yükleniciden isteyebilir¹³¹.

2.6.1.4. İnşaatı sözleşmeye uygun teslim borcu

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yüklenicinin temel borcu sözleşme uygun şekilde inşa ettiği bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmektir. Yüklenicinin inşaatı yapma ve bağımsız bölümleri teslim etme borcu onun asli edimini oluşturmaktadır¹³². Yüklenici sözleşme konusu bağımsız bölümleri meydana getirmiş olmakla borcunu tam anlamıyla ifa etmiş olmaz aynı zamanda, eseri arsa sahibine teslim etmesi gerekir¹³³. İnşaatın tamamlanması ile teslim edilmesi farklı kavramlardır. Teslim, genelde tamamlanmış eserler bakımından söz konusu olup sözleşmenin yerine getirilmesi amacıyla eserin iş sahibine verilmesi anlamına gelir. Bu nedenle yüklenici, sözleşme konusu katları meydana getirmekle borcunu tam olarak ifa etmiş sayılmaz. Bunun yanı sıra arsa sahibine düşen katları da teslim etmesi gerekir.

¹²⁹ Turut,(2009), a.g.e., s.82

¹³⁰ Turut,(2009), a.g.e., s.85

¹³¹ Akdaş,(2010), a.g.e., s.26

¹³² Şahin,(2012), a.g.e., s.106

¹³³ Turut, (2009), a.g.e., s.86

Taraflar sözleşmede teslimin yapılış biçimini ve hangi şartlarda yapılmış sayılacağını serbestçe kararlaştırabilirler. Sözleşmede katların teslimi için tüm inşaat için yapı iskân ruhsatının alınması ya da üçüncü bir kişinin katların ve tüm inşaatı muayene ve olumlu rapor vermesi şartlarına bağlayabilirler.

Yüklenicinin katları arsa sahibine teslimi bazı önemli hukuki durumların da doğmasına sebep olur. Şöyle ki katların arsa sahibine tesliminden itibaren hasar ve yarar arsa sahibine geçer. Ayıba karşı tekeffülde ise muayene ve ihbar süreleri işlemeye başlar, davalar açısından ise süreler işlemeye başlar. Yüklenicinin arsa payına ilişkin alacağı muaccel olur¹³⁴.

2.6.1.5. Ayıba karşı tekeffül borcu

Yüklenici tarafından inşa edilerek arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler yüklenicinin taahhüt ettiği nitelikleri ve sözleşmede öngörülen genel nitelikleri taşımalıdır, aksi halde yüklenicinin ayıba karşı tekeffül sorumluluğu doğar. TBK 474 – 478 maddelerinde yüklenicinin bu borcu satış sözleşmesindekine benzer şekilde düzenlenmiştir. Böylelikle yüklenicinin işgörme borcu dolayısıyla sorumlu olması yerine, eserin teslim borcuna bağlı ayıba karşı tekeffülden sorumluluğunun kabulü yoluna gidilmiştir¹³⁵.

Ayıp, sözleşme ile üzerinde anlaşılan veya gerekli niteliklerin olmaması şeklinde ortaya çıkar¹³⁶. Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde yüklenicinin inşaatı bilime, fenne ve tekniğe ilişkin gerekleri yerine getirmemesi de ayıp olarak nitelenir. Dürüstlük kuralı sözleşmede kararlaştırılmamış olsa da yüklenicinin normal yapıdaki bir inşaatın değerini taşıyan ve kullanmaya elverişli bağımsız bölümün teslimini gerektirir

Ayıba karşı tekeffül borcunun doğabilmesi için, yüklenicinin eseri tamamlayıp iş sahibine teslim etmesi gerekir. Bu şart tek başına yeterli değildir. Yükleniciyi sorumlu tutabilmek için, TBK md. 477 uyarınca arsa sahibi kendisine teslim edilen eseri, işin olağan akışına uygun olarak fırsat bulur bulmaz incelemeli

¹³⁴ Akdaş,(2009), a.g.e., s.27

¹³⁵ Turut, (2009), a.g.e, s.108

¹³⁶ Büyükkay, Y., (2014). *Eser Sözleşmesi* (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları. s.96

ve bulduğu ayıpları yükleniciye bildirmelidir¹³⁷. Arsa sahibi bu yükümlülüğünü yerine getirmemezse, ayıba karşı tekeffülden kaynaklanan haklarını ileri süremez. Bir başka ifade ile yüklenicinin meydana getirdiği ayıplı inşaat, yüklenicinin meydana getirdiği ayıplı inşaat, iş sahibi tarafından örtülü olarak kabul edilmiş sayılır ve yüklenici sorumluluktan kurtulur¹³⁸.

Eserde ortaya çıkan ayıp, iş sahibinin eseri kullanamayacağı ve hakkaniyet gereği de kabule zorlanamayacağı derecede büyük ise TBK md. 475/1-3 uyarınca iş sahibi eseri kabulden kaçınabileceği gibi, bu konuda yüklenicinin kusuru varsa, iş sahibi ortaya çıkan zararı da talep edebilecektir. Fakat ayıp bu derece ağır değilse, iş sahibi ayıbın büyüklüğü oranında ücretten indirim yapılmasını veya büyük bir gideri gerektirmiyorsa, eserin onarımını ya da iyileştirilmesini isteyebilir¹³⁹. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde ise yine TBK'nın 475. maddesi uyarınca arsa sahibine sözleşmeden dönme, bedelden indirim yapma ya da eseri düzelttirme hakkı seçimlik olarak tanınmıştır. Arsa sahibinin seçimlik haklarını kullanabilmesi için yüklenicinin kusurlu olması şart değildir, bu nedenle yüklenicinin kusursuz sorumluluğu mevcuttur¹⁴⁰.

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibinin sözleşmeden dönme hakkı sınırlanmıştır. Öyle ki bu tür işlerde arsa sahibinin kabul etmediği yapının gerek inşa masraflarının yüklenici açısından büyük tutarlara ulaşması, gerekse bu yapının ortadan kaldırılması ve arazinin eski haline getirilmesi yüklenicinin son derece ciddi masraflara katlanmasını gerektirmektedir. Bu nedenlerle sözleşmeden dönmeye sınırlama getirilmesi anlamlıdır. Böylelikle arsa sahibi ancak, inşa edilen bağımsız bölümlerin ortadan kaldırılmasının yükleniciye çok büyük zarar vermeyeceği hallerde sözleşmeden dönme hakkına sahip olacak, aksi halde maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ücretten indirim ve bağımsız bölümlerin düzeltilmesi haklarından faydalanabilecektir¹⁴¹.

¹³⁷ Zevkliler,Havutçu,(2007), a.g.e., s.316

¹³⁸ Turut,(2009) a.g.e., s.111

¹³⁹ Zevkliler,Havutçu,(2007), a.g.e. s.317

¹⁴⁰ Turut,(2009), a.g.e., s.114

¹⁴¹ Turut (2009), a.g.e., s.116

2.6.2. Arsa sahibinin borçları

2.6.2.1. Arsa payını devir borcu

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibinin asli borcu sözleşmede kararlaştırılan arsa paylarını yükleniciye devretmektir¹⁴². Eser sözleşmelerinde iş sahibinin ücret ödeme yükümlülüğü, konumuz sözleşmede arsa payını devir yükümlülüğüne dönüşmektedir. Bu nedenle arsa payının devri arsa sahibinin üstlendiği başlıca ve en önemli borcu durumundadır¹⁴³.

Arsa sahibinin kararlaştırılan arsa paylarının mülkiyetini yükleniciye ne zaman geçirmesi gerektiği konusunda öncelikle sözleşmeye bakmak gerekir. Sözleşmede taraflarca bir tarih belirlenmişse, arsa paylarının da bu tarihte yükleniciye geçirilmesi gerekecektir. Sözleşmede devir tarihi gün olarak belirtilebileceği gibi, inşaatın belirli aşamalara gelmiş olmasına göre de saptanmış olabilir¹⁴⁴. Örneğin devri gerçekleştirilecek arsa payı üç kısma ayrılıp, inşaat başlarken ilk kısmının, inşaatın yarılanmasında ikinci kısmın son olarak da inşaat tamamlandığında diğer kısmın devri öngörülebilir¹⁴⁵.

Inşaatın öngörülen seviyeye gelmesine rağmen, arsa sahibinin arsa payının belirlenen bölümlerini yükleniciye devretmekten kaçınması temerrüt sonucunu doğurabilir¹⁴⁶. Yüklenici bu durumda işi yavaşlatmaya ve yavaşlattığı bu süre için ek süre talebine hakkı olduğu gibi bu edimin ifasını mahkemeden talep etmeye ve TBK'nın 125/2 maddesine göre sözleşmeden dönebilir¹⁴⁷. Bu durumda TBK'nın 125/3 maddesine göre taraflar karşılıklı olarak ifa yükümlülüğünden kurtuldukları gibi daha önce ifa ettikleri edimleri geri isteyebilirler. Bu halde arsa sahibi kusurlu olmadığını ispat edemezse yüklenici, sözleşmenin hükümsüz kalması sebebiyle uğradığı zararın giderilmesini isteyebilir.

¹⁴² Erman,(2010) a.g.e., s.52

¹⁴³ Turut(2009), a.g.e., s.127

¹⁴⁴ Erman, (2010), a.g.e., s.52

¹⁴⁵ Akdaş, (2010), a.g.e., s.31

¹⁴⁶ Erman, (2010), a.g.e., s.53

¹⁴⁷ Kostakoğlu,C.,(2008), *İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri*, 6. Bası, Ankara: Beta Yayınları, s.981

Arsa sahibinin, arsa payını yükleniciye devretme zamanı sözleşmede belirtilmemişse devrin, bağımsız bölümlerin yapımının yüklenici tarafından tamamlanıp arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümlerin teslim edilmesinden sonra yapılması gerektiği ifade edilmektedir¹⁴⁸.

2.6.2.2. İnşaatın yapılması için kendisine düşen yükümlülükleri yerine getirme borcu

Kat karşılığı inşaat sözleşmesine konu olan ve üzerine inşaat yapılacak olan arsanın, yükleniciye teslim edilmesi arsa sahibinin öncelikli borcudur. Arsanın inşaat yapmaya elverişli ve eksiksiz olarak teslimi gerekir. Aksi halde arsa sahibinin arsayı teslim edememesi ya da etmemesi nedeniyle temerrüdü ve sorumluluğu sözkonusu olur.

Sözleşmeye konu arsa üzerinde yıkılması gereken bina ve bina içinde de kiracının olması halinde, sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça kiracının arsa sahibi tarafından tahliye ettirilmesi gerekir. Yüklenici bu konuda arsa sahibini zorlama imkânına sahiptir. Arsa üzerindeki eski binanın yıkılması ise yine aksi kararlaştırılmadıkça yükleniciye ait olmalıdır. Ancak bu durumda taraflar arasındaki sözleşmenin yorumu ve somut olay dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekir¹⁴⁹.

Sözleşmenin konusu inşaat yapmak olduğundan resmi kurumlardan inşaat yapılabilmesi için gereken izinlerin de alınması icap etmektedir. Resmi makamlar ise arsa üzerinde yapılacak inşaat için gereken izinleri ancak arsa sahibine verebileceğinden bu izinlerin kural olarak arsa sahibince alınması gerekir. Arsa sahibi tarafından resmi makamlardan izin alınması ya da arsa sahibi tarafından yükleniciye bu hususta vekalet verilmesi gerekmektedir. Ayrıca arsa sahibinin kendisince bilinen ya da işin devamını ve tamamlanmasını etkileyecek durumlardan yükleniciyi haberdar etmesi gerekir¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Erman,(2010), a.g.e., s.54

¹⁴⁹ Sütçü,(2013) a.g.e., s.235

¹⁵⁰ Akdaş, (2010), a.g.e., s.32

2.7. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi

Sözleşmeyi sona erdiren sebepler genellikle ifa, arsa sahibinin yüklenicinin tüm zararlarını karşılamak suretiyle sözleşmeyi feshetmesi, ifanın imkânsız hale gelmesi, yüklenicinin ya da işverenin temerrüdü nedeniyle karşı tarafın sözleşmeyi feshi olarak sayılabilir¹⁵¹.

2.7.1. Sözleşmenin ifası ile sona ermesi

İfa sözleşmeyi sona erdiren normal sebeptir. TBK'da ifanın tanımına yer verilmemiş olmakla birlikte ifa, sözleşme ile yüklenilen edimin yerine getirilmesi olarak tanımlanabilir. Yüklenici ve arsa sahibi neyi borçlanmış ise, onu ifa etmekle yükümlüdür. Dolayısıyla sözleşmeden doğan borçların tamamının ifası halinde, borç ilişkisi de sona erer.

Yüklenici, sözleşmeyle uyarınca bağımsız bölümleri sözleşmeye uygun olarak ve ayıpsız bir biçimde meydana getirip arsa sahibine teslim etmekle, arsa sahibi de işin bedelini zamanında ve tam olarak yükleniciye devretmekle, borçlarını ifa etmiş olur. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi de bu şekilde ifa sebebiyle sona erer¹⁵².

2.7.2. İfanın imkânsızlaşması ile sona ermesi

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde ifanın imkânsızlaşması durumu genelde üç sebepten meydana gelmektedir. Bu sebeplerden ilki, eserin herhangi bir nedenden dolayı yok olması, ikincisi arsa sahibi yüzünden ifanın imkânsız hale gelmesi ve son sebep de yüklenici yüzünden ifanın imkânsızlaşmasıdır.

2.7.2.1. Eserin telef olması

TBK'nın eserin yok olması başlıklı 483. maddesinde *“Eser teslimden önce beklenmedik olay sonucu yok olursa iş sahibi, eseri teslim almada temerrüde düşmedikçe yüklenici, yaptığı işin ücretini ve giderlerinin ödenmesini isteyemez.*

¹⁵¹ Turut, (2009), a.g.e., s.152

¹⁵² Turut, (2009) a.g.e., s.153

Bu durumda malzemeye gelen hasar, onu sağlayana ait olur. Eserin iş sahibince verilen malzeme veya gösterilen arsanın ayıbı veya iş sahibinin talimatına uygun yapılması yüzünden yok olması durumunda yüklenici, doğabilecek olumsuz sonuçları zamanında bildirmişse, yaptığı işin değerini ve bu değere girmeyen giderlerinin ödenmesini isteyebilir. İş sahibinin kusuru varsa, yüklenicinin ayrıca zararının giderilmesini de isteme hakkı vardır.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm çerçevesinde yüklenici, arsa sahibinin temerrüdünü ispatlayamadığı sürece arsa sahibinden inşa ettiği katların ücretini ve bu katlar için yaptığı masrafı isteyemeyecektir. Ayrıca yüklenici arsa sahibinden arsa payının devrini isteyemeyeceği gibi arsa payının devri daha önce yapılmış ise tekrar arsa sahibine iade edilmesi gerekir.

2.7.2.2. Arsa sahibi yüzünden ifanın imkânsızlaşması

Türk Borçlar Kanunu’nun 485. maddesi *“Eserin tamamlanması, işsahibi ile ilgili beklenmedik olay dolayısıyla imkânsızlaşırsa yüklenici, yaptığı işin değerini ve bu değere girmeyen giderlerini isteyebilir. İfa imkânsızlığının ortaya çıkmasında iş sahibi kusurluysa, yüklenicinin ayrıca tazminat isteme hakkı vardır.”* şeklindedir.

Hükmün uygulanabilmesi için ilk şart, arsa sahibinin şahsında hatta hukuk alanında meydana gelen beklenmedik bir olayın inşaat işinin ifasını imkânsız hale getirmesidir.

İfayı imkânsız kılan beklenmedik olay maddi bir olay olabileceği gibi, hukuki bir olay da olabilir. Konumuz açısından ise inşaat yapılacak arsanın kamulaştırılması ya da arsa üzerine inşaat yasağı konulması nedeniyle inşaat yapılamaması; arsanın deprem veya toprak kayması gibi nedenlerle yok olması ya da inşaat yapılamayacak duruma gelmesi gibi durumlar arsa sahibinin hukuki alanında meydana gelen umulmayan olaylar olarak kabul edilir.

Maddenin uygulama alanı bulabilmesi için, beklenmedik durum inşaatın tamamlanmasını imkânsız hale getirmelidir. Buradaki imkânsızlık objektif, mutlak ve sürekli imkânsızlık olup, inşaatın tamamlanması başka bir yüklenici açısından da

mümkün olmamalıdır. Bu durumda sözleşme, fesih beyanına ihtiyaç duyulmaksızın ileriye etkili olarak sona erer. Böylelikle inşaatın tamamlanmamış kısımlarına ilişkin her iki tarafın da borcu ve hakkı ortadan kalkar¹⁵³.

Yüklenici o ana kadar yapmış olduğu işin değerini ve bu değerlere girmeyen giderlerini talep edebilir. Bu gibi durumlarda ifanın imkânsızlaşması arsa sahibinden kaynaklanmakla birlikte arsa sahibinin kusuru olmadan meydana geldiği için sözleşmede kararlaştırılan tüm bedeli ya da tazminat istenemez.

Arsa sahibinin kusuru ile ifa imkânsızlaşmış ise yüklenici açısından yaptığı işin kıymetini ve bu kıymete dâhil olmayan masrafını isteme hakkı yanında başkaca zarar ve ziyan isteme hakkı da doğmaktadır. Arsa sahibi işin tamamlanmasını kendi davranışı ile kasten ya da ihmalen imkânsız kılarsa arsa sahibinin kusurundan söz edilir. Bu durumda yüklenici arsa sahibinden müspet zararlarını talep edebilir.¹⁵⁴

2.7.2.3. Yüklenici yüzünden ifanın imkânsızlaşması

TBK'nın 486. maddesinde ise yüklenicinin şahsında ortaya çıkan olağanüstü durumlar nedeniyle, edimini yerine getirememesi hali düzenlenmiştir, maddede yer alan hüküm şöyledir. *“Yüklenicinin kişisel özellikleri göz önünde tutularak yapılmış olan sözleşme onun ölümü veya kusuru olmaksızın eseri tamamlama yeteneğini kaybetmesi durumunda kendiliğinden sona erer. Bu durumda iş sahibi, eserin tamamlanan kısmından yararlanabilecek ise onu kabul etmek ve karşılığını vermekle yükümlüdür.”*

Madde hükmü gereğince yüklenicinin ölümü kural olarak sözleşmeyi sona erdirmez. Ancak bu kuralın istisnası maddenin yukarıda ifade edilen hükmü uyarınca, yüklenicinin kişiliği nazara alınarak yapılan sözleşmelerde görülür. İstisnanın uygulanabilmesinin ilk şartı eser sözleşmesinin yüklenicinin kişisel nitelik ve özelliklerinin göz önünde tutularak yapılmasıdır. Bu durumda yüklenicinin şahsen ya da kendi yönetimi altında meydana getirmekle yükümlü olduğu inşaat sözleşmelerinde yüklenicinin kişisel nitelik ve özellikleri, bilgi, tecrübe ve uzmanlığı;

¹⁵³ Sütçü, (2010), a.g.e., s.1182

¹⁵⁴ Sütçü, (2010), a.g.e., s.1184

güvenilir ve dürüst olması, ya da kredi imkânlarının bulunması gibi hususlar olarak değerlendirilir. Ancak sözleşme yüklenicinin kişisel nitelikleri ve özellikleri esas alınmadan yapılmış ise, yani bir başka yüklenicinin de aynı işi aynı şartlarda ve şekilde yapması mümkün ise yüklenicinin ölmesinin ya da aciz halinin sözleşmenin devamına herhangi bir etkisi olmayacaktır¹⁵⁵.

Yüklenicinin ölümü halinde onun inşaatı yapma borcu mirasçılara geçer ve mirasçılar bizzat veya yardımcı kişiler vasıtasıyla inşaatı bitirmekle yükümlü olurlar. Konumuz kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde ise çoğu kez yüklenicinin bu tür özellikleri değerlendirilerek sözleşme yapılmaktadır. Bu işlerde yüklenicinin şahsına güven, işi zamanında bitirebileceğine olan inanç, daha önce yapmış olduğu işlerde sağladığı başarı ve güvenilirlik, finansman durumu gibi hususlar önem arz etmekte olup, sözleşmenin yapılmasında bu hususlar ön plana çıkmaktadır. Ancak Yargıtay kararlarında bu hususta görüş birliği sağlanamamıştır. Yargıtay bazı kararlarında, kat karşılığı inşaat yapımı işlerinin kişisel nitelik ve özelliklerin ön planda tutularak yapılan bir iş olduğunu belirtmiş¹⁵⁶, bazı kararlarında ise, yüklenicinin kişisel niteliklerinin önemli olmadığı, işin mirasçılar tarafından da yapılabileceği¹⁵⁷ belirtilmiştir. Maddenin uygulanabilmesinin diğer bir şartı ise yüklenicinin bir kusuru olmaksızın eseri tamamlayamayacak bir duruma gelmesi yani vefatı ya da işi yapmaktan aciz kalması gerekir. Burada kastedilen acziyet durumu, geçici değil sürekli bir acziyet olup sadece bedensel bir özürden kaynaklanması şart değildir¹⁵⁸.

Yüklenicinin ölmesi ya da tamamen kusurlu olmaksızın işi bitirme ehliyetini kaybetmesi sebepleriyle inşaat sözleşmesi kendiliğinden ileriye etkili olarak sona ereceğinden, yüklenici inşaatın kalan kısmına ilişkin edim borcundan kurtulur. Arsa sahibi de inşaatı teslim almadığı için yükleniciye sözleşmenin bedelini ödemeyecektir. Ancak inşaat kısmen de olsa tamamlanmış ve tamamlanan bu kısımdan arsa sahibinin faydalanması mümkün ise arsa sahibi bu kısmı kabule ve

¹⁵⁵ Kostakoğlu, (2008), a.g.e., s.742

¹⁵⁶ İnternet: “Eser sözleşmesi niteliği itibarıyla güven esasına dayanır. İş sahibi güven duymadığı bir yüklenici ile mevcut ilişkiyi sürdürmek zorunda değildir.” Yarg. 15. HD. Kr. T.:4.10.1999 E. 1999/2768, Kr. 1999/3466 Web:<http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 05.04.2015 tarihinde alınmıştır.

¹⁵⁷ İnternet: “... Anılan maddedeki müteahhitin ölmesi durumu yapılacak işin müteahhidin şahsı meziyet ve mahareti nazara alınması hallerine münhasırdır. Olayımızda normalde inşaatı müteahhidin mirasçıları da yapabilir. İnşaatın tamamlanmasında, müteahhidin şahsı bir becerisi nazarı itibara alınmamıştır” Yarg. 15 HD. Kr. T. 12.11.1990, E. 1990/1503, Kr. 1990/4707, Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 05.04.2015 tarihinde alınmıştır.

¹⁵⁸ Kostakoğlu, (2008), a.g.e., s.743

bedelini de ödemeye mecburdur. Önemli olan arsa sahibinin tamamlanan bu kısımdan yararlanabilmesinin mümkün olmasıdır. Örneğin yüklenici, inşaatın subasmanı seviyesine gelmesinden sonra işi bırakmış ise gelinen seviye arsa sahibi açısından bir değer ifade ettiği için bu kısma ilişkin bedelin ödenmesi gerekir.

2.7.3. Arsa sahibinin tam tazminat ödeyerek sözleşmeden dönmesi ile sona ermesi

TBK'nın 484. maddesine göre *“İşsahibi, eserin tamamlanmasından önce yapılmış olan kısmın karşılığını ödemek ve yüklenicinin bütün zararlarını gidermek koşuluyla sözleşmeyi feshedebilir.”* Bu hüküm çerçevesinde işsahibine (konumuz açısından arsa sahibine) işin bitmesinden önce yapılan kısmın bedelini ödeyip, yüklenicinin bütün zararlarını gidermek şartıyla sözleşmeyi feshetme hakkı tanınmıştır. Bu maddenin kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde de aynı şekilde de uygulanmasını Yargıtay da benimsemiştir.

Yargıtay içtihatlarına göre yüklenici zararı hesaplanırken elde edilmesi beklenen kâr miktarından kârın elde edilebilmesi için yapılması gerekli masrafların düşülmesi gerekmektedir¹⁵⁹. Keyfi fesih halinde yüklenici toplama sistemini uygulayarak olumlu ve olumsuz tüm zararlarını isteyebilir¹⁶⁰. Arsa sahibinin bu madde hükmünden yararlanabilmesi için yükleniciye sözleşmeyi feshettiğini bildirmesi gerekir.

2.7.4. Temerrüt sebebiyle karşı tarafın sözleşmeden dönmesi ile sona ermesi

Sözleşme tarafları olan yüklenici ve arsa sahibinin bu sözleşmeden kaynaklanan temel borçlarını zamanında ve sözleşmeye uygun olarak yerine

¹⁵⁹ İnternet: “... Olayda davalının kusuruna dayanılarak akit feshedildiğinden BK'nun 325. Maddesi nazara alınarak kar kaybı hesaplanmalıdır. Bu durumda; tüm eserin bitmiş bedelinden yüklenicinin işi tamamlamamış olması nedeniyle sağladığı tasarruflar inşaat süresi içinde başka işlerden elde ettiği ya da elde etmeyi ihmal ettiği kârlar ile başka iş bulmamışsa veya iş bulmaktan kasten kaçınmışsa elde edebileceği kazanç ile bu işten sağlayacağı kârın içinde bulunması gereken giderler, hesap edilecek kâr yoksunluğundan indirilmek suretiyle kalan miktar davacının mahrumiyetini oluşturacaktır. Şüphesiz bu karın hesaplanmasından, kârın elde edilebilmesi için yapılması gerekli masraflar da düşülmesi gereklidir...”Yarg. 15. HD., Kr.T., 02.07.1991 ,E. 1990/858, Kr.1991/3464, Web:www.sinerjimevzuat.com.tr adresinden 03.01.2015 tarihinde alınmıştır.

¹⁶⁰Yavuz, N.,(2011). *Eser ve Hizmet Sözleşmeleri*. Ankara: Adalet Yayınevi, s. 622

getirmemeleri durumunda temerrüde düşecekleri ve bunun yarattığı sonuçlara da katlanmak zorunda kalacakları tartışmasızdır¹⁶¹. İşte bu sonuçlardan biri de sözleşmenin feshidir. Bu hak kullanılarak sözleşme feshedilirse kat karşılığı inşaat sözleşmesi de sona erecektir¹⁶².

2.7.5. Karşılıklı anlaşma ile sona ermesi

Hukuk sistemimizde kişiler özgürce sözleşme yapma hakkına sahip oldukları gibi yaptıkları sözleşmeye de diledikleri zaman karşılıklı anlaşma yolu ile son verme hakkına sahiptirler. Sözleşmenin hangi şartlarla sona erdirileceğine de taraflar birlikte karar verirler. Burada önemli olan husus fesih anlaşmasının da resmi şekilde yapılmasıdır. Öyle ki taşınmaz satışı ya da taşınmaz satış vaadi resmi şekle tabi işlemler olduğundan yapılan fesih anlaşmasının da resmi şekilde yapılması şarttır¹⁶³.

¹⁶¹ Turut,(2009) a.g.e., s.167

¹⁶² Akdaş,(2010) a.g.e., s.38

¹⁶³ Akdaş, (2010) a.g.e., s.38

3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN VERGİLENDİRME KARŞISINDAKİ DURUMU

3.1. Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesine Vergi İdaresi ve Danıştay'ın Bakışı

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi yükleniciye devredeceği arsa karşılığında, yüklenicinin inşa edeceği bağımsız bölümlerden kendisine isabet edenleri teslim almak suretiyle, arsasını daha verimli değerlendirmekte, yüklenici de arsayı finanse etmek yükünden kurtularak daha düşük bir maliyet ile yüksek karlar elde etmektedir. Özellikle kentsel dönüşüm uygulamalarının yaygınlaşması ile birlikte kat karşılığı inşaat sözleşmeleri de yaygın bir hal almıştır.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi uygulamada oldukça yaygın olmasına rağmen, vergi kanunlarında bu sözleşmeye ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergileme işlemleri daha çok genel hükümler çerçevesinde yürütülmektedir. Uygulamada birçok sorunun ortaya çıkmasına neden olan bu durum, inşaat işlerinin kendisine özgü imalat tarzı olması ve sözleşmenin kendine özgü yapısıyla birlikte değerlendirildiğinde vergilendirme işlemi de iyice karmaşık hale gelmektedir. Sözleşme, bünyesinde birçok özellikli durum ihtiva ettiğinden genel hükümler doğrultusunda vergilendirme yapma düşüncesi yetersiz kalmaktadır. Genel hükümlerde de bu sözleşme tipinin hangi esasların uygulanacağına dair açık bir düzenleme olmadığı gibi vergi idaresinin, tebliğ bazında bir görüşü dahi bulunmamaktadır.

Vergi idaresinin konuya ilişkin değerlendirmeleri mukteza (özelge) düzeyinde olup sadece mükellefi bağlamaktadır. Vergi idaresi de tebliğ yayımlamak yerine mukteza düzeyinde verdiği bilgilerle konuyu yönlendirmeye çalışmaktadır. İşte bu belirsizlik ortamı hem arsa sahibini hem de yükleniciyi şüphede bırakmakta ve vergi idaresi ile uyuşmazlık yaşanmasına neden olmaktadır. Ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm mercii olan yargı da kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda vergi idaresi ile pek çok noktada ayrılmaktadır.

Gerçekten inşaat sektöründe son derece yaygın olarak uygulanan kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi, vergi idaresinin ve yargı mercilerinin birbirinden tamamen farklı yaklaşımlarına sahne olmakta ve bu belirsizlik ortamı ekonomi içerisindeki yeri günden güne artan bu sektörde vergisizliğin hakim olmasına neden olmaktadır. En büyük tartışma, sözleşmenin niteliğinde kendisini göstermektedir.

Doktrinde ağırlık kazanan görüş kat karşılığı inşaat işlerini trampa olarak kabul etmektedir¹⁶⁴. Bazı yazarlar ise kat karşılığı inşaat işlerinde trampadan söz edilemeyeceğini¹⁶⁵, trampa işleminde tapuda iki ayrı kişi adına kayıtlı gayrimenkullerin, yine tapuda sahiplerinin karşılıklı olarak değişmesi gerekeceğinden kat karşılığı inşaat işlerinin trampa niteliğinde olmadığı kabul edilmekte¹⁶⁶ ve eser sözleşmesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekliliği kabul görmektedir¹⁶⁷. Vergi idaresi de doktrinde genel kabul gören görüş doğrultusunda bu sözleşmeyi trampa hükümleri çerçevesinde değerlendirerek vergilendirme işlemini buna göre yapmaktadır¹⁶⁸. Danıştay ise önceleri vergi idaresi gibi sözleşmeyi trampa hükümleri çerçevesinde yorumlarken, son dönemde yapısı kendine özgü ve “arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik” bir hukuki işlem olarak kabul etmektedir¹⁶⁹.

Çalışmamızın bu bölümünde kat karşılığı inşaat sözleşmesinin vergiler karşısındaki durumu ile sözleşme tarafları olan arsa sahibi ile yüklenicinin bu sözleşme sebebiyle vergi yükümlülükleri ayrı ayrı değerlendirme konusu yapılacaktır.

¹⁶⁴ Bu sözleşmeyi trampa olarak değerlendiren yazarlar: Kayı, E.,(1989) *Özel İnşaat İşlerinde Uygulamada Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar*, Vergi Dünyası, S.89 ; Kurt, H., (1992). *Trampa Katma Değer Vergisi İlişkisi ve Bir Danıştay Kararı*, Vergi Dünyası, S. 133.; Sezgi, Ö, Keskin, İ.,(1993) *Bazı Yargı Kararları ve Düşüncelerimiz*, Vergi Dünyası.; Şimşek, V.A., (1993) *İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması*, Yaklaşım, (9), 33-43; Kayı, E., (1989) *Özel İnşaat İşlerinde Uygulamada Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar*, Vergi Dünyası, 89, 28-41

¹⁶⁵ Sözleşmeyi trampa olarak değerlendirmeyen yazarlar: Turut(2009), a.g.e., s.197; Şeker, S.(1993), *Özel Mülke Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması*, Yaklaşım, (3). 67-68

¹⁶⁶ Kızılot, Ş. (1999), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, İstanbul: Yaklaşım Yayınları, s. 495

¹⁶⁷ Çeçen, S. (1988), *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması*, Vergi Dünyası,56, s.50

¹⁶⁸ İzmir VDB,19.09.2013 tarih, 84098128-120[37-2012-2]-578 sayılı muktezası, İstanbul VDB, 25.05.2006-3885 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası,

¹⁶⁹ İnternet: Dan. VDDGK, Kr.T. 25.06.2004, E. 2004/51, Kr.2004/80, Dan. VDDGK, K.T.22.04.2005, E.2005/46, K. 2005/103, Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 03.03.2015 tarihinde alınmıştır.

3.2. Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde tarafların yükümlülükleri üzerinde ayrıntılı olarak durmuştuk. Sözleşme kapsamında hem arsa sahibi hem de yüklenici gelir vergisinin mükellefi olmaktadır. Öyle ki arsa sahibi tarafından yükleniciye gerçekleştirilen arsa teslimi ile yüklenicinin inşaatı tamamlayarak arsa sahibine daireleri teslim etmesi ve arsa sahibi ile yüklenicinin kendi uhdelerinde kalan bağımsız bölümleri üçüncü kişilere devretmeleri halinde gelir vergisinin hangi şekilde uygulanacağını belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

Konuya ilişkin temel ihtilafın sözleşme türünün belirlenmesinde yaşandığı görülmektedir. Öyle ki uygulamada bu işlemin “trampa” “yüklenicinin hizmet vermesi arsa sahibinin arsa payını devri” “arsanın değerlendirilmesi” “servetin el değiştirmesi” “tamamen kendine özgü (sui generis) hukuki muamele” şeklinde farklı şekillerde değerlendirildiği görülmektedir. İşte bu işlerin birçok boyutunda vergilemenin nasıl yapılacağını düşümlendiği ana noktalardan birisi bu tartışmadır¹⁷⁰.

3.2.1. Genel olarak gelir vergisi

3.2.1.1. Gelirin konusu

Gelir Vergisi Kanunu 1. maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin bu vergiye tabi olduğunu belirtip gelir için şöyle bir tanım vermiştir.¹⁷¹ “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Anlaşılacağı üzere madde bu şekliyle “gelir” kavramını bir veri olarak almakta ve yaptığı tanımda bu kavramı açıklamaktan ziyade, kanun kapsamında vergilendirilecek gelir için belli nitelikler, özellikler aramaktadır¹⁷². GVK’nın 2. maddesinde gelirin unsurları şu şekilde sayılmıştır.

- Ticari Kazançlar
- Zirai Kazançlar

¹⁷⁰ Turut, (2009), a.g.e., s. 188

¹⁷¹ Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N.,(2007) *Vergi Hukuku*,(14. Bası). Ankara: Turhan Kitabevi s. 240

¹⁷² Öner, E. (2012), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayınları, s.207

- Ücretler
- Serbest Meslek Kazançları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Menkul Sermaye iratları
- Diğer Kazanç ve İratlar

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir, çeşitli üretim faktörlerinin üretim faaliyetine sunulması sonucu elde edilen kaynaklar, kazançlar, ücretler ve iratlar gibi değişik terimlerle ifade edilmektedir¹⁷³. Bu maddede emek gelirlerinin ücret, emekle sermayenin müşterek gelirlerinin kazanç, sadece sermayenin gelirinin ise irat olarak adlandırıldığı görülmektedir¹⁷⁴.

3.2.1.2. Gelirin özellikleri

GVK'nın 1. maddesinde kanun kapsamında değerlendirilecek gelirin özellikleri ele alınmıştır. Bu özellikler gelir vergisi uygulamasına yön veren önemli sınırlamalardır¹⁷⁵. Bu doğrultuda gelir vergisi uygulaması bakımından her bir kişinin, haklar ve yükümlülükler bakımından ayrı bir işleme tabi tutulması gerekir. Gelir vergisi kapsamına esas itibarıyla gerçek kişiler girmektedir. Bu genel kurala karşın, gerçek kişi unsurunun ağır bastığı tüzel kişiliğe sahip bazı ortaklıkların (kollektif, adi komandit şirket ortakları ile paylı komandit şirketin komandite ortakları) ortakları gelir vergisi kapsamına alınmıştır¹⁷⁶.

Vergi mükellefi olmak için ehliyet aranmaz. Hukuki işlemleri yapabilmek için hak ve fiil ehliyeti gerekli iken vergi mükellefi olmak için hak ehliyeti yeterlidir¹⁷⁷. Vergilendirme dönemi olarak bir takvim yılı esası benimsenmiştir¹⁷⁸. Bu nedenle vergilendirme bakımından, bir takvim yılı içinde elde edilen gelirin göz önünde bulundurulması gerekmektedir¹⁷⁹.

¹⁷³ Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A.(2013). *Türk Vergi Sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi. s. 4

¹⁷⁴ Bilici, N.,(2013) *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayınları, s. 28

¹⁷⁵ Akdoğan, A.(2008), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*,Ankara: Gazi Kitabevi, s.178

¹⁷⁶ Kızılot, Ş., Taş, M.(2013), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi, s.185

¹⁷⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, (2013), a.g.e., s.5

¹⁷⁸ Bilici, (2013) a.g.e., s. 28

¹⁷⁹ Akdoğan, (2008), a.g.e., s.179

Kazanç ve iratların gelir vergisine tabi tutulabilmesi için elde edilmiş olması şarttır. Elde etme kural olarak, kazanç ve iradın kişinin hukuki tasarrufu altına girmesini ifade eder.

GVK 'da yedi gelir unsuruna yer verilmiştir. İşte bu kapsamda gelir unsurları kapsamına giren kazanç ve iratlar gelir vergisine tabidir. Bu kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarları gelir vergisine tabi tutulacaktır. Burada ifade edilen safi tutar gelir vergisi kapsamında iki anlama sahiptir. İlki gelirin gayrisafi tutarından, elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi ikincisi ise gelirin yedi unsurunun bir bölümünden kaynaklanan gelirden, gelir unsurlarının diğerlerinden kaynaklanabilecek zararın indirilmesini öngörmektedir¹⁸⁰.

3.2.2. Arsa sahibinin gelir vergisi karşısındaki durumu

3.2.2.1. Arsa sahibinin arsa payını yükleniciye devrinden doğan gelir vergisi yükümlülüğü

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibinin asli yükümlülüğü, yüklenicinin inşa edeceği bağımsız bölümler karşılığında yükleniciye devredilmesi öngörülen arsa payının tapuda yüklenici ya da onun belirteceği kişiler adına devrini gerçekleştirmektir. Arsa sahibinin bu yükümlülüğünün genel olarak yüklenicinin işi tamamlaması ve teslimi ile vuku bulacağını belirtmiştik. Ancak uygulamada taraflar arasında farklı teslim tarihleri de öngörülebilmektedir.

Sözleşme kapsamında arsa devrinin vergilendirilmesine ilişkin açık bir düzenleme olmadığından konu, doktrinde tartışılmakta ve vergi idaresi ile Danıştay kararları arasında ihtilafa neden olmaktadır. Söz konusu bu ihtilafın kat karşılığı inşaat sözleşmesinin niteliğinin tespitinde ortaya çıktığı görülmektedir¹⁸¹.

3.2.2.1.1. Arsa sahibinin kazancının niteliği

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin arsa payını yükleniciye devretmesinin gelir getiren bir işlem olduğu ve vergiye tabi tutulması gerektiği vergi

¹⁸⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, (2007), a.g.e., s.246

¹⁸¹ Turut,(2009), a.g.e., s.188

idareleri tarafından kabul edilen görüştür. Danıştay'ın konuya vergi idaresinden farklı yaklaşımı tartışmalara sebebiyet vermektedir. GVK'nın 37. maddesine göre gayrimenkullerin alım satış ve inşa işleriyle uğraşanların elde ettikleri kazançlar ticari kazanç sayılmaktadır¹⁸².

GVK'nın mükerrer 80. maddesine göre de " *iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar*" değer artışı kazancıdır.

"Elden çıkarma" deyimi, GVK mükerrer 80. maddesinde yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder¹⁸³.

Arsanın bir ticari işletmenin aktifinde kayıtlı olması durumunda bir tereddüt yoktur ancak arsanın bir gerçek kişiye ait olduğu hallerde ortaya çıkan kazancın niteliği ise tartışmalıdır. Hukuk sistemimizde taşınmaz satışından elde edilen gelir ya "ticari kazanç" sayılmakta ya da "diğer kazanç ve iratlar" arasında sayılmaktadır¹⁸⁴.

Arsa sahibinin taşınmazını devretmesi devamlılık unsuru taşımadığı ve arazi faaliyet olarak değerlendirildiği durumlarda bu tür faaliyetlerden doğan değer artış kazancı kapsamında "diğer kazanç ve iratlar" olarak vergilendirilmektedir. Buna göre arsa sahibinin arsasını "iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde" (01.01.2007 tarihinden önce 4 yıl) yapılan bir sözleşme ile yükleniciye devretmişse bu devir

¹⁸² Aydoğan, B.(2010), *Kat Karşılığı İnşaat Yapan İşletmelerde Muhasebe İşlemleri*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s.34

¹⁸³ Aydoğan,(2010) a.g.e.,s.35

¹⁸⁴ Akdaş,(2010), a.g.e., s.51

işleminde kaynaklanan kazanç değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır¹⁸⁵.

Arsanın gayrimenkul alış satış işleriyle sürekli uğraşan bir gerçek kişinin işletmesine kayıtlı bir arsa olması durumunda yükleniciye devredilecek arsa nedeniyle elde edilen kazanç da ticari kazanç olarak kabul edilecektir¹⁸⁶.

GVK'nın mükerrer 81. maddesinde değer artış kazancının safi tutarının nasıl belirleneceği düzenlenmiştir. Buna göre kat karşılığı inşaat işleri nedeniyle elde edilecek bağımsız bölümlerin tutarından, teslim edilen arsanın maliyet bedeli ile arsa sahibinin teslim dolayısıyla yaptığı giderler ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacak tutar değer artış kazancı olarak dikkate alınacaktır. Kanun metni hâsılâtın ayın veya menfaat olarak sağlanması halinde ayın ve menfaat değerinin VUK'un değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit edileceğini belirtmiştir¹⁸⁷. Bu işlemde belirleyici unsur kazancın "devamlılık" unsurudur. Yani arsa sahibi bu işi devamlı olarak yapıyorsa elde ettiği kazanç "ticari kazanç" olarak nitelendirilecek, bu işi arızı şekilde gerçekleştirmiş ise bu defa elde ettiği kazanç "değer artış kazancı" olarak vergilendirilecektir. Ancak faaliyetin sürekli ya da arızı yapıp yapılmadığının tespiti her zaman kolay değildir¹⁸⁸.

3.2.2.1.2. Arsa sahibi açısından vergiyi doğuran olay

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde yer alan "*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumunun tekemmülü ile doğar.*" hükmü gereği, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcu doğar. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte vergiyle ilgili yükümlülükler de başlar.

¹⁸⁵ İnternet: Arslan, E.(2007), *Arsa Karşılığı Kat Yapım Sözleşmelerinin Mahiyeti ve İçeriğinin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu*, Web: <http://www.vergidunyasi.com>, adresinden 10.05.2015 tarihinde alınmıştır.

¹⁸⁶ Arslan,(2007) a.g.m.

¹⁸⁷ Aydoğan,(2010), a.g.e., s.36

¹⁸⁸ Akdaş, a.g.e., s.51

Bu tarih aynı zamanda; verginin dönemi, tarh zamanaşımı süresinin başlaması ve bir kısım şekli ve maddi yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından da önem taşımaktadır.

Ayrıca kat karşılığı inşaat sözleşmesinin resmi şekilde yapılması gereken sözleşmelerden olduğunu önceki bölümde belirtmiştik. Her ne kadar resmi şekilde yapılması geçerlilik şartı olsa da uygulamada tarafların kendi aralarında tanzim ettikleri adi yazılı sözleşmeye göre ya da hiç sözleşme yapmadan da kat karşılığı inşaat işi yaptıkları sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu durumda sözleşme resmi şekilde yapılmamış olsa dahi taraflar yükümlülüklerini yerine getirmişlerse vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde yer alan “.. *Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” hükmünden gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın gelirin elde edilmesine bağlandığı sonucuna ulaşılmaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi gelirin vergilendirilebilmesi için gelirin elde edilmesi şarttır. Yine ifade edildiği gibi Gelir Vergisi Kanunu'nda elde etme bazı gelir türlerinde (örneğin değer artış kazancı) “tahsil esasına”; bazı gelir türlerinde (örneğin ticari kazanç) “tahakkuk esasına” göre belirlenmektedir¹⁸⁹.

GVK'nın mükerrer 80. maddesinde burada sayılan mal ve hakların “iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar”ın, değer artış kazancı olarak vergilendirileceğine hükmedilmiştir. Bu nedenle gayrimenkulün iktisap tarihi ile elden çıkarma tarihi arasındaki süre “beş yılı” aştığında, bu gayrimenkulün devrinden elde edilen kazanç değer artış kazancı sayılmayacak ve vergiye tabi tutulmayacaktır. Kanunda belirtilen bu 5 yıllık süre 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 5615 sayılı Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun¹⁹⁰,un 5. Maddesiyle değiştirilmek suretiyle 5 yıla çıkarılmıştır. Bununla birlikte yine aynı Kanunun 11. Maddesinde GVK'na eklenen geçici 71. madde ile 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş gayrimenkuller açısından sürenin 4 yıl olarak uygulanması hükmüne bağlanmıştır¹⁹¹.

¹⁸⁹ İnternet:Saraçoğlu, Ü, Ürel, G., *Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları*, Web: <http://www.lebibyalkin.com.tr> adresinden 17.11.2014 tarihinde alınmıştır.

¹⁹⁰ 04.04.2007 tarih ve 26483 nolu Resmi Gazete

¹⁹¹ Turut, (2009), a.g.e., s.225

Bu noktada vergiyi doğuran olayın hangi tarihte gerçekleşmiş sayılacağına tespiti özellik gösterir. Esas itibariyle arsanın devir tarihi itibariyle elde edilmiş bir gelir yoktur. Gelirin elde edilmesi arsa karşılığı alınan bağımsız bölümün teslim tarihi itibariyle gerçekleşmektedir. Dolayısıyla beş yıllık sürenin arsanın devir tarihi itibariyle değil, arsa karşılığı olarak alınan bağımsız bölümün teslim tarihi esas alınarak hesaplanması gerekir. Doğal olarak GVK açısından vergilemenin de bağımsız bölümün alındığı tarih itibariyle yapılması gerekir¹⁹².

3.2.2.1.3. Arsa sahibi açısından verginin matrahı

Kat karşılığı inşaat yapımı işlerinde, arsa sahibinin yükleniciye arsa payı devri nedeniyle elde ettiği kazancın niteliğinin değer artış kazancı olarak kabul edildiği durumlarda vergilendirilecek değer artışının tespitinin ne şekilde yapılacağı da tereddütlü konulardandır.

Arsa sahibinin, arsasının bir kısmını yükleniciye devretmesinden doğan vergi matrahının tespiti için, öncelikle devir bedelinin belirlenmesi gerekir. Ardından belirlenen bu bedelden arsanın maliyet bedeli ile bu devirden kaynaklanıp arsa sahibinin uhdesinde kalan giderler, ödenen vergi ve harçlar indirilir. Arsa sahibi tarafından yükleniciye devredilen arsa payının devir bedeli tutarının ne olacağına ilişkin olarak vergi idaresinin istikrar kazanmış bir görüş ortaya koymadığı, verdiği farklı muktezalarda farklı değerlendirmelerde bulunduğu görülmektedir.

Arsa payının yükleniciye devir bedelinin devredilen arsa karşılığında yükleniciden alınan bağımsız bölümlerin değeri olacağını kabul eden bir yaklaşım olduğu gibi arsanın devir bedeli olarak, arsanın yükleniciye devredildiği tarihteki emsal bedelinin esas alınması gerektiği yönünde bir yaklaşım da mevcuttur. İdare bu görüşünde, arsanın devir bedelinin, karşılığında elde edilen aynı kıymetin değerine göre değil, arsanın devir tarihindeki kendi emsal bedeline göre belirleneceğini ileri sürmektedir. Konuya ilişkin olarak idarenin ağırlık kazanan görüşü ise “Kat karşılığı inşaatın arsa maliyet bedeli, yüklenici firma tarafından

¹⁹² Özbalcı, Y,(2006), *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık, s.654

arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilen gayrimenkulün inşaatı için yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır. Bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer alması gereken arsa maliyet bedelini oluşturmaktadır. Yine bu bedel kat karşılığı teslim edilen arsanın sahibi için de teslim ettiği arsanın değerini ifade etmektedir.” şeklindedir.

İdarenin yaygınlaşmış bu görüşüne göre, arsa sahibi tarafından yükleniciye devredilen arsa payı bedeli, yüklenicinin sözleşme uyarınca arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin inşa edilmesi için yapmış olduğu harcamaların toplamından oluşmaktadır. Yaygın kanaat bu olsa da idarenin konuya ilişkin olarak yukarıda ifade edilmiş olan farklı farklı görüşleri de mevcuttur¹⁹³.

3.2.2.1.4. Arsa payının devrinden elde edilen kazancın vergi dışı kaldığı haller

Gelir Vergisi Kanunu'nun “değer artış kazançları” başlıklı mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendinde “*İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)* değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir.

Aynı maddede “*elden çıkarma*” deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

¹⁹³ Turut, (2009), a.g.e., s.242

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 10.600,00 TL¹⁹⁴ gelir vergisinden müstesnadır.” hükmüne yer verilmiştir.

Dolayısıyla arsa sahibinin arsa payını yükleniciye devrinde elde ettiği gelir, değer artış kazancı olarak kabul edildiğinde “iktisap şekli”, “elde tutma süresi” ve “elde edilen kazancın” tutarına bağlı olarak bu gelir, üç durumun varlığı halinde kısmen ya da tamamen vergi dışı tutulabilmektedir. Gayrimenkulün devredilmesinden dolayı arsa sahibinin geliri madde kapsamında belirtilen bu duruma uyuyor ise elde edilen gelir değer artış kazancı olarak da vergilendirilemeyecek dolayısıyla tamamen vergi dışı kalacaktır. Bu durumlara kısaca değinmekte yarar vardır¹⁹⁵.

(1) Arsa Sahibinin Yükleniciye Devrettiği Arsayı İvazsız Olarak İktisap Etmesi Hali

GVK’nın mükerrer 80. maddesinde, gayrimenkulde oluşan değer artışının vergilendirilebilmesi için belirtilen ilk şart, gayrimenkulün satın alma, inşa ya da trampa gibi bir bedel yani bir ivazla iktisap edilmiş olmasıdır. Buna göre iktisap şeklinin önemi bulunmamakla birlikte, iktisabın ivaz karşılığı gerçekleşmiş olması vergileme için aranan şarttır. Bu nedenle ivazsız olarak, miras¹⁹⁶ ya da bağışlama gibi sebeplerle iktisap edilen gayrimenkullerin kanunda belirtilen elde tutma süresi içinde dahi olsa satılması durumunda ortaya çıkan değer artışı vergiye tabi tutulamaz¹⁹⁷.

¹⁹⁴ 2015 yılı için belirlenen rakam olup her yıl yeniden değerlendirme ile güncellenmektedir.

¹⁹⁵ Turut,(2009) a.g.e., s.223

¹⁹⁶“...İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır...” GİB, GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı Sirküleri, 25.03.2011

¹⁹⁷İnternet:“...İş hanının inşa edildiği gayrimenkul, veraset yoluyla iktisap edildiği ve gayrimenkul alım, satım ve inşa işleriyle sürekli olarak uğraşmadığından, devamlılık taşımayan bu faaliyetin Gelir Vergisi Kanunu’nun 37 nci maddesinin ikinci fıkrasının 4 üncü bendine göre vergiye tabi tutulması mümkün değildir. Öte yandan, iş hanının inşa edildiği gayrimenkulün iktisabında ticari amaç bulunmadığı ve servetin değerlendirilmesi amacıyla arsa üzerine inşaat yapılarak servetin biçim değiştirdiği anlaşıldığından, ticari nitelik taşımayan bu faaliyetin arızı olarak yapılmasından sağlanan kazancın, arızı ticari kazanç olarak da vergilendirilemeyeceği sonucuna varılmaktadır. Söz konusu faaliyetin Gelir Vergisi Kanunu’nun Değer Artış Kazançları başlıklı mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 7 nci bendine göre vergilendirilmesine ise

İvazsız olarak elde edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasında elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak değerlendirilememesinin temel nedeni bu tür ivazsız intikallerin Veraset İntikal Vergisi'ne tabi olmasıdır. Öyle ki arsa ivazsız olarak iktisap edilirken vergiye tabi tutulması sebebiyle bir de bu arsanın devrinde gelir vergisi alınması aynı konu üzerinden ikinci bir vergileme olur ki, bu da mükerrer vergilemeye sebep olur¹⁹⁸.

Sonuç olarak, kat karşılığı inşaat yapımı işlerinde arsa sahibi arsayı miras, bağışlama gibi sebeplerle ivazsız şekilde elde etmişse, bu arsanın kat karşılığı inşaat işi için yükleniciye devredilmesi halinde elde edilen kazanç gelir vergisine tabi olmayacaktır.

(2) Arsa Sahibinin Elde Etmiş Olduğu Kazancın Vergiden İstisna Kısmı

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından kaynaklanan değer artış kazancının vergilendirilmesi için kanunda elde edilen kazanç tutarı açısından da sınırlamaya gidilmiştir. Gayrimenkulün devrinden bir takvim yılı içinde elde edilen kazancın 10.600,00 TL¹⁹⁹ tutarındaki kısmı vergiden muaf tutulmuştur. (GVK mükerrer md. 80/3) Bu hüküm çerçevesinde arsa sahibinin, yükleniciye devrettiği arsa sebebiyle elde ettiği değer artış kazancı bu miktardan düşük ise vergilendirme söz konusu olmayacak, elde edilen kazanç bu miktardan fazla ise kazancın bu kadarlık kısmı vergiden muaf tutulacaktır²⁰⁰.

Kanunda belirtilmiş olan bu tutar gayrimenkulün elde bulundurulduğu her yıl için olmayıp satışın yapıldığı yıl için geçerlidir. Ayrıca bir kişinin bir takvim yılı içerisinde birden fazla gayrimenkulü elden çıkarması durumunda, bu tutar her bir gayrimenkul için değil, bunların satış bedelleri toplamına uygulanır²⁰¹.

iktisabın ivazsız gerçekleşmiş olması engel teşkil etmektedir...” Dan.VDDK, K.T. 02.07.1993, 1993/36 E., 1993/78 Kr. Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 11.11.2014 tarihinde alınmıştır.

¹⁹⁸ Turut,(2009) a.g.e., s.223

¹⁹⁹ 2015 yılı için belirlenen miktar olup her yıl güncellenmektedir.

²⁰⁰ Akdaş,(2010), a.g.e., s. 56

²⁰¹ Turut,(2009), a.g.e., s .224 .

(3) Arsa Sahibinin Arsayı Elde Tutma Süresi

Değer artış kazancının vergilendirilmesinde diğer bir sınırlama da gayrimenkulün elde tutma süresi bakımından getirilmiştir. Gayrimenkulde ortaya çıkan değer artışının vergilendirilebilmesi için, bu değer artışının belli bir süre içinde gerçekleştirilmiş olması şartı aranmaktadır. Değer artış kazancı kapsamında süre sınırı konulmasının nedeni, bu süre içinde gerçekleştirilen satışların kazanç elde etmeye dönük olduğunun kanunen kabul edilmesidir²⁰².

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinde gayrimenkulde meydana gelen değer artış kazancının vergilendirilebilmesi için değer artış kazancının gayrimenkulün iktisabından beş yıl içinde elde edilmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa payını yükleniciye devreden arsa sahibi, bu arsayı devir tarihinden itibaren geriye doğru beş yıldan fazla süredir elinde tutmakta ise bu devir sebebiyle elde ettiği gelir vergiye tabi tutulmayacaktır.

Arsa sahibinin arsayı elde tutma süresi hesaplanırken iktisap tarihi büyük önem arz etmektedir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2011 yılında vermiş olduğu muktezada²⁰³ *"Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 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

²⁰² Turut, (2009) a.g.e., s.224

²⁰³ GİB, GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı Sirküleri, 25.03.2011

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.” İfadelerine yer verilmiştir.

Dolayısıyla gayrimenkulün iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi kabul edilmekle birlikte gayrimenkulün tapuya tescilinden önce fiilen kullanılmaya başlanması halinde fiili kullanımın başladığı tarihin kabul edildiği görülmektedir.

3.2.2.2. Arsa sahibinin katların satışı sonucunda doğan gelir vergisi yükümlülüğü

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahibi arsasının bir kısmını yükleniciye devretmekte, karşılığında ise yüklenici de inşa ettiği bağımsız bölümlerden bir kısmını arsa sahibine bırakmaktadır. Arsa sahibi kendisinde kalan bu bağımsız bölümleri muhtelif şekillerde değerlendirebilir.

Arsa sahibi bu bağımsız bölümleri dilerse kendisi kullanmakta ya da satış ve kiralama gibi muhtelif şekillerde değerlendirmektedir. Bu süreçte kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin arsa sahibi açısından vergilendirilmesi de iki farklı aşamada gündeme gelebilmektedir. Bu durumlardan ilki yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan arsa sahibinin arsa payını yükleniciye devretmesi, ikincisi ise arsa payı karşılığında edinilecek bağımsız bölümlerin satışı halidir. İşte çalışmanın bu bölümünde arsa sahibinin arsa payı karşılığında elde etmiş olduğu bağımsız bölümlerin satışında elde edilecek gelirin gelir vergisi karşısındaki durumu ele alınacaktır. Kuşkusuz bu satış arsa sahibinin müteahhitle olan ortak girişim ile ilgisi bulunmamakta ve sadece arsa sahibinin hukuki tasarrufu niteliğini taşımaktadır.

Arsa sahibinin arsa payının devri karşılığında yükleniciden edindiği bağımsız bölümlerin satışından doğan işlemin vergiye tabi olup olmadığı hususunda mevzuatta açık bir düzenleme yoktur. Konu vergi idaresi ile Danıştay arasında ihtilafıdır. İhtilafın temelinde arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin,

yeni bir iktisap olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu bulunmaktadır. Yine bağımsız bölümlerin iktisap tarihi; satıştan elde edilen kazancın değer artış kazancı ya da ticari kazanç teşkil ettiği durumlar, vergi matrahının tespiti gibi hususlar da tartışmalı hususlar arasındadır.

3.2.2.2.1. Arsa sahibinin aldığı katların yeni bir iktisap olup olmadığı

Arsa sahibinin yükleniciden edindiği bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup olmadığı hususunda mevzuatta açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Arsa payı karşılığında alınan bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olarak kabul edilip edilmemesi bu bağımsız bölümlerin satışında özellikle gerçek kişiler açısından vergilendirmenin niteliğini çoğu zaman değiştirmektedir.

Öyle ki yüklenicinin arsa sahibinden edindiği bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışmalıdır.

Örneğin, gerçek kişi arsa sahibi (A) 1985 yılında elde ettiği arsasını kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında için yükleniciye 2005 yılında devretmiştir. Yüklenici inşaatı 2009 yılında tamamlayarak arsa sahibine dairelerini teslim etmiştir. Arsa sahibi ise kendisine isabet eden daireleri 2010 yılında satmıştır. Bu örneğe bakıldığında arsanın iktisap edildiği tarih ile dairelerin elden çıkarıldığı tarih arasında 25 yıl , dairelerin teslim tarihi ile satış tarihi arasında ise 1 yıl vardır.

İktisap tarihi olarak arsanın iktisap tarihi baz alınırsa 5 yıllık süre geçtiği için herhangi bir vergilendirme yapılamayacak iken iktisap tarihi olarak dairelerin teslim alındığı tarih değerlendirilirse bu durumda 5 yıllık süre dolmamış olduğundan GVK mük. 80. Madde uyarınca değer artış kazancı olup ayrıca devamlılık ve bir ticari organizasyon kapsamında yapılması durumu da var ise ticari kazanç olarak vergilendirileceği vergi idaresinin görüşüdür²⁰⁴.

²⁰⁴ İnternet: Savaş, Ş. (2007), *Arsa Payı Karşılığı Arsa Sahiplerinin İleride Elde Edecekleri ve İnşaat Devam Ederken Sattıkları Bağımsız Bölümlerin Vergilendirilmesi*, Web: http://www.alomaliye.com/2007/sukru_savas_arsa_2.htm adresinden 16.11.2014 tarihinde alınmıştır.

Bu konuda Danıştay ise vergi idaresinden farklı düşünmektedir. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından 25.06.2004 tarihinde verilmiş olan karar konuya farklı bir boyut kazandırmıştır.

Buna göre bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını yükleniciye teslim etmesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin, arsanın iktisap tarihinden dört yıl geçtikten sonra satışından elde edilen kazancın değer artış kazancı olmayacağına hükmedilmiştir.

Söz konusu Karar ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu “*bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olması durumunda, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre, inşaata başlanırken arsa payları bölünerek, müşterek mülkiyete esas bu paylara inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlandığı, inşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız bölüm haline gelip, kişisel mülkiyete geçtikten sonra da o bağımsız bölümlere ait arsa paylarının bağımsız bölümlere bağlı olarak devam ettiği, ana gayrimenkulun ortak sayılan yerlerinde, kat maliklerinin müştereken tasarrufta bulunulabildiği, böylece, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyetinin kişisel olmaktan çıktığı ve kendisine intikal eden katlara bağlı olarak, müşterek mülkiyet bölümlerine göre, arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girdiği, başka bir ifadeyle bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olmasının, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğu, öte yandan dava dilekçesi ekinde bulunan 1. Bölge Tapu Sicil Müdürlüğü yazısına göre, arsa karşılığı daire alımına konu arsa davacı tarafından 1988 yılında iktisap edildiğinden, servetin değerlendirilmesi olan dairelerin, 1988 yılında yani yasal sınır olan dört yıldan sonra satıldığının açık olduğu, bu durumda davacının gayrimenkul satışından elde ettiği değer artışı kazancını ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde göstermediğinden bahisle adına yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği” şeklindeki Vergi Mahkemesi kararını onamıştır²⁰⁵.*

²⁰⁵İnternet: Dan. VDDK. Kr.T. 25.06.2004, E. 2004/51, Kr. 2004/80 Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 03.08.2015 tarihinde alınmıştır.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesine konu olan arsanın, arsa sahibi tarafından ivazsız olarak elde edilmiş olması durumunda ise vergi idaresi bu kez de arsa payı karşılığı edinilen bağımsız bölümler ile ivazsız elde edilen arsa arasındaki bağ kopmuş olacağından bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek gelirin diğer şartların da varlığı halinde değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi esasını kabul etmiştir.

Konuya ilişkin olarak vergi idaresinin arsa sahibinin yükleniciye devrettiği arsa payı karşılığında edinmiş olduğu bağımsız bölümlerin arsadan ayrı yeni bir iktisap olup olmadığı hususunda vergi idaresinin tebliğ bazında bir görüşü bulunmayıp, vergi idaresi bu konudaki görüşünü ve uygulamasını muktezalara yönlendirmeye çalışmaktadır.

Vergi idaresinin konuya ilişkin olarak verdiği muktezalardaki²⁰⁶ yaklaşımı arsa sahibinin arsası üzerine kat karşılığı inşaat yapılmasının taşınmazın vasfını değiştirmesi nedeniyle inşaat sonucu arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir. Bu nedenle verilen birçok muktezada vergi idaresi, arsa sahibinin arsasının bir kısmı karşılığında elde ettiği bağımsız bölümlerin arsa ile bağlantısını koparmakta ve bu bağımsız bölümleri yeni bir gayrimenkul iktisabı olarak değerlendirmektedir.

Danıştay ise bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını yükleniciye vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olmasını, hukuki açıdan birçok işlemi bünyesinde barındıran ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik tamamen kendine özgü bir hukuki işlem olarak nitelendirmekte, ayrıca bu işlemin trampa hükümleri ile de ilgilendirilmesinin de mümkün olmadığını belirtmekte ve arsasını bağımsız bölüm karşılığında yükleniciye teslim eden arsa sahibi yönünden bu işlemi ticari bir işlem olarak değil, arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bir tasarruf olarak

²⁰⁶İnternet:GİB Antalya VDB'nın 15.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357sayılı muktezası, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=7798&hsIGDfyMQ2QK&type=ozelge> GİB İVDB'nın 16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-567sayılı muktezası, (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=auJQr6bt8bHeYR65&type=ozelge>), M.B.'nın 14.02.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4305-105/6587 sayılı muktezası, (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=Z1VR9S5YNLDBM6SK&type=ozelge>) GİB Ankara VDB'nın 19.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-MÜK-80-5-231sayılı muktezası, (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=kDIuYzuMkMh7dMk&type=ozelge>) adresinden 15.11.2014 tarihinde alınmıştır.

görmektedir. Danıştay'ın konuya ilişkin görüşü genel yaklaşımı bu yönde olmasına karşın arsa sahibinin arsa payı karşılığında edindiği bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup olmadığı konusundaki uygulaması istikrar arz etmemektedir.

Danıştay dairelerinin verdiği bir kısım kararlarda vergi idaresine paralel olarak, arsa üzerinde kat karşılığı yapılan binadan, arsa sahibinin uhdesinde kalan kısımların, arsadan bağımsız yeni bir iktisap olduğu kabul edilmiştir. Ancak Danıştay'ın arsa karşılığı alınan katların arsa sahibi açısından yeni bir iktisap olmadığı “servetin biçim değiştirdiği” yönündeki kararlarının son yıllarda istikrar kazanmaya başladığı da ifade edilebilir.

3.2.2.2.2. Arsa sahibinin kazancının niteliği

Arsa payı karşılığı elde edilen katların satılması nedeniyle elde edilen kazancın niteliğinin belirlenmesi arsa sahibi gerçek kişi olduğunda önem kazanmaktadır. Öyle ki sözleşme konusu arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması ya da gayrimenkul alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde kazanç GVK'nın 37. maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca ticari kazanç olarak değerlendirilmeli ve vergiye tabi tutulmalıdır²⁰⁷.

Arsa sahibinin yükleniciden edinmiş olduğu bağımsız bölümler yeni bir iktisap olarak kabul edildiğinde arsa sahibinin kendisine isabet eden bağımsız bölümler yakın bir tarihte satın almış olduğu da kabul edilerek yeni iktisap edilmiş olan taşınmazın elden çıkarılmasına ilişkin vergileme esasları uygulanacaktır.²⁰⁸ Ancak yeni bir iktisap olarak kabul edilmemesi durumunda ise arsa payı karşılığı elde ettiği katların çok daha önce iktisap edilmiş olan arsanın biçim değiştirmiş hali olarak nitelendirilecek ve bu katların satışı da daha önce alınmış arsanın satışı şeklinde değerlendirilerek vergileme buna göre yapılacaktır.

GVK'ya göre gerçek kişilerin satın almak ya da inşa etmek yoluyla elde ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazanç belli hallerde “diğer kazanç

²⁰⁷ Yıldırım, Y.(2010). *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Boyutu*, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, s. 253

²⁰⁸ Çağlayan B.(2005), *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Tesliminin Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu*. Vergi Dünyası, s. 290

ve irat (değer artış kazancı)” yine belli hallerde “ticari kazanç” olarak kabul edilmektedir. İşte burada kazancın niteliği tespit edilirken en önemli ayırım faaliyetin “devamlılık” unsuruna taşıyıp taşımadığıdır. Ayrıca gerçekleştirilen faaliyetin “ticari bir organizasyon” ile yapılıp yapılmaması ve faaliyet kapsamında “kazanç sağlama amacının” olup olmaması da diğer önemli kriterlerdir.

Arsa sahibinin arsa payı karşılığında elde ettiği katların satılması nedeniyle elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak kabul edilebilmesi için bu faaliyetin “ticari bir faaliyet” olarak nitelendirilmesi gerekir. Faaliyetin ise “ticari faaliyet” olarak kabul edilebilmesi için de; süreklilik arz etmesi, emek ve sermaye organizasyonuna dayanması ve gelir elde etme amacının olması gerekmektedir. Söz konusu faaliyet ticari bir organizasyon kapsamında elde ediliyorsa ortaya çıkan kazanç da ticari kazanç kabul edileceğinden, kazancın niteliği konusunda bir tereddüt yaşanmayacaktır²⁰⁹.

İvazsız olarak iktisap edilen arsa karşılığı yüklenici tarafından teslim edilen taşınmazların elden çıkartılmasında ticari faaliyet kapsamında olmayanların vergi yükümlülüğü boyutu ile ilgili olarak vergi idaresi ile Danıştay farklı görüşlere sahiptir. Maliye Bakanlığı ivazsız olarak iktisap edilen arsa karşılığı elde edilen taşınmazların yeni bir iktisap olduğu yönündedir²¹⁰. Bu sebeple taşınmazın elden çıkartılması durumunda ivazlı olarak tasarruf edildiğinden iktisap tarihinden itibaren GVK’nın mükerrer 80. maddesinin 6 numaralı bendi uyarınca 5 yıl içinde (GVK geçici 71. Maddeye göre 01.01.2007 tarihinden önceki iktisaplarda 4 yıl) elden çıkartılması durumunda değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulması gerektiğini savunmaktadır.

Danıştay 3. Dairesi’nin 2003 tarihli bir kararında²¹¹ yer alan “*Kanunda; ivazsız edinilenler hariç edinme şekli ne olursa olsun gayrimenkul ve benzeri nitelikteki mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı kapsamına alınmıştır. Davacının ivazsız iktisap ettiği arsanın belli bir payının mülkiyetini müteahhide devretmesi karşılığında aldığı daire ve dükkanlar,*

²⁰⁹ Yıldırım Y., a.g.m., s. 254

²¹⁰ Çağlayan,(2005), a.g.m., s. 250

²¹¹ İnternet:Dan. 3. D., Kr.T. 01.10.2003, E.2001/1398, Kr..2003/4493, Web:<http://www.sinerjimevzuat.com>. tr adresinden 01.01.2015 tarihinde alınmıştır.

1986 yılında veraseten intikal eden arsadan başka ve yeni bir edinimdir. Böyle bir ivaz karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin kat irtifakı kurularak 4 yıl içinde ticari amaç olmaksızın elden çıkarılmış olması nedeniyle sağlanan gelirin değer artış kazancı olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleştiğinden ...” ifadesi de vergi idaresinin bu konudaki görüşünü destekler niteliktedir.

Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun konuya ilişkin 1993 yılında verdiği kararı²¹² da şu şekildedir: “Miras yoluyla intikal eden arsa üzerine 106 bağımsız bölümden oluşan bir işhanı yapılmak ve aralarında %50 oranında paylaşılacak üzere mirasçılar, bir müteahhit ile anlaşmışlardır... Mirasçıların sadece kendilerine veraset yoluyla intikal eden bir arsanın değerlendirilmesi için kat karşılığında bir müteahhit ile anlaştıkları, müteahhidin inşaatı yarım bırakması üzerine inşaatı tamamladıkları ve işhanındaki 106 bağımsız bölümden altı adedini 1988 yılında üçüncü kişilere sattıkları, 28 adedini mirasçılardan ikisinin oğulları lehine kat irtifakı kurarak devrettikleri ve müteahhit tarafından satılmış otuz bağımsız bölümün tamamlanması için de alıcılardan fark aldıkları, bunun dışında başkaca gayrimenkul alış, satış ve inşaa işleriyle sürekli olarak uğraşılmadığından, devamlılık taşımayan bu faaliyetin GVK’nun 37. Maddesinin 2. Fıkrasının 4. bendine göre vergiye tabi tutulması mümkün değildir... Öte yandan iş hanının inşaa edildiği gayrimenkulun iktisabında ticari amaç bulunmadığı ve servetin değerlendirilmesi amacıyla arsa üzerine inşaat yapılarak servetin biçim değiştirdiği anlaşıldığından ticari nitelik taşımayan bu faaliyetin arizi olarak yapılmasından sağlanan kazancın, arizi ticari kazanç olarak da vergilendirilemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

Söz konusu faaliyetin GVK’nın “Değer Artış Kazançları” başlıklı mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 7. Bendine göre vergilendirilmesine ise iktisabın ivazsız gerçekleşmiş olması engel teşkil etmektedir...”

Vergi Dava Dairesi Kurulu bu kararında malikin miras yoluyla (ivazsız) olarak tasarruf ettiği arsa karşılığı elde ettiği gayrimenkullerin elden çıkartılmasında elde edilen kazancın arsa ivazsız olarak tasarruf edildiğinden ve

²¹²İnternet: Dan. VDDK, Kr.T. 02.07.1993E. 1993/36, Kr.1993/78, Web:<http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 01.01.2015 tarihinde alınmıştır.

arsa payı karşılığı kat işinin de servetin değerlendirilmesi olduğundan “ GVK’nun 80. maddesinin 6 numaralı bendi uyarınca vergilendirilemeyeceğini belirtmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2004 yılında verdiği konuya ilişkin kararı²¹³ ise şu şekildedir. *“193 sayılı Kanunun Mükerrer 80. Maddesinde geçen “elden çıkarma” deyiminin mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması ve mal ve hakları üzerindeki tasarruf edebilme hakkının herhangi bir şekilde devredilmesini ifade ettiği, Borçlar Kanunu’nun 182. maddesi uyarınca, taşınır ve taşınmaz malların satışında satıcının malını alıcıya bir semen karşılığında teslim ettiği, arsa karşılığında kat alımında ise, taşınmazın (arsa ya da kat) para karşılığında satışının sözkonusu olmadığı, aynı kanunun 232. maddesinde satış hükümlerinin trampada da tatbik olunacağını hükme bağlandığı, trampa sırasında mübadeleye konu malların niteliklerinde bir değişiklik olmadığı, oysa bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olması durumunda müteahhit ile yapılan sözleşme uyarınca ve kat mülkiyeti kanunu hükümlerine göre inşaata başlanırken arsa payları bölünerek müşterek mülkiyete esas bu paylara inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlandığı, inşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız bölüm haline gelip, kişisel mülkiyete geçtikten sonra da, o bağımsız bölümlere ait arsa paylarının bağımsız bölümlere bağlı olarak devam ettiği, ana gayrimenkulun ortak sayılan yerlerinde kat maliklerinin müştereken tasarrufta bulunabildiği, böylece, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyetinin kişisel olmaktan çıktığı ve kendisine intikal eden katlara bağlı olarak, müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girdiği, ifade edilmiştir başka bir ifadeyle, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasının müteahhide vermesi ve inşaa edilen binadan kat sahibi olmasının, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğu,”* belirtilmiştir.

Aynı kararda *“...arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyetinin kişisel olmaktan çıktığı ve kendisine intikal eden katlara bağlı olarak, müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş durumuna*

²¹³ İnternet:Dan. VDDK, E. 2004/51, K.2004/80, K.T. 25.06.2004, Web. <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, adresinden 01.01.2015 tarihinde alınmıştır.

girdiği, başka bir ifadeyle, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşaa edilen binadan kat sahibi olmasının, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğu, öte yandan, dava dilekçesi ekinde bulunan 1. Bölge Tapu Sicil Müdürlüğü yazısına göre, arsa karşılığı daire alımına konu arsa davacı tarafından 1988 yılında iktisap edildiğinden, servetin değerlendirilmesi olan dairelerin 1998 yılında, yani yasal sınır olan 4 yıldan sonra satıldığının açık olduğu, bu durumda, davacının gayrimenkul satışından elde ettiği değer artış kazancını ilgili yılın gelir vergisi beyannamesinde göstermediğinden bahisle adına yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması yolundaki kararında direnmiştir.” Yüksek mahkeme, yerel mahkemenin bu kararını onamıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bu kararında da kat karşılığı arsa teslim işini servetin değerlendirilmesi olarak kabul etmiştir.

Yukarıda belirtilen Danıştay kararları birlikte değerlendirildiğinde, Danıştay 3. Dairesi'nin 2003 tarihli kararı hariç diğer kararlarda kat karşılığı inşaat işinin servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olarak nitelendirildiği görülmektedir. Gerçekten gayrimenkullerin iktisabının yeni bir iktisap olmadığı belirtilmiş ve ivazsız olarak iktisap edilen arsa karşılığında tasarruf edilen gayrimenkullerin satışının vergilendirilmemesi gerektiği benimsenmiştir²¹⁴.

Vergi idaresinin ticari bir organizasyonun varlığının açık olarak belli olmaması durumunda temel yaklaşımı; alış-satış işlerinin kişisel bir gereksinimin giderilmesi amacına ya da sermayenin korunması amacına yönelik olmayıp, kazanç elde etme amacına yönelik ise bu faaliyet nedeniyle elde edilen kazancı “ticari kazanç” olarak kabul etmek şeklindedir

Danıştay ticari bir organizasyonun varlığının açık olarak belli olmaması halinde faaliyetin sürekli yapılıp yapılmadığına göre kararlar vermektedir. Sürekli yapılması durumunda ortada ticari kazanç olduğu öte yandan faaliyet sürekli değilse ortada vergilendirilmesi gereken bir kazancın olmadığı yönünde kararlar vermektedir. Danıştay'a göre faaliyetin sürekliliğinin ölçüsü ise işlem sayısının fazlalığıdır. Bu çerçevede yüksek mahkeme arsa karşılığı edinilen katların aynı vergi döneminde farklı işlemler ve değişik zamanlarda satılması durumunda ortada

²¹⁴ Yıldırım Y.,(2010), a.g.e., s.254

“ticari kazanç” olduğu, tek bir işlem ile satılması durumunda ise bu durumun servetin değerlendirilmesi olarak nitelenmekte ve vergiye konu kazancın olmadığını kabul etmektedir²¹⁵.

Buna göre kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile yükleniciden birden fazla daire ya da dükkan elde eden arsa sahibi sahip olduğu bu taşınmazları aynı vergi dönemi içerisinde ve farklı zamanlarda satarsa Danıştay’ın ortaya çıkan kazancı ticari kazanç olarak değerlendirdiği görülmektedir.

3.2.2.2.3 Arsa sahibi açısından vergiyi doğuran olay

VUK’un 19. maddesinde “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” hükmü yer almaktadır. TBK’nın 207. maddesinde ise satış sözleşmesi “*satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir. Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir âdet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler.*” şeklinde ifade edilmiştir. Bu iki hüküm birlikte değerlendirildiğinde taşınmaz satışlarında vergiyi doğuran olayın satıcının malı teslim etmesi ile alıcının da malın bedelini ödemesi üzerine olduğu kabul edilmektedir²¹⁶. Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi açısından vergiyi doğuran olay ise arsa payı karşılığında elde etmiş olduğu katların satışlarıdır.

3.2.2.2.4. Arsa sahibi açısından verginin matrahı

Vergi matrahının tespitine ilişkin esaslar yukarıda ele alınmıştır. Bu çerçevede GVK’da gelire giren kazanç ve iratların safi tutarının vergilendirilmesinin esas alındığı, diğer bir ifade ile gelirin elde edilmesi için yapılan masrafların, gelirin gayrisafi tutarından indirilmesi sonucu kalan tutarın vergi matrahını oluşturduğu ifade edilmektedir. Buna göre kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden edinilen katların elden çıkarılmasından sağlanan kazancın safi tutarı tespit edilirken öncelikle devir bedelinin yani gayrisafi hasılatın tespit edilmesi ve bu tutardan

²¹⁵ Çağlayan B., (2005), a.g.m., 280

²¹⁶ Öner, a.g.e., s.102

bağımsız bölümlerin maliyet bedeli ile devirden dolayı yapılp, arsa sahibinin üzerinde kalan giderler ile ödenen vergi ve harçların indirilmesi gerekir. Bu nedenle bağımsız bölümlerin satışından elde edilen safi kazancın hesaplanması için, toplam satış hasılatının ve maliyet bedellerinin tespit edilmesi gerekir.²¹⁷ İşte burada arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın safi tutarının tespit edilmesinde, arsa sahibinin yükleniciden devraldığı katların gayri safi hasılatının belirlenmesi sorun oluşturmamaktadır. Öyle ki burada gayrisafi hasılat, katların satışı sonucunda arsa sahibince katları alan üçüncü kişiden alınan bedeldir. Bedelin nakden belirlendiği hallerde gayrisafi hasılat nakit satış bedeli, ayın olduğu hallerde ise bunun değerinin Vergi Usul Kanunu'nun değer hükümlerine ilişkin tespiti öngörülmüştür. Arsa karşılığında yükleniciden alınan katların satışından elde edilen kazancın safi tutarının belirlenmesinde önemli olan "maliyet bedelinin" tespit edilmesidir²¹⁸.

Doktrinde konuya ilişkin farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin maliyet bedeli arsa sahibi açısından da satın alma hükmündedir. Arsa sahibine devredilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti, yüklenici firmada kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsanın maliyet bedelidir. Bu görüşe göre bağımsız bölümlerin maliyetinin tespit edilmesinde arsa payının rayiç bedeli esas alınması gerekir. Rayiç bedel ile dairelerin satış bedelinin kıyaslanması ve aradaki farkın değer artış kazancı olarak beyan edilmesi gerekir²¹⁹.

Doktrinde mevcut bu görüş ayrılıklarının vergi idaresine de yansıdığı görülmektedir. İdare, verdiği bazı muktezalarda bağımsız bölümlerin iktisap tarihine göre VUK hükümleri çerçevesinde takdir komisyonlarınca belirlenecek değerinin maliyet bedeli olarak esas alınması gerektiği yönünde görüşler belirtmiştir. Bir başka muktezada ise iktisap edilen bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin yükleniciye devredilen arsa payı dahil toplam arsanın satın alma bedeli ile maliyete giren diğer giderlerin toplamından oluştuğunu belirtmektedir. Diğer bir muktezada ise iktisap bedeli olarak, yüklenici tarafından dönemler itibarıyla bağımsız bölümlere karşılık olarak düzenlenen fatura bedellerinin esas alınacağı

²¹⁷ Turut, a.g.e., s. 267

²¹⁸ Akdaş, a.g.e., s. 65

²¹⁹ Turut, a.g.e., s. 269

belirtilmiştir. İdarenin bir başka muktezasında ise kat karşılığı inşaat yapılmak üzere yükleniciye verilen arsa sebebiyle bağımsız bölümlerin satışının ticari kazanç kapsamına girdiği anda, arsanın maliyet bedelinin tespit edilmemesi nedeniyle VUK'un 289. maddesi gereğince "vergi değeri" üzerinden kayıtlara intikal ettirilerek yapılan giderler de esas alınmak suretiyle ticari kazancın tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir²²⁰.

Vergi idaresinin konuya ilişkin birbirinden tamamen farklı değerlendirmeleri karşısında Danıştay'ın konuya ilişkin temel yaklaşımı ise yükleniciden arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin iktisap bedeli olarak, arsa bedeli ile yüklenicinin defter kayıtlarındaki inşaat maliyetinin esas alınamayacağı, "maliyet bedelinin" "rayiç değer" olduğunu bunun da satış bedeline tekabül ettiği yönündedir²²¹.

Danıştay 3. Dairesi 1991 yılında verdiği bir kararında ²²² "... Arsa karşılığı müteahhitten alınan ve aynı ay içinde satılan dairelerin iktisap bedeli, rayiç değeridir. Rayiç değeri ise, inşaatın tamamlandığı tarihte iktisap edilen dairelerin, satış değerine göre belirleneceğinden, değer artış kazancına konu olabilecek bir kazançtan söz edilemez." şeklinde hüküm kurmuştur. Danıştay 4. Dairesi ise 2002 yılında verdiği bir kararında²²³ "... Öteden beri müştereken sahip olduğu arsasına, hissedarlarla birlikte kat karşılığı müteahhide vererek, karşılığında daire alan kişinin aynı yıl alıp sattığı dairenin satış bedelinin maliyet bedeli olarak kabulü gerekir. Bu durumda değer artış kazancından söz edilemez." şeklinde hüküm tesis etmiştir.

3.2.2.3. Sözleşmede kararlaştırılan cezai şart ve gecikme tazminatının durumu

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri hazırlanırken genelde yüklenicinin işi zamanında bitirmemesi durumunda arsa sahibine cezai şart ya da gecikme tazminatı ödemesi kararlaştırılmaktadır. Yüklenicilerin inşaatı zamanında

²²⁰ Çağlayan, (2005), a.g.m. 282

²²¹ Turut,(2009), a.g.e., s.269

²²² İnternet: Dan. 3. D., E.1990/163, Kr.1991/3079, Kr.T. 06.12.1991, Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 05.01.2015 tarihinde alınmıştır.

²²³ İnternet: Dan. 4. D., Kr. T.14.11.2002, E. 2001/1368, Kr. 2002/3562, Web: www.sinerjimevzuat.com.tr, adresinden 05.03.2015 tarihinde alınmıştır.

bitirememeleri nedeniyle arsa sahibine gecikme tazminatı ya da cezai şart bedelini ödedikleri görülmektedir. Sözleşme ile kararlaştırılan teslim süresinin geçmesi sebebiyle gecikme tazminatı ve cezai şart hususlarının da vergilendirme açıdan değerlendirilmesi gerekmektedir. Danıştay'a göre kat karşılığı inşaat sözleşmesine dayalı olarak tahsil edilen gecikme tazminatı ve cezai şart gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmekte ve gelir vergisine dahil edilmektedir²²⁴.

3.2.3. Yüklenicinin gelir vergisi karşısındaki durumu

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yüklenici açısından vergi yükümlülüğü değerlendirilirken tıpkı arsa sahibinde olduğu gibi iki ayrı durumun olduğu görülmektedir. Bu durumlardan ilki yüklenicinin inşa ettiği daireleri arsa sahibine teslim etmesi, ikincisi ise yüklenicinin diğer daireleri üçüncü kişilere satması durumudur. Bu çerçevede konu ele alınırken öncelikle yüklenicinin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümler açısından ardından ise uhdesinde kalan ve üçüncü kişilere sattığı bağımsız bölümler açısından gelir vergisi yükümlülüğü değerlendirilecektir.

3.2.3.1. Yüklenicinin arsa sahibine teslim ettiği katlar açısından vergi yükümlülüğü

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ile yüklenici arasındaki işlemlerin trampa olarak nitelendirilmesi durumunda yüklenicinin arsa sahibine bağımsız bölüm satışı yaptığı kabul edilmektedir. Nitekim vergi idaresinin ve doktrindeki yazarların ağırlıklı görüşü budur. Danıştay ise bazı kararlarında bu işlemi trampa olarak nitelememekle birlikte yüklenicinin ticari faaliyet kapsamında bir teslim yapmış olması nedeniyle ticari kazanç oluşabileceği sonucu doğmaktadır²²⁵.

3.2.3.1.1. Yüklenicinin kazancının niteliği

Kat karşılığı inşaat inşaat sözleşmesinde arsa sahibi ile yüklenici arasındaki işlemler trampa olarak nitelendirildiğinden, yüklenicinin arsa sahibine bağımsız bölüm teslim etmesi ise satış olarak değerlendirilmektedir. Böylelikle satış

²²⁴ Sütçü (2013), a.g.e. (2) s.1974

²²⁵ Turut, (2009) a.g.e., s.277

nedeniyle bir gelir ortaya çıkıyorsa bu kazanç da yüklenici tarafından beyan edilmelidir²²⁶.

Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir²²⁷. Yükleniciler kat karşılığı inşaat işlerini genel olarak ticari bir organizasyon olarak ya da sürekli olarak yürüttüklerinden elde ettikleri kazanç da ticari kazanç olarak kabul edilecektir²²⁸.

3.2.3.1.2. Yüklenici açısından vergiyi doğuran olay

VUK'un 19. maddesinde *“vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku ve hukuki durumunun tekemmülü ile doğar”* hükmü yer almaktadır. 6098 sayılı TBK'nın 207. maddesinde *“Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir. Sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça veya aksine bir adet bulunmadıkça, satıcı ve alıcı borçlarını aynı anda ifa etmekle yükümlüdürler.”* hükmüne yer verilmiştir. Yine TBK'nın 237. maddesinde ise taşınmaz satışının geçerli olması için resmi şekilde yapılması şartı aranmıştır. Bu çerçevede yüklenici açısından vergi borcu, bağımsız bölümlerin arsa sahibi adına tescili ile doğmaktadır. Bu düzenleme şekil açısından önemli olup, ihtilaf halinde tarafları koruyucu bir nitelik arz etmektedir.

Uygulamada resmi tescil olmaksızın tarafların kendi aralarında taşınmaz devri yaptıkları da bilinmektedir. O halde esas olan tasarruf hakkının devredilmesidir. Dolayısıyla kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında yüklenici tarafından arsa sahibine bağımsız bölümlerin tasarruf hakkı tescilden önce verildiği takdirde vergiyi doğuran olay da bu tarihte gerçekleşmiş sayılacaktır²²⁹.

²²⁶ Akdaş, (2010), a.g.e., 84

²²⁷ Ünsal, H.,(2008), *Vergi Hukuku*, Ankara: İkinci Sayfa Yayınları. s.89

²²⁸ İnternet: “...Gayrimenkul alım satımında, alım ve satım işleminin gerçekleşmesi; yani, mülkiyetin devri, her gayrimenkulün, ayrıca tapu siciline kaydıyla mümkün olmaktadır. Yukarıda yer alan Kanun maddesi uyarınca ticari kazancın belirlenmesinde, devamlılık unsuru, alım ve satım işleminin birden fazla yapılmış olmasını ifade eder.”Dan. 7.D. E.2001/876, Kr.2004/1416, Kr.T., 21.05.2004,Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr> adresinden 01.03.2015 tarihinde alınmıştır.

²²⁹ Aydoğan, B., (2010), *Kat Karşılığı İnşaat Yapan İşletmelerde Muhasebe İşlemleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 30

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirküleri'nde de benzer bir düzenleme yer almaktadır²³⁰.

3.2.3.1.3. Yüklenici açısından verginin matrahı

Yüklenici tarafından arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler açısından vergilendirmenin hangi matrah üzerinde yapılacağının tespit edilmesi gerekir. Bu çerçevede yüklenicinin kazancı tespit edilirken (elde ettiği kazancın safi tutarı) bu bağımsız bölümlerin devir bedeli ile maliyet bedelinin belirlenmesi gerekir. Gerçekten verginin matrahı yüklenicinin elde ettiği gelir ile bağımsız bölümlerin kendisine olan maliyeti arasındaki farktan oluşmaktadır. Bedelin ne olacağı hususunda ise kat karşılığı inşaat sözleşmesini, satış olarak nitelendiren vergi idaresi dahi net bir görüş ortaya koymamıştır.

Vergi idaresi bazı muktazalarında 30 Seri No'lu KDV tebliğine uygun olarak yüklenicinin arsa sahibine yapacağı bağımsız bölüm teslimlerinde, emsal bedel üzerinden fatura tanzim edilmesi gerektiği yönünde görüş belirtmiş; satış hâsılatı olarak da emsal bedel ile maliyet bedeli arasındaki farkın bağımsız bölümlerin satış kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunmuştur²³¹.

Vergi idaresinin bazı muktezalarında yansıttığı görüş ise tamamen farklıdır. Bu muktezalarda ise maliyet bedeli üzerinden fatura tanzim edilmesi gerektiği savunulmuştur. Bu durumda yüklenici tarafından arsa sahibine yapılacak bağımsız bölüm teslimlerinde satış hâsılatı, söz konusu bağımsız bölümlerin maliyet bedeli kadar olacak ve bu teslimden kazanç doğmayacaktır²³². Bu yaklaşım, Danıştay'ın

²³⁰ İnternet: "...Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir...." MB, GİB, 08.08.2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı Sirküleri, Web: <http://www.gib.gov.tr> adresinden 01.03.2015 tarihinde alınmıştır.

²³¹ Koç, S. (2010). *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleriyle Arsa Sahiplerine Teslim Edilen Daire ve İşyerleri*. Vergi Dünyası, 342, 42

²³² "Müteahhit ise, inşa ettiği dairelerden bir kısmını arsa sahibine vermekte olup, bunun karşılığında elde ettiği iktisadi kıymet ise müteahhidin arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere isabet eden) arsa payıdır. Buna göre, müteahhit açısından arsa maliyet bedeli, arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin inşaatı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup, bu bedel inşaat maliyetinin de

kat karşılığı inşaat işlerinde yüklenici açısından da kazanç oluşmayacağı yönündeki görüşe sonucu itibarıyla paralellik göstermektedir²³³.

Bu çerçevede incelenmesi gereken bir başka husus ise yüklenici açısından maliyetin tespitidir. Maliyet yüklenicinin uhdesinde kalan bağımsız bölümler açısından arsaya ilişkin maliyet bedeli ile inşaatın yapımı için gereken (çimento, demir, işçilik vs.) tüm giderlerin toplamından oluşmaktadır.

Arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümler açısından maliyet bedeli, yalnızca inşaatın yapımı için gereken giderlerin toplamından oluşacaktır. Çünkü bu durumda arsa zaten arsa sahibinin üzerinde bulunduğundan yüklenici açısından arsaya ilişkin maliyet bedeli bulunmamaktadır. İşte maliyet bedeli hesaplanırken arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin tüm inşaat için yapılan toplam maliyete bölümü ile belirli bir baz değer üzerinden hesaplanarak tespit edilir²³⁴.

Vergi idaresinin konuya ilişkin birbirinden tamamen farklı görüşlere sahip olması nedeniyle vergi matrahının tespitinde birtakım sorunlar doğmaktadır. Öyle ki satış değerini emsal bedel olarak kabul eden görüş çerçevesinde emsal bedel her durumda maliyet bedelinden yüksek olacağından yüklenici açısından vergi doğacaktır. Ancak emsal bedelin maliyet bedeli olduğunu kabul eden görüş doğrultusunda ise yüklenicinin kazancından söz edilemeyeceğinden vergi doğmayacaktır.

3.2.3.2. Yüklenicinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerden dolayı gelir vergisi yükümlülüğü

Kat karşılığı inşaat işlerinin niteliği gereği yüklenici, arsa sahibine arsasına isabet eden kısım için teslim etmesi gereken bağımsız bölümleri teslim ettikten sonra uhdesinde kalan daireler de olmaktadır. Zaten yüklenicileri çoğunlukla kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmaya yönelten sebep de budur. Bu nedenle

içerisinde yer almaktadır.” GİB, Ankara VDB, 20.06.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-8488-686 Sayılı Muktezası

²³³ Turut,(2009) a.g.e., s.278

²³⁴ Turut, (2009), a.g.e., s.280

yüklenicinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerden dolayı vergi yükümlülüğünün hangi şartlarda olacağının tespiti gerekir.

3.2.3.2.1. Yüklenicinin kazancının niteliği

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ile yüklenicinin kazancının niteliği Gelir Vergisi Kanunu düzenlemeleri çerçevesinde iki esasa göre tespit edilmektedir. Burada önemli olan yapılan işin sürekli olup olmadığıdır. Eğer yüklenici kat karşılığı işini sürekli olarak yapmıyorsa geliri “diğer kazanç ve iratlar” başlığında değerlendirilerek vergilendirilecek, eğer bu işi mutad olarak yürütüyorsa o durumda da geliri “ticari kazanç” sayılarak vergilendirilecektir. Uygulamada ise yüklenicilerin genelde kat karşılığı inşaat işlerini mutad bir faaliyet ya da bir organizasyon kapsamında yürüttüklerinden kazançları “ticari kazanç” sayılarak vergilendirilecektir.

3.2.3.2.2. Yüklenici açısından vergiyi doğuran olay

VUK m.19’a göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanmasıyla doğmaktadır²³⁵. Ticari kazançlarda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde ya da başka bir ifadeyle gelirin elde edilmesinde “tahakkuk” esası geçerli olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede ticari kazançta vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve vergilendirilmesi için gelirin fiilen tahsil edilmesine gerek yoktur. Alacak olarak gerçekleşmesi yeterlidir²³⁶.

Özel inşaat işlerinde gelirin tahakkukundan bahsedebilmek için satış sözleşmesine gerek vardır. Satış sözleşmesi, TBK m.207/1 de tanımlanmış ve tarafların karşılıklı yükümlülükleri belirtilmiştir. Bu çerçevede “ *satış sözleşmesi, satıcının satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir.*” Bu itibarla satış sözleşmesi tarafların karşılıklı anlaşmaları neticesinde satılanla bir miktar paranın yer

²³⁵ Karakoç, Y.(2011), *Genel Vergi Hukuku*,(5. Bası). Ankara: Yetkin Yayınları, s.244

²³⁶ Turut, (2009), a.g.e., s.286

değiştirmesi olarak tanımlanabilir²³⁷. Bu hükümden de anlaşılacağı üzere tarafların edimlerini ne zaman gerçekleştirecekleri hususunda belirleme yapılmamıştır.

Vergilendirme açısından sadece satış sözleşmesinin yapılmış olmasını yeterli görmek uygulamada birtakım sorunlara yol açmaktadır. Bu nedenle vergilendirme açısından tek başına satışın yapılmış olması yeterli olmayıp durumun tapu siciline bildirilmiş olması gerekmektedir. Bu tescil tarafların karşılıklı olarak borçlarını yerine getirdiklerini göstermesi açısından önemlidir.

Konut ya da işyeri satışlarında vergiyi doğuran olay, yüklenicinin ilgili bağımsız bölümü tamamlayıp tasarruf hakkını alıcıya devretmesi ile gerçekleşmektedir. Bu çerçevede alıcının edimini ne zaman gerçekleştirdiğinin bir önemi yoktur. Gerçekten alıcının kararlaştırılan bedeli yükleniciye önceden “*avans*” olarak vermiş olması, bağımsız bölümün teslimi sırasında ya da sonrasında vermiş olmasının vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi açısından bir farkı yoktur. Burada özellik arz eden husus ise, alıcı adına tescil yapılmamasına rağmen tasarruf hakkının alıcıya devredilmesidir. Bu durumda ise vergiyi doğuran olay tescil ile değil tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi ile meydana gelmiş olur.²³⁸

3.2.3.2.3. Yüklenici açısından verginin matrahı

Yüklenicinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyetinin tespit edilmesi vergi matrahının belirlenmesi açısından önemlidir. Nitekim yüklenicinin uhdesinde kalan bağımsız bölümler maliyet bedelleri üzerinden aktif kısma alınacak, bu bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek kâr ise, satış hasılatından maliyet bedeli düşülerek hesaplanacaktır. İnşaat işlerinde yüklenici açısından bir imalat sözkonusu olduğundan yüklenicinin maliyeti de imal edilen mallar gibi hesaplanmaktadır. İnşa edilmek suretiyle edinilen bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin inşaat harcamalarından (hammadde, işçilik, imal ve yönetim giderleri vb.) ve arsa maliyetinden oluşacağı tartışmasızdır.

Yüklenicinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlere ilişkin arsa maliyetinin tespitinde doktrin tarafından genel kabul gören yaklaşım, yüklenicinin arsa

²³⁷ Akıncı, (2014) a.g.e., s.5

²³⁸ Akdaş, (2010), a.g.e., s.91

sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlere karşılık gelen toplam inşaat giderlerinin, uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyetini oluşturacağı yönündedir. Yüklenici arsa sahibine bu bedeli, bağımsız bölümü inşa etmekle ödemektedir.

Vergi idaresi de konuya ilişkin olarak doktrindeki genel yaklaşım doğrultusunda yüklenicinin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlere ilişkin arsa payı maliyetinin, yüklenici tarafından arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilmiş olan bağımsız bölümlerin inşası için yapılan harcamaların toplamı olduğunu belirtmiştir. Genel kabul gören yaklaşım bu olmakla birlikte Vergi idaresinin bu konuda arsanın maliyet bedelini, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin emsal değerine göre belirlenmesi gerektiğini savunan yaklaşımları da mevcuttur²³⁹.

3.3. Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

3.3.1. Genel olarak kurumlar vergisi

Çalışmanın önceki bölümlerinde arsa sahibinin ve yüklenicinin gerçek kişi olması durumunda gelir vergisi yükümlülükleri ele alınırken aslında dolaylı da olsa arsa sahibinin ve yüklenicinin kurumlar vergisi mükellefi olması durumu hakkında da açıklamada bulunulmuştur.

Arsa sahibinin ya da yüklenicinin gerçek kişi olması durumunda kat karşılığı inşaat sözleşmesi nedeniyle elde ettiği kazanç gelir vergisine, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilmiş kişilerden olması durumunda da kurumlar vergisine tabidir²⁴⁰.

Bu çerçevede kazancın hukuki niteliğine ve vergi matrahının hesaplanmasına ilişkin hususlarda her iki kanun uygulaması da aynı şekildedir.

²³⁹ Turut, (2009) a.g.e., s. 284

²⁴⁰ Bilici(2013), a.g.e., s.104

3.3.2. Kurumlar vergisinin kapsamı ve mükellefleri

Kurumlar Vergisi Kanunu 1. maddesinde “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur” hükmüne yer vererek kurumlar vergisinin konusunun gelir vergisi kapsamında değerlendirilen unsurlar olduğunu belirtmiştir. Yine aynı maddede vergiye tabi tutulan kurumlar sayılmak suretiyle sıralanmıştır. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir.

3.3.2.1 Sermaye şirketleri

Türk Ticaret Kanunu’nda vücut bulan şirketler şahıs ve sermaye şirketleri olarak iki gruba ayrılır. Kurumlar vergisi itibarıyla mükellef durumunda olan şirketler sermaye şirketleridir. Sermaye şirketleri ise anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerden oluşur.²⁴¹ Paylı komandit şirketlerle ilgili olarak kurumlar vergisi, bu şirketin komanditer ortakları açısından sözkonusu olmaktadır. Şirketin komandite ortakları ise gelir vergisine tabidirler²⁴².

3.3.2.2. Kooperatifler

Kooperatifler, sosyal amaçlarla ortakların ihtiyaçlarını daha ucuza ve daha iyi bir şekilde karşılamayı amaçlayan ortak dayanışma ilkesine bağlı olarak, kâr amacı gütmeyen tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak tanımlanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ise kooperatif tanımlaması, 1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri bünyesine almaktadır. Ancak okul kooperatifleri gibi dernek ya da adi şirket niteliğinde olanlar kooperatif sayılmamakta ve kurumlar vergisine tabi bulunmamaktadır.

Kooperatifler kural olarak kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte anasözleşmelerinde, sermaye üzerinden kazanç dağıtılamaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara

²⁴¹Şenyüz, Yüce, Gerçek,(2013), a.g.e., s.145

²⁴²Bilici, (2013), a.g.e., s.105

dağıtılamaması ve sadece ortaklar ile iş görülmesi hükümleri yer alıyorsa kurumlar vergisinden muaf tutulur. Yapı kooperatifleri ise, yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına olduğu takdirde muafiyetten yararlanabilmekte aksi halde kooperatif kazancı vergilendirilmektedir²⁴³.

3.3.2.3. İktisadi kamu kuruluşları

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri, kamu idareleri ve kamu kurumları olmak üzere iki grupta toplanır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sözü edilen iktisadi kamu kuruluşları ise kamu idare ve müesseselerine ait olup sermaye şirketi ya da kooperatif statüsü dışında faaliyette bulunan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir.

3.3.2.4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler

Dernek, vakıf ve sendikalar gibi kişi ve mal toplulukları esas olarak iktisadi bir amaç yani kazanç amacı gütmemek üzere kurulan tüzel kişilerdir. Bu nedenle bu tüzel kişiler iktisadi bir amaç taşımadıkça kurumlar vergisi mükellefi olmaz ve aidat bağış, sosyal faaliyet gibi gelirlerinden dolayı kurumlar vergisine muhatap olmazlar. Ancak ister Türk ister yabancı olsun bu tüzel kişiler devamlı olarak ticari, sınai ya da zirai bir faaliyette bulundukları takdirde bu iktisadi işletmelerden elde ettikleri kazançları üzerinden kurumlar vergisi öderler²⁴⁴.

3.3.2.5. İş ortaklıkları

İş ortaklıkları yukarıda yazılı kurumların kendi aralarında, şahıs şirketleri veya gerçek kişiler ile belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa üstlenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları tüzel kişiliği olmayan ortaklıklardır. İş ortaklığında esas olan, bir işin tamamının ortaklaşa meydana getirilmesidir. İş ortaklığından söz edebilmek için ortaklardan birinin mutlaka kurum olması gerekir. Daha önce adi ortaklık olarak faaliyet gösteren bu ortaklıklar, 1986 yılından itibaren kurum sayılmıştır. 1998 yılında iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olması

²⁴³ Öner, (2012), a.g.e., s.314

²⁴⁴ Öner, (2012), a.g.e., s.317

seçimlik hale getirilmiştir²⁴⁵. Özellikle Başbakanlık Toplu Konut İdaresi tarafından gerçekleştirilen inşaat işleri ihale ile gerçekleştirildiğinden inşaatların iş ortaklıkları tarafından yürütüldüğüne uygulamada şahit olunmaktadır.

3.3.3. Arsa sahibinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu

Arsa sahibinin gelir vergisi karşısındaki durumu ayrıntılı olarak yukarıda ele alınmıştır. Arsa sahibinin gerçek kişi olması halinde elde ettiği gelir gelir vergisine, kanunda belirtilen kurumlardan olması halinde elde ettiği gelir ise kurumlar vergisine tabidir. Bu başlık altında arsa sahibi açısından kurumlar vergisi kapsamında özellik arz eden durumlar üzerinde durulacaktır.

Arsa sahibi kooperatif ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan özel düzenlemelere tabi olacaktır. Buna göre 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının k bendinde *“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.”*nin kurumlar vergisinden muaf olacağını hükme bağlamıştır.

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmeleri için ana sözleşmede; Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine, yedek akçelerinin ortaklara

²⁴⁵ Öner, (2012), a.g.e., s.319

dağıtılmamasına, sadece ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması ve bu kayıt ve şartlara da fiilen uyulması gerekmektedir²⁴⁶.

Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiiliyatta uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

1 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise ²⁴⁷; *“Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.”* hükmüne yer verilmiştir. Yine aynı tebliğde yer alan *“Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. (Değişik cümle: RG-22/4/2008-26855) Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.”* şeklindeki düzenleme ile muafiyetin sınırları belirtilmiştir.

Tebliğde yapı kooperatiflerinin muafiyet şartlarına ilişkin özel sınırlandırmalar yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre “Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi, yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir.

²⁴⁶ İnternet: Gençyürek, L.,(2008). Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti, Web: http://www.alomaliye.com/2008/levent_gencyurek_yapi_koop.htm, adresinden 19.09.2015 tarihinde alınmıştır.

²⁴⁷ 03.04.2007 tarihli 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili kişi kabul edilen kişi ve kurumlara veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.”

Vergi idaresi de konuya ilişkin verdiği muktezalarda genelge doğrultusunda bir uygulama geliştirmektedir. Ancak arsa mülkiyetinin arsa sahibinde olması ile kooperatifte kalması arasında maddi hukuk açısından bir fark yoktur. Arsanın mülkiyeti üzerinden yapılan ayrımı doğru bulmuyoruz.

3.3.4. Yüklenicinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu

Kat karşılığı inşaat işlerinde yüklenicinin gelir vergisi bakımından yükümlülüğü değerlendirilirken yapılan tespitler yüklenicinin kurumlar vergisi yükümlülüğü açısından da geçerlidir. Yüklenici Kurumlar Vergisi Kanunu’nda sayılan mükelleflerden ise elde ettiği kazanç kurumlar vergisine tabi olacaktır. Bu kısımda kurumlar vergisine tabi yüklenici açısından özellik arz eden durumlar üzerinde durulacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinde muafiyetler üzerinde durulmuştur. Maddede yapı kooperatiflerinin de belli şartları taşımaları haline bu muafiyetlerden yararlanacakları belirtilmiştir. Uygulamada kooperatiflerin yüklenici sıfatıyla kat karşılığı inşaat sözleşmesinin bir tarafı olduğu görülmektedir. Burada kooperatiflerin yüklenici olarak kat karşılığı inşaat sözleşmesinin tarafı olması durumunda kurumlar vergisi muafiyetlerinden yararlanıp yararlanamayacağı hususu karşımıza çıkmaktadır.

Kooperatifin yüklenici olarak bulunduğu durumlarda kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için yukarıda ayrıntılı olarak belirtilen şartlardan en önemlisi 1 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yer verilen “...Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin

muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir.” hükmüdür. Bu hüküm uyarınca arsanın kooperatif tüzel kişiliğine ait olması ve yapı ruhsatının da kooperatif adına kayıtlı olması gerekmektedir. Kooperatifin sözleşme kapsamında arsa sahibi ile anlaşarak arsanın mülkiyetini kooperatif tüzel kişiliği adına kaydettirmesi ve inşaat ruhsatını da kooperatif adına alması durumunda diğer şartların da gerçekleşmesi ile birlikte kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.

3.4. Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

3.4.1. Genel olarak katma değer vergisi

Katma değer vergisi, genel itibarıyla tüm mal ve hizmetleri vergi kapsamına alan, üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı, iktisadi aşamaların her birinde yaratılan değeri kendisine matrah kabul eden bir vergi türü olarak kabul edilmektedir.

Katma değer vergisi, üretim aşamasından tüketime kadar malın geçirdiği her iktisadi safhada alındığından, bir yayılı muamele vergisi olarak tanımlanmaktadır. Ancak her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alındığından, vergi piramitleşmesini önlemekte ve tarafsız vergi olarak kabul edilmektedir. Günümüzde en çağdaş ve yaygın harcama vergisi durumunda olan KDV, Avrupa Birliği vergisi olarak kabul edilerek çok sayıda birlik ülkesi ile diğer birçok ülkede halen uygulanmaktadır²⁴⁸.

3.4.1.1. Katma değer vergisinin konusu

Katma değer vergisinin konusu, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda belirtilen işlemlerin Türkiye'de yapılmasıdır. Katma değer vergisi niteliği itibarıyla, yurt içinde üretilmiş olan mal ve hizmetler ile Türkiye'ye ithal edilen mal ve hizmetlere ilişkin işlemlere uygulanmaktadır. Gerçekten bir mal ya da hizmet ister Türkiye'de bir

²⁴⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, (2013), a.g.e. s.231

faaliyete konu olsun ister Türkiye'ye ithal edilmiş olsun aynı esas ve oranlara göre vergilendirilmektedir²⁴⁹.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde belirtilen teslimler ve hizmet ifaları şu şekildedir.

- Ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı ,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. ²⁵⁰

3.4.1.2. Katma değer vergisini doğuran olay

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay "teslimdir."²⁵¹ Kanunda teslim kavramı şu şekilde tanımlanmıştır.

"Teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir."

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay, verginin konusunu oluşturan işlemler bakımından ayrı ayrı esaslar çerçevesinde düzenlenmiştir. Mal teslimi ve hizmet ifası durumlarında vergiyi doğuran olay malın teslimi ya da hizmetin yapılmasıdır. Fatura ve benzeri belgelerin malın teslim edilmesinden ya da hizmetin ifa edilmesinden önce verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay belgelerin düzenlenmesi ile meydana gelir.

²⁴⁹ Öner, (2012), a.g.e., s.367

²⁵⁰ Akdoğan,(2008) a.g.e., s.485

²⁵¹ Kızılot, Taş,(2013) a.g.e., s.299

Malın alıcıya ya da onun adına hareket edenlere gönderilmesi durumunda nakliyesine başlanması ya da nakliyecisi veya sürücüsüne tevdi, komisyoncular vasıtasıyla yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi vergiyi doğuran olaydır. Su, elektrik, gaz vb. enerji dağıtım ve kullanılmasında vergiyi doğuran olay bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi, ithalatta gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir. İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye’de olmayanlarca yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta vergiyi doğuran olay gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkarılması esnasında meydana gelir²⁵².

3.4.1.3. Katma değer vergisinin matrahı

Katma değer vergisinin matrahı teslim ve hizmet işlerinin karşılığını oluşturan bedeldir. Bu ifade malı teslim alan ya da kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne şekilde olursa olsun alınan ya da bunlar tarafından borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile ölçülebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir.

Vergi oranı, satış bedeli üzerine uygulanmakla birlikte yükümlü bu bedel üzerinden hesaplanan miktardan, inşaat sırasında yapmış olduğu harcamalar sebebiyle ödemiş olduğu KDV’yi indireceğinden fiilen ödeyeceği KDV tutarı, toplam verginin sadece kendi kattığı değere isabet eden kısımdan ibarettir.

KDV Kanunu’nun, vergi konusuna giren işlemlerle ilgili olan birinci maddesinde “Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve işlemler” başlığı altında tek tek sayılan vergi konusu işlemlerin matrahı kanun 23. maddesinde “Özel matrah şekilleri” olarak ifade edilmiştir.

Spor-toto, milli piyango gibi şans oyunlarında oyuna veya piyangoya katılma bedeli, gümrük depolarında, müzayede salonlarında yapılan satış durumlarında kesin satış bedeli, altından yapılmış ya da altın içeren süs eşyası ve

²⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan,(2007), a.g.e., s.407

sikke altınların teslim ve ithalinde külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan kısım, profesyonel sanatçıların, sporcuların katıldığı konserler, yarışmalar düzenlenmesinde bunların yapıldığı yerlere giriş bedeli matrahı oluşturur.

Satışın olmadığı mal teslimi hallerinde veya gerçek usulde matrah tespitinin matrah tespitinin kolay olmadığı bazı durumlarda katma değer vergisi matrahı değerlendirme yoluyla belirlenir. Bu durumların başında bedelin para olmayıp mal ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler cinsinden tespit edildiği durumlar gelir. Bedelin para olarak ifade edilemediği durumlarda işlemin özelliğine göre emsal bedeli ya da emsal ücret matrahı oluşturur. Yerleşim yeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan transit taşımacılık işlerinde matrah tespit edilirken emsal bedeller göz önünde bulundurulur.

Kanunda mal veya hizmet bedellerinin emsal bedel ya da emsal ücrete göre açık biçimde düşük olduğu durumlarda ve bu durumun yükümlü tarafından haklı bir sebeple açıklanamadığı durumlarda da emsal bedel ya da ücretin matraha esas alınacağını öngörmektedir²⁵³.

3.4.2. Arsa sahibinin katma değer vergisi karşısındaki durumu

3.4.2.1. Arsa sahibinin arsayı tesliminde KDV yükümlülüğü

Kişilerin kârlı bir yatırım olarak değerlendirdikleri arsa ve araziye yatırım yapması ve kentsel dönüşüm, imar uygulamaları ve şehirlerin genişlemesi ile daha önce yatırım amaçlı alınan bu arsa ve arazileri değerlendirme imkânı doğmakta ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile yükleniciye verilip karşılığında belli sayı ve oranda konut alınmaktadır.

²⁵³ Öncel, Kumrulu, Çağan, (2007) a.g.e., s.408

Kat karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim vardır. Bunlardan ilki arsa sahibinin yükleniciye arsasını teslim etmesi, ikincisi ise yüklenici tarafından bu arsaya karşılık arsa sahibine verilen konut ya da işyeri teslimidir.²⁵⁴

Arsa sahibi ile yüklenici, kendi aralarında yaptıkları bir sözleşme ile arsa sahibinin arsasına karşılık olarak yüklenici tarafından konut teslim etmesini kararlaştırabilirler. Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması ya da arsa sahibinin arsa alış satış işini mutaat bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda işyeri ya da konut karşılığı arsa teslimi işlemi KDV'ye tabidir.

Arsa sahibi arsasını, gerçek usulde mükellefiyeti gerektirmeyecek şekilde konut ya da işyeri karşılığı yükleniciye teslim etmiş ise vergi uygulanmamaktadır. Arsa sahibi gayrimenkul ticareti yapmaması ve arsanın da kişisel malvarlığına dahil olması durumunda KDV hesaplanmamaktadır. Bu durumda arsa sahibinin ticari bir amaçla hareket etmemesi nedeniyle arsanın değişime uğrayarak konuta ya da işyerine dönüştüğü değerinde bir artış meydana gelmediği kabul edilmektedir. Bu sebeple kişisel malvarlığına dahil olan arsanın kat karşılığı olarak yükleniciye verilmesi katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Sözleşme konusu arsanın arsa sahibine miras yolu ile geçmesi de durumu değiştirmemektedir. Gerçekten kişi, kendisine miras kalan arsayı yükleniciye teslim edip karşılığında daire alması durumunda da yükleniciye herhangi bir fatura kesmesi gerekmemekte ve bu işlem KDV'nin konusuna girmemektedir.

Arsa sahibinin kat karşılığı arsa teslimi işini sürekli olarak yapması ve bu işi ticari bir kazanç haline getirmesi durumunda GVK 37/4 maddesi gereği bu işlemde elde edilen gelir ticari kazanç olarak kabul edilmekte ve KDV Kanununda ticari işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğunun belirtilmesi nedeniyle bu işlem KDV'ye tabi tutulmaktadır²⁵⁵.

²⁵⁴ Seçer, T.(2011), *Konut Sektöründe Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Özellikli Durumlar ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, s.42

²⁵⁵ Seçer, (2011) a.g.e., s.43

Maliye Bakanlığı'nın 1985 yılında yayımladığı 30. Seri nolu KDV genel tebliğinin D bölümünde²⁵⁶ “Arsa karşılığı inşaat işinde katma değer vergisi uygulaması ile ilgili olarak bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılması uygun görülmüştür. Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin katma değer vergisi karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır:

1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi:

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arizi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi :

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesi gereğince, 150 m²'ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m²'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenilen vergilerden, işyeri veya 150 m²'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir. Bu uygulamada, 26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Kısmi Vergi İndirimi" başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınacaktır.” Hükmü yer almaktadır.

²⁵⁶ 16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yine Maliye Bakanlığı 2011 yılında yayımladığı 60 Seri nolu KDV sirkülerinde²⁵⁷ kat karşılığı inşaat işleri ile ilgili olarak “Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız birim (konut veya işyeri) teslimidir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kuralı olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.
- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.
- Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde KDV Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.” düzenlemesine yer vermiştir.

²⁵⁷ KDVK-60/2011-1 sayılı sirküler 08.08.2011 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Danıştay ise bu konuda 1995 yılında verdiği bir kararında arsa sahibi tarafından karşılığında daire alabilmek amacı ile arsanın yükleniciye teslim edilmesini gelir getirici bir muamele olarak kabul etmemiştir. Yapılan işlemin arsanın değerlendirilmesine yönelik bir hazırlık işlemi olduğunu ve her ne kadar tapuda satış işlemi yapılmış olsa bile gerçek niyetin karşılığında daire almak olduğundan hareketle vergiyi doğuran olayın meydana gelmediğine karar vermiştir²⁵⁸.

3.4.2.2. Arsa sahibi açısından KDV'yi doğuran olay

Arsanın iktisadi bir işletme kapsamına dahil olmaması ya da arsa sahibinin arsa alış satışını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmemesi halinde gerçekleştirilen arsa tesliminin KDV'ye tabi olmayacağı Maliye Bakanlığı'nın 30 seri no'lu tebliğinde açıkça belirtilmiştir.²⁵⁹ Bu nedenle yapılacak değerlendirme arsanın iktisadi bir işletmeye dahil olması ya da arsa sahibinin arsa alış satış işini sürekli ve düzenli bir faaliyet olarak yürüttüğü kabulü üzerinden yapılacaktır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin asli yükümlülüğü, yüklenicinin inşa edeceği bağımsız bölümler karşılığında yükleniciye devredilmesi kararlaştırılan arsa payının yükleniciye veya yüklenici tarafından belirlenecek kişilere devrini gerçekleştirmektir.

Arsa payının tapuda yükleniciye devredilmesi genellikle sözleşmede belirlenen muhtelif biçimlerde yapılmaktadır. Bu hususta genel prensip işin bitimiyle arsa payının devrinin gerçekleştirilmesi olmakla birlikte, yüklenicinin teminat istemesi durumunda sözleşme konusu arsanın devri işin başında gerçekleştirilmekte ya da arsa payı inşaatın gerçekleşme aşamalarına göre peyder pey yapılmaktadır.

²⁵⁸ "...Uyuşmazlık, konusu olayda da olduğu gibi, arsa karşılığı daire alınması amacıyla arsanın müteahhide teslimini, gelir sağlayan bir muamele olarak kabul etmek mümkün değildir. Burada arsanın değerlendirilmesine yönelik bir hazırlık işlemi söz konusudur. Dolayısıyla arsanın yapılan sözleşme uyarınca müteahhide devredilmesinden sonra aynı yıl içerisinde bağımsız bölümlerin inşa edilip satıldığı, satış yapılan bağımsız bölümlerin beyan edilmediği saptanmadıkça, vergiye tabi gelir elde edildiği ve bunun beyan dışı kaldığı kabul edilemez..." Dan. 4.D., E.1995/348, Kr.1996/2097, Web:www.sinerjimevzuat.com.tr adresinden 01.03.2015 tarihinde alınmıştır.

²⁵⁹ Dölarşlan, A.Y. (1989). *Arsa Karşılığı Yapılan İnşaat İşlerinde KDV*. Vergi Dünyası, s. 94

Arsa sahibi tarafından yükleniciye yapılacak arsa payı devrinde KDV'yi doğuran olayın gerçekleşme zamanı hususunda kanunda bir belirleme yoktur. Bu konuda KDV'de genel olarak vergiyi doğuran olaydan hareket edildiğinde arsa payının tapuda devrinin esas alınması gündeme gelecektir. Bu durumda da arsanın peyderpey teslim edilmesi durumunda KDV'yi doğuran olayın ne zaman gerçekleşeceği tartışmalıdır.

Bir diğer ihtimal ise arsanın tapuda yükleniciye devredilmemesine karşın, yükleniciye fiili olarak bırakılmasının vergilendirme açısından esas alınmasıdır. Son ihtimal ise “trampa” halinde vergiyi doğuran olayın tespit edilmesidir. Bu ihtimaller, arsa payının yükleniciye devredilmesinde vergiyi doğuran olayın meydana gelme zamanını tartışmalı hale getirmektedir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin yükleniciye arsa tesliminde KDV'yi doğuran olayın ne zaman meydana gelmiş kabul edileceği hususunda, doktrinde kabul edilen ağırlıklı görüş yüklenicinin uhdesinde kalacak olan bağımsız bölümlere isabet eden arsa payının, başlangıçta tapuda yüklenici adına tescil edilmesi durumunda vergiyi doğuran olayın tescil işlemi ile, tapuda bir devir yapılmamasına rağmen arsanın fiili kullanımının yükleniciye bırakılması durumunda fiili teslimin gerçekleşmesi ile ortaya çıkacağı kabul edilmektedir²⁶⁰.

Vergi idaresinin yaklaşımı ise doktrindeki genel yaklaşım doğrultusunda gayrimenkul satışlarında KDV'yi doğuran olayın tapuya tescil ile gerçekleştiği; gayrimenkulün tapuya tescilinden önce yüklenicinin kullanımına tahsis edilmesi durumunda ise, kullanıma tahsis işlemi ile birlikte vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yönündedir²⁶¹.

Arsa sahibi ile yüklenici arasındaki ilişki bir taahhüt ilişkisidir. Arsa sahibi de bu ilişki çerçevesinde arsasını, yüklenicinin gerçekleştirmesi kararlaştırılan edime

²⁶⁰ Turut,(2009) a.g.e., s.310

²⁶¹ İnternet: Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 39044742-KDV.2-1550 sayılı muktezası Web: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=IhDGToI8NYRPamk5&type=ozelge>, Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.09.2013 tarih ve 50426076-KDV-20-968-96 sayılı muktezası, Web: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=r6goBK48ySJWEHDK&type=ozelge> adreslerinden 01.03.2015 tarihinde alınmıştır.

karşılık olarak teslim etmektedir. O halde yüklenici ücretine taahhüt ettiği inşaat işini karşılıklı anlaşmaya uygun olarak yapıp teslim etmekle hak kazanır.

Arsanın da bu tarihte yükleniciye devredilmesi gerekir. Ancak uygulamada yükleniciye güvence sağlamak amacıyla arsa daha önceki bir tarihte tescil edilmektedir. İşte bu durumda vergiyi doğuran olay açısından tescil tarihi değil, yüklenicinin bağımsız bölümleri arsa sahibine devrettiği tarih baz alınmalıdır.

3.4.2.3. Arsa sahibi açısından KDV'nin matrahı

Vergi kanunlarına göre, vergi konusunun, verginin hesaplanmasına esas olan değer ya da miktarına vergi matrahı denilmektedir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği ilgili vergi kanunlarında yer alması gereken düzenlemelerden birisi de verginin matrahıdır.²⁶² KDV'de teslim ve hizmet işlemleri açısından matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. (KDVK. md. 20)Diğer bir ifadeyle alıcının, mal veya hizmeti satın alabilmesi için katma değer vergisi hariç ödediği tutardır²⁶³.

Bedelin, mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde KDV matrahı ise kanunun 27. maddesinde hükme bağlanmıştır²⁶⁴. Buna göre; "1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahı işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. 2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrahı olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır."

Daire karşılığı inşaat tesliminde, teslim edilen arsanın karşılığını, yüklenici tarafından gerçekleştirilen inşaat hizmeti oluşturmaktadır. Bu nedenle, arsa sahibi tarafından arsa teslim edilmesinde KDV matrahı, arsanın emsal bedelinin, yükleniciye devredilen bölümlere isabet eden kısmı kadar olacaktır.

²⁶² Akdoğan,(2008), a.g.e., 41

²⁶³ Şenyüz, Yüce, Gerçek,(2013) a.g.e., s.241

²⁶⁴ Dölarslan, (1989), a.g.m. 93

Gerçekten, VUK'un 267. maddesinde emsal bedel, "*Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirilme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir*" şeklinde tanımlanmıştır²⁶⁵. Emsal bedelin nasıl tespit edileceği de yine aynı maddede belirtilmiş ve ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası sırasıyla tespit yöntemi olarak ifade edilmiştir.

Emsal bedelin belirlenmesinde bu sıraya uyulmalıdır. Gerçekten emsal bedel belirlenirken öncelikle ortalama fiyat esasının uygulanması, bu usulün işleme uygun olmaması durumunda maliyet bedeli esasına geçilmesi, eğer buna göre de bedel belirlenemiyorsa takdir esası yöntemine başvurulması gerekmektedir²⁶⁶.

Kat karşılığı inşaat işlerinde vergi idaresi ve doktrindeki yaygın görüşe göre hem arsa sahibi hem de yüklenici tarafından yapılan teslimlerin KDV'ye tabidir. Ancak KDV matrahının tespitinde kanunda özel bir düzenleme bulunmadığı gibi 30 seri no'lu KDV genel tebliğinde de bu husus açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu nedenle kat karşılığı inşaat işlerinde matrahın belirlenmesi hususu tartışmalıdır.

Arsa sahibi tarafından yükleniciye devredilen KDV matrahı açısından genel kabul gören görüş, arsanın emsal bedelinin takdir esasına göre belirlenmesidir. Emsal bedelin tespitinde, maliyet bedeli esasının uygulanması gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır.

Emsal bedelin tespitinde takdir esasının uygulanması ise, oldukça yoğun işleyişe sahip olan bu sektörde vergilendirmeyi takdir komisyonlarına bırakmanın vergi sistemimizdeki beyan esası ilkesini takdir esasına dönüştürmek anlamına geleceğinden dolayı mükellefi de vergi ödemekten uzaklaştıracak tedbirler almaya itebileceği düşüncesiyle eleştirilmektedir²⁶⁷.

²⁶⁵ Çeçen, S.,(1998), *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması*, Vergi Dünyası,86 , s.48

²⁶⁶ Turut, (2009), a.g.e., s.317

²⁶⁷ Turut, (2009) a.g.e., s.319

3.4.3. Yüklenicinin katma değer vergisi karşısındaki durumu

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibinin vergi yükümlülüğü hakkında yukarıda açıklamalarda bulunmuştuk. Sözleşmenin diğer tarafı olan yüklenicinin vergi durumu açısından birtakım özellikli durumlar vardır. Bu özellikli durumlardan ilki arsa sahibi ile yüklenici arasındaki ilişkinin niteliğidir. Bir başka ifadeyle yüklenicinin arsa payına karşılık olarak arsa sahibine daire ya da dükkan bırakması işlemi trampa, hizmet ya da başka bir işlem olduğu hususunda tartışmalar mevcuttur²⁶⁸.

3.4.3.1. Yüklenicinin arsa sahibine teslim ettiği katlar bakımından KDV yükümlülüğü

Kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda herhangi bir özel düzenlemeye yer verilmemiştir. Konunun önemine binaen kanunî düzenleme bulunmaması, kat karşılığı inşaat işlerinin KDV boyutunda da, uygulamada yoğun tartışmalara ve görüş ayrılıklarına neden olmaktadır.

Öyle ki katma değer vergisinin konusu Türkiye'de ticari sınaî, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ifaları ile mal ve hizmet ithalatıdır²⁶⁹.

KDV Kanunu'na göre *“teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.*

Hizmet ifası ise teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir. Bir hizmetin

²⁶⁸ Turut, (2009) a.g.e., s. 274

²⁶⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, (2007), a.g.e., s.402

karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

Kat karşılığı inşaat işlerinin mal teslimi mi hizmet ifası mı olduğu konusunda uygulamada farklı görüşler mevcuttur. Aşağıda bu konuda hem vergi idaresinin hem de Danıştay'ın görüşleri üzerinde ayrıntılı olarak durulacaktır.

3.4.3.1.1. Yüklenici açısından KDV'yi doğuran olay

Kat karşılığı inşaat işlerinde, yüklenicinin yükümlülüğü arsa payına karşılık olarak taahhüt ettiği bağımsız bölümleri tamamlayıp arsa sahibine teslim etmesidir. Bu teslimin ne zaman gerçekleştiği konusunda farklı görüşlerin olduğunu ifade etmiştik. Öyle ki inşaat işlerinde, inşaatın fiilen bitirilmesi, yapı kullanma izninin alınması gibi farklı aşamalar sözkonusudur.

Yüklenici açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı hususunda ise görüş birliği vardır. Buradaki genel yaklaşım, inşa edilen bağımsız bölümlerin arsa sahibine ait olan kısımlarının tesliminde vergiyi doğuran olayın yapı kullanımı izin belgesinin alındığı tarihte gerçekleştiği yönündedir.

Ancak bağımsız bölümler, yapı kullanımı izin belgesi alınmadan fiili olarak arsa sahibine teslim edilmiş ise vergiyi doğuran olayın bu fiili teslim tarihinde gerçekleştiği kabul edilmektedir. Bu tarih arsa sahibi açısından iktisap tarihi olarak değerlendirilirken yüklenici açısından da teslim tarihi olarak kabul edilmektedir. Nitekim Danıştay'ın da konuya ilişkin görüşü bu yöndedir.²⁷⁰

Vergi idaresinin ağırlıklı görüşü bu olmakla birlikte bazı muktezalarda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi açısından farklı tarihlerin kabul edildiği de görülmektedir. Buna göre bazı muktezalarda "cins tashihi"nin yapılması bazı muktezalarda ise kat irtifakının tescili tarihi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilmektedir.²⁷¹

²⁷⁰ Dölarslan,(1989), a.g.m., s.94

²⁷¹ Turut,(2009), a.g.e. s. 312

3.4.3.1.2. Yüklenici açısından KDV'nin matrahı

Kat karşılığı inşaat işlerinde yüklenicinin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin matrahının tespiti hususunda genel kabul gören yaklaşım, vergi matrahının yüklenicinin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin emsal bedeli olduğu yönündedir. Gerçekten 30 seri no.lu KDV genel tebliğinde de yüklenici tarafından arsa sahibine yapılacak bağımsız bölüm teslimlerinde “emsal bedel” üzerinden KDV uygulanacağı belirtilmiştir.

Genel kabul gören yaklaşım bu olmakla birlikte vergi idaresinin konuya ilişkin verdiği muktezalarda farklı görüşler ileri sürdüğü de görülmektedir. Bazı muktezalarda idare, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerle ilgili olarak müteahhidin uhdesinde meydana gelen maliyet bedeli üzerinden fatura tanzim etmesi gerektiğini savunmaktadır.

KDV matrahında emsal bedelin esas alınması durumunda emsal bedelin de tespit edilmesi gerekmektedir. Emsal bedelin hangi esaslara göre belirleneceği hususunda da görüş birliği yoktur. VUK'nun 267. maddesinde belirtilen yöntemlerden takdir esasının uygulanması doktrindeki ağırlık kazanan görüştür. Bu çerçevede söz konusu bağımsız bölümlerin bedeli takdir komisyonu tarafından belirlenerek vergilendirme bu bedel üzerinden yapılacaktır. Ancak emsal bedelin maliyet bedeli esasına ya da ortalama fiyat esasına göre belirlenmesi gerektiği yönünde de görüşler mevcuttur.

Vergi idaresi ise bu konuda doktrinde genel kabul gören yaklaşım doğrultusunda bir görüş benimsemiş olup emsal bedelin takdir esasına göre yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Bu hususta önem arzeden bir diğer durum da yüklenici açısından KDV matrahı belirlenirken arsaya isabet eden kısmın matrahtan düşülüp düşülemeyeceğidir.

Doktrinde ağırlık kazanan görüş arsa paylarına isabet eden kısım açısından, bu paylara isabet eden bedelin emsal bedelden düşülerek matrahın

hesaplanması gerektiğidir. Ancak vergi idaresi bu konuda doktrinden farklı olarak arsa payına isabet eden bedelin emsal bedelden düşülemeyeceği yönünde bir görüş ortaya koymuştur.

Yüklenicinin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerle ilgili KDV'nin hangi oran üzerinden uygulanacağı belirlenirken de teslim edilen dairenin net alanı üzerinden belirleme yapılmaktadır. Buna göre arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümün net alanı 150 m²'nin altında ise KDV oranı %1, 150 m²'nin üzerinde ise KDV oranı %18 olarak uygulanmaktadır.²⁷² Doktrinde daire büyüklüğü önemsenmeksizin yüklenici tarafından arsa sahibine yapılan teslimlerde her durumda %18 KDV uygulanması gerektiğini savunan yazarlar da mevcuttur²⁷³.

3.4.3.2. Yüklenicinin uhdesinde kalan katlar bakımından KDV yükümlülüğü

Kat karşılığı inşaat işlerinde yüklenicinin KDV karşısındaki durumu ile ilgili olarak bir önceki başlıkta ayrıntılı olarak değerlendirme yapıldığından tekrar ayrıntıya girilmemiştir.

3.4.3.2.1. Yüklenici açısından KDV'yi doğuran olay

Katma Değer Vergisi Kanunu açısından vergiyi doğuran olay malın teslim edilmesi ya da hizmetin gerçekleştirilmesidir. Bu nedenle kat karşılığı inşaat işlerinde yüklenicinin uhdesinde kalan bağımsız bölümleri satıp teslim ettiği tarihte vergiyi doğuran olayı gerçekleşmiş kabul edilecektir. Bu çerçevede fiili olarak kullanımın terk edilmesi yeterli olup tapuya tescilin yapılması şart değildir.

Yüklenici ile alıcı arasında, dairelerin satışı hususunda anlaşmaya varılması, bu durumun sözlü ya da yazılı olarak belirtilmesi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi açısından yeterli değildir.

²⁷² Dölarslan,(1989) a.g.m., 94

²⁷³ Turut, (2009), a.g.e., s.323

3.4.3.2.2. Yüklenici açısından KDV'nin matrahı

Katma değer vergisinde matrah, mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığı olarak ödenen bedeldir. Teslim ya da hizmete karşılık ödenen bedel, mal teslimi yapan, hizmet ifa edenler tarafından, yaptıkları teslim ve hizmete ilişkin alınan ya da alınması hak edilen para veya para ile ölçülebilen değerdir.

Yüklenicinin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümleri elden çıkarması durumunda verginin matrahı üçüncü kişilerden kat karşılığı olarak aldığı bedeldir.

3.5. Tarafların Diğer Vergi ve Harçlar Karşısındaki Durumu

3.5.1. Emlâk vergisi açısından tarafların yükümlülükleri

Emlak Vergisi Kanunu'na göre Türkiye sınırları dâhilindeki binalar, bina vergisine tabidirler. Bina kavramı karada ve su üstündeki sabit inşaatın tümünü kapsar. Vergi Usul Kanunu çerçevesinde bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır.(EVK md.1-2)

Verginin mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, bunlar yok ise tasarruf edenlerdir. Hisseli mülkiyette, malik olanlar hisseleri oranında mükelleftir.(EVK md.3) Bina vergisinin matrahı binanın vergi değeridir. Vergi değeri, Emlâk Vergisi Kanunu'na göre belirlenir. Yeni inşa edilen binaların vergisi, arsanın veya arsa payının vergisinden az olamaz. (EVK md.7-8)

Türkiye sınırları içerisindeki arsa ve araziler ise arazi vergisine tabidirler. Arsa belediye sınırları dâhilinde belediyece parsellenmiş arazidir. Verginin mükellefi ise arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler öder. Paylı mülkiyet halinde ise malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. İştirak halinde mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumludur. (EVK md.12-13)

Kat karşılığı inşaat işlerinde sözleşmenin tarafları çeşitli sebeplerle emlak vergisi muhatabı olmaktadır. Arsa sahibi ile yüklenici arasında yapılan sözleşmede

genel olarak arsaya ilişkin emlak vergilerinin ödenmesi yükümlülüğü yüklenicinin üzerine bırakılır ve yüklenici de bu bedeli arsa sahibi adına öder.

İnşaat sürecinde ya da inşaat sona erdiğinde sözleşmeye istinaden yüklenicinin devraldığı arsa payları nedeniyle de emlak vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Bu çerçevede yüklenicinin emlak vergisi yükümlülüğü satışın gerçekleştiği tarihi izleyen bütçe yılından itibaren işlemeye başlar. Devrin yapıldığı yıla ilişkin emlak vergisi yükümlülüğü arsa sahibinindir.²⁷⁴

Yüklenici emlak vergisi beyannamesini devrin gerçekleştiği yıl vermek zorundadır. Devir işlemi bütçe yılının son üç ay içinde gerçekleşmesi durumunda emlak vergisi beyanamesi de üç ay içinde verilmelidir. (EVK md.23)

Devri gerçekleştirilen taşınmazın, devrin gerçekleştiği yıl ile geçmiş dönemlere ilişkin ödenmemiş emlak vergisinden arsa sahibi ile yüklenici birlikte sorumludur. Tapu daireleri devri izleyen ayın 15. günü akşamına kadar ilgili belediyeye bildirirler.

3.5.2. Damga vergisi açısından tarafların yükümlülükleri

488 sayılı kanuna ekli (1) sayılı tabloda belirtilen yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Bu kanunda 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 elektronik veri olarak oluşturulan belgeleri ifade eder.

Damga vergisinin mükellefleri kâğıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder. Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tablodan yazılı vergisi bulunur. Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabidir. Kanuna ekli (1) sayılı tablonun 1-A/1 maddesine göre, belirli bir parayı ihtiva eden sözleşmelerden binde

²⁷⁴ Aydoğan, (2010), a.g.e. s. 63

8,25 oranında damga vergisi alınır. Suretlerden ise, aynı tablonun IV-3 maddesine göre 0,60 TL damga vergisi alınır²⁷⁵.

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri ise resmi şekilde yapılması gereken bir sözleşme olup sözleşmenin noterde düzenleme şeklinde yapılması gerekmektedir. Bu durumda yapılan sözleşmelerin, damga vergisi noterler tarafından tahsil edilmektedir.

Sözleşme en az üç nüsha olarak hazırlanmakta, bir nüshası yüklenicide, bir nüshası arsa sahibinde bir nüshası da noterde kalacak şekilde düzenlenmektedir. Bu durumda binde $8,25 \times 3 = 24,75$ damga vergisi alınacaktır. Örneğin 100.000,00 TL bedelli olarak tanzim edilen sözleşme bir asıl iki suret şeklinde tanzim edilmişse, nüsha için 825,00 TL, suretler için 1,20 TL olmak üzere toplam 826,20 TL tahsil edilecektir. Damga vergisinin mükellefi 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde belirtildiği üzere kağıtları imza edenlerdir. Bu düzenleme uyarınca damga vergisinin mükellefi kağıtları imzalayan kişi ya da kişiler olmaktadır. Aynı kağıttaki imzanın, birden fazla olması durumunda hesaplanacak vergi tutarını değiştirmemektedir. İmza sahiplerinin hepsi birlikte verginin tümünden, müştereken ve müteselsilen mükellef ve sorumlu olmaktadır²⁷⁶. Ayrıca sözleşme uyarınca ödenmesi gereken damga vergisinin ödenmemesi sebebiyle noterin de sorumluluğu vardır.

Noterlerce düzenlenerek kişilere verilen ya da kendilerinde kalan kağıtların vergisinin ödenmemesi ya da eksik ödenmesi durumunda vergi ve cezanın ödenmesinden noterler sorumludur. Noterlerce ödenen vergi için mükellefe rücu hakkı bulunmakla birlikte cezada böyle bir durum yoktur yani cezalar kendilerinde kalacaktır.

Buradaki sorumluluk, sadece noterler tarafından düzenlenip imzalanan kağıtları kapsadığı gibi, noterler tarafından kişilerle beraber imza edilen kağıtları da kapsamaktadır.

²⁷⁵ Sütçü, (2013), a.g.e., s.1955

²⁷⁶ İnternet: Yılmaz, O., *Damga Vergisinde Mükellefiyet ve 24. Madde Çerçevesinde Sorumluluk Müessesesi*, Web: <http://www.ozdogrular.com/content/view/23084/> adresinden 24.09.2015 tarihinde alınmıştır.

Uygulamada tarafların kendi aralarında imzaladıkları sözleşmelere de rastlanmaktadır. Bu şekilde yapılan sözleşmeler hukuken geçerli olmasalar da, bu sözleşmeye istinaden tarafların yükümlülüklerini yerine getirmeleri durumunda sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmek iyiniyet kurallarına aykırı kabul edilmiştir. Tarafların kendi aralarında hazırladıkları sözleşmelerin damga vergisi ise makbuz karşılığı vergi dairelerine ödenmelidir. Damga vergisinin nasıl hesaplanacağı konusunda aşağıdaki gibi uygulama yapılmalıdır.

İnşaat için tahsis edilmiş arsanın toplam değeri ile arsa sahibi tarafından yükleniciye devredilecek kısmın değerine, arsa sahibi tarafından yükleniciye ödenecek paranın eklenmesi sonucu bulunacak değerden yüksek olanı üzerinden nispi harç ve damga vergisi tahsil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan bu nevi sözleşmelerde arsa değerinin dışında başkaca parasal bir yükümlülüğe dair düzenleme olmadığı takdirde arsanın toplam değerinin nispi harç ve damga vergisinin hesabında dikkate alınacağı tabiidir. Arsa sahibi ve müteahhit firma arasında kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılması halinde matrah; sözleşmeye konu arsanın emlak değeri olan 72.000,00 TL. ve arsa sahiplerince müteahhide ödenmesi söz konusu olan 0,6 daireye tekabül ettiği belirtilen 37.500,00 TL olmak üzere toplam 109.500,00 TL olup , bu değer üzerinden binde 0,90 oranında noter harcı ve binde 7,5(2011 için 8,25) nispetinde damga vergisinin aranılması gerekmektedir²⁷⁷.

3.5.3. Harçlar açısından tarafların yükümlülükleri

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde taraflar, noter harcı, tapu harcı ve bina inşaat harcı, yapı kullanma izin harcı, kayıt ve suret harcı, plan ve proje tasdik harcı gibi yükümlülüklerle katlanmak durumundadır.

3.5.3.1. Noter harcı açısından

492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (2) sayılı tarifeye göre noter harcı tahsil edilmektedir. Menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve

²⁷⁷ MB, 21.07.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.44.15.01-2000-HARÇ/ Sayılı Özelgesi

rehinle ilgili her çeşit sözleşme, senet ve kağıtlarda değer gösterilmesi mecburidir²⁷⁸. (HK md.42/2)

Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri noterler tarafından düzenleme şeklinde hazırlanmaktadır. Bu sözleşmenin noter ya da yetkilendirdiği bir görevli tarafından onaylanmadan önce sözleşmede yer alan bedel üzerinden katma değer vergisi, damga vergisi, değerli kağıt bedeli ve noter harcının ilgililerinden tahsil edilmiş olması gerekir²⁷⁹.

Cezai şart gibi bir sözleşmenin yaptırımı ile ilgili olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça harç alınmaz.(HK md.38/2) Ayrıca birbiriyle ilgili işler bir arada bulunursa en yüksek harç alınmasını gerektiren iş üzerinden harç alınır.(HK md.46)

Belirtilen bu bedeli kimin ödeyeceği hususu açık değildir. Yani bu bedellerin arsa sahibi tarafından mı yoksa yüklenici tarafından mı ödeneceği belirsizdir. Uygulamada ise noterde gerçekleştirilen işlemin bütün masraflarının yüklenici tarafından karşılandığı ve bu hususta da sözleşmede hüküm bulunduğu düşünüldüğünde sözleşmenin kurulması sırasında yapılan bu türlü ödemelerin de yüklenici tarafından karşılandığı düşünülmektedir.

Uygulamada noterler kat karşılığı inşaat sözleşmesine konu olan gayrimenkulun tamamının emlak vergisi değeri üzerinden nispi harç tahsil etmektedir. Oysa ki sözleşmenin konusu paylaşım oranına göre yükleniciye devredilmesi planlanan arsa payıdır. O nedenle arsanın toplam değeri yerine yükleniciye devredilecek payın değerinin bulunarak ona göre harç tahsil edilmesi gerekmektedir²⁸⁰.

²⁷⁸ Sütçü,(2013), a.g.e., s.1953

²⁷⁹ "...Noterlikte yapılan işlemlerden ve düzenlenen kağıtlardan, 488 sayılı Kanun gereğince damga vergisi, 3065 sayılı Kanun gereğince katma değer vergisi, 492 sayılı Kanun gereğince noter harcı ve 210 sayılı Kanun gereğince değerli kağıt bedeli tahsil etmesi gereken noterler, 1512 sayılı Noterlik Kanununun "Noterlerin Hukuki Sorumluluğu" başlıklı 162. maddesi gereğince, stajyer, katip ve katip adayları tarafından yapılmış olsa bile bir işin yapılmamasından veya hatalı yahut eksik yapılmasından dolayı zarar görmüş olanlara karşı sorumlu bulunmaktadır. 492 sayılı Harçlar Kanununun 127. maddesinde "Bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça harçların tamamı peşin olarak ödenmeden harca mevzu olan işlem yapılamaz" denilmektedir." Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü, S. B.03.0.HİG.0.00.00.01-151-07-33

²⁸⁰ Sütçü, (2013), a.g.e., s. 1964

3.5.3.2. Tapu harcı açısından

492 Sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifiede yer alan tapu işlemlerinin, tapu harcına tabi olacağı belirtilmiştir. Harç miktarı, işlemlerin nevi ve mahiyetine göre, değer esası üzerinden nispi veya maktu olarak belirlenir.

Tapu harçlarını, Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifiede belirtilen kişiler; tarifiede belirtilmeyen işlemlerde ise, taraflar aksini kararlaştırmadığı müddetçe aşağıda yazılı kişiler ödemekle mükelleftir:

- a) Mülkiyet ve mülkiyetten gayri aynı hakları iktisap edenler (İktisap eden kişiler birden fazla ise harçları hisseleri oranında 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) Rücularda rücu eden taraf,
- f) Bunlar dışında kalan işlemlerde lehine işlem yapılmış olanlar.

Harcın ölçüsü ise devir eden ve devir alan için ayrı olmak üzere devir bedeli üzerinden binde 20'dir. Buna göre gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen gerçek devir ve iktisap bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 20 oranında hesaplanır ve ödenir.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde ise iki ayrı teslimin olduğu kabul edilmektedir. Bu teslimlerden ilki arsa sahibi tarafından yükleniciye yapılan arsa devri, ikincisi ise yüklenici tarafından arsa sahibine isabet eden bağımsız bölümler için gerçekleştirdiği tapu devridir. Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi her iki devirde de hem arsa sahibi hem de yüklenici tapu kendilerine isabet eden tapu harcını ödemekle yükümlüdür.

Uygulamada genelde arsa sahibi ile yüklenici arasındaki sözleşmeye istinaden tapu harçlarının tamamının yüklenici tarafından karşılandığı görülmektedir. İşte bu noktada yüklenicinin, arsa sahibi adına ödemiş olduğu tapu harcını gider olarak gösterip gösteremeyeceği sorunu karşımıza çıkmaktadır.

Konuya ilişkin vergi idaresi vermiş olduğu özeldelerde arsa sahibi ile yüklenici arasındaki sözleşmeye istinaden, yüklenici tarafından arsa sahibinin ödemesi gereken tapu harcının yüklenici tarafından ödenmesi durumunda bu bedelin gider olarak düşülemeyeceği belirtmiştir²⁸¹.

3.5.3.3. Belediyeye ödenen harçlar açısından

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı, inşaat ya da tadilat ruhsatının alınması bina inşaat harcına tabidir. İnşaata ruhsatsız olarak başlanması halinde de harç alacağı doğmuş sayılır.

Bina inşaat harcını inşaat, ilave veya tadilat için inşaat ruhsatı alanlar öder. İnşaata ruhsatsız başlanmasından dolayı mükellef, inşaat ruhsatı almak zorunda olanlardır. Kat karşılığı inşaat işlerinde inşaat harcını yüklenici ödemektedir.

Belediye ve belediyelere bağlı müesseselerden istenecek her türlü kayıt suretleriyle taşınmazlarla ilgili harita, plan ve krokilerin suretleri kayıt suret harcına tabidir. Bu nedenle bu belgelere ilişkin harçları arsa sahibi ya da yükleniciden hangisi talep ederse o ödemektedir.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 30. maddesinde *"Yapı tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığı takdirde bu kısımlarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatını veren belediye, valilik bürolarından; 27 nci maddeye göre ruhsata tabi olmayan yapıların tamamen veya kısmen kullanılabilmesi için ise ilgili belediye ve valilikten izin alınması mecburidir."*

²⁸¹ "...Bu hüküm ve açıklamalara göre Şirketiniz tarafından halen yapılmakta olan iki ayrı kat karşılığı inşaat işine ilişkin olarak vergi mükellefi olmayan gerçek kişi arsa sahibi ile imzalanan sözleşme gereği inşaat işine ilişkin olarak arsa sahibi adına Şirketinizce karşılanan tapu harçları, ruhsat ve proje tasdik harçları, yapı denetim ücretleri ile sözleşme damga vergileri ve benzeri ödemeler dolayısıyla arsa sahibi adına düzenlenen belgelerin şirketinizce gider belgesi olarak kullanılması ve bu harcamaların kurum kazancınızın tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir..." MB. GİB. İstanbul VDB.nin 02.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-820 sayılı Özeldesi

Mal sahibinin müracaatı üzerine, yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğu ve kullanılmasında fen bakımından mahzur görülmediğinin tespiti gerekir.

Belediyeler, valilikler mal sahiplerinin müracaatlarını en geç otuz gün içinde neticelendirmek mecburiyetindedir. Aksi halde bu müddetin sonunda yapının tamamının veya biten kısmının kullanılmasına izin verilmiş sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre iskân ruhsatı yapı tamamlandıktan sonra belediye veya valiliklerce anayapının bütün bağımsız bölümleri için verilen ve bağımsız bölümlerin amacına uygun kullanılabilir durumda ve projesine uygun inşa edildiğini gösteren belgedir. Bu belge bir apartmanın sadece bir kısım bağımsız bölümleri için verilmişse cins değişikliği yapılamaz ve kat mülkiyetine geçilemez.

Mevzuatta yapı kullanma izin harcının kim tarafından ödeneceği hususu açıkça belirtilmediğinden çoğunlukla yükleniciler iskân harcını ödemekten kaçınmaktadır. Böyle durumlarda taraflar arasındaki sözleşme hükümlerine bakarak karar vermek gerekmektedir.

Bu konuda ülkemizde çok sayıda inşaatta iskân harcının yüklenici tarafından yatırılmaması ve iskân ruhsatının alınmaması sebebiyle mağduriyetler yaşanmıştır. İşte kanun koyucu bu mağduriyetleri giderebilmek için 2009 yılında bir düzenleme yapmıştır²⁸².

Bu düzenlemeye göre “*Fenni mesullerce denetime ilişkin mimarlık ve mühendislik raporları hazırlanan, yapı sahibi, fenni mesuller ve ilgili idare elemanlarının birlikte düzenlediği tespit tutanağı ile tamamlandığı belirlenen, ancak, yapı müteahhidinin yapım işlerinden doğan vergi ve sigorta primi borçlarının ve diğer sorumluluklarının gereğinin yerine getirilmemesi sebebiyle yapı kullanma izin belgesi verilmesi işlemleri tamamlanamayan yapılar için, yapının müteahhidi olmayan yapı sahibinin talebi üzerine, ilgili idarece durum tespit edilerek yapı kullanma izin belgesi verilir. Bu belgenin bir örneği, ilgili kurumlara ve ilgililerin kayıtlarına işlenmek ve değerlendirilmek üzere ilgili meslek odalarına ve Bakanlığa gönderilir.*” Bu düzenleme ile yüklenici tarafından iskân

²⁸² İmar Kanunu ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No: 5940, Resmi Gazete, 17.12.2009

ruhsatının alınmaması durumunda yüklenici dışındaki yapı sahiplerinin talebi üzerine iskan ruhsatının verileceği belirtilmiştir.

Arsa sahibi ile yüklenici arasında yapılan sözleşmede iskân harcının kim tarafından ödeneceği, iskân ruhsatının kim tarafından alınacağı hususu belirtildiği takdirde sorun yoktur.

Bu hususta sözleşmede bir hüküm bulunmaması halinde arsa sahibi yükleniciyi iskan harcını ödeme ve iskan ruhsatını alma hususunda zorlayamaz. Yalnızca yukarıda belirtilen kanun hükmü uyarınca yüklenici tarafından iskan ruhsatının alınmaması sebebiyle yapı sahibine yapı kullanım izin belgesi verilmektedir.

Yapı kullanma izin harcının dışında parselasyon harcı, ifraz ve tevhit harcı, plan ve proje tasdik harcı zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı da belediyeye yüklenici tarafından ödenmektedir.

3.5.3.4. Kentsel dönüşüm kapsamında yapılan binaların vergi ve harçlar karşısındaki durumu

6306 sayılı “Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun”nun 1.inci maddesinde, kanunun amacı belirtilmiş ve kanunun amacının afet riski altındaki alanlar ile bu alanlar dışındaki riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde, fen ve sanat norm ve standartlarına uygun, sağlıklı ve güvenli yaşama çevrelerini teşkil etmek üzere iyileştirme, tasfiye ve yenilemelere dair usul ve esasları belirlemek olduğu ifade edilmiştir.

Kanunun 7. maddesinin 9 uncu bendinde ise; *“Bu kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.”* hükmüne yer verilmiştir.

Bu kanunun hükümleri değerlendirildiğinde kanunun amacının afet riski altında bulunan alanlar ve bu alanlar dışında kalsa bile riskli durumda olan yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde iyileştirme ve yenileme yaparak, sağlıklı ve güvenli yapılar oluşturmak olduğu görülmektedir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 113.üncü maddesinde özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerle istisna edilen işlemlerden harç alınmayacağı hüküm altına alınmıştır. 6306 sayılı kanun ile kanun kapsamında yer alan hak sahibi maliklerle yapılacak işlemlere yönelik istisna öngörülmekte olup hak sahiplerinin taraf olmadığı işlemler ve kağıtlara istisna uygulanması mümkün değildir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapı olarak belirlendiği anlaşılan taşınmaza ilişkin 6306 sayılı Kanun kapsamında düzenlenecek gayrimenkul satış vaadi ve kat karşılığı inşaat yapım sözleşmesinin de noter ve tapu harçları ile damga vergisinden istisna edilmesi gerekir. Buna göre, riskli yapının yerine yapılacak olan bağımsız bölümlerden bir kısmı riskli yapıda pay sahibi olanlara verilecek bir kısmı da inşaat firmasına kalacaktır.

Pay sahiplerine verilen bağımsız bölümlere ilişkin devir ve tescil işlemleri vergi avantajlarından yararlanacak, ancak riskli yapıda payı olan bir kişinin bu payı karşılığı kendisine düşen bağımsız bölümü başka birisine satışında ise bu istisna söz konusu olmayacaktır.

Ancak, riskli yapı yerine yapılacak bağımsız bölümlerin hak sahipleri dışında kalan üçüncü kişilere satışı nedeniyle üçüncü kişilerle inşaatı yapan şirket arasında düzenlenen sözleşmelere damga vergisi uygulanacak ve tapuda yapılacak işlemlerden de tapu harcı alınacaktır.

Diğer taraftan, uygulama alanında olmakla birlikte kentsel dönüşüme tabi tutulmadan satışı yapılan yapıların vergi avantajına sahip olup olmadığı konusu Uygulama Yönetmeliği ile açıklığa kavuşmuştur.

6306 Sayılı Yasanın Uygulama Yönetmeliğinin 16.ncı maddesinin 9/ç bendinde, hak sahibi malik tarafından uygulama alanındaki yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı, devir ve tescili işlemleri vergi ve harç istisnasından yararlanabilecektir²⁸³.

²⁸³ İnternet: Gençyürek, L., Kentsel Dönüşüm Kapsamında Yapılan Binalara İlişkin Vergi Avantajları, Web: <http://www.alomaliye.com/2015/levent-gencyurek-kentsel-donusum-vergi-avantajlari.htm>, adresinden 25.09.2015 tarihinde alınmıştır.

4. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE TARAFLARIN VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin vergilendirilmesi ve sözleşme taraflarının vergi yükümlülükleri yukarıda ayrıntılı olarak incelenmiştir. Görüldüğü gibi kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesinde vergi idaresi ile Danıştay'ın ciddi görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

Ayrıca zaman zaman vergi idaresi ya da Danıştay'ın kendi kararları ile çeliştiği, farklı yönlerde kararlar verdiği de görülmektedir. Bu farklılıklara önceki bölümde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Bu belirsizlik durumunda hem arsa sahibinin hem de yüklenicinin vergilendirme karşısında sorunlar yaşaması kaçınılmazdır. Yükleniciler genel olarak işlerini ticari bir organizasyon çerçevesinde yürüttüklerinden daha az sorunla karşılaşırken arsa sahiplerinin vergi yükümlülükleri daha fazla karmaşıklık göstermektedir.

Bu bölümde ise kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesinde temel yöntemlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu belirleme yapılırken kat karşılığı inşaat işlerinin çifte tipli karma sözleşme niteliği üzerinden bir değerlendirme yapılmıştır. Dolayısıyla vergi idaresinin kabul ettiği şekilde sözleşme trampa hükümleri çerçevesinde ele alınmamıştır.

4.1. Arsa Sahibinin Vergi Yükümlülüğünün Değerlendirilmesi

4.1.1. Gerçekleştirilen işlemin niteliği

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin kanunlarımızda açıkça düzenlenen bir sözleşme olmadığını önceki bölümlerde ayrıntılı olarak belirttik. Bu nedenle sözleşme kapsamında vergilendirme genel ilkelere göre yapılmaktadır.

Arsa sahibinin gerçekleştirdiği işlemin niteliğinin tespit edilmesi vergilendirme açısından büyük önem arzeder. Öyle ki bu işlemi servetin şekil

değiştirmesi ya da arsanın değerlendirilmesi” amacıyla gerçekleştirilen bir işlem olarak nitelendiğinde başka, “trampa” hükümleri çerçevesinde nitelendiğinde başka bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Önceki bölümlerde ayrıntılı olarak değerlendirildiği üzere vergi idaresi sözleşmeyi trampa hükümler çerçevesinde ele almakta, Danıştay ise arsa sahibi açısından sözleşmeyi “servetin değerlendirilmesi”, “servetin biçim değiştirmesi” olarak değerlendirmektedir.

Vergi idaresi tarafından yüklenici ile arsa sahibi arasındaki hukuki ilişki “trampa” olarak nitelendirildiğinden vergilendirme işlemleri de trampa hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde arsa sahibi yükleniciye arsa payı , yüklenici de arsa sahibine bağımsız bölüm satmaktadır. Vergi idaresi’nin kabulüne göre iki ayrı teslim ve satış olduğu yönündedir.

Danıştay’ın ise arsa sahibi açısından sözleşmeyi servetin biçim değiştirmesi olarak gördüğü şu kararı önemlidir. Kararın önemine binaen aynen naklediyoruz. *“...193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun olay tarihinde yürürlükte bulunan Mükerrer 80 inci maddesinin 3239 sayılı Kanunun 58 inci maddesi ile eklenen 7 inci bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin 1 inci fıkrasının 1,2,4 ve 7 nci bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların, değer artış kazancı sayılacağına belirtildiği, 1988 yılında satın alma yoluyla iktisap edilen arsa üzerine 22.3.1993 tarihli arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca inşa olunan binadan hissesine düşen bağımsız bölümler için davacı lehine 15.12.1994 tarihinde kat irtifakı kurulduğu ve bu bağımsız bölümlerin 24.9.1998 tarihinde satıldığına, dosyadaki bilgi ve belgelerden anlaşıldığı, Kanunda, ivazsız edinilenler hariç, edinme şekli ne olursa olsun gayrimenkul ve benzeri nitelikteki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı kapsamına alındığı, davacının 1988 yılında satın aldığı arsanın belli bir payının mülkiyetini müteahhide devretmesi karşılığında aldığı dairelerin, 1988 yılında satın alınan arsadan başka ve yeni bir edinim olduğu, böyle bir ivaz karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin, kat irtifakı kurularak dört yıl içinde ticari amaç olmaksızın elden çıkarılmış olması nedeniyle sağlanan gelirin, değer artış kazancı olarak*

vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleştiğinden, matrahın hukuka uygun olup olmadığı araştırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın kaldırılmasında yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur.”

Danıştay'ın bozma gerekçesi değerlendirildiğinde yüksek mahkemenin kanunda belirtilen elde tutma süresini arsanın iktisap tarihi olarak kabul ettiği görülmektedir. Yerel mahkeme ise. *“193 sayılı Kanunun Mükerrer 80 inci maddesinde geçen "elden çıkarma" deyiminin mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması ve mal ve haklar üzerindeki tasarruf edebilme hakkının herhangi bir şekilde devredilmesini ifade ettiği, Borçlar Kanununun 182 nci maddesi uyarınca, taşınır ve taşınmaz malların satışında, satıcının malını alıcıya bir semen karşılığında teslim ettiği, arsa karşılığında kat alımında ise, taşınmazın (arsa veya kat) para karşılığında satışının söz konusu olmadığı, aynı Kanunun 232 nci maddesinde, satım hükümlerinin trampada da tatbik olunacağına hükme bağlandığı, trampa sırasında mübadeleye konu malların niteliklerinde bir değişiklik olmadığı, oysa bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olması durumunda, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre, inşaata başlanırken arsa payları bölünerek, müşterek mülkiyete esas bu paylara inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlandığı, inşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız bölüm haline gelip, kişisel mülkiyete geçtikten sonra da, o bağımsız bölümlere ait arsa paylarının, bağımsız bölümlere bağlı olarak devam ettiği, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat maliklerinin müştereken tasarrufta bulunabildiği, böylece, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyetinin kişisel olmaktan çıktığı ve kendisine intikal eden katlara bağlı olarak, müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girdiği, başka bir ifadeyle, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olmasının, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğu”* şeklinde bir gerekçe ile kararında direnmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 25.06.2004 tarih ve E.2004/51, Kr. 2004/80 sayılı kararıyla yerel mahkemenin direnme kararını onamıştır. Yerel mahkemenin kat karşılığı inşaat işlerinde

Bu konuda hem vergi idaresinin hem de Danıştay'ın ortaya koyduğu görüşlerin kendi içerisinde çelişen tarafları mevcuttur. Bu nedenle biz kat karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibinin arsa payını yükleniciye devretmesi işleminin bir satış işlemi olarak değerlendirilip vergilendirmeye konu edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Öyle ki kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi yükleniciye arsası üzerinde inşaat işi yaptırıp bedelini de arsasının bir kısmını devretmek suretiyle ödemektedir²⁸⁴. Başka bir ifadeyle arsa sahibi arsasını bir şekilde yükleniciye satmaktadır.

Arsa sahibinin arsasını yükleniciye satmak gibi bir iradesinin olmadığı düşünülebilse de, söz konusu işlemde arsa sahibi sonuç itibarıyla arsasını daha iyi değerlendirmek amacıyla arsasının bir kısmını üçüncü bir kişiye satıp, elde ettiği gelir ile arsasının kalan kısmı üzerinde yükleniciye inşaat yaptırması açısından bir fark görülmemektedir.

Yalnızca böyle bir sistemin olması vergilendirmenin önüne geçmemelidir. Aksi halde bu sistemden yararlanarak bağımsız bölüm elde eden kişi ile arsasını satarak bağımsız bölüm inşaa ettiren kişi arasında vergilendirme açısından farklı neticeler ortaya çıkar. Bu durum da hakkaniyet ile bağdaşmaz.

Arsa sahibinin amacı doğrudan arsasını satmak olmasa da, arsa sahibi gerçekleştirilecek inşaat hizmetinin karşılığını ödemek üzere, arsasının bir kısmını yükleniciye devretmekte yani satmaktadır. Buna karşın mevcut vergi uygulamalarımızda kat karşılığı inşaat sözleşmesi yaparak bağımsız bölüm inşa ettiren kişi ile arsasının bir kısmını satarak bağımsız bölüm inşa ettiren kişi arasında farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak amaç doğrudan arsayı satmak olmasa da arsa sahibi inşaat hizmetinin karşılığı ödemek amacıyla, arsanın bir kısmını yükleniciye devretmektedir. Bu işlemi satış olarak kabul etmek uygulamadaki birçok problemi de ortadan kaldırmaktadır.

²⁸⁴ Turut,(2009), a.g.e., 325

Bu konuda gerçekleştirilen inşaat faaliyetini bir adi ortaklık (ortak girişim) olarak gören görüşler de mevcuttur. Buna göre ortada gerçekte belli bir hedefi gözeten ve tarafların ulaşmak istedikleri ekonomik bir amaç birleşmesi vardır.

Anılan sözleşmenin tarafları olan arsa sahibi ile yüklenicinin ulaşmak istedikleri ekonomik amaç bağımsız bölümler inşa etmek ve bu bölümleri ekonomik olarak değerlendirmektir. Nitekim adi şirket hukuki bir kavram olarak tüzel kişilik kazanmamış olan bütün amaç birleşmelerini ifade eden bir ana şahıs birleşme şekli olarak nitelendirilmektedir²⁸⁵. Kat karşılığı inşaat işlerini adi ortaklık olarak gören bu görüşe katılmamaktayız.

Şöyle ki sözleşme kavramının niteliği gereği taraf iradelerinin ortak bir amaç doğrultusunda birleşmesi gerekir. Aksi halde bir sözleşmenin varlığından söz edilemez. Böyle bir bakış ile birçok sözleşmeyi adi şirket hükümleri çerçevesinde kabul etmek mümkün olur. Bu nedenle bu görüşün isabetli olduğu kanaatinde değiliz.

4.1.2. Arsa sahibinin gelir ve kurumlar vergisine tabi kazancının tutarı

Arsa sahibi, kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında iki durumda gelir vergisinin muhatabı olmaktadır. İlki arsanın bir kısmını yükleniciye devredip karşılığında yüklenici tarafından inşa edilen daireleri alması, ikincisi ise elde ettiği bağımsız bölümleri 3. kişilere satması halidir.

İlk durumda kanaatimize göre gelir/ kurumlar vergisi şu yöntemle hesaplanmalıdır; Arsa sahibi tarafından, yükleniciye yaptırılacak inşaat işinin ücretine karşılık olarak yükleniciye devredilen arsanın satış bedeli, sözleşmenin gerçekleştirildiği dönemde arsanın piyasa rayicidir. Öyle ki arsa sahibi ile yüklenici arasında gerçekleştirilen sözleşme öncesi görüşmelerde devredilecek arsa payları tespit edilirken arsanın yeri, büyüklüğü, imar özellikleri gibi hususlar dikkate alınmakta yani pazarlık arsanın değeri üzerinden yapılmaktadır.

²⁸⁵ Arslan, E. (2007), a.g.m.,s. 3

Vergi idaresine göre ise arsa sahibi tarafından yükleniciye devredilen arsa payının devir bedeli, yüklenicinin bu sözleşme kapsamında arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin inşaatı için yapmış olduğu harcamaların toplamından ibarettir.

Konuya ilişkin olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen muktezada²⁸⁶ *“Buna göre, arsa sahibine bırakılan dairelerin karşılığında müteahhit kendisinde kalan dairelere isabet eden arsa payını devralmaktadır. Diğer bir deyişle, müteahhit açısından arsa maliyet bedeli, arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin inşaatı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup, bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır.”* Hükmü yer almaktadır.

Gerçekten yüklenici arsayı kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında elde edemeyecek olsa ya da ekonomik gücü yeterli olsa o gün itibarıyla arsanın rayiç bedelini ödeyerek arsayı satın alacaktır.

Bu nedenle arsa sahibinin arsa payını devir bedeli, söz konusu arsa payının devrinin kararlaştırıldığı dönemdeki piyasa bedelidir. Bu bedel arsa sahibi açısından arsasının devir bedeline yüklenici açısından ise arsa sahibine kalacak olan bağımsız bölümlerin inşaat hizmetinin ücretine karşılık gelmektedir. Bu durumda arsa sahibinin gerçek ya da tüzel kişi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Yükleniciye devredilen arsa payının devir bedeli ile arsa payının maliyet bedeli arasındaki fark, arsa sahibinin bu devirden elde ettiği kazancın tutarındır.

Bu durumda arsanın maliyet bedeli, arsa bedel ödenerek alınmışsa, ödenen bu bedelle birlikte arsanın iyileştirilmesi için yapılan giderlerin toplamına tekabül eder. Burada da arsanın gerçek kişi ya da ticari işletme bünyesinde olmasının bir önemi yoktur. Ancak arsanın maliyet bedelinin tespit edilememesi durumunda arsa sahibi gerçek kişi ise maliyet bedeli yerine VUK hükümleri gereğince takdir komisyonları tarafından belirlenecek değer esas kabul edilir.

²⁸⁶ İnternet: Ankara VDB, 84974990-130[1-2012-73]-1208 sayı ve 19.11.2013 tarihli özelge, Web: www.gib.gov.tr adresinden 05.05.2015 tarihinde alınmıştır.

Arsa sahibi gayrimenkul ticareti ile sürekli uğraşıyorsa ya da arsa ticari bir işletme bünyesinde ise elde edilen gelir “ticari kazanç” olarak değerlendirilmeli, arızı olarak gerçekleştiriliyorsa “değer artış kazancı” hükümlerine göre değerlendirilmelidir.

Arsa payının rayiç bedelinin arsa sahibi ile yüklenici tarafından, piyasa şartları da dikkate alınarak özgürce belirlenebilmesi gerekir. Uygulamada ise rayiç bedelin genellikle takdir komisyonlarınca belirlendiği görülmektedir. Bu durumu beyan esasına dayanan vergi sistemimizi takdir esasına doğru yönelteceğinden dolayı doğru bulmuyoruz.

Bize göre beyan sistemi gereğince mükellefin beyanına itibar edilmeli, belirlenen değer fiili duruma uygun olmadığı görülürse bu durumda işlem yapılmalıdır.

4.1.3. Arsa devir kazancının elde edildiği tarih

Arsa sahibi tarafından yükleniciye arsa devredilirken kazanç elde edilmiş ise bu kazancın elde edilmesi zamanı arsa sahibinin vergilendirilmesi bakımından son derece önemlidir. Öyle ki kazancın elde edilmesi ile vergiyi doğuran olay da meydana gelmiş olacağından verginin dönemi açısından belirleyicidir.

Yüklenicinin ücrete hak kazanabilmesi için bağımsız bölümleri sözleşmeye uygun olarak ve ayıpsız şekilde arsa sahibine teslim edilmesi gerekir. Bu tarih, yüklenici açısından ücrete hak kazanma tarihi olduğu gibi arsa sahibi açısından da ücreti ödemek için arsasını yükleniciye devretmesi tarihi olarak kabul edilir. Öyle ki TBK md. 479’da yer alan “*İş sahibinin bedel ödeme borcu, eserin teslimi anında muaccel olur.*” Hükmü bu sözleşme açısından da geçerli olup, arsa payının devir tarihi ile bağımsız bölümlerin teslim tarihleri aynı olduğunda sorun çıkmamaktadır.

Genel kural bu olmakla birlikte buna aykırı olarak gerçekleştirilen sözleşmeler de mevcuttur.

Yükleniciler genelde kendilerini güvence altına almak amacıyla kendilerine kalacak bağımsız bölümleri de inşaat devam ederken satabilmek amacıyla arsa sahibinin arsası üzerinde inşa edecekleri bağımsız bölümlerden kendi uhdelelerinde kalacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa paylarını daha işin başında adlarına tescil ettirmektedirler.

İşte arsa daha işin başında ya da inşaatın devamı sırasında peyder pey yükleniciye devredilebilmektedir. Devrin bu şekilde gerçekleştiği durumlarda ise Danıştay uygulamalarına uygun olarak arsa sahibinin inşaat devam edereken yaptığı devir işleminin “avans” olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Ülkemizde inşaat şirketlerinin büyük kısmının tek bir inşaat işi ile uzun zaman uğraştığı bir gerçektir. Bu durumda yüklenici, tüm emek ve mesaisini, personelini, araç ve ekipmanlarını yalnızca bir işe yönlendirmekte ancak bu işin bitimi ile yeni bir iş alabilmektedir.

Yüklenici yıllarca sürebilecek bu iş sebebiyle riske girmemek için arsa sahibinden ya arsanın tamamını talep etmekte ya da inşaatın geldiği aşamalara göre devir yapılmasını istemektedir. Bu durumda arsa sahibi tarafından yükleniciye yapılan devir ücretin ödenmiş olduğu anlamına gelmez.

Arsa sahibinin daha inşaat tamamlanmadan gerçekleştirdiği bu devir avans niteliğinde olup yüklenici, ücrete sözleşme konusu inşaatı eksiksiz olarak yapıp teslim ettikten sonra hak kazanacaktır.

Çalışmamızın ilk kısmında ayrıntılı olarak izah edildiği üzere, arsa sahibi tarafından arsa payı devredilmiş olsa bile, yüklenicinin işe zamanında başlamaması, işi belirlenen şekilde yürütmemesi ya da yüklenicinin temerrüde düşmesi durumlarında belli şartlarla arsa sahibinin sözleşmeyi feshederek verdiğini alma hakkı söz konusudur. Ayrıca arsa sahibi, tek yanlı olarak yüklenicinin zararlarını karşılayarak sözleşmeyi feshederek arsa payının tescilini de iptal ettirme hakkına sahiptir.

Ayıplı ifa durumlarında arsa sahibinin belli şartlarda işi reddedip ücreti (devrettiği arsayı) geri alabileceği gibi, ücretten indirim talep edip birkısım arsa payının tescilini iptal edebilir. İşte tüm bu durumlarda gerçekleştirilen arsa payının devrinin kesinleşmediği, yalnızca avans veya güvence niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Gerçekten tapuda devir gerçekleştirilse bile olayın gerçek niteliği, yükleniciye yalnızca arsa satmak değil, bir iş yaptırarak, işin ücretini arsa payını devretmek ya da satmak suretiyle ödemektir. İşte burada satışın ya da devrin bağlandığı bir sözleşme ilişkisi mevcut olup, devrin tamamlanması için yüklenicinin bu sözleşme kapsamında üstlendiği borcunu sözleşmeye uygun biçimde tamamlaması ve bu şekilde ücrete hak kazanması esas alınmalıdır.

Neticeten, işin başında ya da belirli aşamalarında yükleniciye yapılmış olan arsa devirlerinin avans olarak değerlendirilmesi, arsanın satış tarihi olarak, yüklenicinin ücrete hak kazandığı tarih olan bağımsız bölümlerin sözleşmeye uygun biçimde yapılarak teslim edildiği tarihe itibar edilmelidir.

İşte tüm bu sebeplerle arsa sahibinin, sözleşmenin yapıldığı anda yukarıda ifade edildiği şekilde hesapladığı gelirini tamamlanan bağımsız bölümleri teslim aldığı dönemin kazancı olarak beyan etmesi gerektiği kanaatindeyiz.

4.1.4. Arsa sahibinin KDV açısından durumu

Arsa sahibinin, sözleşme kapsamındaki genel durumunu önceki bölümde izah etmiştik. Bu nedenle detaya girmeyeceğiz. Bu sözleşme kapsamında arsa sahibi yükleniciye inşaat işi yaptırmakta, bedelini de arsasının bir kısmını yükleniciye satarak ödemektedir. Arsanın iktisadi bir işletme bünyesinde olması, gerçek kişiye ait olmakla birlikte gerçek kişinin gayrimenkul alış satış ve inşaatını sürekli yürüten bir kişi olması halinde yükleniciye yapılan arsa devri KDV'ye tabi olmalıdır.

Arsa sahibi tarafından yükleniciye yapılan arsa payı devrinde KDV uygulaması oldukça tartışmalıdır.

Vergi idaresine göre, arsa bir iktisadi işletme kapsamında arsaya sahip olan bu işletmenin, bağımsız bölüm karşılığında yükleniciye yaptığı arsa teslimi KDV kapsamındadır. Yine arsa sahibi tarafından arsa alış satış işi mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülüyorsa, bu durumda da arsa sahibi tarafından yükleniciye yapılan arsa teslimi için KDV uygulanmalıdır. Vergi idaresi 30 seri no'lu KDV genel tebliğinde *“Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arizi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.”* Hükmüne yer vermiştir.

Danıştay bu konuda da vergi idaresinden farklı düşünmektedir. Danıştay'a göre²⁸⁷ *“... arsanın müteahhidin kullanımına terk edilmesi işleminin arsanın değerlendirilmesine yönelik bir tasarruf olduğunun kabulü gerekeceğinden, bu işlemin trampa niteliğinde bir işlem gibi değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.”*

Kanaatimizce arsa sahibi tarafından yükleniciye inşaat işi yaptırılmakta, yapılan bu işin bedeli de arsasının bir kısmını yükleniciye devrederek ödemektedir. Bu varsayımın doğal bir sonucu olarak, arsa iktisadi bir işletmenin aktifinde ise ya da arsa sahibi sürekli olarak gayrimenkul satış ve inşaa işleriyle iştigal eden bir gerçek kişi ise yükleniciye yapılan arsa teslimi KDV kapsamında olacaktır.

Verginin matrahı arsanın satış bedelidir. Bu bedel ise arsanın sözleşme yapıldığı tarihteki rayiç değeridir. KDV açısından vergiyi doğuran olay arsanın başlangıçta yükleniciye devredilmesi halinde devir tarihi, arsa devredilmemekle birlikte yüklenicinin kullanımına bırakılmışsa bu tarih baz alınarak belirlenmektedir. Bu değerlendirme arsa sahibinin arsasını sözleşme kapsamında yükleniciye devretmesi durumunda geçerlidir. Arsa sahibinin arsasını bir başka kişiye satması halinde KDV yükümlülüğünün doğacağını söylemek mümkün değildir.

²⁸⁷ İnternet: Dan. 9. D. 19.02.2007 T., E. 2005/2439 ,Kr., 2007/468, Web: <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, adresinden 05.06.2015 tarihinde alınmıştır.

Yukarıda da ifade edildiği gibi yüklenicinin ücrete hak kazandığı tarih inşaatı tamamlayıp eksiksiz olarak teslim ettiği tarihtir. Bu tarih aynı zamanda arsa sahibinin de arsasını yükleniciye devretmesi gereken tarihtir. Uygulamada teslimden önce arsa devrinin yapıldığını belirtmiş ve bu durumun arsa sahibi tarafından yükleniciye verilen “avans” niteliğinde olduğunu belirtmiştik. Bu değerlendirmemiz KDV açısından da geçerlidir.

KDV açısından vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğine ilişkin genel kabul, vergiyi meydana getiren olayın sözleşmenin başlangıcında tapuda yüklenici adına tescil edilmesi durumunda arsanın tapuya tescil edildiği tarih, başlangıç aşamasında tapuda herhangi bir devir yapılmamış ise arsanın yüklenicinin fiili olarak kullanımına tahsis edildiği durumda ise fiili teslim tarihinde gerçekleşeceği yönündedir.

4.1.5. Arsa sahibinin yükleniciden teslim aldığı bağımsız bölümlerin satışından elde ettiği kazanç

Arsa sahibinin kat karşılığı inşaat sözleşmesi sebebiyle vergiye muhatap olduğu ikinci durum yükleniciden teslim aldığı bağımsız bölümlerin satışından elde ettiği kazancın vergilendirilmesidir.

Arsa sahibinin kendisine teslim edilen bağımsız bölümlerin satışından elde ettiği kazancın tespit edilebilmesi için öncelikle arsanın maliyet bedelinin tespit edilmesi gerekir. Maliyet bedelleri ise arsa maliyeti ve inşaat maliyetinin toplamından oluşmaktadır.

Maliyet bedelinin tespiti hususunda Vergi idaresi ve Danıştay tamamen farklı uygulamalar geliştirmiştir. Danıştay ve Vergi idaresinin konuya ilişkin görüşlerine önceki bölümlerde ayrıntılı olarak yer vermiştik. Hem Danıştay'ın hem de Vergi idaresinin konuya ilişkin görüşlerinin isabetli olduğu kanaatinde değiliz.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında arsa sahibinin yükleniciye yaptığı devrin satış olarak nitelendirilmesi gerektiğini ifade etmiştik. Buna göre maliyet bedeli arsa sahibinin bu inşaatı yükleniciye inşaatı yaptırmak için ödediği

ücretten ibarettir. Bu ücret de sözleşme konusu arsa payının sözleşmenin yapıldığı dönemdeki rayiç bedelidir. Gerçekten bu bedel yüklenici için de, gerçekleştirdiği inşaat işinin karşılığı olduğundan, iş bitiminde arsa sahibine bu tutarda fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Arsa sahibinin yükleniciden teslim aldığı bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup olmadığı hususunda Danıştay konu ile ilgili farklı yaklaşımlar ortaya koyarken vergi idaresi bu bölümlerin yeni bir iktisap olduğu görüşündedir. Biz de vergi idaresinin konuya ilişkin yaklaşımına paralel olarak teslim alınan bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap oluşturduğu kanaatindeyiz.

Sözleşme kapsamında arsa sahibinin tasarrufunda kalan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasının değer artış kazancı mahiyetinde olduğu durumlarda, kazancı vergi dışında tutacak olan elde tutma süresinin²⁸⁸ hesaplanmasında, bağımsız bölümün arsaya ilişkin kısmında arsanın iktisap tarihi, teslim edilen bağımsız bölümlere ilişkin kısmında inşaat kısmının iktisap tarihi baz alınmalıdır. Aksine bir uygulama uzun yıllar önce edinilmiş bir taşınmazın sırf değerinin artmış olması sebebiyle vergilendirilmesi anlamına gelecektir ki bu durum GVK md.80'deki ivazsız olarak intikal eden taşınmazların satışından elde edilen kazanç ile 5 yılı aştıktan sonra satılan taşınmazda meydana gelen kazancı vergi dışında tutan bu hükümlere aykırılık oluşturacağı kanaatindeyiz.

4.2. Yüklenicinin Vergi Yükümlülüğünün Değerlendirilmesi

Kat karşılığı inşaat işlerinde yüklenicinin vergilendirilmesine ilişkin sorunlar genel olarak arsa sahibi ile olan ilişkisinden doğmaktadır. Arsa sahibi tarafından yükleniciye arsa devri yapılmakta, yüklenici de arsa sahibine bağımsız bölüm inşa etmektedir. Sorun da genelde buradan çıkmaktadır. Bu sorunun yaşanmasının nedeni de vergi mevzuatında bu sözleşme tipini düzenleyen bir hükmün bulunmaması ve vergi idaresi ile Danıştay'ın konuya bakışındaki farklılıktır. Yüklenicinin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin satışının vergilendirmesinde sorun yaşanmamaktadır.

²⁸⁸ Elde tutma süresi 2007 yılına kadar 4 yıl, 2007 yılından sonra 5 yıldır.

4.2.1. Yüklenici tarafından gerçekleştirilen işlemin niteliği

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde, *“Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.”* hükmü yer almaktadır.

Kanunda hizmet kavramı tanımlanmamış ve “teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler” ifadesine yer verilerek kapsam geniş tutulmuştur. Ayrıca hizmet sayılabilecek diğer işlemlerin “bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek” gibi muhtelif şekillerde olabileceği belirtilmiştir.

Kanunun bu hükmü çerçevesinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında yüklenicinin gerçekleştirdiği faaliyetin hizmet sayılabilmesi için yüklenici ile arsa sahibi arasındaki hukuki ilişkinin önemi yoktur, yüklenicinin gerçekleştirdiği eylem hizmet ifasıdır.

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde yüklenici, arsa sahibine ait arsanın üzerinde inşaat yaparak sözleşme konusu bağımsız bölümleri arsa sahibine devretmekte kalan bağımsız bölümler ise kendi uhdesinde kalmaktadır. Bu bağımsız bölümleri ya inşaat devam ederken ya da inşaat bittikten sonra üçüncü kişilere satmakta ya da devretmektedir.

Bu sistemle yüklenici arsa için nakden bir ödeme yapmamaktadır. Eğer böyle bir sistem olmasaydı inşaat yapmak isteyen yüklenici arsayı arsa sahibinden, rayiç bedeli üzerinden ücret ödeyerek satın alacak ve bu arsa üzerinde inşaat gerçekleştirecekti. İşte görülmektedir ki burada yapılan hizmetin ücreti arsanın rayiç değerine eşit olmalıdır.

Yüklenici açısından arsa sahibine verdiği hizmetin bedelinin arsa maliyetine eşit olduğu varsayımı ticari hayatın gerçekleri ile bağdaşmamaktadır. Bu varsayım yüklenicinin iş görme bedelinin göz ardı edilmesine yani sadece maliyet bedeli ile iş yaptığı anlamına gelir. Bu yaklaşımın ticari gerekliliklere uygun olmadığı açıktır.

Yüklenicinin arsa sahibine verdiği inşaat hizmetinin bedelinin, bu hizmete karşılık aldığı arsanın rayiç bedeli olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştik. Yükleniciye devredilen arsa payının sözleşme tarihindeki piyasa değeri arsa sahibi için arsanın devir bedeline, yüklenici için arsa sahibine bırakılacak bağımsız bölümlerin inşaat hizmetinin ücretine karşılık gelmektedir.

Vergi idaresi de konuyu yüklenicinin vergiye tabi bir bağımsız bölüm satışı olarak değerlendirmektedir. Ancak, idarenin bazı muktezalarında satış hasılatı, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin emsal bedeline, bazı muktezalarında ise bu bağımsız bölümlerin inşaat maliyetine bağlanmaktadır ki neticeleri itibarıyla birbiri ile uyumsuzdur. Bu nedenle biz idarenin bu yaklaşımına katılmamaktayız.

4.2.2. Yüklenicinin gelir ve kurumlar vergisine tabi kazancının tutarı

Yüklenicinin arsa sahibine verdiği inşaat hizmeti nedeniyle elde ettiği kazancın safi tutarı, yüklenicinin hizmet bedelinden (inşaat işi karşılığı aldığı arsanın rayiç bedelinden), bu hizmete ilişkin maliyetlerin indirilmesinden sonra ortaya çıkan miktardır.

Yüklenici tarafından arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlere ilişkin maliyet bedeli hesaplanırken yalnızca bu bağımsız bölümlerin inşaat maliyetinden oluşacağı kabul edilmelidir. İnşaat maliyeti kapsamında inşaatın yapım ve malzeme giderleri, işçilik ve genel üretim giderleri de değerlendirilmektedir.

4.2.3. Bağımsız bölümlerin inşaat hizmeti kapsamında gelirin elde edildiği tarih

Yüklenici, arsa sahibine inşaat hizmeti vermektedir. Bu hizmete ilişkin gelirin elde edilme zamanı, ticari bir faaliyet kapsamında bulunan yüklenici için gelirin “tahakkuk” tarihi, inşaatın tamamlanıp arsa sahibine teslim edildiği tarihtir. Teslime

ilişkin tartışmalar olsa da inşaatın teslim tarihinin, inşaatın tamamlanarak yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarih olarak kabul edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

İnşaatın devamı sırasında ücretin ödenmesi (arsanın devredilmiş olması) yüklenici açısından da gelirin elde edildiği anlamına gelmez. Yukarıda arsa sahibi açısından yaptığımız değerlendirmeler yüklenici açısından da geçerlidir.

İnşaatın devamı sırasında yapılan arsa devirleri avans niteliğindedir. Kaldı ki inşaat tamamlanmadığı sürece maliyet unsuru da kesin olarak hesaplanamayacağından yüklenici açısından safi kazanç da tam olarak tespit edilemeyecektir.

4.2.4. Yüklenicinin KDV açısından durumu

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında yüklenici arsa sahibine bir hizmet ifasında bulunmaktadır. Yapılan bu inşaat hizmeti ticari faaliyet kapsamında değerlendirildiğinden KDV kapsamında olacağı tartışmasızdır.

Yüklenicinin arsa sahibi için gerçekleştirdiği inşaat hizmetinin bedeli arsa sahibi tarafından arsanın bir kısmının yükleniciye devredilmesiyle ödenmektedir. Bu hizmete karşılık olarak tahsil edilen bedel, arsa sahibinden alınan ve “mal” niteliğinde olan arsadır. Bu nedenle yüklenici açısından KDV’nin matrahı, inşaat hizmetine karşılık olarak kendisine teslim edilen bu arsanın rayiç değeridir. Bu değer yüklenici açısından gelir/kurumlar vergisi açısından geçerli olan hasılat olarak kabul edilmekte ve KDV matrahını oluşturmaktadır.

Yüklenicinin hizmeti yerine getirmesi bakımından KDV’yi meydana getiren olay inşaatın tamamlanıp arsa sahibine teslim edilmesiyle gerçekleşir.

Yüklenici tarafından arsa sahibine teslim edilen inşaat faaliyeti bir hizmet olup genel oranda KDV’ye tabidir. Bu oran ise %18’dir. Burada üzerinde durulması gereken bir diğer konu da yüklenici tarafından arsa sahibine inşaat hizmeti yerine getirildiğinden net alan itibarıyla 150 metrekarenin altı için geçerli olan %1’lik KDV

oranı burada geçerli değildir. Bu nedenle yüklenici tarafından arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler net alanına bakılmaksızın %18 KDV'ye tabidir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay bir kararında “...*Borçlar Kanunu’nun 182. maddesinde, “satım bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı alıcının iltizam ettiği semeni mukabilinde alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakleylemek borcunu tahammül eder.” hükmü yer almıştır.*

Taşınır ve taşınmaz malların satışında, satıcı malını alıcıya bir (Semen) karşılığında teslim eder. Semen veya bedel dediğimiz şey, satım akdinde paradır. Arsa karşılığında kat alımında ise, taşınmazın (arsa veya kat) para karşılığında satışı söz konusu değildir. Öte yandan, aynı Kanun’un 232. maddesinde, satım hükümlerinin, trampada da tatbik olunacağı, şöyle ki, trampa edenlerden her birinin ifasını taahhüt ettiği şeye göre alıcı hükmünde tutulacağı hükme bağlanmıştır. Trampada, bir mal, başka bir mal ile değiştirilmektedir.

Satım akdine ilişkin hükümler kıyas yoluyla trampada da uygulanmakta olup; trampada, taraflar arasında malların mübadelesi gerekli ve yeterlidir. Bu mübadele sırasında mübadeleye konu malların niteliklerinde bir değişiklik olmamaktadır. Oysa, bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olmasında durum tamamen başkadır.” ifadelerine yer vermiştir.

Danıştay’ın istikrar kazanan bu görüşü karşısında vergi idaresinin sözleşmeyi trampa hükümlerine göre değerlendirmesi uygulamada birçok soruna sebebiyet vermektedir.

Aynı kararda Danıştay “*Üzerine inşaat (bina) yapılan arsanın mülkiyeti, başlangıçta tamamen arsa sahibine ait olsa dahi, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre inşaaata başlanırken arsa paylara bölünmekte, müşterek mülkiyete esas bu paylara, inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlanmaktadır. İnşaat tamamlandıktan sonra da, o bağımsız bölümlere ait arsa payları, bağımsız bölümlere bağlı olarak devam etmekte, ana gayrimenkulün ortak sayılan yerlerinde, kat malikleri müştereken tasarrufta bulunabilmektedir. O halde, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyeti kişisel olmaktan çıkmakta, kendisine intikal eden katlara bağlı olarak,*

müşterek mülkiyet hükümlerine göre, arsa payı oranında, diğer kat malikleri ile paydaş durumuna girmektedir.

Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını gerektiren ve hukuki statüsü tamamen değişik olan bu durumun trampa hükümleri ile ilgilendirilmesi düşünülemez. Bu durumda yükümlü adi ortaklık tarafından arsa karşılığı inşa edilen binadan arsa sahibine yapılan bağımsız bölümlerin teslimlerini katma değer vergisine tabi tutma olanağı bulunmamaktadır.”²⁸⁹ gerekçesi de dikkate alınarak konuya ilişkin kanunî düzenleme yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Yüklenici kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında arsa sahibinin arsasına karşılık olarak inşaat hizmeti yerine getirmektedir. Sözleşme kapsamında arsa sahibine teslim edilmesi gereken bağımsız bölümler teslim edildikten sonra kalan bağımsız bölümler yüklenicinin tasarrufundadır.

Yüklenici inşaat devam ederken ya da tamamlandıktan sonra sözkonusu bu bağımsız bölümleri üçüncü kişilere satmak isteyebilir.

Yüklenicinin kendisinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, bu bağımsız bölümlere isabet eden arsa maliyeti ve inşaat maliyetidir. Bu maliyet, yüklenicinin bağımsız bölümler için yaptığı inşaat harcamalarının toplamıdır. Arsa payının maliyet bedeli konusunda genel kabul yüklenicinin kendisinde kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsa bedelinin, yüklenicinin arsa sahibine teslim ettiği inşaat maliyetlerinin toplamı olduğu yönündedir.

Biz bu görüşe katılmıyoruz. Önceki bölümde kat karşılığı inşaat sözleşmesi sebebiyle arsa sahibinin arsasını yükleniciye devretmesi işlemini bir satış işlemi olarak değerlendirdiğimizden, yüklenici arsa sahibi için bir inşaat hizmeti yürütmekte, bu hizmetin ücretini de arsa payı olarak tahsil etmektedir.

Gerçekleştirilen hizmetin bedeli devralınan arsa payının sözleşme tarihi itibarıyla rayiç değeridir. Bir başka ifade ile yüklenici bu değerde bir hizmet ifa ederek arsayı satın almaktadır. Bu nedenle yüklenicinin kendi tasarrufunda kalan

²⁸⁹ Dan. 11. D. Kr.T. 23.02.1999, E.1997/3352, Kr.1998/768, Web: www.sinerjimevzuat.com.tr, adresinden 01.07.2015 tarihinde alınmıştır.

bağımsız bölümlere ilişkin arsa maliyeti, arsa payına ilişkin sözleşmenin yapıldığı tarihte arsa payının rayiç değeridir.

Dolayısıyla arsa sahibinin arsa payını devri nedeniyle oluşan kazancı ile yüklenicinin inşaat hizmeti nedeniyle elde ettiği kazancın tespitinde bu değer esas alınmalıdır.

Arsa sahibinin bir ticari faaliyet kapsamında işlem yaptığı durumlarda, arsa sahibi yükleniciye bu bedel üzerinden arsa payı devir faturası düzenleyecek ve yüklenici de bu bedeli kendisine kalan bağımsız bölümler için yaptığı inşaat maliyetlerini de eklemek suretiyle toplam maliyeti hesaplayacaktır.

Üçüncü kişilere gerçekleştirilecek olan satış bedeli ile bu şekilde tespit edilen maliyet bedeli arasındaki fark da bağımsız bölümün satışından elde edilen kazancı oluşturacaktır.

Yüklenicinin kendisinde kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsanın bedeliyle ilgili vergi idaresinin görüşü yüklenicinin arsa sahibine teslim bağımsız bölümlerin inşaat maliyetinin toplamı olduğu şeklindedir.

Vergi idaresinin bir muktezasında “ ... Buna göre, başkasının arsası üzerine inşaat yapanların arsa sahibine vermiş oldukları daire ve dükkanların inşaatı için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait daire, kat ve dükkanlar için yapmış oldukları harcamaların toplamı inşaat maliyetini verir. Müteahhite ait daire ve dükkanların maliyeti, toplam inşaat maliyetinin bu daire ve dükkanlara dağıtımı suretiyle bulunur. İnşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyetidir...” şeklinde ifade edilmiştir.

Biz vergi idaresinin bu görüşüne katılmamaktayız. Öyle ki yüklenici arsa sahibine inşaat hizmeti vermekte ve bu hizmete ilişkin ücreti de arsa payı olarak tahsil etmektedir. Bu nedenle, yüklenicinin gerçekleştirdiği hizmetin bedeli devraldığı arsa payına ilişkin kısmın sözleşme tarihindeki rayiç değeridir.

4.3. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Belge Düzeni

4.3.1. Genel Olarak

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229'uncu maddesi gereği, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında borçlanılan meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, kat karşılığı inşaat işi ile uğraşanların arsa sahiplerine, sözleşme konusu arsanın karşılığı olarak teslim edilmiş olan dairelere ilişkin fatura düzenlemeleri gerektiği açıktır. Ancak bu konuda tereddüt edilen nokta, düzenlenen faturada KDV hesaplanmasına esas matrahın ne olacağından ziyade, faturanın hangi bedel üzerinden düzenleneceği hususuna kaymaktadır.

Oysa ki ne KDV mevzuatı, ne de Vergi Usul Kanunu, kat karşılığı inşaat işlerinde yükleniciler tarafından arsa sahiplerine teslim edilen bağımsız bölümler için kesilecek faturada bedel olarak yazılması gereken tutarla ilgili hüküm içermemektedir.

KDV mevzuatı, yukarıda ayrıntılı olarak açıklanan bölümde de belirtildiği üzere, alışverişin bedelini değil KDV matrahını belirlemektedir.

4.3.2.Arsa sahibi açısından

4.3.2.1. Arsa sahibinin gerçek kişi olması durumu

Yüklenici ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalayan arsa sahibi gerçek kişi ise fatura düzenlemesi gerekmemektedir. Gerçekten 30 Seri No'lu KDV genel tebliğinde “... arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.” hükmü yer almaktadır.

KDV'nin konusu ticari,sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler olduğundan arsa sahibinin gerçek kişi olması durumunda fatura düzenlemesi icap etmemektedir.

4.3.2.2.Arsa sahibinin işletme ya da kooperatif olması durumu

Arsa sahibinin işletme ya da kooperatif olması durumunda, arsanın fiilen teslimi ya da tapuya tescil tarihinden itibaren 7 gün içerisinde fatura tanzim edilmesi gerekir.

Konuya ilişkin vergi idaresi bir muktezada *“Kurumunuzca müteahhit firmaya teslim edilen arsa payının kurumunuz aktifinde kayıtlı olması nedeniyle söz konusu arsa payı için kurumunuz tarafından kurumunuza teslim edilen daire veya işyerlerinin Vergi Usul Kanunu’nun 267’nci maddesine göre tespit edilen emsal bedeli üzerinden müteahhit firmaya fatura düzenlenmesi,*

*Müteahhit firma tarafından kat karşılığı olmak üzere kurumunuza bırakılan daire veya işyerleri için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde kurumunuz adına Vergi Usul Kanunu’nun 267’nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.”*²⁹⁰ İfadelerine yer vermiştir.

Buna göre arsa sahibinin işletme ya da kooperatif olması durumunda, sözleşme kapsamında devredilen arsa için emsal bedel üzerinden yükleniciye fatura düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir.

4.3.3. Yüklenici açısından

Yüklenici tarafından arsa sahibine devredilecek bağımsız bölümlerle ilgili olarak işletme ya da kooperatif olan arsa sahibi tarafından fatura düzenlenmesi gerekirken, yüklenicinin uhdesinde kalan bağımsız bölümleri üçüncü kişilere satması durumunda VUK’un 229. maddesi gereği fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Bu konuya yukarıda ayrıntılı olarak yer verildiğinden burada detaya girilmeyecektir.

²⁹⁰ MB. GİB. İstanbul VDB.nin 05.08.2013 tarih ve B.07.1.GİB. 11395140-019.01-1179 Sayılı Özelgesi

5. SONUÇ

Kentlerde hızla artan nüfus inşaat sektörünün sürekli olarak gelişmesine sebep olmuştur. Artan toplumsal refahla birlikte mevcut konutların yetersiz kalması sonucu büyük ve kapsamlı konut işyeri ve yaşam projelerinin oluşturulması ile birlikte inşaat sektörü hem istihdam hem de ekonomi açısından ülkemizin en önemli taşıyıcı sektörlerinden biri haline gelmiştir.

İnşaat sektörü bu kadar gelişmiş olmasına karşın bu sektörde vergilendirmeye ilişkin birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Öyle ki bu sektör, vergi gelirleri açısından da büyük önem arzemesine rağmen sektörde vergilendirme konusundaki karmaşıklık ve belirsizliğin giderilmesi gerekmektedir.

İnşaat işlerinin önemli bir kısmını oluşturan kat karşılığı inşaat sözleşmeleri ise vergilendirme süreci açısından daha büyük bir belirsizliği bünyesinde barındırmaktadır. Öyle ki kat karşılığı inşaat sözleşmesinde tarafların tabi olacağı vergi yükümlülüklerinin belirsiz olması böylesine gelişen bir sektörün zaman zaman vergilendirilememesi sorununu doğurmaktadır.

Vergi idaresi kat karşılığı inşaat sözleşmesinin vergilendirilmesini genel hükümler çerçevesinde yürütmeye çalışmakta ancak bunda da başarılı olamamaktadır. Öyle ki sözleşmenin hukuki niteliği tespit edilirken hataya düşülmekte ve bu işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak kendi içerisinde tutarsız görüşler ileri sürülmektedir.

Vergi idaresinin bu sözleşmeyi trampa hükümlerine göre değerlendiren ve kendi içerisinde tutarsız da olsa ortaya koyduğu yaklaşımı büyük oranda Danıştay tarafından kabul görmemekte, yargılama konusu olan pek çok olayda sözleşme taraflarının lehine kararlar çıkmaktadır.

Danıştay'ın özellikle kat karşılığı inşaat işlerinde katma değer vergisinin kabul edilemeyeceğine ilişkin görüşünün temelinde Anayasa'nın 73. Maddesi yatmaktadır. Bu çerçevede Danıştay, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanun ile düzenleneceğini belirterek genel tebliğe dayanarak yapılan işlemleri

ortadan kaldırmaktadır. Gerçekten bu sözleşme tipi ile ilgili kanunda açık bir düzenleme yapılmadıkça yüksek mahkemenin görüşünü değiştirmeyeceği de görülmektedir.

Verginin kanunîliği ilkesi uyarınca vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile belirlenmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında konuya ilişkin açık bir hüküm bulunmaması karşısında Vergi idaresinin muktezalarına dayanarak sözleşme taraflarına vergi yükümlülüğü tesis edilmesi bu ilke çelişmektedir.

Kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkan çelişkilerin giderilebilmesi için sözleşmenin hukuki niteliğinin tam olarak tespiti ile bu sözleşmenin tarafı olan arsa sahibi ile yüklenicinin vergi sorumluluklarını kanunî düzenlemelerle belirlemelidir. Ancak bu sayede vergi idaresinin kendi içerisindeki tutarsız görüşleri ile Danıştay kararları arasındaki derin farklılıklar ortadan kaldırılabılır.

KAYNAKÇA

- Akdaş, H. (2010). *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri ve Sözleşme Taraflarının Vergi Yükümlülükleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Akdoğan, A. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akıncı, B. (2014). *Ticari Satımda Satıcının Temerrüdü ve Müspet Zarar*, (1. Baskı) Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Konya: Sayram Yayınları.
- Akıncı, Ş. (2013). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Konya: Sayram Yayınları.
- Akıntürk, T., Ateş Kahraman, D. (2013), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri*. Ankara: Beta Yayınevi.
- Akyol, Ş. (2006). *Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı*. Ankara: Vedat Kitapçılık
- Altaş, H. (1998). *Şekle Aykırılığın Olumsuz Sonuçlarının Düzeltilmesi*. Ankara: Yetkin Yayınları
- Aydoğan, B. (2010). *Kat Karşılığı İnşaat Yapan İşletmelerde Muhasebe İşlemleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bilici, N. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Büyükcay, Y. (2014). *Eser Sözleşmesi* (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları
- Coşkun, G. (2010). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Hak Kazanan Üçüncü Kişinin Hukuki Durumu* (1. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Demir Yüce, Ö. (2009), *Vekâlet Sözleşmesinde Tarafların Borçları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- Eren, F., (2015), *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Beta Yayınları.
- Erman, H. (2010). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi* (3. Baskı). İstanbul: Der Yayınları.
- Gümüş, M.A.(2012). *Borçlar Hukuku Özel Hükümler* (2. Baskı). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Karakoç, Y.(2011). *Genel Vergi Hukuku*, (5. Bası) Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karaman, Ş. (2009). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kayı, E. (1989). *Özel İnşaat İşlerinde Uygulamada Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar*, Vergi Dünyası.

- Kayıhan, Ş. (2010). *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kılıçoğlu, A. M.(1975), Müteahhidin Eseri Şahsen Yapma ve Kendi İdaresi Altında Yaptırma Borcu, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* , (32), 185-201
- Kızılot, Ş. (1999). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kostakoğlu,C.,(2008). *İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri*, (6. Baskı) Ankara: Beta Yayınları.
- Kurt, H. (1992). *Trampa Katma Değer Vergisi İlişkisi ve Bir Danıştay Kararı*, Vergi Dünyası.
- Kurt, R. (2010). *Vergi Hukuku Açısından Hizmet Akdi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Oğuzman, M.K., Seliçi, Ö., Oktay Ö. S.,(2006). *Eşya Hukuku*, (11. Baskı). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2007). *Vergi Hukuku*, (14. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2012). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Seçkin Yayınları
- Özbalcı, Y.(2006). *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özekinci, E. (2009). *Borçlar Kanunu ve İş Kanununda Yer Alan İş Sözleşmeleri ile Uygulama Alanları*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Diyarbakır.
- Özmen, E. S., Karaman, Akçura T., (2013), Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri Konusunda Uygulama Hataları. *İstanbul Barosu Dergisi*, (87), 48-74.
- Öztan, B. (2006). *Medeni Hukukun Temel Kavramları*, (21. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi
- Remzi, M., Aydın,S. (2013). *Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, İstanbul: İkinci Sayfa Yayınları.
- Seçer, T. (2011). *Konut Sektöründe Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Özellikli Durumlar ve Bir Uygulama*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum

- Sütçü, N. (2013). *Uygulamada ve Teoride Tüm Yönleriyle Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi*, (3.Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları
- Şahin, T., (2012). *Eser Sözleşmesinde Yüklenicinin Eseri Teslim Borcunu İfade Temerrüdü*, (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Şahin, T., Durak, Y., (2013), 818 Sayılı Borçlar Kanunu ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu Kapsamında Yüklenicinin Eseri Şahsen Meydana Getirmesi veya Eseri Kendi İdaresi Altında Başkasına Yaptırma Yetkisi, *Mevlana Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*,1, (1) 375-395
- Şeker, S. (1993). *Özel Mülke Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları Dergisi. (4), 62-66
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, Bursa
- Şimşek, V.A. (1993). *İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları.
- Turut, Ş. (2009). *Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Ünsal, H. (2008). *Vergi Hukuku*, Ankara: İkinci Sayfa Yayınları
- Yavuz, C. (2009). *Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler* (8. Baskı). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Yavuz, N. (2011). *Eser ve Hizmet Sözleşmeleri*, Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yıldırım, S. H. (2010). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Yıldırım, Y. (2010). Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Boyutu, *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*. (69),
- Yılmaz, K., (2008). *Yüklenici ile Alıcı Arasında Yapılan Arsa Payının Devrine İlişkin Satım Sözleşmesi Şekli ve Hükümleri*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Yücel, Ö. (2013). Yargıtay Kararı Işığında Geçersiz veya Feshedilmiş Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi İlişkisinde Haksız Yapı Hükümlerinin Uygulanabilirliği, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (62), 539-563.
- Zevkliler, A., Havutçu, A.,(2007). *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri* (9. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.

İnternet Kaynakları:

- İnternet: Arslan, E., (Kasım, 2007). *Arsa Karşılığı Kat Yapım Sözleşmelerinin Mahiyeti ve İçeriğinin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu*, Vergi Dünyası, Web: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4826> adresinden 14 Mayıs 2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Çağlayan B.(Ekim, 2005). *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Tesliminin Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu*. Vergi Dünyası, Web: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3771> adresinden 18 Mayıs 2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Çeçen, S. (Ekim, 1988). *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması*, Vergi Dünyası, Web: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=734> adresinden 20 Mayıs 2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Dölarslan, A.Y. (Mayıs, 1989). *Arsa Karşılığı Yapılan İnşaat İşlerinde KDV*. Vergi Dünyası. Web: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=772> adresinden 23.04.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Koç, S. (Şubat, 2010). *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleriyle Arsa Sahiplerine Teslim Edilen Daire ve İşyerleri*. Vergi Dünyası, Web: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=6318> adresinden 17 Haziran 2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Saraçoğlu, Ü. Ürel, G. (Aralık, 2011). *Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Web: http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi/icerik.asp?dicerik_id=211 adresinden 15.06.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Savaş, Ş. (2007), *Arsa Payı Karşılığı Arsa Sahiplerinin İleride Elde Edecekleri ve İnşaat Devam Ederken Sattıkları Bağımsız Bölümlerin Vergilendirilmesi*, Web: http://www.alomaliye.com/2007/sukru_savas_arsa_2.htm adresinden 22.06.2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Sezgi, Ö, Keskin, İ. (1993). *Bazı Yargı Kararları ve Düşüncelerimiz*, Vergi Dünyası, Web: <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1123> adresinden 17 Haziran 2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: Yılmaz, O. *Damga Vergisinde Mükellefiyet ve 24. Madde Çerçevesinde Sorumluluk Müessesesi*, Web: <http://www.ozdogrular.com/content/view/23084/> adresinden 20 Haziran 2015 tarihinde alınmıştır.

İnternet: www.alomaliye.com

İnternet: www.vergidunyasi.com

İnternet: www.lebibyalkin.com

İnternet: www.ozdogrular.com

İnternet: www.sinerjimevzuat.com.tr

İnternet: www.yaklasim.com.tr

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : Tozoğlu, Gökhan
Uyruğu : T.C.
Doğum tarihi ve yeri : 27.02.1987 Ereğli
Medeni hali : Evli
Telefon : 0 332 235 09 89
Faks : 0 332 235 09 89
e-mail : gokhantozoglu@hotmail.com



Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans	Gazi Üniversitesi	Devam Ediyor
Lisans	Selçuk Üniversitesi Hukuk F.	2009
Lise	Konya Mehmet Akif Ersoy Y.D.A.L.	2005

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2010	Konya	Avukat

Yabancı Dil

İngilizce

Yayınlar

-

Hobiler

Sivil toplum faaliyetleri, sosyal sorumluluk projeleri, radyo ve televizyon programcılığı, bisiklete binmek



GAZİ GELECEKTİR..

