

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
KAT KARŞILIĞI (ARSA KARŞILIĞI)
İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Doktora Tezi

ŞENOL TURUT

İstanbul, 2007

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
KAT KARŞILIĞI (ARSA KARŞILIĞI)
İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Doktora Tezi

ŞENOL TURUT

Danışman: YRD. DOÇ. DR. A. BUMİN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2007

ÖNSÖZ

Konut ve işyeri ihtiyacının artmasına paralel olarak, yoğun talep nedeniyle toprağın aşırı derecede kıymetlenmesi; konut ve işyeri inşaatlarının büyük kısmını “arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı” sistemi içerisine çekmekte ve sistemde ciddi rantlar söz konusu olmaktadır. Bu denli önemli bir sektörün vergilendirilmesinde ise tamamen karmaşa hakimdir. Çalışmamız ekonomimizde yadsınamayacak bir büyüklük arz eden bu işlerin vergilendirilmesi hususuna bir nebze de olsa katkı sağlamak amacı taşımaktadır.

Lisans üstü eğitim sürecimin her aşamasında değerli katkılarını esirgemeyen sayın hocam ve tez danışmanın Yrd. Doç. Dr. Bumin DOĞRUSÖZ'e; çalışmamı dikkatle değerlendirme zahmetlerini gösteren değerli hocalarım Yrd. Doç. Dr. Veysi SEVİĞ ve Doç Dr. Gülsen GÜNEŞ'e ve de uzun ve yorucu bu çalışma dönemimde sabır ve desteğinden dolayı eşim Zuhal TURUT'a çok teşekkür eder, çalışmanın tüm ilgililere faydalı olmasını dilerim.

Şenol TURUT

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

KISALTMALAR.....	X
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI (KAT KARŞILIĞI İNŞAAT)SÖZLEŞMELERİ

1.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN TANIMI, NİTELİĞİ, UNSURLARI ve ŞEKLİ :	4
1.1.	SÖZLEŞMENİN TANIMI VE KONUSU :	4
1.2.	SÖZLEŞMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE UYGULANACAK HÜKÜMLER :	5
1.2.1.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin Hukuki Niteliği :	5
1.2.1.1.	Genel Olarak :	5
1.2.1.2.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin Türü:	7
1.2.1.3.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin İsimli Sözleşmeler Grubundaki Yeri :	7
1.2.2.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmelerine Uygulanacak Hükümler :	11
1.2.3.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin, “Trampa Sözleşmesi” Niteliğinde Olup Olmadığı :	13
1.3.	ARSA PAYI KARŞILIĞI KAT YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI :	14
1.3.1.	Genel Açıklama :	14
1.3.2.	Eser (Kat/Bağımsız Bölüm) :	15
1.3.3.	Meydana Getirme (Müteahhidin İnşaatı – Arsa Sahibine Verilecek Bağımsız Bölümleri- İmal Etme Borcunu Yüklenmesi):	17
1.3.4.	Müteahhide Ödenecek Ücret (Arsa Sahibinin Arsa Payını Devir Yükümlülüğü):	18
1.3.5.	Taraflar Arasında Anlaşma :	20
1.4.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN ŞEKLİ:	20
1.4.1.	Genel Olarak Sözleşmede Şekil :	20
1.4.2.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmelerinde Şekil:	24
1.4.3.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Sözleşmelerinde Şekle Uymamanın Sonuçları :	26
1.4.3.1.	Şekle Uymamanın Sonuçları Hakkında İleri Sürülen Görüşler :	26
1.4.3.2.	Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmelerinde “Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı”nın Şekle Aykırılığı Ortadan Kaldırması :	30

1.5.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMELERİNİN DÜZENLENME ŞEKİLLERİ :	35
1.5.1.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesinin Satış Vaadi Şeklinde Düzenlenmesi :	35
1.5.1.1.	Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinin Hukuki Mahiyeti :	35
1.5.1.2.	Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinin Geçerlilik Şartları :	37
1.5.1.2.1.	Sözleşmenin Özüne İlişkin Şartlar :	38
1.5.1.2.2.	Vaat Sözleşmesinin Sekline İlişkin Şartlar :	38
1.5.1.3.	Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinin Hükümleri ve Üçüncü Kişilere Etkisi :	40
1.5.1.3.1.	Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinin Hükümleri :	40
1.5.1.3.2.	Vaat Sözleşmesinin Üçüncü Kişilere Etkisi :	41
1.5.1.4.	Gayrimenkul Satış Sözleşmesinin Devri :	43
1.5.1.5.	Satış Vaadi Sözleşmesinde Zamanaşımı :	45
1.5.2.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşinin Birbiriyle Bağlantılı İki Ayrı Sözleşmeyle Yürütülmesi :	45
2.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN HÜKÜMLERİ :	46
2.1.	MÜTEAHHİDİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ (BORÇLARI) :	47
2.1.1.	Genel Olarak :	47
2.1.2.	Bağımsız Bölümleri Sadakat ve Özenle Yapma Borcu:	48
2.1.2.1.	Genel Olarak :	48
2.1.2.2.	Özen ve Sadakat Borcunun İhlalinin Neticeleri :	50
2.1.3.	Müteahhidin İnşaat İşini Bizzat Yapma (şahsen ifa) veya Kendi Yönetimi Altında Yaptırma Borcu :	51
2.1.3.1.	Genel Olarak :	51
2.1.3.2.	Müteahhidin İş Kendi Yönetimi Altındaki Kişilere Yaptırması:	52
2.1.3.3.	Müteahhidin İş Kısmen ya da Tamamen Alt Müteahhide Yaptırması : ...	53
2.1.3.3.1.	Genel Olarak :	53
2.1.3.3.2.	Müteahhidin İşin Bir Kısımını Ya da Tamamını Alt Müteahhide Devrettiği Durumlarda, Alt Müteahhidin Yaptığı İşlerden ve Fiillerinden Dolayı Sorumluluğu :	56
2.1.4.	Müteahhidin Araç, Gereç ve Ekipmanı (Çalışma Araçlarını) Sağlama Borcu :	58
2.1.5.	Müteahhidin İnşaatın Yapımında Kullandığı Malzemeye İlişkin Borçları :	59
2.1.5.1.	Genel Olarak :	59
2.1.5.2.	Malzemenin Müteahhit Tarafından Sağlanması :	60
2.1.5.3.	Arsadaki Bozuklukların Müteahhit Tarafından Bildirim Mükellefiyeti:	61
2.1.6.	Genel İhbar Yükümlülüğü :	62
2.1.7.	Müteahhidin İşe Zamanında Başlama Ve Sözleşme Uyarınca Yürütme Borcu :	63
2.1.7.1.	Genel Olarak :	63
2.1.7.2.	İnşaatın Zamanında Başlaması ve Yürütülmesi :	64

2.1.7.3.	Müteahhidin İş Zamanında Başlamaması Ya da Yürütmemesinin Sonuçları :.....	65
2.1.8.	Müteahhidin Meydana Getirdiği Bağımsız Bölümleri Teslim Borcu:.....	67
2.1.8.1.	Teslim Borcunun Niteliği :	67
2.1.8.2.	Teslim Borcunun İfa Zamanı Ve İfa Yeri :.....	70
2.1.8.3.	Teslim borcunda müteahhidin temerrüdü ve neticeleri :	70
2.1.8.3.1.	Genel Olarak :.....	70
2.1.8.3.2.	Temerrüdün Şartları :.....	71
2.1.8.3.1.	Sözleşme Konusu Bağımsız Bölümlerin Tesliminde Temerrüdün Neticeleri :	73
2.1.8.3.1.1.	Genel Açıklama :.....	73
2.1.8.3.1.2.	Müteahhide Süre Tanınması ve Süre Tanınmasına Gerek Bulunmayan Haller:	74
2.1.8.3.1.3.	Müteahhidin Temerrüdü Halinde Arsa Sahibinin BK 106'ya Göre Seçimlik Hakları :	77
2.1.8.3.1.4.	Kısmi Temerrüt :	88
2.1.8.3.1.5.	Kaza Halinde Sorumluluk :.....	88
2.1.9.	Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül (Bağımsız Bölümlerdeki Bozukluklara Karşı Sağlama) Borcu :	89
2.1.9.1.	Borcun Genel Mahiyeti :.....	89
2.1.9.2.	Ayıba Karşı Tekeffül Borcunun Gerçekleşmesi İçin Gereken Koşullar :...89	
2.1.9.2.1.	Bağımsız Bölümler Tamlanarak Teslim Edilmiş Olmalıdır :	89
2.1.9.2.2.	Teslim Edilmiş Bağımsız Bölümler Bozuk (Ayıplı) Olmalıdır :.....	90
2.1.9.2.3.	Arsa Sahibi Gözden Geçirme ve Bildirim Ödevini Yerine Getirmiş Olmalıdır :	92
2.1.9.3.	Arsa Sahibinin Bağımsız Bölümlerin Ayıplı Olmasından Doğan Hakları :94	
2.1.9.3.1.	Genel Olarak :.....	94
2.1.9.3.2.	Arsa Sahibinin Sözleşmeden Dönme Hakkı :.....	95
2.1.9.3.3.	Ücretten İndirim İsteme Hakkı :.....	98
2.1.9.3.4.	Bağımsız Bölümlerin Tamiri yada Düzeltilmesini (Ayıbın Giderilmesini) Talep Hakkı :	99
2.1.9.3.5.	İş Sahibinin Tazminat İsteme Hakkı :.....	101
2.1.9.4.	Ayıba Karşı Tekeffül Haklarının Ortadan Kalkması :	102
2.1.9.4.1.	Bağımsız Bölümlerdeki Bozukluğun Arsa Sahibine İsnat Edilmesinin Kabil Olması:	102
2.1.9.4.2.	Ayıplı İnşaatın Arsa Sahibince Herhangi Bir Çekince Konmadan Kabul Edilmiş Olması :	103
2.1.9.4.3.	Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması :.....	105
2.2.	ARSA SAHİBİNİN BORÇLARI :	106
2.2.1.	Genel Olarak :.....	106
2.2.2.	Arsa Sahibinin Arsa Paylarını Müteahhide Devir (Ücret Ödeme Borcu) Borcu :	107
2.2.2.1.	Devredilecek Arsa Paylarının (Ücretin) Belirlenmesi :	108
2.2.2.1.1.	Genel Olarak :.....	108

2.2.2.1.2.	Ücretin “Götürü” Olarak Belirlenmesi :.....	109
2.2.2.1.2.	Götürü Ücretle Yapılan İşlerde,Olağanüstü Durumlar Nedeniyle Ücretin Değişebilirliği :.....	111
2.2.2.1.2.1.	Genel Açıklama :.....	111
2.2.2.1.2.2.	Maddenin Uygulanabilmesinin Şartları :.....	113
2.2.2.1.2.3.	Hükümleri :.....	115
2.2.2.2.	Ücretin Ödeme (Arsa Payının Devir) Zamanı :.....	116
2.2.2.2.1.	Genel Kural : Bağımsız Bölümlerin Tamamlanarak Teslim Edildiğinde Arsa Payının Devrinin Muacceliyet Kazanacağı :.....	116
2.2.2.2.2.	Arsa Payının İşin Başında Devri :.....	118
2.2.2.2.3.	Arsanın İşin İlerleme Aşamalarına Göre Müteahhide Devri :.....	119
2.2.2.3.	Ücretin Ödenmesinde Gecikme (Temerrüt) :.....	121
2.3.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN DEVRİ İLE MÜTEAHHİDİN ALACAK HAKKINI (ARSA PAYLARINI) ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE DEVRİ :.....	122
2.3.1.	Müteahhidin Alacak Hakkını Üçüncü Kişilere Devretmesi :.....	122
2.3.1.1.	Genel Olarak Müteahhidin Alacak Hakkını Devri ve Temlik Sözleşmesi :.....	122
2.3.1.2.	Müteahhidin Arsa Sahibine Borcunu İfasının, Alacağın Temlikine Etkisi:.....	125
2.3.1.3.	Müteahhidin Sözleşmeden Doğan Hakkını (Arsa payı) Üçüncü Kişilere Devrinin Hükümleri:.....	126
2.3.1.4.	Müteahhidin Sözleşmeden Doğan Hakkını (Arsa payı) Üçüncü Kişilere Devrinin Neticeleri :.....	128
2.3.2.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin Devri :.....	129
2.4.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ :.....	133
2.4.1.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin İfa Nedeniyle Sona Ermesi :.....	133
2.4.2.	İnşaat Sözleşmesinin,Sözleşmede Belirtilen Yaklaşık Bedelin (Tahmini Ya Da Keşif Bedelinin) Aşırı Şekilde Aşılması Nedeniyle Sona Ermesi :.....	133
2.4.3.	İşverenin Müteahhidin Tüm Zararını Tazmin Etmek Suretiyle Sözleşmeyi Feshetmesi :.....	134
2.4.4.	İfanın İmkansızlaşması :.....	137
2.4.4.1.	Umulmayan Bir Olay Neticesinde Eserin Teslimden Önce Yok Olması:.....	138
2.4.4.1.1.	Eserin İki tarafın da Kusuru Bulunmaksızın Teslimden Evvel Telef Olması :.....	138
2.4.4.1.1.1.	Uygulanma Şartları :.....	138
2.4.4.1.1.2.	Hükümleri :.....	140
2.4.4.1.2.	Eserin İşverene Yüklenebilecek Nedenlerle Telef Olması :.....	141
2.4.4.2.	İfanın İşveren Yüzünden İmkansızlaşması :.....	143
2.4.4.2.1.	Hükümleri :.....	144
2.4.4.2.2.	Arsa Sahibinin Kusurunu varlığı :.....	144
2.4.4.3.	İfanın Müteahhit Yüzünden İmkansızlaşması :.....	145
2.4.5.	Müteahhidin Veya İş Verenin Temerrüdü Dolayısıyla Karşı Tarafın Sözleşmeyi Feshi :.....	148

İKİNCİ BÖLÜM
ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ

1.	GENEL AÇIKLAMA :	149
2.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNİN “YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİ”NE İLİŞKİN DÜZENLEMELER (ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİ) AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:	151
2.1.	YILLARA SARI İNŞAAT ONARMA İŞLERİNE İLİŞKİN ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİNİN KAPSAMI:	152
2.2.	YILLARA SARI İNŞAAT ONARMA İŞLERİNE İLİŞKİN ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİNİN TABİ OLMANIN ŞARTLARI :	153
2.2.1.	Yapılan İşin İnşaat Ve Onarım İş Olması :	154
2.2.2.	İnşaat Ve Onarım İşinin Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmesi:...	154
2.2.3.	İnşaat Veya Onarım İşinin Bir Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması:.....	155
2.3.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNİN “ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİ”NE TABİ OLUP OLMADIĞI :	157
2.3.1.	Doktrinde İleri Sürülen Görüşler :	157
2.3.2.	Maliye İdaresinin Konuya İlişkin Görüş Ve Uygulaması :	158
2.3.3.	Yargı Mercilerinin Konuya İlişkin Görüşü :	160
2.3.4.	Konunun Değerlendirilmesi :	163
3.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞİNDE ARSA SAHİBİNİN GELİR YA DA KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DURUMU :	170
3.1.	ARSA SAHİBİNİN MÜTEAHHİDE DEVRETTİĞİ ARSA PAYININ GELİR YA DA KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU :	170
3.1.1.	Genel Açıklama :	170
3.1.2.	Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşinin Niteliği Hususundaki Tartışmalar:.....	171
3.1.2.1.	Maliye İdaresinin Arsa payı karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşlerinin Niteliğine İlişkin Yaklaşımı ve Uygulamaları :	172
3.1.2.2.	Doktrinde İleri Sürülen Görüşler :	173
3.1.2.3.	Yargı Mercilerinin Konuya İlişkin Yaklaşımı :	175
3.1.2.4.	Görüşlerin Değerlendirilmesi :	178
3.1.3.	Arsa Sahibinin Müteahhide Devrettiği Arsa Payının Gelir Ve Kurumlar Vergisine Tabi Olup, Olmadığı :	182
3.1.4.	Arsa Payı Devrinden Elde Edilen Kazancın Mahiyeti :	184
3.1.4.1.	Gelir Kavramı :	185
3.1.4.2.	GVK’nda Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazancın Mahiyeti hakkındaki Düzenlemeler ve Arsa Sahibinin Arsa Payını Müteahhide Devrindeki Durumu:.....	189

3.1.4.2.1.	Genel Olarak “Ticari Kazanç” ve Gayrimenkul Alım Satımında Uygulaması :.....	190
3.1.4.2.2.	Genel Olarak “Diğer Kazanç ve İratlar” ve Gayrimenkul Alım Satımında Uygulaması:	191
3.1.4.2.3.	Arsa Sahibinin Elde Ettiği Kazanç Yönünden Değerlendirme :	194
3.1.4.2.4.	Gayrimenkul Alım - Satım ve İnşa İşlerinde, “Ticari Kazanç – Değer Artış Kazancı” Ayrımında, “Devamlılık” Unsuru Hususundaki Tartışmalar : ..	195
3.1.4.2.5.	Arsa Sahibinin Arsa Payını Müteahhide Devri Açısından Konun Değerlendirilmesi :	201
3.1.5.	Arsa Sahibinin Müteahhide Devrettiği Arsa Payına İlişkin Elde Ettiği Kazancın Değer Artış Kazancı Addedildiği Durumlarda Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar :	203
3.1.5.1.	Arsa Payının Devrinden Elde Edilen Kazancın Vergi Dışı Kaldığı Haller:.....	204
3.1.5.1.1.	Arsa Sahibi, Müteahhide devrettiği Arsayı İvazsız Olarak İktisap Etmişse, Bu Arsanın Devri Sebebiyle Oluşan Kazanç Vergilendirilmez:.....	205
3.1.5.1.2.	Arsa Sahibi, Müteahhide devrettiği Arsa Sebebiyle Elde Ettiği Kazancın Vergiden İstisna Olan Kısmı :	206
3.1.5.1.3.	Arsa Sahibinin Arsayı “Elde Tutma Süresi” :	206
3.1.5.2.	“Elden Çıkarma” Kavramı :	209
3.1.5.3.	Arsa Payının Devrinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı :	210
3.1.5.3.1.	Genel Olarak Değer Artış Kazançları Açısından “Gelirin Elde Edilmesi” (Vergiyi Doğuran Olay) :	210
3.1.5.3.2.	Değer Artış Kazançları Açısından “Gelirin Elde Edilmesi”:.....	214
3.1.5.3.3.	Arsa Sahibinin Arsa Payını Müteahhide Devrinde Ortaya Çıkan Değer Artış Kazancının “Elde Edilme” Zamanı :	217
3.1.5.4.	Arsa Payı Devrinden Elde Edilen Kazancın Tutarı (Verginin Matrahı) :	220
3.1.5.4.1.	“Safi Değer Artışı” Kavramı :	220
3.1.5.4.2.	Arsa Payının Devrinde “Safi Değer Artışı” (Vergi Matrahı) :	222
3.1.5.4.2.1.	Arsanın Müteahhide Devir Bedeli (Gayrisafi Hasılatın Tutarı) :	223
3.1.5.4.2.2.	Arsanın Maliyet Bedeli ve Maliyet Bedelinin Artırılması :	225
3.1.6.	Arsa Sahibinin Müteahhide Devrettiği Arsa Payına İlişkin Elde Ettiği Kazancın “Ticari Kazanç” Olduğu Durumlarda Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar:	228
3.1.6.1.	Genel Açıklama :	228
3.1.6.2.	Arsanın Kurumlar Vergisi Mükellefi Bir Kurumun Aktifinde Olması Durumunda KVK’nun 5/ (1) - e Maddesinde Tanınan İstisnanın Uygulanıp Uygulanamayacağı :	228
3.1.6.3.	Arsa Payının Müteahhide Devrinde Ticari Kazancın “Elde Edilme” Zamanı (Vergiyi Doğuran Olay) :	230
3.1.6.3.1.	Genel Olarak Ticari Kazançta “Elde Etme” :	230
3.1.6.3.2.	Arsa Payının Müteahhide Devrinde Vergiyi Doğuran olay :	232
3.1.6.4.	Arsa Payının Devrinden “Elde Edilen” Ticari Kazancın Tutarı :	233

3.2.	ARSA SAHİBİNİN MÜTEAHHİDE DEVRETTİĞİ ARSA PAYI KARŞILIĞI ALINAN (YAPTIRILAN) BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN KAYNAKLANAN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ:	234
3.2.1.	Genel Açıklama	234
3.2.2.	Arsa Karşılığı Alınan (Yaptırılan) Bağımsız Bölümlerin “Yeni Bir İktisap” Olup Olmadığı Hususundaki Tartışmalar	235
3.2.3.	Arsa Payı Karşılığı Alınan (Yaptırılan) Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Mahiyeti	239
3.2.3.1.	Kazancın Mahiyetinin Belirlenmesine İlişkin Esaslar	239
3.2.3.2.	Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Mahiyetinin tespitinde “Devamlılık” Unsuru Hakkındaki Tartışmalar	241
3.2.4.	Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Değer Artış Kazancı Olduğu Hallerde Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar	245
3.2.4.1.	“Elde Tutma Süresi”nin, Arsa Payı Karşılığında Alınan Bağımsız Bölümlerin Elden Çıkarılması Açısından Değerlendirilmesi	246
3.2.4.2.	Arsa Karşılığı Alınan Bağımsız Bölümlerin İktisap Tarihi	248
3.2.4.3.	Arsa Payı Karşılığı Alınan Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Edilen Değer Artış Kazancının Tutarının (Vergi Matrahının) tespiti	250
3.2.5.	Veraset Yoluyla İntikal Eden Arsa Üzerinde, Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Nedeniyle Murislerin Vergisel Durumu	253
4.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNDE MÜTEAHHİDİN GELİR YA DA KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DURUMU :	257
4.1.	GENEL AÇIKLAMA	257
4.2.	MÜTEAHHİDİN ARSA PAYI KARŞILIĞI OLARAK ARSA SAHİBİNE YAPTIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM TESLİMLERİNİN GELİR YADA KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:	258
4.2.1.	Müteahhidin Bu Sözleşmedeki Konumunun Vergisel Anlamı	258
4.2.2.	Müteahhidin Arsa Sahibine Devrettiği Bağımsız Bölümler Nedeniyle Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu	260
4.2.2.1.	Müteahhidin Arsa Sahibine Yapmış Olduğu Bağımsız Bölüm Teslimi Nedeniyle Doğan Kazancının Tutarı (Safi Kazanç)	262
4.2.2.1.1.	Arsa Sahibine Bırakılan Bağımsız Bölümlerin Hasılatının tespiti	262
4.2.2.1.2.	Arsa Sahibine Bırakılan Bağımsız Bölümlerin Maliyet Bedelinin Tespiti	263
4.2.2.1.3.	Arsa Sahibine Teslim Edilen Bağımsız Bölümler Nedeniyle Doğan Kazancın Tutarı	264
4.3.	MÜTEAHHİDİN UHDESİNDE KALAN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN MALİYET BEDELİNİN TESPİTİ :	265
4.4.	İNŞAAT DEVAM EDERKEN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE YAPILAN SATIŞLARIN (TOPRAKTAN SATIŞLARIN) DURUMU:	269
4.4.1.	Üçüncü Kişilere Yapılan Satışların Gerçekleşme Şekilleri	270
4.4.2.	İnşaat Bitmeden Yapılan Bağımsız Bölüm Satışlarında “Vergiye Doğuran Olay”ın Gerçekleşme Zamanı	271

5.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNDE MÜTEAHHİDİN VE ARSA SAHİBİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU	276
5.1.	GENEL AÇIKLAMA.....	276
5.2.	KDV’NİN KONUSUNA GİREN İŞLEMLER :.....	277
5.3.	ARSA SAHİBİNİN MÜTEAHHİDE ARSA PAYI DEVRİ VE MÜTEAHHİDİN ARSA SAHİBİNE BAĞIMSIZ BÖLÜM DEVRİ İŞLEMLERİNİN KDV’YE TABİ OLUP OLMADIĞI :.....	280
5.3.1.	Vergi İdaresinin Konuya İlişkin Yaklaşım Ve Uygulamaları :.....	280
5.3.1.1.	30 Seri nolu KDV Tebliğine Göre, Arsa Sahibinin Müteahhide Devrettiği Arsa Payı Açısından KDV Karşısındaki Durumu :.....	281
5.3.1.1.1.	İktisadi İşletme Kavramı :	282
5.3.1.1.2.	Arsa Alım Satımının “Mutat ve Sürekli” Bir Faaliyet Olarak Yapılması Ya Da Arsa Tesliminin “Arızı” Bir Faaliyet Olarak Gerçekleştirilmesi :.....	285
5.3.1.1.2.	30 Seri nolu KDV Tebliğine Göre, Müteahhidin Arsa Sahibine Teslim Ettiği Bağımsız Bölümler Açısından KDV Karşısındaki Durumu:	286
5.3.2.	Doktrinde Ortaya Konulan Görüşler :.....	286
5.3.2.	Danıştay’ın Konuya Yaklaşımı :.....	288
5.4.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİ DOĞURAN OLAY :.....	292
5.4.1.	Genel Olarak KDV’nde Vergiyi Doğuran Olay ve Teslim Kavramı:	292
5.4.2.	Arsa Sahibinin Arsayı Müteahhide Devrinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı :.....	294
5.4.3.	Müteahhidin İnşaat Kısmını Arsa Sahibine Devrinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı :.....	297
5.5.	ARSA KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNDE KDV MATRAHLARININ TESPİTİ :.....	299
5.5.1.	Arsa Payının Müteahhide Tesliminde KDV Matrahının tespiti ve KDV Oranı :.....	300
5.5.1.1.	Matrahın tespitine İlişkin Değerlendirme ve KDV Oranı :	300
5.5.1.2.	Arsanın Emsal Bedelinin tespiti :	302
5.5.2.	Müteahhidin Bağımsız Bölümleri Arsa Sahibine Tesliminde KDV Matrahı ve KDV Oranı :	304
5.5.2.1.	Matrahın tespitine İlişkin Değerlendirme ve KDV Oranı :	304
5.5.2.2.	Emsal Bedelin tespiti :	305
5.6.	ARSANIN TESLİMİNDE KDV İSTİSNASI :.....	308
6.	ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE MODEL ÖNERİSİ :	310
6.1.	ARSA SAHİBİNİN VERGİSEL DURUMU :	310
6.1.1.	Arsa Sahibinin Gerçekleştirdiği İşlemin Mahiyeti :	310
6.1.2.	Arsa Sahibinin Gelir/Kurumlar Vergisine Tabi Kazancının Tutarı :.....	311
6.1.3.	Arsa Devir Kazancının “Elde Edildiği” (Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleştiği) Tarih:	313
6.1.4.	Arsa Sahibinin Gerçek Kişi Olması Ya Da Arsanın İktisadi Bir İşletmenin Aktifinde Bulunması Hallerinin Matraha Etkisi :	315

6.1.5.	Arsa Sahibinin KDV Açısından Durumu :	315
6.1.6.	Arsa Sahibinin Müteahhitten Teslim Aldığı Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Ettiği Kazanç :	317
6.2.	MÜTEAHHİDİN VERGİSEL DURUMU :	319
6.2.1.	Müteahhidin Gerçekleştirdiği İşlemin Mahiyeti :	319
6.2.2.	Müteahhidin Gelir/Kurumlar Vergisine Tabi Kazancının Tutarı :	320
6.2.3.	Bağımsız Bölümlerin İnşa Hizmetine İlişkin Gelirin “Elde Edildiği” (Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleştiği) Tarih:	320
6.2.4.	Müteahhidin KDV Açısından Durumu :	321
6.2.5.	Müteahhidin Uhdesinde Kalan Bağımsız Bölümlerin Maliyet Bedelinin Tespiti :	321
SONUÇ	:	323
KAYNAKÇA :		332

KISALTMALAR

<i>Bkz.</i>	Bakınız
<i>Çev.</i>	Çeviren
<i>Dnş.</i>	Danıştay
<i>E.</i>	Esas
<i>GGM</i>	Gelirler Genel Müdürlüğü
<i>GİB</i>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<i>GVK</i>	Gelir Vergisi Kanunu
<i>H.D.</i>	Hukuk Dairesi
<i>H.G.K.</i>	Hukuk Genel Kurulu
<i>HUMK</i>	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
<i>İBD</i>	İstanbul Barosu Dergisi
<i>İVDB</i>	İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
<i>K.</i>	Karar
<i>KDV</i>	Katma Değer Vergisi
<i>KDVK</i>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<i>KMK</i>	Kat Mülkiyeti Kanunu
<i>KVK</i>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<i>M.B.</i>	Maliye Bakanlığı
<i>md.</i>	madde
<i>ÖBİ</i>	Özel Borç İlişkileri
<i>TTK</i>	Türk Ticaret Kanunu
<i>VDB</i>	Vergi Dairesi Başkanlığı
<i>VDDGK</i>	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
<i>Vd.</i>	ve devamı
<i>VUK</i>	Vergi Usul Kanunu
<i>Y.</i>	Yargıtay
<i>YKD</i>	Yargıtay Kararları Dergisi

GİRİŞ

Hızlı nüfus artışı ve özellikle küçük yerleşim yerlerinden göçler nedeniyle, nüfusun giderek kalabalıklaştığı büyük şehirlerde konut ihtiyacı da gün geçtikçe nüfusa paralel artmakta, yeterli arsa üretilemediğinden mevcut arsaların da değeri yükselmektedir. Dolayısıyla müteahhitler arsanın finansmanında zorlanmaktadırlar. Yine, özellikle konut ya da iş yeri fiyatlarının yüksek olduğu bölgelerde, boş arsa sahipleri ya da üzerindeki binadan daha fazla değer arz eden arsaların sahipleri de arsalarını daha iyi değerlendirmek, daha kıymetli bir veya birkaç konut ya da işyerine sahibi olmak imkanı mevcutken, böyle bir yapıyı inşa ettirecek finansmandan çoğu zaman yoksun olmaktadır.

Tüm bu nedenler müteahhitler ile arsa sahiplerini “kat karşılığı inşaat”, “arsa karşılığı inşaat”, “arsa karşılığı kat yapımı” “arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı” gibi isimlerle adlandırılan bir sistem içerisinde buluşturmaktadır.

Bu sistemde, arsa sahibi, arsası üzerinde müteahhidin yapacağı inşaatın kendisine kalacak olan katlara/dairelere karşılık olarak para vermek yerine arsasının belli bir kısmının mülkiyetini müteahhide geçirmektedir. Müteahhit ise, mülkiyeti kendisine geçirilen/geçirilmesi vaat edilen arsa payları karşılığında, arsa sahibinin alıkoyduğu arsa paylarına bağlanan bağımsız bölümlerin yapımını üzerine almaktadır. Dolayısıyla, arsa sahibi, arsasının bir kısmını müteahhide vererek, belli sayıda konut ya da işyeri (bağımsız bölüm) sahibi olmak suretiyle, arsasını daha iyi değerlendirmekte, üstelik bu inşaat işleri için para ödemek zorunda kalmamaktadır. Müteahhit ise, arsayı finanse etmek yükünden kurtulmakta, hatta çoğu zaman inşa edeceği konutlardan / işyerlerinden kendi uhdesinde kalacak olanları daha işe başlamadan ya da işin belli aşamalarında üçüncü kişilere satarak inşaatın finansmanını da karşılamakta, bu suretle düşük finansmanla yüksek karlar elde etmektedir. Dolayısıyla, bu sistemde arsa sahibi arsasını, müteahhit ise teşebbüs gücünü en verimli şekilde değerlendirmiş olmaktadır.

Arsa sahibi ile müteahhit arasındaki tüm bu ilişkilerin kavranmasına yönelik olmak üzere uygulamada “kat karşılığı inşaat sözleşmesi”, “arsa karşılığı inşaat sözleşmesi”,

“arsa payı karşılığı kat yapımı sözleşmesi” ya da “arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi” gibi isimlerle anılan bir sözleşme tipi ortaya çıkmıştır.

Çalışmamızın konusu bu işlerin “Türk Vergi Sisteminde” vergisel durumunu irdelemek olmakla birlikte, bir çok ülke mevzuatında yapmış olduğumuz araştırmalarda, söz konusu sözleşme tipine rastlanmamıştır. Aslında bu sözleşme ülkemizde uzun yıllardır uygulanma gelmesine rağmen, gerek sözleşmenin hukuki boyutunu gerekse tarafların vergisel durumunu tüm yönleri ile ortaya koyan kaynak sayısı da yok denecek kadar azdır. Özellikle konumuz sözleşmenin hukuksal boyutunu irdelerken dolaylı kaynaklardan ve yargı kararlarından yararlanılarak konumuza ilişkin hususlar ortaya konulmuştur. Konunun vergisel yönlerini irdelediğimiz kısımda ise, yine vergi hukukuyla ilgili genel kaynaklar ve Danıştay kararları, muktezalar ve bazı makalelerden faydalanılmıştır.

Çalışmamızda arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde arsa sahibinin ve müteahhidin yapmış olduğu işlemler nedeniyle vergi kanunları karşısındaki durumunun ele alınması amaçlanmaktadır. Ancak, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işine ilişkin sözleşme ve hükümleri gerek konunun alt yapısını oluşturmak açısından gerekse uygulanacak vergi kurallarının belirlenmesi açısından son derece önem arz etmektedir. Dolayısıyla, çalışmamızın ilk bölümünde bu sözleşme tüm yönleri ile incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesi hususu irdelenmiştir. Doğal olarak vergi sistemimizde pek çok vergi çeşidi bulunmaktadır. Çalışmamızın kapsamı bu işlerde gelir üzerinden alınan vergiler (Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi) ve Katma Değer Vergisi ile sınırlandırılmıştır. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesinde asıl tereddütlü olan ve uyuşmazlık yaratan vergiler de bunlardır.

Bu kısımda, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesi hususu, ilk olarak Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından irdelenmiştir. Burada arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinin Gelir Vergisi / Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu üzerinde durulmuş, ayrıca arsa karşılığı edindiği bağımsız bölümlerin satışı halindeki özellikli bazı hususlar irdelenmiştir. Müteahhit açısından ise arsa sahibine

bağımsız bölümleri (konut yada işyeri) devri ile finansman sağlamak için işin başında ya da inşaat devam ederken üçüncü kişilere satış vadi ya da sair suretle yaptığı bağımsız bölüm satışlarının Gelir Vergisi / Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu ele alınmıştır. Bu kısımda son olarak yukarıda belirtilen muamelelerin arsa sahibi ve müteahhit açısından Katma Değer Vergisi karşısındaki durumu irdelenmiştir.

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri uygulamada son derece yaygın olarak görülmekle birlikte, vergi kanunlarımızda bu işlerin nasıl vergileneceğine ilişkin doğrudan bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergileme daha çok genel hükümlere dayalı olarak yapılmaya çalışılmakta, bu da bünyesinde pek çok özellikli durum barındıran bu tür işler için uygun açılımı sağlayamamaktadır. Bu nedenle arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde gerek arsa sahibinin gerekse müteahhidin vergisel durumları son derece karmaşık bir vaziyet almıştır. Vergi İdaresinin ve Yargı Mercilerinin konunun pek çok noktasında birbirine uygun olmayan yaklaşımları da, mükellefler açısından tam bir belirsizlik ortamı yaratmaktadır. Dolayısıyla ekonomideki büyüklüğü gittikçe artan bu sektörde çoğu zaman vergisizlik hakim olmaktadır. Bu nedenle çalışmamızın gerek ilgili bölümlerinde yeri geldikçe gerekse sonuç kısmında şahsi görüşlerimize ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI (KAT KARŞILIĞI İNŞAAT) SÖZLEŞMELERİ

1. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN TANIMI, NİTELİĞİ, UNSURLARI VE ŞEKLİ :

1.1. SÖZLEŞMENİN TANIMI VE KONUSU :

Doktrinde ve uygulamada “arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi” Borçlar Kanunun 355 ve devamındaki maddelerinde hüküm bulan eser sözleşmesinin tanımından yola çıkılarak birbirine yakın şekillerde tanımlanmaktadır. UYGUR ¹, bu sözleşmeyi, “iş sahibinin bir arsanın (bir taşınmazın) muayyen bir payının bedel olarak devri veya devri taahhüdü karşılığında, müteahhidin bir inşa (yapı) eseri meydana getirmeyi taahhüt ettiği geçerliliği resmi şekle bağlı, kural olarak ani edimli, geçici – sürekli karmaşığı, tam olarak iki tarafa borç yükleyen, ivazlı, çift tipli bir karma sözleşmedir.” şeklinde tanımlamıştır. YAVUZ ², ise bu sözleşmeyi, “arsa payı karşılığı kat yapım sözleşmesiyle bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (arsa sahibinin) arsası üzerinde ve arsadaki belli payların mülkiyetine karşılık bağımsız bölümler inşa etmek suretiyle bütünlük arz eden bina yapma borcu altına girmekte ve bunlar arasında bu hususları konu edinen bir anlaşma yapılmaktadır” şeklinde yorumlamıştır. KARTAL'ın ³ tanımı şu şekildedir: “Yüklenicinin, iş sahibinin arsası üzerinde ve arsa üzerinde belli veya belirlenebilir payların mülkiyetine karşılık bağımsız bölümlerin bir bütünlük taşıy biçimde inşa edilmesini üstlendiği bir sözleşmedir.”

¹ Turgut UYGUR, *İnşaat Hukuku Arsa Payı Karşılığı (Kat Karşılığı) İnşaat Sözleşmesi*, 2. cilt, Ankara : Adil Yayınevi, 1998, s.30-31.

² Cevdet YAVUZ, *Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler*, Cilt:2, 2. baskı, İstanbul: Beta,1993, s.109.

³ Bilal KARTAL, *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi (Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi)*, Ankara: 1993, s.15.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin taraflarından arsa sahibi, sözleşmeye uygun koşullarda arsasını yükleniciye teslim etmek, yüklenici kendisine karşı edimini yerine getirdiğinde de, edimi karşılığı yükleniciye bırakılan bağımsız bölümlerin tapusunu ona devretmekle yükümlüdür. Sözleşmenin diğer tarafı olan yüklenicinin edim borcu ise, sözleşmede kararlaştırılan koşullarda binayı yapıp arsa sahibine teslim etmektir⁴.

1.2. SÖZLEŞMENİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE UYGULANACAK HÜKÜMLER :

1.2.1. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin Hukuki Niteliği :

1.2.1.1. Genel Olarak :

Borçlara ilişkin sözleşmeler, bütün unsurları ile kanunda düzenlenmiş olup olmadıklarına göre, kanunda düzenlenmiş (öngörülmüş) olan sözleşmeler (“isimli sözleşmeler” ya da “tipik sözleşmeler”) ve kanunda düzenlenmemiş sözleşmeler (“isimsiz sözleşmeler”) şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır⁵.

Kanunda düzenlenmiş olan sözleşmeler genel olarak, Borçlar Kanunun “Akdin Muhtelif Nevileri” başlıklı İkinci Kısımında yer alan sözleşmelerdir. Bu kısımda en önemli ve de sıkça yapılan başka bir deyişle hayatta en çok rastlanan sözleşme türleri⁶ özel olarak –ayrıntılı biçimde- düzenlenmiştir. Başka bir deyişle bu sözleşmelerin adları, şartları, şekilleri, hükümleri⁷ kanunda düzenlenmiştir.

⁴ Bkz. Özer SELİCİ, *İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Sorumluluğu*, İstanbul: İst. Üni. Yayınları, 1978, s.9-10; Cengiz KOSTAKOĞLU, *İçtihtatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri*, 3. baskı, İstanbul : Beta, 2000, s.73.

⁵ Bkz. Haluk TANDOĞAN, *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, cilt: I/1, 3. baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1984, s. 9; Ferit H. SAYMEN, *Borçlar Hukuku Dersleri Umumi Hükümler*, cilt.1, İstanbul: İst. Üni. Neşriyatı, 1950, s.13; Erden KUNTALP, *Karışık Muhtevalı Sözleşmeler*, Ankara: 1971, s.10; M. Kemal OĞUZMAN ve Turgut ÖZ, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 4. Bası, İstanbul : Filiz Kitabevi, 2005, s.42-43.

⁶ Andreas von TUHR, *Borçlar Hukukunun Umumi Kısımı*, Cevat EDEGE (çev.),Cilt: 1-2, Ankara: Yargıtay Yayınları, 1983, s.242; Andreas B.SCHWARZ,*Borçlar Hukuku Dersleri*, Bülent DAVRAN (çev.) cilt:1, İstanbul: İst. Üni. Yayınları,1948, s.170; A. Saim GÖNENSAY, *Borçlar Hukuku*, Cilt:1, İstanbul: İst. Üni. Yayınları, 1948, s.73; ayrıca başka Kanunlarda özellikle Türk Ticaret Kanununda da birtakım akitler düzenlenmiş bulunmaktadır.

⁷ SAYMEN,s.13; Feyzi Necmettin FEYZİOĞLU, *Borçlar Hukuku İkinci Kısım Akdin Muhtelif Nevileri (Özel Borç İlişkileri)*, İstanbul : İst. Üni. Yayınları, 1978, s.4.

Ancak, bu kısımda bütün sözleşme türleri tam ve eksiksiz olarak⁸ düzenlenmiş de değildir. Çünkü, kişiler arasında düşünülemeyecek kadar çok biçimde muameleler meydana gelebileceğinden, kanunu koyucunun bu muamelelerin hepsini düşünüp her ilişkiye göre özel sözleşme tipleri tespit etmesi maddeten mümkün olmadığı gibi⁹, böyle bir hareket tarzının hukuki ve ekonomik ilişkilerin gelişmesine engel teşkil etme tehlikesi de söz konusudur¹⁰.

Tüm bu gerekçeler Borçlar Kanunu'na sözleşme serbestisi prensibi olarak yansımıştır. Gerçektende BK. md. 19'da hüküm bulan sözleşme serbestisi prensibi sayesinde kişiler, hukuki ilişkilerini, var olan hukuk düzen sınırları içerisinde kalmak – Kanunda yer alan sınırlamalara uymak- koşul ile diledikleri gibi düzenlemek, diledikleri konuda diledikleriyle diledikleri tipte sözleşmeler yapmak hak ve özgürlüğüne sahiptirler¹¹. Çeşitli yönler¹² arz eden bu prensibin “tip serbestisi”ne ilişkin konumuzu ilgilendiren yönü doktrinde ve yargı kararlarında¹³, kişilere, emredici hukuk kurallarına aykırı olmamak üzere yasada düzenlenmiş sözleşmelerin hükümlerini değiştirmek, kanunda düzenlenmiş birden fazla sözleşme türünün unsurlarını, kanunun öngörmediği şekilde birleştirerek ya da karıştırarak sözleşmeler yapmak ya da yasada özel olarak düzenlenmiş olan sözleşme türlerinin dışında tamamen yeni sözleşmeler yapmak serbestliği sağlamak olarak açıklanmaktadır. İşte ikinci grubu oluşturan “isimiz sözleşmeler”in, Borçlar Kanununda düzenlenmiş bulunan sözleşme serbestisi ilkesinin sağladığı imkandan kaynaklanan¹⁴ sözleşmeler olduğu söylenebilir.

⁸ H. OSER ve W. SCHÖNENBERGER, **Borçlar Hukuku**, Recai SEÇKİN (çev.), Ankara, 1947, s.154, SCHWARZ,BHD,s.170; Hüseyin Avni GÖKTÜRK, **Borçlar Hukuku İkinci Kısım Akdin Muhtelif Nevileri**, Ankara: 1951, s.365, GÖNENSAY, s.73.

⁹ GÖNENSAY,s.73; Mehmet AYAN, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Konya: Mimoza Yay.,2002, s.122.

¹⁰ SAYMEN, s.97.

¹¹ Y. H.G.K.'nın 19.2.1997 tarih ve E.1996/11-674, K.1997/87 sayılı kararı (İstanbul Barosu Dergisi “İBD”, Haziran 1998, s.489)

¹² Sözleşme serbestisi esas itibarıyla kişilere çeşitli yönlerden serbestlik sağlar : Sözleşme yapıp yapmama özgürlüğü, şekil serbestisi, karşı tarafı seçme serbestisi ve düzenleme –tip-serbestisi.

¹³ Bkz. Hıfzı Veldet VELİDEDEOĞLU ve Refet ÖZDEMİR, **Türk Borçlar Kanunu Şerhi (Genel- Özel)**, Ankara: Yargıtay Yayınları, 1987, s.49; OĞUZMAN ve ÖZ, s.20; Aytekin ATAAY, **Borçlar Hukukunun Genel Teorisi**, İstanbul: Der Yayınları, 1995, s.249; Safa REİSOĞLU, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 17. Bası, İstanbul : Beta, 2005, s.111; Ali BOZER, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Ankara : Dayanırılı Hukuk Yayınları, 2002, s.47; Y. H.G.K.'nın 19.2.1997 tarih ve E.1996/11-674, K.1997/87 sayılı kararı (İBD, Haziran 1998,s.489)

¹⁴ Fikret EREN, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, cilt:1, 5. Bası, İstanbul : Beta Basım Yayım Dağıtım,1994, s.272; FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.38; OĞUZMAN ve ÖZ, s.43; ATAAY, s.261.

1.2.1.2. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin Türü:

Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesi özellikle yargı kararlarında Borçlar Kanunu'nun 355. ve devamı maddelerinde düzenlenen eser sözleşmesinin bir türü olarak anılmakla birlikte¹⁵, tipik bir eser sözleşmesi de değildir¹⁶. Çünkü, ivazlı yani meydana getirilecek bağımsız bölümler karşılığında ücret taahhüdü içeren ve ivazı arsa payı olan bu sözleşmelerde, müteahhidin arsa sahibine yapacağı işin yani bağımsız bölümlerin ücreti (bedeli), arsa üzerinden verilen pay ile aynı olarak ödenmektedir. Başka bir deyişle arsa sahibi diğer bir sözleşmenin (satım sözleşmesinin) karakteristik bir asli edimini üstlenmiştir¹⁷.

Dolayısıyla, yalın bir “eser sözleşmesi” olmayan “arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi”, Borçlar Hukukunun “Akdin Muhtelif Nevileri” kısmında düzenlenmiş (kanunda düzenlenmiş), bir sözleşme türü olmayıp, sözleşme serbestisi ilkesine dayanan (isimsiz) bir sözleşmedir¹⁸. Ancak, isimsiz sözleşmeler grubundaki yerinin tespiti de uygulanacak hukuk kurallarının tayini açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle, öncelikle bu sözleşmenin isimsiz sözleşmeler grubundaki yerini irdelleyip akabinde uygulanacak hukuk kuralları üzerinde duracağız.

1.2.1.3. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin İsimsiz Sözleşmeler Grubundaki Yeri :

İsimsiz sözleşmeler doktrinde farklı ayrımlara tabi tutulmaktadır.¹⁹ Uygulamadaki yaygın ayrımı göz önünde bulundurarak isimsiz sözleşmeleri ; “kendisine özgü (sui generis) sözleşme”, “bileşik sözleşme” ve “karma (karışık muhtevalı) sözleşme” olarak üç

¹⁵ Y. 15. H.D.'nin 28.5.2003 tarih ve E.2003/722, K.2003/2796 sayılı kararı (İBD, Cilt: 78, sayı:3, 2004, s.1342-1343)

¹⁶ KUNTALP, s.79; KARTAL, s.22

¹⁷ KUNTALP, bir akdin tipik edim borcu karşılığında başka bir akdin tipik edim borcunun yüklenilmesinin de, ilgili akit tipinin sahası dışına çıkılması sonucunu doğuracağını, dolayısıyla arsa mukabilinde onun üzerinde yapılacak binadan kat verilmesinin öngörülmesi halinde artık bir istisna akdinden söz edilemeyeceğini belirtmektedir.(s.79)

¹⁸ YAVUZ, s.112; KARTAL, s.22

¹⁹ SEROZAN, isimsiz sözleşmelere “Atipik” başlığı altında yer vererek bunu “birleşik sözleşme”, “karma sözleşme” ve “kendisine özgü sözleşme” olarak üç alt grupta incelemiştir (Bkz. Rona SEROZAN, **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2002, s.52); ÖZSUNAY'ın ayrımı da aynı şekildedir (Bkz. Ergun ÖZSUNAY, **Borçlar Hukuku Dersleri 1**, İstanbul,1976, s.46); TANDOĞAN, isimsiz sözleşmeleri “kendisine özgü yapısı olan –suç generis- sözleşmeler” ve “karma sözleşmeler diye” iki gruba ayırmıştır. (TANDOĞAN,ÖBİ, s.11); KUNTALP ise, isimsiz sözleşmeleri, “atipik –kendine has tabiatı olan-sözleşme”, “karışık muhtevalı akit” ve “ikisi arasında bulunan akitler” olmak üzere üç gruba ayırmıştır. (s.10 vd.)

gruba ayırıp, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin hangi gruba dahil olması gerektiği üzerinde duracağız.

“Kendine özgü (sui generis) sözleşme”, kanunda düzenlenmiş hiçbir sözleşme tipinin edimlerini ve unsurlarına taşımayan yepyeni –sıfırdan yaratılmış-²⁰ bir sözleşme mahiyetindedir. Edimlerin sentezi değil özü “atipik”tir²¹. Bu manada arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesini “kendisine özgü (sui generis)” sözleşme olarak nitelendirmek mümkün değildir. Çünkü bu sözleşme, kanunda düzenlenmiş sözleşme tiplerinin (yasal tipin) edimlerini ve unsurlarını taşımayan yepyeni bir sözleşme değil, yukarıda belirttiğimiz üzere yasada düzenlenmiş eser sözleşmesinin ve satım sözleşmesinin unsurlarını taşıyan bir sözleşmedir. Başka bir deyişle, arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde, eser ve satım sözleşmelerinin asli edim borçları karşılıklı olarak yüklenilmekte yani değiş tokuş edilmektedir.

Kanunda öngörülmüş muhtelif sözleşmelerin tipik edim borçlarının karşılıklı olarak yüklenilmesi durumunda, kendine özgü anlamı ve bu anlam bütünlüğü içinde de kanunen öngörülmemiş bir sözleşme oluşmakla birlikte, “sui generis” değildir²². Bu sözleşmeyi oluşturan tip teşkil edici unsurlar, ait oldukları tipik sözleşmelerin yapılarını bu sözleşmeye de kısmen kazandırır ve böylece bu sözleşme bir tipler karışımı olarak ortaya çıkar²³. Bu manada eser sözleşmesinde para yerine arsa payının devredilmesi sözleşmeyi kendisine özgü yapısı olan sözleşme haline dönüştürmemektedir²⁴.

Dolayısıyla, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapma sözleşmesinin “sui generis” bir sözleşme mahiyetinde olmadığından, bu sözleşmeyi, “bileşik sözleşme” ve “karma sözleşme” açısından değerlendirmek gerekir.

Birleşik sözleşme, hususunda doktrinde yapılan genel belirleme²⁵, bu sözleşmenin, nitelik bakımından birbirinden bağımsız ve ayrı ayrı tipteki birden fazla sözleşmenin, bağımsız nitelikleri korunmak suretiyle –kendi özelliklerine zarar gelmeksizin-, birinin varlığı ve geçerliliği diğerinkine bağlı olacak şekilde, tarafların

²⁰ Von TUHR,s.243; SEROZAN,s.71;ÖZSUNAY,s.46; KUNTALP,s.10; TANDOĞAN, ÖBİ, s.11.

²¹ SEROZAN,s.71.

²² KUNTALP,s.83.

²³ KUNTALP,s.83.

²⁴ KARTAL,s.23.

²⁵ Bkz. İsmet SUNGURBEY, **Medeni Hukuk Sorunları**, Cilt:6, İstanbul, 1994, s.671; TANDOĞAN, ÖBİ, s.73; FEYZİOĞLU,ÖBİ, s.61-62; KUNTALP, s.103; OĞUZMAN ve ÖZ, s.43.

iradeleriyle bir araya getirilmeleriyle oluştuğu ve biri geçerli olmadığında ya da ortadan kalktığında ötekinin de geçerli olamayacağı ya da ortadan kalkacağı yönündedir. Birleşik sözleşmelerde ayrı tipteki sözleşmelerin birer unsur değil, tümü, birleştirilmektedir. Yine doktrindeki ağırlıklı yaklaşım²⁶, birleşik sözleşmeyi oluşturan her bir sözleşmenin bağımsız niteliği olduğundan, başka bir deyişle kendi karakterlerini koruduklarından her bir sözleşmeye kanunda kendisi için öngörülen hükümler uygulanacağı yönündedir.

Karma sözleşme doktrinde yakın şekillerde tanımlanmaktadır : TANDOĞAN²⁷, karma (karışık muhtevalı) sözleşmeyi : “ *Kanunun çeşitli akit tiplerinde öngördüğü unsurların kanunun öngörmediği bir tarzda bir araya gelmesiyle vücut bulan akitler*” şeklinde tanımlamıştır. KUNTALP göre ise²⁸, “*Edimin muhteva ve yüklenilme biçimine bağlı akitlerin esaslı unsurlarını kısmen ya da tamamen kanunun öngörmediği bir bütünlük içerisinde birleştiren tek bir akittir.*” Son olarak FEYZİOĞLU, “*karma sözleşmenin, tipik birkaç sözleşmenin bir sözleşme içinde kaynaşmış ve karışmış olması, öyle ki; ortada yine tek bir sözleşme olmakla birlikte bu sözleşmenin birkaç sözleşmeye ait unsurları çeşitli dozlarda bünyesinde taşıması*” olarak açıklamaktadır²⁹. Tüm bu tanımlardan çıkan ortak netice, karma sözleşmenin birden fazla tipik sözleşmenin unsurlarını kısmen ya da tamamen bünyesinde kaynaştıran “tek bir sözleşme” olduğudur. Başka bir deyişle, farklı tipteki birden çok sözleşmeye ait çeşitli unsurların tek bir sözleşmenin bünyesinde karıştırılması ve kaynaştırılması söz konusu olmaktadır.

Doktrinde karma sözleşme yine farklı farklı şekillerde gruplara ayrılmakta olup³⁰ yaygın olarak kullanılan ayırım; “Çift tipli –*mahiyetli*- karma sözleşme”; “Kombine sözleşme”; “Çeşitli tiplere ait unsurların birbirine kenetlendiği sözleşmeler” şeklinde yapılmaktadır.

Birleşik sözleşme ile karma sözleşmenin birbirinden kesin çizgilerle ayrılması çoğu zaman kolay değildir. Ancak yukarıda belirttiğimiz üzere en temel fark, karma

²⁶ Necip BİLGE, **Borçlar Hukuku Özel Borç Münasebetleri**, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araş. Ens., 1971, s.13; Kenan TUNÇOMAĞ, **Türk Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Cilt:2, 3. bası, İstanbul,1977; s.13; TANDOĞAN, ÖBİ, s.74; KUNTALP, s.105; ATAAY, s.263; AYAN, s.125; ayrıca, Y. 10. H.D.’nin, 22.1.1978 tarih ve 4635/1294 sayılı kararı (TUNÇOMAĞ, 3. baskı, s.11-13)

²⁷ TANDOĞAN, ÖBİ, s. 67; aynı yönde, Mustafa Reşit KARAHASAN, **İnşaat İmar İhale Hukuku**, cilt:1, İstanbul : 1997, s.633; OĞUZMAN ve ÖZ, s.43; EREN, s.272; ÖZSUNAY, s.46.

²⁸ KUNTALP, s.102.

²⁹ FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.52.

³⁰ Gruplandırılmalar için bkz. TANDOĞAN, ÖBİ, s.67 vd.; KUNTALP, s.143 vd.; SEROZAN, s.64 vd.; FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.52 vd.; TUNÇOMAĞ, 3. baskı, s.14 vd.

sözleşmelerde farklı tipteki birden çok sözleşmeye ait çeşitli unsurların tek bir sözleşmenin bünyesinde karıştırılması ve kaynaştırılması söz konusu iken, birleşik sözleşmelerde ayrı tipteki sözleşmelerin birer unsur değil, tümünün, birleştirilmiş olmasıdır. Birleşik sözleşmelerde, çeşitli sözleşmeler, bağımsızlıklarına bir zarar gelmeksizin birbirlerine bağlanmakta, karma sözleşmelerde ise tam tersine, çeşitli sözleşmelerin tipik unsurları öyle bir şekilde birleştirilir ki, ortaya tek bir sözleşme çıkmaktadır.

Ayrıca burada temel bir farkında, karma sözleşmede tarafların niyetlerinin esas itibariyle, iki sözleşmeyi birleştirmek değil, tek bir sözleşme meydana getirmek³¹ olduğu söylenebilir. Nitekim, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde de yukarıda belirttiğimiz üzere, iki ayrı sözleşmenin (eser ve satım sözleşmeleri) asli unsurlarının değiş tokuş edildiği tek bir sözleşme meydana gelmektedir. Burada, müteahhidin arsa sahibinin arsası üzerinde yapacağı bağımsız bölümlerin bedeli arsa payı olarak ödenmekte olup, bu sözleşme kurulurken, ne bir taşınmazın alım satımı, ne de bir inşaatın bağımsız olarak yapımı amaçlanmamıştır³². Yani tarafların niyeti farklı amaçlı iki sözleşmeyi birbirine bağlamak değil, tek bir sözleşme yapmaktır. Bu nedenle arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım sözleşmesi birleşik sözleşme olarak kabul edilmesi doğru bir yaklaşım olmayacaktır. **Nitekim gerek doktrinde³³ gerekse Yargıtay kararlarında³⁴ arsa karşılığı bağımsız bölüm yapım sözleşmelerinin karma sözleşme niteliğinde olduğu ve “çift tipli karma sözleşme” kategorisinde yer aldığı görüşü hakimdir.**

³¹ KUNTALP, s.61-62.

³² KARTAL, s.26.

³³ TANDOĞAN,ÖBİ,s.30; SUNGURBEY,cilt:6,s.660; Fahimal TEKİL,**Borçlar Hukuku**, İstanbul, 1980, s.81; SELİCİ,s.7 vd.; KUNTALP, s.12; KARAHASAN,cilt:1, s.628; YAVUZ, s.113; ÖZSUNAY, s.47; KARTAL, s.22; AYAN, s.123

³⁴ Y.15. H.D.'nin 5.12.1974 tarih ve E.1249, K. 2188 sayılı kararı, “inşaatçının yüklendiği yapı yapma ediminde ağır basan yön, gereçlerin tesliminden çok anlaşmaya uygun bir eserin yaratılması (katların yapılması) dır. Bu nedenle, bu edim, eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini ve buna karşılık, arsa malikinin karşı edimi, taşınmaz satımı sözleşmesinin belirleyici taşımaktadır. Böyle olunca, arsa payı karşılığı kat yapımını, çift tipli karma sözleşme diye nitelemek gerekir.” (KARAHASAN, cilt:1, s.664); aynı yönde, Y.15 H.D.'nin 4.12.1980 tarih ve E.1980/1990, K.1980/2594 sayılı kararı (Yargıtay Kararları Dergisi “YKD”, Ocak 1982, s.90); Y. 15. H.D.'nin 4.10.1974 tarih ve 670/977 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1, s. 628); Y. 15. H.D.'nin 2.11.1981 tarih ve E. 2098, K.2240 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1598); Y. 15. H.D.'nin 5.6.1980 tarih ve E. 1388, K. 1444 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1599) Y. 15 H.D.'nin 30.5.1979 tarih ve E. 947, K. 131 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt :2, s.1599-1600); Y. 15. H.D.'nin 8.2.1979 tarih ve E. 2464, K. 224 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1603) Y. 15. H.D.'nin 11.3.1977 tarih ve E. 468 , K. 625 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1604); Y. 15. H.D.'nin 11.5.1978 tarih ve E. 955, K. 1009 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1604)

Çift tipli karma sözleşme, taraflardan her birinin ediminin yasal tipteki (tipik) sözleşmelerden herhangi birisine ait olduğu sözleşmelerdir. Başka bir deyişle, burada tipik sözleşmelere ait edimlerin birbirleriyle değiş tokuş edilmesi söz konusu olmaktadır³⁵. Sözleşmenin taraflarının taahhütleri tamamen ayrı tipte, fakat denk kıymetlerden oluşmaktadır³⁶. Gerçektende arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde arsa sahibinin edimi (yani arsan payının devri) satım sözleşmesine, müteahhidin edimi (inşaat yapımı) eser sözleşmesine özgü edimler olup, konumuz sözleşmede bu edimler birbirleri ile değiş tokuş edilmektedir³⁷.

1.2.2. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmelerine Uygulanacak Hükümler :

Yukarıda arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapma sözleşmesinin niteliği “çift tipli karma sözleşme” olarak belirlenmiştir. Bu belirleme bu sözleşmeye uygulanacak hükümlerin tespiti açısından önem arz etmektedir. Karma sözleşmelere uygulanacak hükümlerin nasıl tespit edileceği hakkında doktrinde çeşitli teoriler ortaya atılmıştır. Bunlar özetle şöyledir ³⁸:

- Soğurma Teorisi : Bu teoriye göre karma sözleşmede, hangi sözleşme tipine ait unsur daha baskın ya da önemli ise bütün sözleşmeye bu sözleşme tipine ait hükümler uygulanır. Bu teori sözleşmenin içeriğini taraflarca belirlenmesi serbestisine aykırı olduğu, başka bir deyişle taraflarca eşit seviyede önemli kabul edilen iki edimden birini diğerinden üstün tuttuğu gerekçesiyle bu gün için itibar görmemektedir.

- Birleştirme Teorisi : Bu teori, karma sözleşmedeki her bir tarafın edimine, bu edimlerin ait olduğu sözleşmenin hükümlerinin uygulanması gereğini ileri sürmektedir. Bu teori, karma sözleşmeyi oluşturan her bir unsuru ayrı ayrı ve bağımsız bir kimlik taşıdığı varsayımına dayandığı oysa karma sözleşme bu unsurların basit bir toplamından değil, sentezinden meydana geldiği gerekçeleriyle eleştirilmektedir.

³⁵ TANDOĞAN, ÖBİ, s.67; FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.57; TUNÇOMAĞ, 3. baskı, s.19; KARAHASAN, cilt:1, s.633; KUNTALP, s.81; AYAN, s.123.

³⁶ FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.57.

³⁷ Bkz. KARAHASAN, cilt:1, s.633; TANDOĞAN, ÖBİ, s.70.

³⁸ Bu teorilerin geniş açıklaması için bkz : TANDOĞAN, ÖBİ, s. 71 vd.; TUNÇOMAĞ, 3. baskı, s.14 vd.; FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.59 vd.; KUNTALP, s.121 vd.

- Çeşitli Tiplerin Birbirini Götürmesi Teorisi : Bu teoriye göre, karma sözleşmeyi oluşturan unsurların, ait oldukları tipik sözleşmeye ait hükümler kıyas yoluyla dahi uygulanmamalı, Borçlar Hukukunun genel hükümlerine başvurulmalıdır. Bu teori yargıcın karar serbestisini aşırı sınırladığı gerekçesiyle bu gün için uygulama alanı bulamamaktadır.

- Yaratma (Örnekseme - Kıyas) Teorisi : Bu teoriye göre, karma sözleşmeler kanunda düzenlenmemiş olduğundan, tipik sözleşmelere ait hükümler bu sözleşmelere de kıyas yolu ile uygulanmalıdır. Karma sözleşmenin unsurlarının ait oldukları tipik sözleşmelerin hükümleri kıyas yoluyla karma sözleşmeye uygulanırken, hakimin karma sözleşmenin kuruluş amacını ve tarafların karşılıklı menfaatlerini de göz önünde tutması gerekir. Buna göre hakim gerekirse bir tipe ait hükümleri de karma sözleşmeye uygulayabilmeli ya da unsurların ait olduğu tipik sözleşmelere ait hükümlerin hepsini bir kenara bırakıp Borçlar Hukukunun genel esaslarını uygulamak suretiyle meseleye çözüm getirmelidir. Hatta hakkaniyet gereği kıyas yoluyla çözüm yetersiz kalıyorsa bu defa örf ve adet hukukuna başvurabilmeli ya da TMK md.1 uyarınca Kanun koyucu gibi kural koyarak meseleye çözüm getirmelidir.

Karma sözleşmelere uygulanacak hükümler bakımından yaratma (kıyas) teorisi doktrinde en kabul gören³⁹ teori konumundadır. Bununla birlikte konumuz arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin de dahil olduğu “çift tipli karma sözleşme”ye uygulanacak hükümlerin tespiti açısından doktrinde⁴⁰ taraflardan her birinin edimine, o edimin nitelikçe ait olduğu sözleşme tipine ilişkin hükümleri doğrudan doğruya uygulaması gerekeceği görüşü yaygın olarak savunulmaktadır. Nitekim bu yaklaşım Yargıda⁴¹ da benimsenmiş gözükmemektedir. Ancak, değişik sözleşme tiplerine ilişkin kurallar birbirine ters düşerse,

³⁹TANDOĞAN,ÖBİ,s.72; FEYZİOĞLU,ÖBİ,s.61; TUNÇOMAĞ,3. baskı,s.7; BİLGE,s.17; KUNTALP,s.138 vd.

⁴⁰TUNÇOMAĞ, 3. baskı, s.21; FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.58; KARAHASAN, cilt:1, s.628; SELİCİ, s.11; KARTAL, bu sözleşmeye, taşınmaz satımı ve eser sözleşmesine ait hükümlerin, bir arada ve biri diğerine hüküm ve sonuçları itibarıyla bağlı olmak üzere, taraf iradelerine uygun bir şekilde tatbik edilmek suretiyle soruna çözüm aranmasını; bu halde ortaya çıkacak yasa boşluklarının MK. nun 1. maddesi göz önünde tutularak tamamlanması yoluna gidilmesini yasaya ve adalete uygun bir çözüm olarak değerlendirmektedir. (s.28)

⁴¹Y. 15. H.D.’nin 10.11.1975 tarih ve E.4375, K. 4391 sayılı kararı, “Böyle bir sözleşmeden doğan uyuşmazlıklar istisna bölümünden olması halinde BK. nun anılan sözleşmelere dair 355 ve ardından gelen madde hükümlerine, satış akdine ilişkin bulunması halinde ise, satış akdine müteallik ilkelere göre çözümlenir.” (KARAHASAN, cilt:2, s.1607-1608); Y.H.G.K.’nin 9.6.1982 tarih ve E. 979/15-1613 , K. 82-565 sayılı kararı, “Kural olarak, karma sözleşmeye, her bir edimin alındığı sözleşmelerden her birinin kuralları doğrudan doğruya uygulanır. O halde davalının yüklendiği yapı yapma edimi için, BK. nun bu tip sözleşmeyi düzenleyen (355 ve bunu izleyen) maddelerinin uygulanmasına karşılık, davacının arsa payı mülkiyetini davalıya devir borcu yönünden, satış vaadine ilişkin yasa hükümleri uygulanacaktır.” (TANDOĞAN, ÖBİ, s.71); aynı yönde Y. 15. H.D.’nin 5.12.1974 tarih ve E.1249, K.2188 ile Y. 15. H.D.’nin 22.10.1976 tarih E.2015, K.3345 sayılı kararları (KARAHASAN, cilt:2, s.1609-1611)

karşılıklı çıkarların tartılmasına göre, hakkaniyete uygun bir çözüme ulaşılması gerektiği de göz ardı edilmemektedir⁴².

1.2.3. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin, “Trampa Sözleşmesi” Niteliğinde Olup Olmadığı :

Yukarıda detaylı olarak arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin hukuki mahiyeti incelenmiş ve gerek doktrinde genel kabul gören görüşün gerekse Yargıtay kararlarına yansıyan yaklaşımın, bu sözleşmenin “karma sözleşme” niteliğinde olduğu ve “çift tipli karma sözleşme” kategorisinde yer aldığı yönünde olduğu belirtilmiştir. Bu sözleşmenin hukuki niteliği artık kesin kabul görmüşken, bu sözleşmenin “trampa sözleşmesi” niteliğinde olup olmadığı yönünde ayrı bir başlık açmamızın sebebi, ileride belirteceğimiz üzere bu işlerin vergilendirilmesinde bu sözleşmeyi “trampa sözleşmesi” olarak niteleyen bir görüşün varlığıdır.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmenin hukuki niteliği yukarıda bütün detayları ile aktarılıp, sözleşmenin niteliği belirlendiği için, burada ayrıca böyle bir tartışmaya girmek gereksizdir. Ancak kısaca belirtelim ki, trampa BK’ndaki düzenleme şekli açısından satımın bir çeşidi olarak kabul edilmekte⁴³ olup, bir mal ile başka bir malın değiştirilmesidir⁴⁴. Bir mal ile bir hizmetin değişimi trampa değil⁴⁵, karma bir sözleşmedir⁴⁶. Müteahhidin arsa sahibine inşaat yapması arsa sahibinin de arsa paylarının devrini gerçekleştirmesi bir “mal” değişimi niteliğinde olmadığından trampa olarak da değerlendirilemez⁴⁷. Burada müteahhidin elinde bir mal yoktur. Müteahhit, zaten mevcut (hazır) olan ya da kendi faaliyeti olmaksızın gerçekleşecek bir eseri taahhüt etmemekte, belli bir çalışmanın sonucunu (ürününü), yapıp ortaya çıkarmayı⁴⁸,

⁴² Y. 15. H.D.’nin 12.2.1974 tarih ve 26/111 sayılı kararı (YKD. 1975,s.104); Y 15. H.D.’nin 5.12.1974 tarih ve E.1249 ve K. 2188 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1608-1611)

⁴³ GÖKTÜRK, 2.kısım, s.394; TANDOĞAN, ÖBİ, s.319, Aydın ZEVLİLER, Murat AYDOĞDU ve Hasan PETEK, **Özel Borç İlişkileri**, Ankara : Seçkin Yayınevi, 1998, s.127.

⁴⁴ TANDOĞAN, ÖBİ, s.319, FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.305; ayrıca, uygulamada karıştırıldığı üzere, belirtmek gerekir ki, “takas” trampadan apayrı bir şeydir. Trampa bir çok yanlı hukuki işlemdir, bir sözleşmedir. Oysa takas karşılıklı ve aynı cinsten (türdeş) iki alacaktan küçüğünü ortadan kaldıran yenilik doğurucu bir işlemdir; tek yanlı kullanılabilir bir yetkidir. (SEROZAN, s.178)

⁴⁵ Herman BECKER, **İsviçre Borçlar Kanunu Şerhi Çeşitli Sözleşme İlişkileri 2. Bölüm**, A. Suat DURA (çev.), Ankara: Yargıtay Yayınları, 1993, s.202; TANDOĞAN, ÖBİ, s.321; FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.305; Hüseyin HATEMİ, Rona SEROZAN ve Abdülkadir ARPACI, **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992 ,s.133.

⁴⁶ TANDOĞAN, ÖBİ, s.321; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.133.

⁴⁷ KARTAL,s.22.

⁴⁸ Senai OLGAC, **Türk Borçlar Kanunu Şerhi Akdin Muhtelif Nevileri (182-371)**, Ankara, 1977, s.887; Turgut ÖZ, **İş Sahibinin Eser Sözleşmesinden Dönmesi**, İstanbul : Kazancı Hukuk Yayınları, 1989, s. 8.

başka bir deyişle, sözleşmede yüklendiği eseri -meydana getirme (hazırlama/hazırlatma) edimini yüklenmektedir.

Ayrıca, eser sözleşmesi ile ilgili hükümlerde, iş sahibinin yüklendiği edim için ücret, bedel gibi daha ziyade para edimini ifade eden deyimler kullanılmakta ise de doktrinde ücretin, satım da olduğu gibi mutlaka para ile tayini gerekmediği, örneğin mali değeri olan bir eşya veya çalışmanın da karşılık olarak gösterilmesinin mümkün olduğu görüşü ağır basmakta⁴⁹, eğer eserin meydana getirilmesi karşılığında, bir eşya tayin edilmişse ya da iş sahibi diğer bir sözleşmenin karakteristik bir asli edimini üstlenmişse, yukarıda sözleşmenin hukuki niteliği kısmında belirttiğimiz üzere bu taktirde “çift tipli karma bir sözleşme (karışık muhtevalı sözleşme)” söz konusu olduğu ve müteahhit yönünden eser sözleşmesi, karşı taraf yönünden de, duruma göre, satım, vekalet veya hizmet sözleşmesi hükümleri uygulanacağı ve tür sözleşmelerin “trampa sözleşmesi” olmayacağı ayrıca belirtilmektedir⁵⁰.

1.3. ARSA PAYI KARŞILIĞI KAT YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN UNSURLARI :

1.3.1. Genel Açıklama :

Arsa payı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi, eser sözleşmesinin bir türü olduğu⁵¹ cihetle, eser sözleşmesinin asli unsurlarından yola çıkarak konumuz sözleşmenin unsurlarını tespit edeceğiz.

Eser sözleşmesinin ilk asli unsuru olan “eser” arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde “kat/bağımsız bölüm”e; diğer unsur olan “imal etme”, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde, müteahhidin arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin imaline, eser sözleşmesindeki “ücret” unsuru, arsa payı karşılığı

⁴⁹ Bkz. Alfred MARTEN, **Borçlar Kanunu Şerhi Hukuku Medeniye Akitleri**, Cilt:2, İstanbul, 1931, s.181; BECKER, s.592; BİLGE, s.246; Kenan TUNÇOMAĞ, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 2. Cilt, 2. basım, İstanbul: 1974, s.502; Haluk TANDOĞAN, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, 4.basım, cilt:2, İstanbul : Evrim Basım-Yayım - Dağıtım. Dördüncü Tıpkı Basım, 1989, s.28; OLGAÇ, s.887; KARAHASAN, cilt,1, s.70-71; SELİCİ, s.7; Turgut ÖNEN, **Borçlar Hukuku**, Ankara : Siyasal Kitabevi, 1996, s.312; ayrıca Y. 15 H.D.’nin 5.12.1974 tarih ve E.1249 K. 2188 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1611)

⁵⁰ TUNÇOMAĞ, s.502; TANDOĞAN, s.28; FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.52; SELİCİ, s.7; KARAHASAN, cilt:1, s.71.

⁵¹ Y. 15. H.D.’nin 5.5.1992 tarih ve E.6003 K. 2367 sayılı kararı, “Taraflar arasındaki ilişki BK.nun 355 ve devamı maddelerinde düzenlenen eser sözleşmesinin bir türü olan kat karşılığı inşaat sözleşmesinden kaynaklanmıştır.” (KARAHASAN, cilt:2, s.1624)

bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde, arsa sahibinin arsa paylarını müteahhide devretmesi yükümlülüğüne ve “anlaşma unsuru” ise yine arsa sahibi ile müteahhit arasında belirli şartlarda bir sözleşme yapılmasına tekabül etmektedir. Bu hususlar aşağıda irdelenecektir.

1.3.2. Eser (Kat/Bağımsız Bölüm) :

Eser sözleşmesinin asli unsurlarından ilki eserdir. Eser, müteahhidin belli bir bedel karşılığı meydana getirmeyi üstlendiği/vaat ettiği “şey”dir⁵². Hizmet sözleşmesinde işçinin, vekalet sözleşmesinde vekilin iş görme borcunun aksine, müteahhidin eser meydana getirme borcu, bir edim fiili (emeğin kendisi) değil, edimin (emeğin) neticesidir ki; işte bu netice de “eser”dir⁵³. Eser, insan emeğinin ürünü olup, hukuki bir bütünlük halinde anlam ifade eden ve iktisadi değer taşıyan maddi şeyler olabileceği gibi, doktrinde⁵⁴ maddi bir varlığı bulunmayan değerlerin (sonuçların) de bu kavrama dahil edileceği görüşü benimsenmiştir.

Eser sözleşmesinin bir türü olan konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmeleri açısından eser daha dar bir kapsam ifade etmekte olup⁵⁵, genellikle “bina” ya da “kat/bağımsız bölüm”dür. Yasalarımızda, “kat”ın tanımına yer verilmemiş olmakla birlikte, bir yapıda iki döşeme arasında yer alan daire veya odaların bütünü olarak tanımlanabilir⁵⁶. Bağımsız bölüm ise 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu (KMK)’nun 2. maddesinde, “... ana gayrimenkulun ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olup, bu kanun hükümlerine göre bağımsız mülkiyete konu olan bölümleri...” şeklinde tanımlanmıştır. KMK’ nun 1. maddesinde “kat”, yapının daire, iş bürosu, dükkan gibi bağımsız mülkiyet kurulabilecek bölümlerinden birisi olarak sayılmak suretiyle, Yasada “kat”a bağımsız bölüm niteliği tanınmıştır.

⁵² İzzet KARATAŞ, **Eser Sözleşmeleri**, Ankara : 2004, s.23; Kemal DAYANIRLI, **İstisna Akdinde Müteahhidin ve İş Sahibinin Temerrüdü**, 3. Baskı, Ankara: Dayanırılı Hukuk Yayınları, 2003, s.7.

⁵³ Bkz. BECKER, s.589; ROSSEL, No:671 (HALİS SUNGUR, **Borçlar Kanunu ve Tatbikatı II Akdın Muhtelif Nevileri**, İstanbul,1943, s.231);GÖKTÜRK, s.497; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.567; BİLGE, s.245.

⁵⁴ Eugen BUCHER, **Skriptum zum Obligationenrecht Besonderer Teil**, 2. erweiterte Auflage, Schulthess Polygraphischer Verlag, 1983, s.137; BİLGE, s.244-245; BECKER, s.587-588; GÖKTÜRK, s.497; OLGAÇ, s.885; TUNÇOMAÇ, s.498-499, ÖNEN, s.311; ÖZ, s.3 vd.

⁵⁵ Eser sözleşmesi açısından yukarıda belirttiğimiz üzere “eser” kavramının her türlü maddi ve maddi olmayan şeye tekabülüne nazaran, arsa payı inşaat sözleşmelerinin konusu olan bina-kat genellikle taşınmaz eser mahiyetinde yani “maddi” eserlerdir.

⁵⁶ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, 1982, s.810.

Sözleşmeye konu olan ve müteahhit tarafından yapımı üstlenilen şeyi, “kat” dan ziyade daire, dükkan, büro gibi arsa paylarına⁵⁷ bağlı tüm kısımları kapsayacak biçimde “bağımsız bölüm”⁵⁸ diye nitelemek daha uygun olacaktır.

Ayrıca, arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmelerinde yaygın olan, arsa sahibinin arsası üzerinde bir bina inşa edilerek bu binadan arsa sahibine bağımsız bölümler verilmesi olmakla birlikte, günümüzde daha büyük kapsamlı projeler de hızla artmakta, bu projelerde arsa sahibinin arsası üzerinde birden fazla bina yapıp bu binalar arsa sahibi ile müteahhit arasında bölüştürülebilmektedir. Örneğin, arsa sahibinin arsası üzerinde müstakil villalar yapılmakta ve bu villalar arsa sahibi ile müteahhit arasında bölüştürülmekte ya da birden fazla binadan ve alışveriş merkezinden oluşan bir kompleks yapılmakta ve bu binalar ve iş yerleri arsa sahibi ile müteahhit arasında paylaştırılmaktadır. Bu durumlarda arsa sahibine tekabül eden kısım bağımsız (müstakil) binalar da olabilmektedir.

Bu hallerde dahi müteahhidin yapımını üstlendiği kısımları bağımsız bölüm olarak nitelemek mümkündür. Zira KMK’na 2814 sayılı Kanunla eklenen Ek:3. madde ile daha önce bir yapı için dikey kat mülkiyeti kabul edilmişken, bir arsa üzerinde birden çok yapının varlığı halinde yatay kat mülkiyeti sistemi de getirilmiştir⁵⁹. Dolayısıyla müteahhidin inşa ederek teslim edeceği binalar da bir anlamda, arsa sahibinin arsası üzerinde inşa edilen binalar sistemi içerisinde arsa sahibine devredilecek bağımsız bölümler olarak nitelendirilebilir.

Tüm bu nedenlerle, müteahhit tarafından inşa edilerek arsa sahibine teslim edilmesi borcu yüklenilen şeyleri karışık bir şekilde ifade eden; bina, kat, daire, işyeri, inşaat tabirleri yerine “bağımsız bölüm” tabirini kullanmak daha yerinde olacaktır. Nitekim KARTAL’ın da önerisine⁶⁰ katılarak, uygulamada yukarıda belirttiğimiz üzere bir çok farklı isimle anılan bu sözleşmelerin de bu vesileyle “Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesi” olarak adlandırılmasının uygun olacağı kanaatindeyim

⁵⁷ Arsa payı, KMK’nun 2/d fıkrasında, bağımsız bölümlere tahsis edilen ortak mülkiyet payları olarak tanımlanmıştır

⁵⁸ Bkz. KARTAL, s.18-19.

⁵⁹ Bkz. Ali Haydar KARAHACIOĞLU ve Ahmet VELİOĞLU, **Kat Mülkiyeti Kanunu ve İlgili Kanunlar**, Ankara: Adalet Yayınevi, 1999, s.1004.

⁶⁰ Bkz. KARTAL, s.18.

1.3.3. Meydana Getirme (Müteahhidin İnşaatı – Arsa Sahibine Verilecek Bağımsız Bölümleri- İmal Etme Borcunu Yüklenmesi):

Eser sözleşmesinin bir diğer unsuru “çalışma sonucunu” meydana getirme ya da imal etmedir. Diğer bir deyişle, eser sözleşmesinde müteahhide düşen borç bir şeyin imalidir⁶¹. İmal kavramı mutlaka yeni bir şey (eser) “meydana getirme”yi içermeyip, doktrinde⁶², zaten mevcut olan bir şeye bir parça ilave etmek, onu onarmak, şeklini değiştirmek fiillerine de bu kavram içinde yer verilmektedir. Eser sözleşmesinin işgörme sözleşmeleri içerisinde yer almasına yol açan işte bu “meydana getirme” unsurudur⁶³. Müteahhit, zaten mevcut (hazır) olan ya da kendi faaliyeti olmaksızın gerçekleşecek bir eseri taahhüt etmemekte, belli bir çalışmanın sonucunu (ürününü), yapıp ortaya çıkarmayı⁶⁴, başka bir deyişle, sözleşmede yüklendiği eseri -meydana getirme (hazırlama/hazırlatma) edimini yüklenmektedir.

Müteahhidin inşaatı (bağımsız bölümleri) inşa etme (meydana getirme) edimi, eser sözleşmesinin asli ediminin yani eserin meydana getirilmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Başka bir deyişle, eser sözleşmesindeki bu unsur konumuz sözleşmede yerini müteahhidin “kat/bağımsız bölüm” yapma borcu yüklenmesi unsuruna bırakmakta⁶⁵, müteahhit, belli bir çalışma sonucunda ve bir karşılık mukabilinde arsa sahibine devredilecek bina yada “bağımsız bölümlerin imalini” yüklenmiş olmaktadır.

Ancak yukarıda da belirttiğimiz üzere müteahhit, arsa sahibinin arsası üzerinde inşa ettiği binadan, arsa sahibine bağımsız bölüm vermekte, hatta daha büyük kapsamlı projelerde arsa sahibinin arsası üzerinde birden fazla bina inşa edip, bu binaların bir kısmını arsa sahibine devretmektedir. İnşa edilen bir binadan bağımsız bölüm verilmesi halinde, müteahhidin yükümlülüğü arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümlerin inşasından ibaret olmakla birlikte, aslında devredilen paylar bir bütün içinde inşa edilmesi gereken kısımlar olduğundan, dolaylı olarak müteahhit, tüm binanın inşasını tamamlamak yükümlülüğüne girmiş olmaktadır. Nitekim, bir bina tüm teferruatıyla tamamlanmadan sadece arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin her şeyiyle tamamlanması çoğu halde fiziken mümkün değildir.

⁶¹ MARTEN, s.180; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.349.

⁶² Bkz. MARTEN, s.180; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.568; BİLGE,s. 246; OLGAÇ,s.886; TUNÇOMAÇ, s.500; KARAHASAN, cilt:1, s.69; ÖNEN, s.312; DAYANIRLI, s.10.

⁶³ BECKER, s.587-588; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.349.

⁶⁴ OLGAÇ, s.887; TANDOĞAN, s.23; ÖZ, s. 8.

⁶⁵ SELİCİ, s.11; YAVUZ, s.110-111; KARTAL, s.18-19.

Kaldı ki, arsa sahibinin arsası üzerinde birden fazla bina inşa edilip bunların paylaşıldığı hallerde dahi, arsa sahibine teslim edilecek binaların imali müteahhidin bu yükümlülüğünü tamamen ifa etmesi anlamına gelmeyebilecektir. Çünkü bu tip birden fazla binanın inşa edildiği komplekslerde genellikle yollar, bahçeler, parklar, spor alanları gibi sosyal yaşam çevresinin de oluşturulması gerekmektedir. Bu gibi durumlarda bu kısımların arsa sahibine devri öngörülme dahi müteahhidin “arsa sahibine devredeceği binaları imal etme yükümlülüğü” diğer kısımların tamamlanması ile birlikte tam anlamıyla ifa edilmiş olacaktır.

1.3.4. Müteahhide Ödenecek Ücret (Arsa Sahibinin Arsa Paylarını Devir Yükümlülüğü):

Eser sözleşmesinin unsurlarından bir diğeri olan ücret, yapılan iş karşılığı müteahhide ödenen bedeldir. Bir eser imaline ilişkin sözleşmenin “eser sözleşmesi” sayılabilmesi için, bu imalin karşılığında bir ücretin taahhüt edilmiş olması gerekir⁶⁶. Başka bir deyişle eser sözleşmesinde iş sahibi ücret ödeme yükümlülüğü altına girer.

Ücretin hesaplanış tarzının, eser sözleşmesinin niteliği üzerinde bir etkisi olmadığı gibi⁶⁷, ücretin miktarının sözleşmede belirtilip belirtilmemiş olması da bu sözleşmesinin niteliğini etkilemez⁶⁸. Ücretin miktarı eser sözleşmesinde açıkça ve yapılacak bütün iş için tek bir fiyat olarak belirlenebilir, bu taktirde “götürü bir ücret”⁶⁹ söz konusu olur. Ancak, sözleşmede ücret miktarı kararlaştırılmamış veya takribi bir surette kararlaştırılmış da olabilir. Bu taktirde, inşaatın değerine ve müteahhidin masrafına göre veya birim fiyat üzerinden ücretin kararlaştırılması söz konusu olacaktır. (BK. Md. 366)

Eser sözleşmesi ile ilgili hükümlerde, iş sahibinin yüklendiği edim için “ücret, bedel” gibi daha ziyade para edimini ifade eden deyimler kullanılmakta ise de doktrinde⁷⁰ ücretin, satım da olduğu gibi mutlaka para ile tayini gerekmediği, örneğin mali değeri olan bir eşya veya çalışmanın da karşılık olarak gösterilmesinin mümkün olduğu görüşü

⁶⁶ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.568; BİLGE, s.246; OLGAÇ, s.887; KARAHASAN, cilt:1, s.70; Turgut AKINTÜRK, **Borçlar Hukuku**, 11. Bası, İstanbul : Beta Basım Yayım Dağıtım, 2005, s.274.

⁶⁷ TUNÇOMAĞ, s.501; OLGAÇ, s.887; TANDOĞAN, s.27; KARAHASAN, cilt:1, s.71.

⁶⁸ Fahrettin ARAL, **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**, Ankara, 1999, s.333; BİLGE, s.26; TANDOĞAN, s.26; SELİCİ, s.7.

⁶⁹ OLGAÇ, s.887; TANDOĞAN, s.27; KARAHASAN, cilt:1, s.71; SELİCİ, s.6.

⁷⁰ MARTEN, s.181; BECKER, s.592; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.567; BİLGE, s.246; OLGAÇ, s.887; TUNÇOMAĞ, s.502; TANDOĞAN, s.28; KARAHASAN, cilt:1, s.70-71; SELİCİ, s.7; ÖNEN, s.312; KARATAŞ, s.189; ayrıca Y. 15 H.D.’nin 5.12.1974 tarih ve E.1249 K. 2188 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1611)

ağır basmakta, eğer eserin meydana getirilmesi karşılığında, bir eşya tayin edilmişse ya da iş sahibi diğer bir sözleşmenin karakteristik bir asli edimini üstlenmişse, yukarıda sözleşmenin hukuki niteliği kısmında belirttiğimiz üzere bu taktirde “çift tipli karma bir sözleşme (karışık muhtevalı sözleşme)” söz konusu olduğu ve müteahhit yönünden eser sözleşmesi, karşı taraf yönünden de, duruma göre, satım, vekalet veya hizmet sözleşmesi hükümleri uygulanacağı belirtilmektedir.

Dolayısıyla, ivazlı yani meydana getirilecek bağımsız bölümler karşılığında ücret taahhüdü içeren ve ivazı arsa payı olan, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde, müteahhidin arsa sahibine yapacağı işin yani bağımsız bölümlerin ücreti (bedeli), arsa üzerinden, arsa sahibince verilecek pay ile **aynı olarak** ödenmektedir⁷¹. Zaten yukarıda sözleşmenin hukuki niteliği bölümünde belirttiğimiz üzere bu durum, sözleşmeyi yalın bir eser sözleşmesinden çıkarmakta, “çift tipli karma” bir sözleşme haline getirmektedir. Müteahhidin edimi açısından eser sözleşmesi hükümleri, arsa sahibinin edimi açısından ise satım sözleşmesi hükümleri cari olmaktadır.

İşte eser sözleşmesinde iş sahibinin ücret ödeme yükümlülüğü, konumuz sözleşmede arsa sahibi açısından, müteahhidin kendisine teslim edeceği bağımsız bölümler karşılığında, müteahhidin uhdesinde kalacak bağımsız bölümlerin bağlandığı arsa payını devir yükümlülüğüne dönüşmektedir⁷². Bedelin yani devredilecek arsa payının hesabı, arsanın konumu, büyüklüğü, rayiç değeri gibi ölçütler göz önünde bulundurulmak suretiyle serbestçe kararlaştırılabilir. Bu tip sözleşmelerde yapılacak bağımsız bölümlerin dağılımı ve bunlar karşılığında müteahhide devredilecek arsa payları genellikle sözleşmede belirlenmektedir. Başka bir deyişle konumuz sözleşmelerde ücretin (arsa payının) çoğunlukla götürü olarak belirlendiği⁷³ söylenebilir.

⁷¹ Y. H.G.K.’nın 1.4.1992 tarih ve E. 992/15-129, K. 237 sayılı kararı “Bu akitlerde (eser sözleşmesi) yüklenicinin imal ve teslim borcuna karşılık iş sahibinin ücret borcu vardır. Bu ücretin mutlaka para olarak ödenmesi gerekmez. Günümüzde yaygın haliyle arsa inşaatlarda ücret yerine arsa payı devri kararlaştırılmaktadır” (KARAHASAN, cilt:2, s.1625); aynı yönde, Y.15.H.D.’nin 15.10.2003 tarih E. 2003/4424, K. 2003/4772 sayılı kararı (<http://www.yargitay.gov.tr>) (11 Şubat 2006); Y. 15 H.D.’nin 5.12.1974 tarih ve E.1249 K. 2188 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1611)

⁷² Bkz. YAVUZ, s.110; KARATAŞ, s.216; KARTAL, s.20.

⁷³ Y. 15. H.D.’nin 15.10.2003 tarih ve E. 2003/4424, K. 2003/4772 sayılı kararı (<http://www.yargitay.gov.tr>) (11 Şubat 2006)

1.3.5. Taraflar Arasında Anlaşma :

BK. 1’de yer alan hükümden hareketle, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin kurulması için, tarafların bir arsa payı karşılığında bağımsız bölüm meydana getirilmesi hususunda anlaşmaları, yani karşılıklı irade beyanında bulunmaları ve bu irade beyanlarının birbirine uygun olması gerektiği söylenebilir⁷⁴.

Eser sözleşmesinin tarafları “müteahhit” ile “iş” sahibidir. Uygulamada “işveren” olarak da adlandırılan “iş sahibi” inşaatı ısmarlayan kişidir. İş sahibi, kamu hukuku tüzel kişisi ya da özel hukuk gerçek ve tüzel kişisi olabilmektedir. Biz konumuz sözleşme açısından iş sahibini “arsa sahibi” olarak adlandıracamız. Sözleşmenin diğer tarafı olan “müteahhit” ise, “iş sahibi” tarafından ısmarlanan inşaat işini üstlenen (yüklenen) kişidir. Doktrinde ve uygulamada, “yüklenici” veya “ısmarlanan” olarak da adlandırılmaktadır. Müteahhit, gerçek veya tüzel kişi olabileceği gibi, özellikle büyük kapsamlı projelerde birden fazla müteahhidin bir araya gelerek (iş ortaklığı – joint venture- ve konsorsiyum gibi) işi birlikte üstlendikleri de görülmektedir.

1.4. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN ŞEKLİ :

1.4.1. Genel Olarak Sözleşmede Şekil :

Bir sözleşmeyi vücuda getiren irade beyanlarının, yani arzunun dışa açıklanmasının, bunu anlatabilecek her vasıta ile : sözle, yazıyla ya da başka tarzlarda⁷⁵ yapılması mümkündür. “Şekil”, iradenin beyanında kullanılan araç⁷⁶ olarak ifade edilmektedir. Bu anlamıyla irade beyanının daima bir şekli vardır⁷⁷. Ancak teknik manada “şekil”, irade beyanlarının kanunla yada tarafların iradesiyle tespit edilen bir takım harici tarzları⁷⁸ olarak tanımlanmaktadır.

⁷⁴ Bkz. OSER ve SCHÖNENBERGER, s.36-37, SAYMEN, s.59-60; KEMAL OĞUZMAN, **Borçlar Hukuku Dersleri**, Cilt:1, 4. bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1987, s.38; ATAAY, s.225-226.

⁷⁵ von TUHR, s.228; TEKİNAY ve diğerleri, **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s.99; OĞUZMAN ve ÖZ, s.116.

⁷⁶ Von TUHR, s.228-229; ÖZSUNAY, s.63; KARAHASAN, cilt:1, s.99; AYAN, s.135.

⁷⁷ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.106; TEKİNAY ve diğerleri, s.99; AYAN, s.135.

⁷⁸ Turhan ESENER, **Borçlar Hukuku**, Ankara, 1999, s.167; Hüseyin ALTAŞ, **Şekle Aykırılığın Olumsuz Sonuçlarının Düzeltilmesi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 1998, s.61.

Borçlar Kanununda şekil serbestisi prensibi hakim olup⁷⁹. sözleşmeler için kural olarak belli bir şekle uyma –irade beyanlarının belirli kalıplar içinde yapılması- zorunluluğu getirilmemiştir. Nitekim bu prensip BK. md. 11/1’de, “*Akdin sıhhati, kanunda sarahat olmadıkça hiç bir şekle tabi değildir.*” hükmüyle ortaya konulmaktadır.

Bununla birlikte, sözleşmenin şekli konusundaki özgürlük sınırsız da değildir. Nitekim maddede belirtildiği üzere, Kanunda sözleşmenin geçerliliği, sözleşmenin yine Kanunda belirtilen bir şekilde yapılmasına bağlanmış ise, yani iradelerin belli kalıplarla açıklanması zorunluluğu söz konusu ise⁸⁰ bu tip sözleşmeler şekil serbestisinin istisnasını oluşturmakta⁸¹, şekle bağlılık gündeme gelmektedir.

Sözleşmelerde şekil, kaynağı bakımından “ tarafların iradesine bağlı şekil” (iradi şekil) ve “kanun hükmü gereğince zorunlu olan şekil”(kanuni şekil) olmak üzere iki ana grup halinde incelenebilir⁸².

Kanunda gösterilmemiş (kanun emretmemiş) olsa dahi, sözleşmenin tarafları kendi istek ve iradeleriyle akdin belli bir şekilde yapılmasını kararlaştırmışlarsa (tarafların iradesi gereğince hukuki muamelenin belli bir şekilde yapılması esas ise) burada iradi şekil söz konusu olup, bu şekle uyulması zorunludur⁸³. Başka bir deyişle bu husus sözleşmenin geçerlilik şartıdır. (BK. Md 16)

Kanuni şekil ise doğrudan doğruya kanunun öngördüğü şekildir. Kanun bir sözleşmenin belli bir şekilde yapılmasını emretmişse, buna “kanuni şekil” denilmekte olup⁸⁴, emredilen bu şekil, sözleşmenin geçerlilik (sıhhat) şartını⁸⁵ teşkil eder. Dolayısıyla, kanunun emrettiği şekilde yapılmayan sözleşmeler geçersiz sayılmaktadır. Nitekim BK. Md. 11/2’de bu husus açıkça hükme bağlanmıştır : “*Kanunun emrettiği şeklin*

⁷⁹ Reşat KAYNAR, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul: İTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 1974, s.29; EREN, s.330-331; OĞUZMAN ve ÖZ, s.116; BOZER, s.41.

⁸⁰ TEKİNAY ve diğerleri, s.99; ATAAY, s.248; AKINTÜRK, s.36.

⁸¹ Ahmet KILIÇOĞLU, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 4. Bası, Ankara : Turhan Kitabevi, 2004, s.73; SAYMEN, s.144; EREN, s.331.

⁸² Bkz. KAYNAR, s.30; ÖZSUNAY, s.64; ÖNEN, s.42-43; AKINTÜRK, s.35; ATAAY, s.137; ALTAŞ, s.68.

⁸³ OSER VE SCHÖNENBERGER, tarafların belirlediği bu şekil kuralının, irade izharının veya iradelerin birleşmesinin tam manasıyla meydana geldiği anı tespiti ve ispat cihetinin emniyet altına alınmasına yarayabileceğini belirtmektedir. (s.105)

⁸⁴ Andreas B. SCHWARZ, **Medeni Hukuk Dersleri İkinci Kısım Borçlar Hukukunun Umumi Nazariyeleri**, Hıfzı VELDET (çev.), İstanbul, 1935, s.116; TEKİNAY ve diğerleri, s.100; KAYNAR, s.30; ESENER, s.168; Adnan TUĞ, **Türk özel Hukukunda Şekil**, 2. bası, Konya: Mimoza Yayınları, 1994, s.30; ALTAŞ, s.69.

⁸⁵ Hüseyin HATEMİ, Rona SEROZAN ve Abdülkadir ARPACI, **Eşya Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1991, s.524; OĞUZMAN ve ÖZ, s.116; ESENER, s.168; KILIÇOĞLU, s.70; REİSOĞLU, s.66; ATAAY, s.139; Haluk N. NOMER, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 3. Bası, İstanbul : 2003, s.31-32; ALTAŞ, s.70.

şümül ve tesiri derecesi hakkında başkaca bir hüküm tayin olunmamış ise akit, bu şekle riayet olunmadıkça sahih olmaz". Kanunun öngördüğü şekil emredici nitelikte olup, taraflar anlaşarak bu kuralları hafifletemez ya da ortadan kaldıramazlar⁸⁶.

Yasalarda şekil zorunluluğuna bağlanan hukuki neticeler farklı anlamlar ifade etmektedir. Bazı durumlarda, yukarıda belirttiğimiz üzere sözleşmenin geçerliliği belirli bir şekle uyularak yapılmasına bağlanmıştır, ki; bu durumda şekil zorunluluğu "sıhhat (geçerlilik)" şartı olmaktadır. Bazı durumlarda ise, sözleşme herhangi bir şekle tabi olmadan yapılabilir⁸⁷. Taraflar sözleşmede öngörülen edimlerini aralarında ifa edebilirler⁸⁸; ancak, taraflar arasındaki uyuşmazlıklarda, sözleşmeye konu hukuki işlemin ispat edilebilmesi, sadece belirli bir şekilde yapılmış olmasına bağlanmıştır. İşte bu durumda şekil zorunluluğu "ispat şartı"nı teşkil etmektedir ki; bu yargılama usulü kuralıdır⁸⁹. Nitekim, 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK)'nın 288. maddesi uyarınca, yapıldığı zamanda değeri 400.000.000 TL.'den yukarı olan hukuki işlemlerin⁹⁰ bir senetle ispatı gerekir⁹¹. Ticari muameleler bu şartın dışındadır (HUMK md. 291). Dolayısıyla, "ispat şartı" açısından da sözleşmelerin yazılı olarak yapılması hususu önem kazanmaktadır. Ancak usul hukuku açısından getirilmiş bu "ispat şartı", Borçlar Hukukunda geçerli olan şekil serbestisi kuralını önemli ölçüde sınırlamış olduğu söylenebilir⁹². Bu sebeple uygulamada herhangi bir ihtilaf durumu olabileceğini ve sözleşmenin ispatının istenebileceğini düşünen taraflar sözleşmeleri yazılı yapmayı tercih etmektedir.

Kanuni şekil önemli bazı gerçekleştirilme biçimleri, yazılı şekil, resmi şekil ve tescildir⁹³.

⁸⁶ EREN, s.333, REİSOĞLU, s.66, AYAN, s.137; TUĞ, s.30.

⁸⁷ TEKİNAY ve diğerleri, s.104; ESENER, s.169; KAYNAR, s.32.

⁸⁸ SAYMEN, s.144; ÖNEN, s.43.

⁸⁹ Von TUHR, s.231; OĞUZMAN ve ÖZ, s.116; REİSOĞLU, s.65; ATAAY, s.139; AYAN, s.137; TUĞ, s.30; Y.15. H.D.'nin 31.10.1984 tarih ve E.1984/1631, K.1984/3266 sayılı kararı (YKD, Ağustos 1985, s.1219)

⁹⁰ Bir hakkın doğumu, düşürülmesi, devri, değiştirilmesi, yenilenmesi, ertelenmesi, ikrarı ve itfası amacıyla yapılan hukuki işlemlerin.

⁹¹ Y. 15. H. D.'nin 25.04.1985 tarih ve 1985/118-1395 sayılı kararı, "Eser sözleşmesinin hukuken geçerli olması için yazılı şekilde yapılması gerekli değildir. Ancak, davalı taraf cevap dilekçesinde, davacı ile iddia edildiği gibi söz konusu iş için sözlü de olsa bir anlaşma yapılmadığını savunmuştur. O halde, Medeni Kanun'un 6. maddesindeki kural uyarınca, iddia ettiği eser sözleşmesinin varlığını ve koşullarını kanıtlamak davacıya düşer. Dava edilen miktar (5000) lirayı aştığından (halen 10.000.000 TL. dir) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 288/1 maddesi uyarınca, sözleşmenin kurulup kurulmadığı ve koşullarının senetle ispatı zorunludur." (KOSTAKOĞLU, s.54)

⁹² Bkz. EREN, s.335-336; AKINTÜRK, s.37; AYAN, s.138; ALTAŞ, s.72.

⁹³ Doktrinde, "şeklin yapılış tarzına göre türleri" farklı ayrımlara tabi tutulabilmektedir. Genel olarak Şekil; sözlü şekil ve yazılı şekil olarak iki büyük gruba ayrılmakta, yazılı şekil ise kendi içinde, adi yazılı şekil, resmi şekil, tescil ve ilan olmak üzere 4 grupta incelenmektedir.

- **Yazılı şekil**, sözleşmenin muayyen bir biçimde daktilo ya da el yazısıyla, esaslı noktalarını kavrayacak şekilde yazılmasını ve borç altına girenlerin imzalarının bulunmasını⁹⁴ zorunlu kılmakta olup, bu kural, yazılı şekil dışındaki geçerlilik şekilleri hakkında da uygulanır. (BK. Md. 13)

- **Resmi şekil**, kanunda öngörülen kurallara uymak suretiyle, sözleşmeyi oluşturan irade beyanlarının resmi memur tarafından düzenlenen vesikada tespiti ya da açıklanması⁹⁵, diğer bir deyişle sözleşmenin resmi bir makam huzurunda⁹⁶ ve resmi bir memurun katılımıyla yapılmasıdır. Resmi şeklin amacı hukuki işleme taraf olanların resmi memurlar önünde, iradelerini tam ve doğru bir şekilde beyan etmelerini sağlamaktır⁹⁷. Hukuk sistemimizde bir takım sözleşmelerin geçerli olabilmesi için resmi şekilde yapılması yani yetkili memurun katılımı esası kabul edilmiştir. Hukukumuzda, hukuki muameleleri resmi şekilde düzenleme yetkisi “tapu memurları”, “noterler” ve “sulh hakimleri”ne⁹⁸ verilmiştir. Bununla birlikte genel olarak resmi senet düzenleme yetkisi noterlerdir. Noterler ayrıca, yasada işlemin yetkili makamı zikredilmemişse, resmi şekilde yapılması öngörülen ancak, yetkili makamı belirtilmeyen bütün sözleşmeleri düzenlemeye de yetkilidirler. (Noterlik Kanunu md. 60)

Noterlerin senetlere resmiyet kazandırmasında iki şekilde olabilir. Bunlardan ilki tarafların dışarıda düzenledikleri sözleşmelerin noterce onaylanmasıdır. Bu işlem sadece bir imza onayından ibaret olup, onaylanan imzanın ilgiliye aidiyetini belgelendirme niteliğindedir; hukuki işlemlerin içeriğini kapsamaz. (Noterlik K. Md. 82) İkincisi ise, düzenleme şeklidir. Burada noter senedi baştan sona bizzat düzenlemekte ve ilgilinin gerçek isteği hakkındaki beyanı yazılmaktadır. (Noterlik K. Md. 86)

Noterin sadece imza tasdiki yaptığı senetler, geçerlilik şartı olan resmi şekli gerçekleştirmezler. Noterlerin ancak (re’sen) düzenleme şekline uyarak düzenledikleri noter senetleri, geçerlilik şartı olan resmi şekli gerçekleştirir⁹⁹.

⁹⁴ SAYMEN, s.151-152; BOZER, s.43; NOMER, s.58-59.

⁹⁵ TEKİNAY ve diğerleri, s.126; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.109; OĞUZMAN ve ÖZ, s.123-124; REİSOĞLU, s.76; TUĞ, s.16.

⁹⁶ SAYMEN, s.149; EREN, s.348; ESENER, s.171; AKINTÜRK, s.40; BOZER, s.44.

⁹⁷ UYGUR, s.32; ALTAŞ, s.79.

⁹⁸ TANDOĞAN, ÖBİ, s.217; REİSOĞLU, s.76; AKINTÜRK, s.40; AYAN, s.142.

⁹⁹ UYGUR, s.32; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.109; OĞUZMAN ve ÖZ, s.125; KOSTAKOĞLU, s.73.

- **Tescil** ise, hukuki bir muamelenin geçerli olabilmesi için belli bir sicile kayıt düşülmesi (resmi memurular tarafından tutulan sicillere yazılması)¹⁰⁰ şeklinde tekemmül eder. Örneğin gayrimenkullere ilişkin hukuki işlemler tapu siciline kaydedilir. Tescil, işleme geçerlilik kazandırdığı gibi, bu işlemle ilgili kişileri böyle bir işlemin varlığından da haberdar etmektedir¹⁰¹.

Yine BK. Md. 12 hükmü gereği sözleşme metniyle çelişmeyen tamamlayıcı yan hükümler (ikinci derecedeki hususlar) hariç resmi şekilde yapılması öngörülen bir sözleşmede yapılacak değişikliklerin de resmi şekle uyularak yapılması zorunludur¹⁰². Buna göre, genel olarak bir sözleşmenin konusundaki miktarın veya mahiyetinin değiştirilmesi, yeni konular ilave edilmesi¹⁰³; bedelin azaltılması ya da artırılması; satımın konusunu değiştirilmesi¹⁰⁴; (cezai şartın ağırlaştırılması gibi) sözleşmeden doğan borçların ağırlaştırılması¹⁰⁵ tarzındaki değişikliklerin de sözleşmenin tabi olduğu şekle bağlı olarak yapılması gerekir. Sözleşmedeki değişiklik şekle uymadan yapılırsa, bu değişiklik vuku bulmaz¹⁰⁶, sözleşme aynen devam eder.

1.4.2. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmelerinde Şekil:

Yukarıda da detaylı olarak açıkladığımız üzere arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım sözleşmesi “çift tipli karma bir akittir”. Bu sözleşme, eser sözleşmesindeki inşaatın meydana getirilmesi edimi ile satım sözleşmesindeki mülkiyetin geçirilmesi ediminin karşılıklı yüklenilmesiyle oluşmaktadır.

İşte, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmeleri mahiyetleri gereği taşınmazın mülkiyetinin geçirilmesini ya da geçirilmesinin vaadini de kapsadıklarından,

¹⁰⁰ Kemalettin BİRSEN, **Borçlar Hukuku Dersleri**. 3. bası, İstanbul: İst. Üni. Yayını, 1954, s.134; SAYMEN, s.147; REİSOĞLU, s.77.

¹⁰¹ TUĞ, s.79.

¹⁰² Sonradan yapılan sözleşmenin tamamlayıcı yan hüküm mü, yoksa esaslı değişiklik mi olduğunun kesin sınırını çizmek güçlük arz edebilmektedir. Bu husustaki görüşler için bkz.: EREN, s.353-354; ALTAŞ, s.51 vd. ve 81 vd.; TUĞ, s.123 vd.

¹⁰³ BİRSEN, s.139.

¹⁰⁴ OĞUZMAN ve ÖZ, s.126.

¹⁰⁵ Y. 15. H.D.’nin 15.10.1996 tarih ve E.1998/2525, K.1998/3875 sayılı kararı, “*Biçime uygun yapılmış sözleşmede kararlaştırılan cezai şartın artırılması yanlardan yüklenicinin yan edimini ağırlaştırıcı nitelikte olduğundan bu değişikliğin asıl sözleşmenin tabi olduğu biçimde yapılması zorunludur.*” (İBD, Mart 1999,cilt: 73,s.243); aynı yönde, Y. 15. H.D.’nin 19.3.1985 tarih ve E. 1985/243, K. 1985/916 sayılı kararı (YKD, Eylül 1985,s.1353), Y. 11. H.D.’nin 30.6.1998 tarih ve E.1998/2460, K.1998/5058 sayılı kararı (İBD, Mart 1999, cilt:73, s.216).

¹⁰⁶ Von TUHR, s.238.

“resmi şekilde” düzenlenmeleri gerekir¹⁰⁷. Çünkü TMK. 706’da, taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerliliği, resmi şekilde düzenlenmiş olmalarına bağlanmıştır. Yine BK. Md. 213’de gayrimenkul satışının muteber (geçerli) olabilmesi için taşınmazın satış sözleşmesinin resmi şekilde yapılması gerektiğine hükmedilmiştir. Sözleşmeye resmîlik kazandırmaya yetkili merciler ise tapu memurları ve noterlerdir. Tapu Kanununun 26/1 Maddesinde gayrimenkul satış sözleşmesinin geçerlilik şartı olan bu resmi şeklin, tapu sicil muhafızları ya da memurları tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Yine noterlik Kanununun 60. maddesinde yer alan hüküm uyarınca taşınmaz yada pay mülkiyetinin satış vaaadinin noterlerce yapılacağı (düzeleme biçiminde yapılması gerekmektedir Noterlik K. Md.89) belirtilmek suretiyle, noterlere de taşınmaz satış vaadi sözleşmesi yapma yetkisi verilmiştir.

Konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm sözleşmeleri tapu memurları tarafından yapılabileceği gibi, noterler tarafından –satış vadi şeklinde ise- düzenleme biçiminde de yapılabileceği Yargıtay tarafından kabul edilmektedir¹⁰⁸.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmeleri, eser ve gayrimenkul devri sözleşmelerinin unsurlarının karşılıklı yükleniminden oluşmuştur. Yalın eser sözleşmesi herhangi bir şekle bağlı olarak düzenlenmek zorunda değildir¹⁰⁹, yani eser sözleşmesinde şekil zorunluluğu yoktur. Oysa yukarıda belirttiğimiz üzere gayrimenkulun devri resmi şekle tabi olduğundan, bu sözleşmenin gayrimenkulun devrini içeren kısmının¹¹⁰ resmi şekilde yapılması gerekmektedir.

¹⁰⁷ Bkz.TUNÇOMAĞ, s.504; TANDOĞAN, s.29; KARAHASAN, cilt:1,s.643; KILIÇOĞLU,s.91; YAVUZ, s.117; Y. 15. H.D.’nin 12.11.1981 tarih ve E. 1981/2098, K. 1981/2240 sayılı kararı, “Uyuşmazlık kat karşılığı eser sözleşmesinden kaynaklanmaktadır. Kural olarak böyle bir sözleşmenin taşınmaz mal satış vaadi biçiminde ve resmi memur önde doğrudan (re’sen) düzenlenmesi gerekir.” (YKD, Mayıs 1982, s.687); aynı yönde, Y. 15.H.D.’nin 01.95.1989 tarih ve E.3125 K.2233 sayılı kararı (KARATAŞ, s.28); Y.15 H.D.’nin 4.12.1980 tarih ve E.1980/1990, K.1980/2594 sayılı kararı (YKD,Ocak 1982,s.90); Y. H.G.K.’nun 9.6.1982 tarih ve E.979/15-1613, K.565 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s. 1597-1598) ; Y. 15 H.D.’nin 5.6.1980 tarih ve E.1388, K. 1444 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s. 1599); Y. 15. H.D.’nin 7.10.1983 tarih ve E. 1922, K.2312 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s. 1596-1597)

¹⁰⁸ Y. 15. H.D.’nin 2.4.1992 tarih ve E.4745, K. 1745 sayılı kararı, “Davacı, davalının paydaşı bulunduğu taşınmaz üzerinde bina inşa etmeyi davalı da kendisine verilecek daireler karşılığında bir kısım arsa payını devretmeyi taahhüt etmişlerdir. Görülüyor ki sözleşme taşınmaz devrini de içermektedir. O halde sözleşme Medeni Kanunun 634., Borçlar Kanununun 213., Tapu Kanunun 26. ve Noterlik Kanunun 60. maddeleri hükümlerine uygun olarak resmi memur huzurunda veya noter önünde düzenleme şeklinde yapılması gerekmekte olup, haricen yapıldığından geçersizdir.” (KARAHASAN,cilt:2, s.1590) ; aynı yönde Y.15 H.D.’nin 12.6.1991 tarih ve E. 536 K. 3137 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1590-1591).

¹⁰⁹ Y. 15. H.D.’nin 31.10.1984 tarih ve E.1984/1631, K. 1984/3266 sayılı kararı (YKD ,Ağustos 1985, s.1219)

¹¹⁰ ÖZ, s.2. dipnot 5; bununla birlikte YAVUZ müteahhidin bağımsız bölümleri meydana getirme borcunun da gayrimenkulün devri nedeniyle resmi şekle uygun olarak düzenlenen sözleşmede yer almasının doğru olacağını belirtmektedir.(s.117)

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde resmi şeklin tam anlamıyla gerçekleşmiş sayılması için sözleşmenin gerek objektif gerekse sübjektif bakımdan esaslı noktalarının¹¹¹ şekle uygun olarak belirlenmiş olması şarttır.

1.4.3. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Sözleşmelerinde Şekle Uymamanın Sonuçları :

1.4.3.1. Şekle Uymamanın Sonuçları Hakkında İleri Sürülen Görüşler :

Kanunda ister yazılı ister resmi şekilde yapılması öngörölsün hukuki işlemin mutlaka kanunda belirtilen şekle uygun olarak yapılması zaruridir. Aksi taktirde sözleşme geçersizdir¹¹². Ancak, burada söz konusu olan geçersizliğin hukuki mahiyeti doktrinde son derece tartışmalıdır. Bu konudaki başlıca görüşler şöyledir:

"Yokluk görüşü"¹¹³ , bu görüşe göre şekil sözleşmenin bizzat kuruluş şartıdır, geçerlik şartı değildir. Şekle bağlı bir sözleşme şekle uygun olmadan yapılmışsa "yok" hükmündedir. Böyle bir sözleşmenin kurulmuş sayılması da mümkün değildir. Taraflar lehine bu sözleşmeden hiçbir borç doğmadığı gibi hak da doğmaz.

"(Mutlak) Butlan görüşü", bu görüşe göre, BK.11/2'deki geçersizlik hali "(mutlak) butlan" (kesin hükümsüzlük) müeyyidesine karşılık gelmekte olup¹¹⁴, sözleşme şekil noksanlığı nedeniyle batıl olmuşsa, baştan itibaren hiç bir hüküm ve sonuç, özellikle borç ve hak doğurmaz¹¹⁵; hatta sonradan tarafların icazeti ya da sözleşmenin ifası dahi,şekil eksikliğini ortadan kaldırarak sözleşmeyi geçerli kılmaz¹¹⁶.

¹¹¹ Sözleşmenin objektif ve sübjektif esaslı unsurları için Bkz. TANDOĞAN, ÖBİ,s.218 vd. ; OĞUZMAN ve ÖZ, s.125 ve s.64 vd.; KARAHASAN, resmi şeklin, yalnızca satıcı ile alıcının taşınmaz mülkiyetini geçirme ve satım parasını ödeme borçlarını değil, aynı zamanda sözleşmenin ana unsuru niteliğini taşıyan öbür noktalarını da kapsamı gerektiğini; sözleşmede bulunmamaları durumunda, satıcı ve alıcının sözleşmeyi yapmaktan kaçınacak ölçüde önemli saymış oldukları hususların da ana unsur niteliğinde olduğu belirtmektedir. (cilt:1, s.121)

¹¹² BİRSEN, s.137; KAYNAR, s.32; TEKİNAY ve diğerleri, s.102; EREN, s.355; REİSOĞLU,s.66; KILIÇOĞLU, s.89.

¹¹³ Bu görüşü savunanlar ve detaylar için bkz. EREN, s.361-362; ALTAŞ, s.93 vd. TUĞ, s.132.

¹¹⁴ Von TUHR, s.232; OSER ve SCHÖNENBERGER,s.111; TEKİNAY ve diğerleri,s.102; TANDOĞAN,s.223; EREN,s.356, ESENER,s.170; REİSOĞLU,s.66; OĞUZMAN ve ÖZ,s.127; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, Eşya Hukuku,s.542.

¹¹⁵ EREN, s.356, TEKİNAY ve diğerleri, s.102; İbrahim KAPLAN, **Borçlar Hukuku Dersleri (Genel Hükümler)**, 3. baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003, s.87; KILIÇOĞLU, s.93; AYAN, s.144; ALTAŞ,s.105.

¹¹⁶Von TUHR, s.232; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.112; EREN, s.356; OĞUZMAN ve ÖZ, s.127; ESENER, s.170; UYGUR, cilt 2, s.38; ALTAŞ, s.105.

Butlan, taraflarca ileri sürülebileceği gibi, taraflar ileri sürmeseler bile yargılamanın her aşamasında hakim tarafından re'sen¹¹⁷ göz önünde bulundurulabilir. Hatta, şekle aykırılık hukuki menfaati zarar gören üçüncü kişiler tarafından dahi ileri sürülebilir¹¹⁸. Şekil noksanlığıyla geçersiz hale gelen bir sözleşmede, borçlanılan edimler ifa edilmemişse, bunun ifası istenemez. Karşı tarafın iyi niyeti göz önünde tutulmaz¹¹⁹; sözleşmeyi ifadan kaçınma, ahlaka aykırılık teşkil etmez¹²⁰. Sözleşmenin tarafları, şekil noksanlığını bilmeden, kendilerini borçlu zannederek edimlerini kısmen ya da tamamen yerine getirmişlerse, verdikleri şeyleri sebepsiz zenginleşme veya istihkak davasıyla¹²¹ geri almaları mümkündür.

Doktrinde, “mutlak butlan” görüşünün sert sonuçlarını yumuşatmaya çalışan iki görüş daha ileri sürülmüştür. Bunlardan birisi “kendisine özgü geçersizlik görüşü” diğeri ise “yumuşatılmış butlan görüşü”dür.

“Kendisine Özgü Hükümsüzlük Görüşü” : Aslında, gayrimenkullerin devrinin resmi şekilde yapılması kuralının ana gerekçelerinden biri, genellikle yüksek

¹¹⁷ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.111; SCHWARZ, MHD, s.117; EREN, s.356, OĞUZMAN ve ÖZ, s.127; REİSOĞLU, s.66; KILIÇOĞLU, s.93; AYAN, s.144; ALTAŞ,105; TUĞ, s.133; Y. H.G.K.'nun 13.2.2002 tarih ve E.2002/14-17, K.2002/65 sayılı kararı (İBD, 2004/3, cilt:78, s.1181-1182)

¹¹⁸ EREN, s.357; KILIÇOĞLU, s.94; ALTAŞ, s.106; TUĞ, s.133.

¹¹⁹ Von TUHR, s.232; EREN, s.356.

¹²⁰ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.112; EREN, s.356; REİSOĞLU, s.66.

¹²¹ TEKİNAY ve diğerleri, s.102; EREN, s.357; KAPLAN, s.87; KILIÇOĞLU, s.94; AYAN, s.144; ALTAŞ, s.107; Geçersiz arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine göre müteahhit tarafından yapılan işin bedelinin haksız iktisap kurallarına göre hesaplanıp ödeneceği yönünde bkz. Y.13. H.D.'nin 10.02.2004 tarih ve E. 2003/11549, K.2004/1240 sayılı kararı (İBD, 2004/2 cilt:78, s.822); Y. 15. H.D.'nin 26.1.1987 tarih ve E.1986/1396, K. 1987/161; Y. 15. H.D.'nin 19.11.1986 tarih ve E.1986/600, K.1986/3906; Y. 15. H.D.'nin 15.5.1986 tarih ve E.1985/3916, K. 1986/2013; Y. 15 H.D.'nin 18.11.1985 tarih ve E.1985/2777, K.1985/3781; Y.15 H.D.'nin 2.11.1982 tarih ve 1982/2076, K. 1982/2183 sayılı kararları (KOSTAKOĞLU, 130 vd.); ayrıca, iade edilecek zenginleşme miktarının tespit ve hesaplanmasında da tereddütler söz konusu olup, doktrinde zenginleşme miktarı konusunda özetle, fakirleşme kadar olması; fiili değer artışı yani gerçek zenginleşme miktarı kadar olması ve de ihlal edilen hakkın sahibine sağladığı yararlanma yetkisi ile bağdaşmayan her türlü zenginleşme miktarı kadar olması şeklinde görüşler vardır. Uygulamada genellikle geçersiz sözleşme gereğince alıcının sözleşme tarihinde verdiği paranın aynı miktarda iadesine karar verilmesi gerçek hayatta büyük sıkıntılara, tutarsızlıklara, adalete karşı var olan güvenin sarsılmasına neden olmaktadır. Nitekim konuya ilişkin daha anlamlı bir çözüm getiren bir Yargıtay kararı şöyledir, “ *Hukukun geçersiz sözleşmeler, haksız iktisap kuralları uyarınca tasfiye edilir iken, denkleştirici adalet kuralları hiçbir zaman göz ardı edilmemelidir. Bu hukuk hem hakkaniyetin hem de gerçek adaletin bir gereğidir. Bu bakımdan iadeye karar verilirken satış bedeli olarak verilen paranın alım gücünün ilk ödeme tarihindeki alım gücüne ulaştırılması ve o şekilde iadeye karar verilmesi uygun olacaktır. Aksi taktirde kısmi iade durumu oluşacak, iade dışındaki zenginleşme iade borçlusu yed'inde haksız zenginleşme olarak kalacak, iade borçlularının iadede direnmelerine neden olacaktır. Ancak burada denkleştirme yapılırken bir hususa daha dikkat edilmelidir. İade alacaklısının geçersiz sözleşmenin ifa edilmeyeceğini öğrendiği tarihte iade kapsamını tespit etme önemli olduğu unutulmamalıdır. Zira geçersiz sözleşmenin artık ifa edilmeyeceğini bile bile haksız zenginleşmenin iadesini isteyen alacaklı, zararın artmasına kendi sebep olacağından, bu artan zararı iade borçlusundan isteyememelidir.*” (Y.13. H.D.'nin 10.02.2004 tarih ve E. 2003/11549, K.2004/1240 sayılı kararı, İBD, 2004/2, cilt:78, s.823-824); aynı yönde Y. 13. H.D.'nin 14.5.1998 tarih ve E.1998/2356, K.1998/4339 sayılı kararı (İBD, Haziran 1999, cilt:73, s.483)

değer ifade eden malvarlığı niteliğinde olan gayrimenkullerin devirlerinde kişileri daha dikkatli davranmaya yöneltmek, gelişigüzel ve acele karar vermelerini önlemek, yani kişileri korumaktır¹²². Ayrıca, gayrimenkulün tescil işlemi için sağlam, güvenilir ve taraf iradelerinde tereddüde yer vermeyecek geçerli bir satış sözleşmesi gerekir ki, bu da ancak taraf iradelerinin resmi memur önünde kayda geçirildiği bir belge ile sağlanabilir¹²³. Netice olarak, genel anlamda taşınmazların devrinde şekil şartı daha ziyade tarafların yararlarını korumaya yönelik¹²⁴ olarak getirilmiş bir düzenlemedir. Dolayısıyla bu görüşe göre¹²⁵, şekil şartı tarafların korunmasına yönelikse, sözleşmenin tarafları şekil kurallarının koruma amacından bilerek ve isteyerek hiçbir yanılgıya düşmeden vazgeçmişlerse, onları korumaya çalışmak da hukuken doğru değildir; gönüllü ve bilinçli ifa ile geçersiz akit sağlık kazanmalıdır. Dolayısıyla, bu görüş şekle aykırılığın sadece taraflarca ileri sürülebileceği, hakim tarafından re'sen dikkate alınamayacağı, üçüncü kişilerce de ileri sürülemeyeceği ve taraflarca ileri sürülmedikçe sözleşmenin geçerli olacağı üzerine kurulmuştur. Taraflar sözleşmeden doğan edimlerini ifa ettikten sonra sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmesi şekil kurallarının amacına aykırı olur

“Şekli Eksikliğin İleri Sürülmesinin Hakkın Kötüye Kullanılması Hali Arz Etmesi” (Yumuşatılmış butlan görüşü) : Bu görüşe göre, şekil eksikliği nedeniyle butlanın mutlak olarak uygulanmasının dürüstlük kuralına aykırı düştüğü ve hakkın kötüye kullanılması sonucunu doğurduğu hallerde¹²⁶, şekil eksikliği nedeniyle butlan göz önünde tutulmaz ve sözleşme geçerliymiş gibi sonuç doğurur¹²⁷. Şekil eksikliğinin ileri sürülmesinin hangi hallerde iyi niyet kurallarına aykırı olacağı hakkında TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP¹²⁸; butlanı ileri süren taraf, şeklin gerçekleşmesine kendi menfaatleri için veya yanıltıcı hareketlerle engel olmuş mesela

¹²² Bkz. M. Kemal OĞUZMAN, Özer SELİCİ ve Saibe Oktay ÖZDEMİR, **Eşya Hukuku**, 10. baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2004, s.281; TANDOĞAN, ÖBİ, s.218; EREN, s.359; KILIÇOĞLU, s.92.

¹²³ OĞUZMAN, SELİCİ ve ÖZDEMİR, s. 281; KILIÇOĞLU, s.92.

¹²⁴ Von TUHR, s.230; KILIÇOĞLU, s.92.

¹²⁵ Bkz. KILIÇOĞLU, s.95; EREN, s.359-360; TANDOĞAN, ÖBİ, s.223 vd.; KARAHASAN, cilt:1, s.135; AYAN, s.144; ALTAŞ, s.134 vd.; ayrıca konuyla ilgili, OSER ve SCHÖNENBERGER tarafından aktarılan İsviçre Federal Mahkemesinin bir karar şöyledir : “Şeklin esaslı gayesi tarafları düşünmeden verilmiş neticelerine karşı korumaktır. Eğer her iki taraf sözleşmeyi gönül rızası ile ifa etmişse onların artık bu korumaya ihtiyaçları yoktur. İfa edilen anlaşmanın muhtevaca her türlü kusurdan ari olduğu kabul edilebilir.” BGE 50 II 148, (s.112) ; bununla birlikte ALTAŞ, taşınmaz mülkiyetinin devrine ilişkin sözleşmelerde olduğu gibi, bazı şekil kuralları hem tarafları hem de kamu düzenini korumak amacıyla konulduğundan, hakimin tapu sicil işlemleriyle ilgili şekil kurlarına uyulup uyulmadığını re'sen göz önünde tutabileceğini belirtmektedir. (s.139)

¹²⁶ EREN, s.357; TANDOĞAN, ÖBİ, s.229; OĞUZMAN ve ÖZ, s.128; REİSOĞLU, s.67; KILIÇOĞLU, s.100; ayrıca HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, geçersizlik şekle aykırılıktan ileri gelmişse, eğer hakkın kötüye kullanılmasının unsurları da varsa, tapu kütüğünün düzeltilmesi davasının reddedilmesi gerektiğine işaret etmektedir. (Eşya Hukuku, s.549)

¹²⁷ EREN, s.357; OĞUZMAN ve ÖZ, s.128; ÖZSUNAY, s.68; KILIÇOĞLU, s.105.

¹²⁸ TEKİNAY ve diğerleri, s 107-108.

sözleşmenin şekle bağlı olmadan da yapılabileceği hususunda yanlış bir kanaat aşılarmışsa ya da sözleşmenin sonradan kendi yararına olmadığını görünce ondan sıyrılmak istemesi, ahlaki duyguları incitecek bir mahiyet alıyorsa veya şeklin koruyucu etkisinden yoksun kaldığı için değil, sırf kendi borçlarını yerine getirmekten kaçınmak amacıyla şekilsizliği bir vesile olarak kullandığı anlaşılıyorsa veyahut ta diğer taraf taahhütlerin mutlak ifa edileceğini sözleşmenin yapılmasından sonra teyit etmiş ve onun sözleşmeye beslediği güveni sebepsiz ve haksız olarak kuvvetlendirmişse, böyle hallerde yargıcın, şekle aykırılığa rağmen sözleşmenin geçerli olarak kurulmuş olduğunu kabul edebileceğini belirtmektedir. Bu hususta TANDOĞAN¹²⁹ ise, eğer sözleşme tarafların isteğiyle ifa edilip tescil yapılmış fakat sonradan şekil hakkındaki hükümlerin tarafları düşünmeğe sevk etmek suretiyle korumak gayesinden başka gayeler için şekil noksanı ileri sürülmüşse hakkın kötüye kullanılmasının söz konusu olabileceğini, örneğin ifadan sonra satıcı sırf taşınmaz fiyatlarının yükselmesinden faydalanmak veya sözleşmeye dayanan borçlarından, bu arada ayıba karşı tekeffül borcundan sıyrılmak veyahut vergi farkı ödemekten kurtulmak amacıyla şekil noksanını ileri sürmüşse durumun böyle olabileceğine işaret etmektedir. Yine SUNGURBEY¹³⁰ de, TMK. 2. maddesindeki hakkın kötüye kullanılması yasağının özel bir çeşidinin de “çelişkili davranış” yasağı olduğunu, bu yasağın uygulama alanına giren en önemli durumlardan birinin de, bir kimsenin hakkına aykırı bir duruma uzun süre ses çıkarmayarak karşı tarafa artık hakkını kullanmayacağı yolunda haklı bir güven yarattıktan sonra, bu tutumuyla çelişkili bir yolda, hakkını kullanmaya kalkışması olduğunu, ancak bu davranışta bulunan kişinin hakkının “hak düşümüne” uğramış bulunduğunun kabul edilmesi gerektiğini belirtmektedir. HATEMİ/SEROZAN/ARPACI¹³¹ da bir kimsenin “işine gelen” işlemleri geçerli sayıp diğerlerini reddetmesinin de dürüstlük kuralının gereği olan tutarlılığa aykırı görülmesinin doğru olduğunu, bu durum çelişkili davranış yasağına da girdiğini, aynı ilkenin “hukuki görüşe güvenin korunması ilkesi” alınanda da geçerli olduğunu belirtmektedir. Son olarak ÜNAL¹³² ise, kanun kanundur düşüncesiyle hukuk kurallarının aşırı pozitivist bir yaklaşımla uygulanmasının, hakkaniyete çok aykırı ve ağır sonuçlar verebildiğini, Türk hakiminin elinde TMK’nun 2. maddesi hükmü gibi çok iyi bir imkan bulunduğunu, hakim bu imkandan yararlanarak, hakkaniyete ve

¹²⁹ TANDOĞAN, ÖBİ, s.229-230.

¹³⁰ SUNGURBEY, 6. cilt, s.340-341.

¹³¹ HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, Eşya Hukuku, s.552.

¹³² Şeref ÜNAL, “Karşılaştırmalı Hukukta Taşınmaz Mal Mülkiyetinin Devrini Konu Alan Akitlerde Şekil Noksanlığı ve Hakkın Kötüye Kullanılması”, **Yargıtay Dergisi**, Temmuz 1988, sayı:3, s.220-221.

tarafkların menfaat dengelerine aykırı sonuçlar verecek olaylarda duruma müdahalede bulunmasının ve şekil uğruna hakkı feda etmemesinin zorunlu olduğunu belirtmektedir.

1.4.3.2. Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmelerinde “Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağı”nın Şekle Aykırılığı Ortadan Kaldırması :

Yukarıda belirttiğimiz üzere konumuz sözleşmede arsa sahibinin edimi taşınmaz devrini içerdüğinden resmi şekilde yapılması zorunludur ve bu husus sözleşmenin geçerlilik şartını teşkil etmektedir. Dolayısıyla prensip olarak taraflar arasında haricen ve adi yazılı biçimde düzenlenen arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmeleri tarafları bağlamaz, başka bir deyişle geçerli bir hukuki sonuç doğurmaz, batıldır. Bununla birlikte doktrinde¹³³ ağırlıklı olarak, “yumuşatılmış butlan görüşü” çerçevesinde, şekle aykırı bir sözleşmenin taraflarca ifa edildikten sonra şekle aykırılığını ileri sürmenin hakkın kötüye kullanılmasını teşkil edeceği ve bu iddianın dinlenmeyerek sözleşmenin geçerli bir sözleşmenin hüküm ve neticelerini doğuracağı görüşü ağır basmaktadır.

Gerçekten de arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri büyük montanlı işlerdir. Müteahhitler genellikle bu tür işlere bütün sermaye, emek ve zaman birikimleriyle kanallı olmakta, alternatif iş fırsatlarından da değerlendirememektedirler. Yani genellikle başka bir iş almamaktadırlar. Sektörde genellikle müteahhitler bir projeyi bitirdikten sonra, diğer projeye başlayabilmektedir. İşte bir müteahhit bütün sermaye, emek ve zamanını arsa karşılığı bir projeye harcayıp tamamladıktan (ya da belli bir aşamaya geldikten) sonra, arsa sahibi tarafından –belli gayelerle- sözleşmenin şekil şartlarına uygun olmadığı için hükümsüz olduğunun ileri sürülmesi, iyi niyet kurallarına aykırı olduğu gibi bütün kaynaklarını bu projeye bağlayan müteahhidin de finansal anlamda zor durumda kalmasına sebep olacaktır. Kaldı ki, sözleşmenin geçersizliği halinde, haksız iktisap kuralları uygulandığında, müteahhide herhangi bir kar verilmeden, inşaat için yaptığı harcama tutarı ödenecektir. Bu suretle arsa sahibi işin yapıldığı tarihteki rayiç fiyatından daha az bir bedelle müteahhit aleyhine haksız bir iktisapta bulunacaktır. Sırf şekli bir eksikliğin böyle bir neticeyi doğurması kabul edilemez. Aynı durum arsa sahibi

¹³³ TEKİNAY ve diğerleri, s.107; TANDOĞAN, s.229; SUNGURBEY, s.340-341; EREN,s.361; KARAHASAN, cilt:1,s.138 vd.; KILIÇOĞLU, s.98; UYGUR, 2. cilt, s.38-39; REİSOĞLU, s.67; KOSTAKOĞLU, s.75.

açısından da geçerlidir. Dolayısıyla, kanaatimce taraflar üzerindeki maddi etkileri ciddi boyutlara ulaşan arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım sözleşmesi şekle aykırı olsa dahi taraflarca büyük oranda ifa edildikten sonra şekle aykırılığı ileri sürmek tamamen hakkın kötüye kullanılmasını teşkil etmesi görüşü hakkaniyete uygun bir çözümdür.

Yine yukarıda belirttiğimiz üzere, taraflardan birisi, şekle aykırılığı kendi menfaati için bizzat yaratmış, karşı tarafı sözleşmenin geçerliliği konusunda yanıltmışsa ya da sözleşmenin sonradan kendi yararına olmadığını görünce ondan sıyrılmak istiyor, şeklin koruyucu etkisinden yoksun kaldığı için değil, sırf kendi borçlarını yerine getirmekten kaçınmak amacıyla şekilsizliği bir vesile olarak kullanmak amacıyla ise veyahut ta diğer taraf taahhütlerin mutlak ifa edileceğini sözleşmenin yapılmasından sonra teyit etmiş ve onun sözleşmeye beslediği güveni sebepsiz ve haksız olarak kuvvetlendirmişse, böyle hallerde de şekle aykırılığa rağmen sözleşmenin geçerli olarak kurulmuş olduğunu kabul edilmesi hakkaniyete uygun çözüm olacaktır.

Ayrıca tarafların edimlerini tamamen ifa ettikten sonra sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmeleri hali yanında, taraflardan birinin ya da her ikisinin edimlerini kısmen ifa ettiği durumda sözleşmenin geçersizliğinin ileri sürülmesi halinde de bu çözüm tarzının benimsenip benimsenmeyeceği hususu da önem arz etmektedir. Örneğin, arsa sahibinin arsa payını kısmen müteahhit adına devrettiği durumda, müteahhidin sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmesi ya da müteahhit inşaatı kısmen bitirdikten sonra, arsa sahibinin payları müteahhide geçirmeden sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmesi halleri de söz konusu olabilmektedir. Yine uygulamada arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım işlerinde, müteahhitlerin yapacakları inşaatların finansmanı için, ileride mülkiyeti arsa sahipleri tarafından kendilerine devredilecek olan bağımsız bölümleri, daha işin başında (Bu tür satışlar uygulamada topraktan satış olarak adlandırılmaktadır.) üçüncü kişilere geçersiz sözleşmelerle satmakta oldukları da görülmektedir. Hatta üçüncü kişilerin resmi tapu işlemleri tamamlanmamış bu gayrimenkullere girdikleri (oturmaya başladıkları) dahi bir vakıadır. Bu durum da müteahhit ile üçüncü kişiler arasında kısmi ifa durumunu yansıtmaktadır.

İşte bu gibi kısmi ifa hallerinde hakkın kötüye kullanımının varlığı durumunda aynı çözümün uygulanıp uygulanmayacağı hususunda da tereddütler söz konusu

olup, doktrindeki görüş¹³⁴ kısmi ifa halinde de olayın somut koşulları gerektiriyorsa hakkın kötüye kullanılması yasağının şekil eksikliğini ortadan kaldıracağı yönündedir.

Konumuz sözleşmede, şekil eksikliği nedeniyle sözleşmenin geçersizliğinin ileri sürülmesi durumunda, gerek kısmi gerek tam ifa hallerinde doktrinde genel kabul tarzı yukarıda belirttiğimiz gibi olmakla birlikte; konunun yargıda çözüm şekline bakıldığında, şekil eksikliği nedeniyle sözleşmenin hükümsüzlüğünü ileri sürmenin hakkın kötüye kullanılması olacağı yönünde Yargıtay Hukuk Dairelerince ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulunca¹³⁵ alınan kararlar yanında aksi yönde yani hakkın kötüye kullanılması olmadığı yönünde de kararlar¹³⁶ alındığı bir süreç yaşandığı görülmektedir.

Çelişkili Yargıtay Hukuk Daireleri ve Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararlarının akabinde bu husustaki içtihatların aykırılığı içtihatları birleştirmeye gidilmesi gerektiğini doğurmuş, 30.09.1988 tarih ve E.1987/2, K. 1988/2 sayılı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı¹³⁷ ile bu görüş ayrılıklarına son verilerek, konu doktrindeki ağırlıklı görüş yönünde açıklığa kavuşturulmuştur. Kararın önemi nedeniyle, vurgulanan bazı noktalarını belirlemekte fayda görüyoruz :

¹³⁴ Bu görüşler için bkz. KILIÇOĞLU, s.107-108; ÜNAL, s.221.

¹³⁵ Y. 13 H.D.'nin 13.3.1980 tarih ve E.N.1980/1267, K.1980/1669 sayılı kararı, "...ifadan sonra şekil bozukluğunu ileri sürmek MK.'nun 2. maddesi hüküm gereğince objektif iyi niyet kuralları ile bağdaşmaz." (YKD, Şubat 1981,s.203); Y. 15. H.D.'nin 12.11.1981 tarih ve E.1981/2098, K. 1981/2240 sayılı kararı, "*Bu durumda geçersiz olmakla beraber, uzun süre sözleşmenin yerine getirileceği hususundaki davranışlarıyla yükleniciye güven vermiş bulunan arsa sahiplerinin bundan böyle sözleşmenin geçersiz olduğu yolunda bir savun (def'in) ileri sürmeleri, MK. nun 2. maddesinde öngörülen objektif iyi niyet ilkesi ile bağdaşmaz. Kişisel açıdan ise, bir hakkın sırf başkasını zarara uğratmağa yönelik bir davranış olur.*" (YKD, Mayıs 1982, s.688); Y. 14. H.D. 11.3.1986 tarih E. 1985/5236, K.1986/1643 sayılı kararı, "*Resmi biçimde düzenlenmemiş olsa da, daire karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca yüklenici edimini yerine getirmiş, buna karşılık arsa sahibi de yükleniciye kalan dairelerin paylarını ona intikal ettirmiş veya yüklenicinin yine resmi olmayan sözleşme ile sattığını bildirdiği kişilere arsa sahibi ferağ işlemini yapmış veyahut arsa sahibi yükleniciye vekaletname vererek onun daireleri satmasına olanak sağlamış ise kendisi ile yüklenici arasındaki sözleşme geçerli sayılmış demektir.*" (YKD, Ocak 1987, s.102); Y. 14. H.D.'nin 7.5.1985 tarih ve E. 1984/8820, K. 1985/3269 sayılı kararı, "*Her ne kadar inşaat sözleşmesi resen düzenlenmemiş ise de, akitlerince koşulların büyük bir kısmı yerine getirilmekle şekil eksikliği sonuca etkili değildir, mezkur sözleşme hukuken geçerlilik kazanmıştır.*" (YKD, Şubat 1987, s.267); aynı yönde Y. H.G.K.'nun 6.6.1979 tarih ve 14/190-799 sayılı kararı (ÜNAL, s.214)

¹³⁶ Y. H.G.K.'nun 21.3.1986 tarih ve 14/541-257 sayılı kararı, "*Geçersiz bir akdin ifası istenememekle beraber taraflar akdi ifa ettikten sonra, satıcının akdin aslında geçersiz olduğunu ileri sürmesi halinde dikkate alınacak MK. nun 2. maddesinin olayımızla ilgisi yoktur. Zira tapulu taşınmaz için yapılan sözleşmenin ifası tapuda olur. Taşınmazın mücerret teslimi ifa olarak kabul edilemez.. MK. nun 2. maddesi hak ve borcun var olduğu hallerde bunların kullanılması ve yerine getirilmesinde uygulanacak kuralları göstermiştir. Öncelikle davacı isteminde haklı olmalıdır ki, iyi niyet ve kötü niyet tartışma konusu edilebilsin.*" (ÜNAL, s.215); aynı yönde Y. H.G.K.'nun 25.10.1985 tarih ve E.1984/14-429, K.1985/850 sayılı kararı (YKD,Mart 1987,s.370-372); Y. 15. H.D.'nin 21.1.1981 tarih ve E.1980/2789, K. 1981/59 sayılı kararı, Y.15 H.D.'nin 4.12.1980 tarih ve E.1980/1990, K.1980/2594 sayılı kararı (YKD,Ocak 1982,s.90)

¹³⁷ YKD, cilt:15, sayı:2, Şubat 1989,s.149 vd.

- Hukuk kurallarının uygulanmasında hakim, objektif iyi niyet esaslarını kendiliğinden göz önünde tutmak ve şekil eksikliğine dayanan itirazları da dürüstlükle bağdaşıp bağdaşmadığını dikkate almak görevi ile yükümlüdür. Diğer taraftan her olayın kendi özel koşulları içerisinde değerlendirilmesi ve bu olaylara uygulanacak en uygun hukuk kuralının saptanması, yasaların el verdiği ölçüde hakkın özünün şekle feda edilmemesi hususunun gözden uzak tutulmaması gerekir.

- Medenî Kanunun 2. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen hakkın kötüye kullanılması yasağı kuralının amacı, hakime özel ve istisnai hallerde (adalete uygun düşecek şekilde) hüküm verme imkanını sağlamaktır. Medenî Kanunun 2. maddesinin ikinci fıkrasındaki kuralla, kanunun ve hakkın mutlaklığı ilkesine istisna getirilmiştir. Gerçek de hukukun her alanında uygulanma niteliğine sahip olan hakkın kötüye kullanılması yasağı kuralının; şekle aykırılığı ileri sürme hakkı için de bir sınır teşkil ettiği, buyurucu niteliği itibarıyla hakim tarafından re'sen gözetilmesi gerektiği bugün Türk-İsviçre öğretisi ve uygulamasında tartışmasız olarak kabul edilmektedir. Nitelikleri itibarıyla emredici bulunan ve hakim tarafından re'sen gözetilmesi gereken şekle aykırılık ile hakkın kötüye kullanılması yasağı kuralı bir uyumsuzlukta çatıştığında; hakkın kötüye kullanılması yasağı kuralıyla şekil şartı kuralının aşılabilmesi için olayın özelliği büyük önem taşımaktadır.

- Taraflar şekle aykırı bir sözleşmeden doğan edimlerini her türlü yanılgıdan uzak bir şekilde bilerek ve isteyerek tümüyle yerine getirmişlerse (tapuda tescil işlemi yapılmışsa), bunun iadesinin istenmesinin hakkın kötüye kullanılması teşkil ettiği Yargıtay uygulamasıyla kabul edilmektedir.

- Bazı durumlarda bir takım çıkarlarını ön planda tutan satıcı (müteahhit) sözleşmeden sıyrılmanın yollarını aramakta ve yasanın öngördüğü resmî şekil şartına sığınarak mülkiyetini devir borcundan kaçınmaktadır. Satıcının bu tutumu ise; açıkça, şekil mecburiyeti koyan yasa hükmünden bu hususta korunmaya layık bir yararı olmaksızın yararlanmaya çalışma teşkil eder ve onun hakkın kötüye kullanılması yasağı duraksamaya yer vermeyecek şekilde ihlâl ettiğini gösterir. Oysa TMK'nun 2. maddesinin ikinci fıkrasıyla, suiistimal karakteri doğrudan doğruya aşikâr olan hallerde hakların istimali kanuni himayeden mahrum bırakılmıştır. Böyle uyumsuzluklarda, hakkın kötüye kullanılması yasağı kuralı değil, şekil şartı kuralı ihmal edilebilir.

Yargıtay'ın konuyu bağladığı nihai çözüm son derece yerinde ve hakkaniyete uygun olmuştur. Buna göre, arsa karşılığı bağımsız bölüm yapma sözleşmesinin –ya da müteahhitle üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmelerin- taraflarından biri o sözleşmenin ifa olunacağı hususunda o güne kadar süre gelen davranışları ile karşı tarafa tam bir güvence vermiş ve karşı taraf da sözleşmenin yerine getirileceği inancına iyi niyetle bağlanarak kendisine düşen edimleri yerine getirmiş ise, artık sözleşmenin şekil yönünden geçersizliğini ileri sürmek hakkın kötüye kullanılması niteliğini taşır ve bu husus yasal himayeden yoksun kalır. Bu durumlarda sözleşmenin geçersizliğine dayanılarak sözleşmenin icrasından kaçınılamaz. Dolayısıyla, doktrinde ağırlıklı olarak kabul edilen bu görüş yüksek yargı merciince benimsenmiştir.

Bu karardan sonra alınan Yargıtay kararları da bu çerçevede şekillenmiştir¹³⁸. Bununla birlikte, kısmi ifa hallerinde, tamamlanma yüzdesinin de göz önünde bulundurulduğuna rastlanmaktadır. İnşaat ancak büyük oranda tamamlanmışsa, sözleşmenin şekil eksikliği nedeniyle geçersizliğinin ileri sürülmesi kabul görmemektedir¹³⁹. Aslında burada sözleşmenin geçerli sayılması için, ifanın oranının bir önemi bulunmamalıdır. Taraflar şekil noksanı olan sözleşmeye bağlı olduklarını açığa vuran kısmi ifa ya da ifa yerine geçen bazı edimlerde bulunmuş olmaları, sözleşmenin geçerli sayılması açısından yeterli kabul edilmelidir¹⁴⁰.

¹³⁸ Y. 15. H.D.'nin 5.5.1992 tarih ve E.6003 K. 2367 sayılı kararı "*Tapuda pay devri, içeren bu sözleşme resmi biçimde ya da Noter önünde satış vaadi şeklinde yapılmadıkça geçersiz olup tarafları bağlamaz ise de, inşaatın büyük oranda bitirilmiş olması karşısında artık sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmek iyi niyet kuralları ile bağdaşmaz.*" (KARAHASAN,cilt:2, s.1624); Y. 15 H.D.'nin 1.4.1991 tarih ve E. 4445 K. 1613 sayılı kararı "*İnşaat sözleşmesi kat karşılığı olup tapuda pay devrini de tabi olarak içerdiğinden, resmi biçimde yapılmadıkça geçersiz ise de davacılar tapudaki paylarının tümünü davalıya güvenerek intikal ettirdiklerinden ve böylece pay devri yapıldığına göre artık sözleşmenin geçersizliğinden söz edilmesi mümkün değildir.*" (KARAHASAN cilt:2,s.1629); aynı yönde, Y.H.G.K.'nın 1.4.1992 tarih ve E. 992/15-129 K. 237 sayılı kararı (KARAHASAN,cilt:2,s.1625) ; Y. 15.H.D.'nin 5.4.1990 tarih ve E.1989/4035, K.1990/1602 sayılı kararı (YKD, Ekim 1990, s.1518 -1519); Y.13. H.D.'nin 10.3.1992 tarih ve E.1526, K.2290 sayılı kararı (İBD, Mart 1997, s.193)

¹³⁹ Yargıtay'ın oransal anlamda kabul tarzı hususundaki kararlar için bkz. KOSTAKOĞLU,s.76 vd; ayrıca, Y. 15. H.D.'nin 6.4.1995 tarih ve E.1994/5402, K.1995/2075 sayılı kararı "*..inşaatın büyük bir kısmının, yani davacı yüklenicinin üstlendiği kısımdan yaklaşık %80-90 kadarını yapmış olması durumunda sözleşmenin geçersizliği artık ileri sürülemez.*" (KOSTAKOĞLU, s.121) ; Y.15 H.D.'nin 29.4.1999 tarih ve E.1999/893, K. 1999/1686 sayılı kararı, "*...sözleşme büyük ölçüde yerine getirilmiş ve inşaat yüzde olarak belirli bir seviyeye getirilmişse sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmenin hakkın kötüye kullanılmasını teşkil ettiği ve kanun tarafından himaye görmeyeceği Dairemizin yerleşmiş içtihatlarındandır.*" (KOSTAKOĞLU, s.105-106); Y. 15. H.D.'nin 1.10.1990 tarih ve E. 1990/513, K. 1990/3703 sayılı kararı, "*Taraflar arasındaki sözleşme haricen ve adiyen düzenlenmiş ise de, sonradan davalı yüklenici sözleşme hükmü uyarınca tapuda arsanın davacı adına kısmen intikalini sağlamıştır. Bu durumda sözleşmenin geçersizliğini iddia etmek MK.'nın 2. madde hükmü gereğince objektif iyi niyet kurallarına aykırı düşeceğinden...*" (KOSTAKOĞLU, s.106); Y.15. H.D.'nin 19.2.1992 tarih ve E.3622 K. 741 sayılı kararı "*...resmi biçimde yapılması gerekli olup, sözleşme bu nedenle geçersiz ise de davacıların murisi bu sözleşmeye güvenerek inşaatı ikmal etmiş ve yapı kullanma izin kağıdı da alınmış olduğundan, bu aşamadan sonra akdın geçersizliğini ileri sürmek M.K. 2. maddesindeki iyi niyet kurallarıyla bağdaşmaz.*" (KARAHASAN,cilt:2, s.1626).

¹⁴⁰ ÜNAL, s.221.

1.5. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMELERİNİN DÜZENLENME ŞEKİLLERİ :

1.5.1. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesinin Satış Vaadi Şeklinde Düzenlenmesi :

Uygulamada çoğu kez arsa sahibi ile müteahhit arasındaki arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin noterlerce satış vaadi biçiminde düzenlendiği, arsa sahibinin edimini oluşturan pay mülkiyetini geçirme borcunun noterlerce düzenlenen bu sözleşmelerin içinde yer aldığı ve taraflar arasında katların bölüştürülmesi de öngörülüp kat irtifakı ya da kat mülkiyetinin kurulması vaadi olarak sözleşmeye yazıldıkları görülmektedir¹⁴¹. Dolayısıyla konumuz sözleşmelerin (gayrimenkul) satış vadi şeklinde kurulması yaygın uygulama alanı bulmaktadır. Ayrıca müteahhitlerin, işin uhdelerinde kalacak arsa paylarına isabet eden bağımsız bölümleri de kısmen ya da tamamen inşaaata başlamadan ya da inşaatın devam eden aşamalarında, yine satış vaadi sözleşmeleri ile üçüncü kişilere devretmeleri (satmaları) da yaygın bir uygulamadır.

Bu nedenle gerek arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı gerekse müteahhitlerin üçüncü kişilere yapmış oldukları bağımsız bölüm devirleri açısından sıkça gündeme gelen bu düzenleme şeklinin üzerinde detaylı durulmasında fayda vardır.

1.5.1.1. Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinin Hukuki Mahiyeti :

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin mahiyeti hususunda uygulamada farklı görüşler ileri sürülmektedir¹⁴². Bazı yazarlar¹⁴³, satış vaaadinin bir ön sözleşme (sözleşme yapma vaadi) olduğu görüşündedir. Bazı yazarlara¹⁴⁴ göre ise satış vaadi sözleşmesi ile

¹⁴¹ Y. 15 H.D.'nin 5.12.1974 tarih ve E. 1249, K.2188 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1608-1611)

¹⁴² Bu görüşler hakkında detaylı bilgi için bkz. TANDOĞAN, ÖBİ, s. 233 vd.

¹⁴³ Lütfü DALAMANLI, **Gayrimenkul Satış Vaadi**, 1986, s.3; ESENER, s.79; OĞUZMAN, SELİCİ ve ÖZDEMİR, s.303.

¹⁴⁴ Bu görüşteki temel yaklaşım şöyledir : Tarafları ve konusu aynı olan bir borç sözleşmesi bir defa yapılır ve yapılmasıyla da kesin bir şekilde kurulmuş olur. Ön sözleşme asıl sözleşmenin taraflarını ve konusunu zaten içeriyorsa, artık bunu önsözleşme olarak değil, asıl sözleşme olarak nitelendirmek gerekir. Bu gün önsözleşme şeklinde de olsa kurulan bir akit ileride tekrar kurulamaz. Görüşler için bkz. TANDOĞAN,s 233; EREN,s. 378 vd.;ayrıca, SAYMEN, bir satım akdi yapılırken, satıcı sattığı malın mülkiyetini alıcıya devretmeyi taahhüt eder; böyle bir taahhüt bir tasarrufi muamele olduğu için satım akdi bir ön akit telakki edilmez görüşündedir. (SAYMEN,s.137); Von TUHR ise, sözleşme yapma vaaadinin ancak belli hallerde uygun olabileceğini, bu hallerden birisinin de gayrimenkul satış vaaadi olduğunu ifade etmiştir. (s.261 vd.); yine bkz. Hüseyin Avni GÖKTÜRK, **Borçlar Hukuku Birinci Kısım Borçların Umumi Hükümleri**, Ankara: 1947, s.365,s.121.

satış sözleşmesi arasında bir fark bulunmamaktadır. Doktrinde hakim görüş (gayrimenkul) satış vaadi sözleşmesinin “ön sözleşme” niteliğinde olduğu yönündedir.

BK.’nın 22/1. maddesinde hüküm bulan “önsözleşme” ya da “sözleşme yapma vaadi”; tarafların ya da taraflardan birisinin ileride bir borç sözleşmesi yapmayı taahhüt ettiği sözleşme olarak tanımlanabilir¹⁴⁵. Sözleşme yapma vaadi ile diğer borç doğuran sözleşmelerde olduğu gibi bir edanın ifası değil; borç meydana getirme başka bir deyişle eda yerine edaya hazır olunması vaat edilmektedir¹⁴⁶. Önsözleşme ile ileride yapılması vaat edilen borç sözleşmesine ise “asıl sözleşme” denilmektedir¹⁴⁷. Bu tanımdan yola çıkarak gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi de tarafların ileride bir gayrimenkulun satış sözleşmesini yapmayı taahhüt ettiği sözleşme olarak tanımlanabilir¹⁴⁸. Bu sözleşmeyle taraflar, hedeflenen satış işleminin gerçekleşmesi için gerekli iradeyi, tapu sicil memuru huzurunda resmi şekilde beyan etmeyi¹⁴⁹ başka bir deyişle, satış vaadi sözleşmesine konu gayrimenkulün ileride resmi olarak devrini taahhüt etmektedir.

Sözleşe yapma vaadi ile taraflardan sadece birisinin diğerine karşı ileride üçüncü bir şahısla bir borç sözleşmesi yapmayı taahhüt etmesi de mümkündür¹⁵⁰. Örneğin, A, B’ye C ile bir sözleşme yapmayı mesela ona bir şey satmayı taahhüt ederse A ile B arasındaki anlaşma, A ile C arasında yapılacak asıl sözleşmeye ilişkin bir ön sözleşmedir¹⁵¹. Yine örneğin konumuz olayda, arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan bir satış vaadi ile arsa sahibi müteahhide ileride müteahhidin gösterdiği bir kişi adına arsa payını devretmeyi taahhüt edebilir.

Tarafların asıl sözleşmeyi hemen yapmayarak bunu ilerideki bir tarihte yapmayı kararlaştırmalarının sebebi, asıl sözleşmeye vücut verecek olaylar bütününden bir kısmının henüz mevcut olmaması¹⁵² başka bir deyişle asıl sözleşmenin koşulları henüz

¹⁴⁵Bkz. von TUHR, s.261; SAYMEN, s.136; GÖNENSAY, s.70; ÖZSUNAY, s.74; OĞUZMAN ve ÖZ, s.148; REİSOĞLU, s.79; ayrıca OSER ve SCHÖNENBERGER ise, sözleşme vadini; bir eda yerine diğer bir sözleşme (asıl sözleşme) yapma borcunu yüklemek üzere yapılan sözleşme olarak tanımlamaktadır. (s.191)

¹⁴⁶ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.192.

¹⁴⁷ Bkz. SAYMEN, s.136; GÖNENSAY, s.70; EREN, s.377.

¹⁴⁸ Von TUHR, gayrimenkul satış vaadiyle tarafların tescile müsait bir sözleşme yapmayı taahhüt ettiklerini belirtmiştir. (s.263); OSER ve SCHÖNENBERGER ise, çoğunlukla henüz mülkiyeti geçirmeyen yani ifası için tapu kütüğüne tescile ihtiyaç gösteren bir alım satım sözleşmesine tarafların (gayrimenkul) “satış vaadi” dediklerini belirtmiştir. (s. 193)

¹⁴⁹ ESENER, s.79.

¹⁵⁰ GÖNENSAY, s.71; EREN, s.377; örneğin arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan bir satış vaadi ile arsa sahibi müteahhide ileride müteahhidin gösterdiği bir kişi adına arsa payını devretmeyi taahhüt edebilir.

¹⁵¹ Bkz. Von TUHR, s.261.

¹⁵² OSER ve SCHÖNENBERGER, s.192.

gerçekleşmediği için kurulmasının olanaksız olması¹⁵³, ya da asıl sözleşmenin daha sonra yapılmasında tarafların menfaatinin bulunması¹⁵⁴ gibi hallerdir. Bu manada arsa payı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde arsa sahibinin menfaati, müteahhidin edimini yerine getirmeden arsayı ona devretmemek, kendisini güvenceye almak; müteahhidin menfaati ise, edimini yerine getirdiğinde, arsa payını devre yanaşmayan arsa sahibini tapu devrine zorlamak olduğu söylenebilir.

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, Borçlar Kanununun özel kısmında düzenlenen sözleşmeler gibi özel bir sözleşme türü olmayıp¹⁵⁵, özel karakterini asıl sözleşmeden alır. Dolayısıyla gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinden doğan alacağın devredilip devredilemeyeceği, temerrüt ya da benzer sebeplerle sözleşme yapma vaadinden dönülüp dönülemeyeceği¹⁵⁶ gibi hususlar asıl sözleşmenin hukuki durumuna göre belirlenir. Buna göre arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinin sözleşme vaadi şeklinde kurulması halinde, buna ilişkin esaslar arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin hukuki durumuna göre; müteahhit ile üçüncü kişi arasında bağımsız bölümlerin satışına ilişkin kurulan satış vaadi sözleşmesine ilişkin esaslar ise, gayrimenkul satım sözleşmesinin hukuki durumuna göre belirlenmelidir.

Ayrıca, hem satış vaadi şeklinde kurulan arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde hem de, müteahhit ile üçüncü kişi arasında kurulan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinde, diğer sözleşmelerde aranan unsurların mevcut olması¹⁵⁷, bu kapsamda öncelikle tarafların karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları ile sözleşmenin diğer kuruluş ve geçerlilik unsurlarını taşıması gerekmektedir.

1.5.1.2. Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinin Geçerlilik Şartları :

Gerek satış vaadi biçiminde düzenlenen arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi, gerekse müteahhit ile üçüncü kişi arasında bağımsız bölümlerin satışına ilişkin kurulan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin muteber olması yani asıl sözleşmeyi yapma konusunda bağlayıcı olabilmesi için aşağıdaki şartlara haiz olması gerekir.

¹⁵³ Y. H.G.K.'nın 13.2.2002 tarih ve E.2002/14-17, K.2002/65 sayılı kararı (İBD, C:78, sayı:3, 2004, s.1181)

¹⁵⁴ ESENER, s.78.

¹⁵⁵ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.60.

¹⁵⁶ OSER VE SCHÖNENBERGER, s.191.

¹⁵⁷ Bkz.BİRSEN, s.120; KILIÇOĞLU, s.187.

1.5.1.2.1. Sözleşmenin Özüne İlişkin Şartlar :

Gerek satış vaadi biçiminde düzenlenen arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi, gerekse müteahhit ile üçüncü kişi arasında bağımsız bölümlerin satışına ilişkin kurulan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinde, ileride yapılacak asıl sözleşmenin konusunun - esaslı unsurlarının - yeter derecede açık olarak belirlenmiş ya da nasıl belirleneceğinin kararlaştırılmış –belirlenebilir- olması¹⁵⁸ gerekir¹⁵⁹. Buna göre, satış vaadi sözleşmelerinin konusu yani tarafların karşılıklı olarak ileride yapmayı taahhüt ettikleri edimin (sözleşmenin esaslı noktalarının) ne olduğu¹⁶⁰; gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin hangi gayrimenkule ilişkin olduğu¹⁶¹, bu vaat sözleşmesinden anlaşılmalıdır. Yoksa asıl sözleşmeleri sonradan meydana getirmek imkansız olur¹⁶².

1.5.1.2.2. Vaat Sözleşmesinin Sekline İlişkin Şartlar :

BK. 22 nci maddesinde, satış vaadi sözleşmesinin ileride yapılacak asıl sözleşmenin sekline tabi olması gerektiğine hükmedilmiştir. Yani asıl sözleşme kanunen bir şekle tabi ise satış vaadi sözleşmesinin de aynı şekle tabi tutularak yapılması gerekir.

Yukarıda sözleşmenin şekli ile ilgili bölümünde belirttiğimiz üzere, gayrimenkulün devrini içeren sözleşmeler resmi yazılı geçerlilik koşuluna tâbi olduğundan, bunun vaadi de resmi yazılı geçerlilik şekline tâbidir¹⁶³. Buna göre, taraflar gayrimenkul

¹⁵⁸ SAYMEN, s.137; ESENER, s.79; ÖZSUNAY, s.74; EREN, s.381; OĞUZMAN ve ÖZ, s.149; ATAAY, s.267; AYAN, s.8; ayrıca Y. 13. H.D.'nin 11.3.1988 tarih ve E.1988/100, K.1988/1426 sayılı kararı (YKD, Eylül 1989, s.1291)

¹⁵⁹ Ancak, OSER ve SCHÖNENBERGER, esaslı unsurların tamamıyla belli edilmiş olmasının da doğru olmadığı, çünkü esaslı unsurlar tamamıyla belli edilmiş ise bunun “sözleşme vaadi” değil bir “asıl sözleşme” olacağı görüşündedir. (s.193); ESENER de aynı görüşe katılarak, böyle bir durumda alacaklının daha önce sözleşmenin yapılmasını istemeksizin doğrudan doğruya edimin yerine getirmesini dava edebileceğini, bu yüzden sözleşme vaaadinin ancak sözleşmenin henüz yapılamayacağı durumlar için düşünülebileceğini ifade etmiştir. (s.79)

¹⁶⁰ SAYMEN, s.137; TEKİL, s.48-49; ayrıca Von TUHR, bir kimsenin ivaz karşılığında tamamıyla muayyen bir gayrimenkulün devrini taahhüt için yaptığı sözleşmenin; taraflar buna satış vaadi demiş olsalar bile, satış sayılması gerektiği görüşündedir. (s. 263)

¹⁶¹ Y. 4. H.D.'nin 4.3.1966 tarih ve E. 4214, K. 2268 sayılı kararı “... bölünüp satılacak yer krokiye de bağlanmış olmadığından sözleşmenin konusu belli değildir.” (Senai OLGAÇ, **Emsal İçtihatlarla Türk Borçlar Kanunu**, Ankara, 1976, s.133); Y. 13. H.D.'nin 11.3.1988 tarih ve E.1988/100, K.1988/1426 sayılı kararı, “...bir taşınmazdan iki parselin satışını vaat etmişlerse de bu parseller belli olmadığı gibi belirlenebilir nitelikte de değildir... Bu durumda satış vaadi sözleşmesinin geçerliliğinden söz edilemeyeceğinden davacı ancak verdiği geri isteyebilir.” (YKD, Eylül 1989, s.1292)

¹⁶² SAYMEN, s.137.

¹⁶³ Y. 14. H.D.'nin 25.12.2003 tarih ve E. 2003/6516, K. 2003/9070 sayılı kararı, “Kaynağını Borçlar Kanununun 22. maddesinden alan taşınmaz satış vaadi sözleşmeleri, Borçlar Kanununun 213. maddesi ile önceki Medeni Kanunun 634. ve yürürlükteki Medeni Kanunun 706. ve Noterlik Kanununun 89. maddeleri hükmü uyarınca, noter önünde re’sen düzenlenmesi gereken, bir başka anlatımla geçerliliği resmi şekil

satış vaadi sözleşmesini tapu sicil memurluğu ve muhafızlıklarında resmi düzenleme şeklinde yaptırmalıdır¹⁶⁴. Bunun yanında, 1512 sayılı Noterlik Kanununun 60/3. bendi gereğince, noterler gayrimenkul satış sözleşmesi yapamadıkları halde, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi yapabilirler. Dolayısıyla bu sözleşmeler noterlerce de yapılabilir. Bu halde, satış vaadi sözleşmesinin noterlikçe resen (düzenleme şeklinde) yapılması gerekir. Noterin, sadece tarafların imzalarını onayladığı satım vaadi sözleşmesi geçerli değildir¹⁶⁵.

Konumuz sözleşme açısından bakıldığında, uygulamada çoğu kez, müteahhitle arsa sahibi arasındaki sözleşmenin, noterlerce satış vaadi biçiminde düzenlendiği ve arsa sahibinin bağımsız bölümler karşılığında müteahhide devretmeyi vaat ettiği arsa paylarının da bu sözleşme içerisinde yer aldığı, sözleşmede bağımsız bölümlerin taraflar arasında paylaşımına da yer verilmek suretiyle “kat irtifakı ya da kat mülkiyetinin kurulması vaadi” olarak noterlerce düzenlenen sözleşmelere yazıldığı görülmektedir¹⁶⁶. İşte bu tür sözleşmelerin noterlerce düzenlenip düzenlenmeyeceği de uzun süreler tartışmalara neden olmuş, ancak, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı¹⁶⁷ ile bu sorun nihai çözüme bağlanmıştır. Bu karara göre, “...ana taşınmazda henüz kat mülkiyeti ya da kat irtifakı kurulmadan önce bağımsız bölüme ilişkin ve arsa payı ile bağlantılı veya bağlantısız, başka deyişle arsa payı belirlenmiş veya belirlenmemiş olarak noterlerce düzenlenen kat mülkiyeti ya da kat irtifakı satış vaadi sözleşmesi, Noterlik Yasasının 60 ıncı maddesinin 3 üncü bendi gereğince noterler tarafından düzenlenebilir. Noterlerce düzenlenen böyle bir satış vaadi sözleşmesi geçerlidir ve tarafları bağlayıcı niteliktedir.”

şartına bağlı kılınan .. sözleşmelerdir” (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006); aynı yönde, Y. 14. H.D.’nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5299, K. 2003/8260 sayılı kararı; Y. 14. H.D.’nin 7.10.2003 tarih ve E. 2003/5333, K. 2003/6833 sayılı kararı; Y. 14. H.D.’nin 27.04.2004 tarih ve E. 2003/9226, K. 2004/3433 sayılı kararı; Y. 14. H.D.’nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5737, K. 2003/8283 sayılı kararı; Y. 14. H.D.’nin 16.10.2003 tarih ve E. 2003/4231, K. 2003/7144 sayılı kararı; Y. 14. H.D.’nin 3.7.2003 tarih ve E. 2003/3550, K. 2003/5635 sayılı kararı (kararlar için www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006); Y. H.G.K.’nin 25.11.1985 tarih ve E.1984/14-429, K.1985/650 sayılı kararı (YKD,Mart 1987,s.370-372); Y. H.G.K.’nin 13.2.2002 tarih ve E.2002/14-17, K.2002/65 sayılı kararı (İBD, 2004/3, cilt:78, s.1181)

¹⁶⁴ Doktrinde ağırlıklı olarak, tapu sicil memurlarının gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi yapma hususunda yetkilerinin mevcut olduğu savunulmaktadır. Bkz.TANDOĞAN, ÖBİ, s. 232, ÖZSUNAY, s.75; KILIÇOĞLU, s.91; BAŞTUĞ, s.78.

¹⁶⁵ Y.15. H.D.’nin 16.11.1987 tarih ve E.1439, K. 3942 sayılı kararı, “Taşınmaz satış vaadini de içeren kat karşılığı inşaat sözleşmesinin resmi şekilde noter önünde düzenleme şekline yapılması gerekir.” (KARAHASAN, cilt:2, s.1593); aynı yönde Y.15. H.D.’nin 22.9.1988 tarih ve E.4265 K.2953 sayılı kararı; Y. 15. H.D. 12.7.1988 tarih ve E.3848 , K. 2645 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1608–1611); Y. 15. H.D.’nin 16.5.1994 tarih ve K. 94/3218 sayılı kararı (YKD, 1995, s.439-440); Y. H.G.K.’nin 13.2.2002 tarih ve E. 2002/14-14, K.2002/65 sayılı kararı (İBD, Cilt 78, sayı:3, 2004,s.1181)

¹⁶⁶ Y. 15. H.D.’nin 8.3.1979 tarih ve E. 1967, K. 449 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1603)

¹⁶⁷ 24.4.1978 tarih ve E:3, K:4 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1585 vd.)

1.5.1.3. Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinin Hükümleri ve Üçüncü Kişilere Etkisi :

1.5.1.3.1. Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinin Hükümleri :

Satış vaadi, gerçekleştirilmesine karar verilen hukuki durumun doğumunu, örneğin mülkiyet hakkı geçirilmesini sağlamaz¹⁶⁸; sadece bu hukuki durumu doğuracak sözleşmenin ileride yapılması mecburiyeti doğurur¹⁶⁹. Dolayısıyla, satış vaadi taraflara asıl sözleşmesinin yapılmasını talep etme hakkı ve borcu yükler¹⁷⁰. İşte bu yükümlülük, taahhütten doğan bir sözleşme yapma zorunluluğudur¹⁷¹. Asıl sözleşmenin kurulmasına ilişkin borcun doğması ile, tapu sicili memuru tarafından düzenlenecek resmi senetle satış sözleşmesinin yapılması ve taşınmazın mülkiyetinin müteahhit adına tescil edilmesi gerekir¹⁷².

Asıl sözleşmenin yapılabilmesi koşulları gerçekleşmiş olduğu halde arsa sahibi sözleşmeyi yapmaya yanaşmıyorsa, müteahhidin dava hakkı doğar. Ancak bu durumda açılacak davanın ve mahkeme tarafından verilecek kararın hukuki niteliği hususunda doktrinde farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bir görüşe göre¹⁷³, mahkemece verilen karar sözleşmeyi yaptıktan kaçınan tarafın iradesinin yerine geçer. Alıcı mahkeme kararını ibraz ederek tapuda satış senedini resmi şekilde düzenlettirebilecektir. Ancak, tapu memurunun alıcı üzerine tescil işlemini gerçekleştirebilmesi için satıcının tescil için talepte bulunmasına ihtiyaç vardır. Satıcı tescil talebinde bulunmaktan kaçınırsa bu defa asıl sözleşmeden doğan borçların ifa edilmemesinin sonuçları doğar. Alıcı mahkemeye başvurulmak suretiyle TMK. md. 716 uyarınca taşınmazın hükmen tapudan devrini (satıcı adına olan tapu kaydının iptaliyle alıcı adına tescilini) talep edebilir¹⁷⁴. Bir diğer görüşe göre ise¹⁷⁵, alacaklı mahkemeden asıl akitten doğacak hakkın (edimin) kendisine geçirilmesini talep edebilir. Bu taktirde mahkemenin vereceği harar sadece asıl sözleşmenin kurulmasını değil, bu

¹⁶⁸ Y.14. H.D.'nin 23.6.1987 tarih ve E. 1987/2591, K.1987/5447 sayılı kararı (YKD, Mart 1988, s.384)

¹⁶⁹ OĞUZMAN, SELİCİ ve ÖZDEMİR, s.305; ATAAY, s.266; Y. 14. H.D.'nin 30.5.2003 tarih ve E.2003/3696 , K. 2003/4446 sayılı kararı "Satış vaadi sözleşmeleri kişisel hak doğuran sözleşmelerdir. Bir başka deyişle yapılan sözleşme ile satış vaadine konu taşınmazın mülkiyet durumunda bir değişiklik olmamakta ancak sözleşme ile taşınmazı satın almayı vaat eden kişiye, sözleşmeden doğan bu hakkını satmayı vaat edene ve onun külli haleflerine karşı ileri sürebilme hakkını vermektedir." (www.yargiyat.gov.tr) (28 Mart 2006)

¹⁷⁰ HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, Eşya Hukuku, s. 425; EREN, s.384.

¹⁷¹ EREN, s.377; OĞUZMAN ve ÖZ, s.148.

¹⁷² OĞUZMAN, SELİCİ ve ÖZDEMİR, s.306.

¹⁷³ Bkz. REİSOĞLU, s.79; ESENER, s.80; BOZER, s.41.

¹⁷⁴ OĞUZMAN, SELİCİ ve ÖZDEMİR, s.307; KILIÇOĞLU, s.187.

¹⁷⁵ TANDOĞAN,s.238-239; ÖZSUNAY, s.76; EREN, s.377; KILIÇOĞLU, s.188; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, Eşya Hukuku,s.426.

sözleşmenin sağlamaya yöneldiği hakkın alacaklıya geçirilmesini de kapsar. Burada ikinci bir davayla tapudan devir işleminin yapılması yerine; usul ekonomisi ilkesi gereği her iki talebin bir tek davayla ileri sürülebilmesi, bir tek kararla taraflar arasında satış sözleşmesinin kurulması ve TMK. 716'ya dayanılarak satıcı adına olan tapu kaydının iptaliyle alıcı adına tesciline birlikte karar verilmesi kabul edilmektedir. Bu son görüş usul ekonomisine uygunluğu ve işin daha kısa zamanda halli yönünden hem doktrinde hem de yargıda¹⁷⁶ tercih edilen yaklaşımdır¹⁷⁷.

1.5.1.3.2. Vaat Sözleşmesinin Üçüncü Kişilere Etkisi :

Gayrimenkul satış vadi sözleşmesi, prensip olarak şahsi hak doğurur ve bu hak ancak sözleşmenin diğer tarafına karşı ileri sürülebilir; taşınmazı tapu ile temellük eden aynı hak sahibine karşı ileri sürülemez¹⁷⁸. Buna göre satış vaadi biçiminde düzenlenen arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde, müteahhit tarafından arsa payının devrini öngören arsa sahibine; müteahhit ile üçüncü kişi arasında bağımsız bölümlerin satışına ilişkin kurulan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinde ise, üçüncü kişi tarafından müteahhide ya da aşağıda açıklayacağımız üzere bazı hallerde arsa sahibine karşı ileri sürülebilir.

Bununla birlikte, gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinin, Türk Medeni Kanununun 1009 maddesi uyarınca tapunun beyanlar hanesine şerhi mümkündür. Böylelikle, sözleşme alacaklısı, sözleşmeden kaynaklanan kişisel hakkını kuvvetlendirmiş olur ve üçüncü kişilere karşı ileri sürebilme olanağını kazanır¹⁷⁹. Şerh edilen kişisel hak; taşınmaz üzerinde sonradan mülkiyet veya sınırlı bir aynı hak iktisap

¹⁷⁶ Y. 14. H.D.'nin 25.12.2003 tarih ve E. 2003/6516, K. 2003/9070 sayılı kararı, "Vaat alacaklısı, taşınmaz satış vaadi sözleşmesi ile mülkiyet geçirim borcu yüklenen satıcıdan, edimini yerine getirmede dava tarihinde yürürlükte bulunan Medeni Kanunun 716. maddesi uyarınca açılacak tapu iptali ve tescil davası ile edimin hükmen yerine getirilmesini isteyebilir. Davacının tescil isteğinin kabulü için, sözleşmede kararlaştırılan bedelin ödenmiş olması gerekir." (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006); aynı yönde, Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5299, K. 2003/8260 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 7.10.2003 tarih ve E. 2003/5333, K. 2003/6833 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 27.04.2004 tarih ve E. 2003/9226, K. 2004/3433 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5737, K. 2003/8283 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 16.10.2003 tarih ve E. 2003/4231, K. 2003/7144 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 3.7.2003 tarih ve E. 2003/3550, K. 2003/5635 sayılı kararı (kararlar için bkz. www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006)

¹⁷⁷ Ancak OĞUZMAN ve ÖZ, bu çözümün meseleyi kolaylaştırmakla birlikte, satış vaadi ile satış arasındaki farkı da ortadan kaldırdığını; böylelikle bir taraftan satış vaadi ile satışın farklılığını kabul etmek, diğer taraftan ise vaat alacaklısını MK. md. 716'dan yararlandırmanın tutarsız olduğunu belirtmektedir. (s.307)

¹⁷⁸ Y.14. H.D.'nin 23.6.1987 tarih ve E. 1987/2591, K.1987/5447 sayılı kararı (YKD, Mart 1988, s.384); Y. 14. H.D.'nin 27.9.1988 tarih ve E.1988/4220, K.1988/5987 sayılı kararı (YKD, Ocak 1989, s.80)

¹⁷⁹ Y.14. H.D.'nin 13.10.1987 tarih ve E.1987/7321, K. 1987/7236 sayılı kararı (YKD, Mayıs 1988,s.674); Y. 14. H.D.'nin 23.12.1986 tarih ve E.1986/5817, K.1986/8274 sayılı kararı (YKD, Temmuz 1987, s.1055); Y. H.G.K.'nın 9.5.1979 tarih ve E.1977/14-837, K. 1979/436 sayılı kararı (YKD, Haziran 1980, s.763-764)

edenlere veya sonradan şerh verilmiş şahsi hak sahiplerine karşı ileri sürülebileceği gibi, satış vaadi sözleşmesinin tapuya şerhinden sonra, kayda işlenen her türlü haciz, ipotek ve benzeri, sözleşme alacaklısının haklarını kısıtlayacak nitelikteki şerhler de sözleşme alacaklısını bağlamaz¹⁸⁰.

Tapu Kanunu 26/6 maddesi uyarınca gayrimenkul satış vaadine ilişkin tapuya koyulan şerh 5 yıl için geçerli olup, 5 yılın dolmasıyla kayıttan silinir ve anılan gücünü yitirir, başka bir deyişle 5 yıl içinde devir gerçekleşmezse tapu sicil müdürlüğü tarafından şerhi resen terkin edilir¹⁸¹. Ayrıca, belirtilen süre dolduktan sonra, satış vaadi sözleşmesine ilişkin şerh resen terkin edilmese yani kayıta bulunsada dahi hukuki kıymetini (etkisini) kendiliğinden yitirir¹⁸². Konumuz olayda yükümlü arsa sahibi böyle bir durumda, hukuki kıymetini yitiren bu şerhin hükmen silinmesine karar verilmesini isteyebilir¹⁸³. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin tapuya şerhi yukarıda belirttiğimiz imkanları sağlamakla birlikte, bu şerhin konumuz sözleşmede müteahhit adına (ya da müteahhidin üçüncü kişilerle yapmış olduğu vaat sözleşmeleri açısından, üçüncü kişiler adına) tescil işlemi gerçekleşmedikçe mülkiyetin intikalini sağlamayacağı tabiidir¹⁸⁴.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, tapuya şerh edilmediğinde, borçlandırııcı diğer bütün sözleşmeler gibi sadece taraflar arasında hüküm ve sonuç doğurabilir. Bunun neticesinde, örneğin konumuz olayda satış vaadinde bulunan arsa sahibi, gayrimenkul satış vaadine rağmen bundan habersiz olan iyi niyetli bir üçüncü kişiye

¹⁸⁰ Y. 14. H.D.'nin 25.12.2003 tarih ve E. 2003/6516, K. 2003/9070 sayılı kararı ; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5299, K. 2003/8260 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 7.10.2003 tarih ve E. 2003/5333, K. 2003/6833 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 27.04.2004 tarih ve E. 2003/9226, K. 2004/3433 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5737, K. 2003/8283 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 16.10.2003 tarih ve E. 2003/4231, K. 2003/7144 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 3.7.2003 tarih ve E. 2003/3550, K. 2003/5635 sayılı kararı (kararlar için bkz. www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006); Y. H.G.K.'nın 18.10.2000 tarih ve E.2000/12-1220, K.2000/1285 sayılı kararı (İBD, Aralık 2001, cilt:75, s.1124); ayrıca, Y. 14. H.D.'nin 3.10.1988 tarih ve E.1988/2986, K.1988/6164 sayılı kararında göre, eski maliklerin satış vaadi tapuya şerh edildikten sonraki vergi borcundan, kendisine satış vaat edilen davacı sorumlu tutulamaz. (Gayrimenkulde vergi borcundan dolayı konulan haciz satış vaadi alacaklınsın bağlamaz) (YKD, Mart 1989, s.384)

¹⁸¹ Y. 14. H.D.'nin 25.12.2003 tarih ve E. 2003/6516, K. 2003/9070 sayılı kararı ; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5299, K. 2003/8260 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 7.10.2003 tarih ve E. 2003/5333, K. 2003/6833 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 27.04.2004 tarih ve E. 2003/9226, K. 2004/3433 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5737, K. 2003/8283 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 3.7.2003 tarih ve E. 2003/3550, K. 2003/5635 sayılı kararı (kararlar için bkz. www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006).

¹⁸² Y. 14. H.D.'nin 24.6.1997 tarih ve E.1997/2957, K.1997/4945 sayılı kararı (İBD, Haziran 1998, s.552); Y. 14. H.D.'nin 12.12.2002 tarih ve E. 2002/6638, K. 2002/8418 sayılı kar. (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006).

¹⁸³ Y.14. H.D.'nin 12.12.2002 tarih ve E.2002/6638,K.2002/8418 sayılı kararı (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006)

¹⁸⁴ Y. 12. H.D.'nin 20.10.2003 tarih ve E. 2003/16574, K. 2003/20413 sayılı kararı (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006); ayrıca bu şerhin tek taraflı verilmesi de mümkündür. Nitekim, Y. 15.H.D. 'nin 13.2.2004 tarih ve 2003/3769, K. 2004/719 sayılı kararında, noterler tarafından düzenlenen gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinde, taraflardan biri isterse tapu siciline şerh verileceği belirtilmiştir. (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006).

tapudan devrederse, müteahhit bu üçüncü kişiye karşı satış vaadi sözleşmesini ileri süremez¹⁸⁵. Müteahhit, bu durumda satış vaadi sözleşmesine aykırı davranan arsa sahibinden, uğradığı zararının tazmin edilmesini talep edebilir. Müteahhidin satış vaadi sözleşmesi ile bağımsız bölüm sattığı alıcı üçüncü kişi, satış vaadi sözleşmesine aykırı davranan müteahhitten zararının tazminini talep hakkına sahiptir. Diğer bir deyişle satış bedelini geri isteyebileceği gibi, bundan daha fazla olarak zarara uğramışsa, bu fazlalık için de tazminat isteğinde bulunabilir¹⁸⁶. Fakat, bu dava zararın tazminiyle ilgili olup yukarıda belirttiğimiz her iki halde de mülkiyetinin alıcıya geçirilmesini sağlayamaz. Bununla birlikte bu devrin muvazaalı yapıldığının kanıtlanması durumunda, davacı satış vaadi sözleşmesinden doğan kişisel hakkını yeni malike karşı da ileri sürebilir¹⁸⁷.

1.5.1.4. Gayrimenkul Satış Sözleşmesinin Devri :

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi taraflar arasında bir borç-alacak ilişkisi kurar. Bu sözleşmeden doğan alacak hakkının, her alacak hakkı gibi üçüncü bir kişiye devri mümkündür¹⁸⁸. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde de müteahhit sözleşmeden doğan edimlerini yerine getirdiğinde arsa sahibine karşı kişisel hak kazanır ve sözleşme uyarınca kendisine bırakılan bağımsız bölümlerin tapusunun adına nakledilmesini arsa sahibinden isteyebileceği gibi, Borçlar Kanunu'nun 162 ve devamı maddeleri uyarınca, bu kişisel hakkını arsa sahibinin rıza ve onayını almaya gerek

¹⁸⁵ Y. 14. H.D.'nin 13.9.1988 tarih ve E.1988/3240, K.1988/5562 sayılı kararı (YKD, Kasım 1988, s.1551)

¹⁸⁶ Y. 14. H.D.'nin 17.11.1988 tarih ve E.1987/5356, K.1988/7475 sayılı kararı (YKD, Mart 1989, s.386-387); ayrıca, Y. 13. H.D.'nin 19.6.1989 tarih ve E.1989/2205, K.1989/4247 sayılı kararında, satış vaaadinin konusunu oluşturan dairenin tapusunun, üçüncü kişiye aktarıldığı tarihteki sürüm değerinin saptanarak ödetme kararının bu değer üzerinden hüküm verilecek yerde, dava günündeki daire değeri esas alınarak istek gibi hüküm kurulmuş olmasının yasaya aykırı olduğu belirtilmiştir. (YKD, Mart 1990, s.457)

¹⁸⁷ Y. 14. H.D.'nin 4.4.1989 tarih ve E.1989/2164, K.1989/3436 sayılı kararı (YKD, Mart 1989, s.410); Y. 14. H.D.'nin 24.6.1997 tarih ve E.1997/2957, K.1997/4945 sayılı kararı (İBD, Haziran 1998,s.552); aynı yönde Y. 14. H.D. 'nin 27.4.2004 tarih ve E. 2003/9226, K. 2004/3433 sayılı kararı *"Satış vaadi sözleşmesi noterde usulüne uygun olarak yapılmış olup geçerlidir. Tapu malikinin, mülkiyetindeki payı satış vaadi sözleşmesi ile'ya devrettikten sonra aynı payı haricen diğer davacıya satması ve açılan davayı kabulü, harici satışın muvazaalı olduğunun kabulünü gerektirir."* (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006); Y. 14. H.D.'nin 27.9.1988 tarih ve E.1988/4220, K.1988/5987 sayılı kararı, *"...ancak, muvazaalı ve üçüncü kişilerin zararlandırılması amacına yönelik işlemlerin varlığı halinde, o işleminden zarar gören üçüncü kişi şahsi hakkını aynı hak sahibine karşı ileri sürebilir."* (YKD, Ocak 1989, s.80).

¹⁸⁸ EREN, doğmuş ya da doğacak mülkiyet haklarının da taşınmaz satış vaadi sözleşmelerine konu olabileceğini belirtmektedir. (s.377) ; Y. H.G.K.'nun 7.2.2001 tarih ve E.2001/14-18, K.2001/98 sayılı kararı, *"Satış vaadi sözleşmesi düzenlenirken, satış vaa dinde bulunan kişinin, sözleşmenin yapıldığı tarihte taşınmazın kayden maliki olması zorunluluğu yoktur. Bu nedenle, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesine dayanarak müteahhitler, inşaatı tamamladıklarında elde edecekleri bağımsız bölümlere ilişkin alacaklarını satış vaadi sözleşmesi ile temlik edebilirler."* (İBD, Aralık 2001, cilt:75, s.1130); aynı yönde, Y. 14. H.D.'nin 2.5.2003 tarih ve E. 2003/2757, K. 2003/3555 sayılı kararı. (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006).

olmaksızın yazılı olmak koşuluyla üçüncü kişilere de devir ve temlik edebilir¹⁸⁹. Müteahhidin kişisel hakkını temellük eden üçüncü kişi de bu hakkını, müteahhidin halefi olarak arsa sahibine karşı ileri sürme olanağına sahiptir¹⁹⁰ ve mülkiyetin kendisine nakledilmesini isteyebilir¹⁹¹. Ancak, müteahhitten bağımsız bölüm olarak müteahhidin halefi durumuna geçen alıcı üçüncü kişi de ancak müteahhidin arsa sahiplerinden talep edebileceği hakları talepte bulunabilir¹⁹².

Bununla birlikte, gerek müteahhit gerekse ondan kişisel hakkını yazılı olarak temellük eden halefi üçüncü kişinin, bu hakkı arsa sahibine karşı ileri sürebilmesi için, yukarıda değinildiği üzere, müteahhidin sözleşmenin kendisine yüklediği edimini tam olarak yerine getirmiş olması zorunludur¹⁹³.

Gayrimenkul satış vaadini de içeren arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde arsa sahibi müteahhide devretmeyi taahhüt ettiği arsa payını; üçüncü kişilere bağımsız bölüm satmak amacıyla kurulan gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinde ise müteahhit satmayı vaat ettiği bağımsız bölümü, ayrı tarihlerde yaptığı sözleşmelerle başkalarına devretmiş olması durumunda, başka bir deyişle bir gayrimenkulün birden çok kişiye satışının vaat edilmesi durumunda, hangi sözleşme önce düzenlenmişse o sözleşmenin geçerli olduğu kabul edilmektedir. Sonraki sözleşme tapuya şerh edilmiş olsa dahi bu kural uygulanır¹⁹⁴.

¹⁸⁹ Y. 14. H.D.'nin 7.5.1985 tarih ve E. 1984/8820, K. 1985/3269 sayılı kararı (YKD, Şubat 1987, s.267); Y. 14. H.D.'nin 3.11.2003 tarih ve E. 2003/5488, K. 2003/7685 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5341, K. 2003/8244 sayılı kararı (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006).

¹⁹⁰ Y. 14. H.D.'nin 7.5.1985 tarih ve E. 1984/8820, K. 1985/3269 sayılı kararı (YKD, Şubat 1987, s.267); Y. 14. H.D.'nin 3.11.2003 tarih ve E. 2003/5488, K. 2003/7685 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5341, K. 2003/8244 sayılı kararı (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006).

¹⁹¹ Y. 14. H.D.'nin 6.11.1984 tarih ve E.1984/4370, K.1984/6691 sayılı kararı (YKD, Şubat 1985, s.239)

¹⁹² Y.13.H.D.'nin 06.10.2003 tarih ve E.2003/8995, K.2003/11270 sayılı kararı (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006); Y. 14. H.D.'nin 16.2.1982 tarih ve E. 1982/141, K. 1982/859 sayılı kararı (YKD, Mayıs 1982, s.685)

¹⁹³ Y.13.H.D.'nin 2.6.2005 tarih ve E.2005/6346 , K.2005/6730 sayılı kararı, *"Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi gereğince yüklenicinin ayın isteme hakkının, sözleşme gereklerini tam olarak yerine getirmesiyle doğacağı kuşkusuzdur. Yüklenici ancak bu suretle doğan hakkını 3. kişiye devir olanağına sahip olur. Davada yüklenici sözleşmeden kaynaklanan borcunu yerine getirmedişine göre edinmediği hakkı 3. kişiye devir olanağı da doğmamıştır."* (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006); aynı yönde, Y. 13. H.D.'nin 06.10.2003 tarih ve E. 2003/8995, K.2003/11270 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 3.11.2003 tarih ve E. 2003/5488, K. 2003/7685 sayılı kararı (www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006).

¹⁹⁴ Y. H.G.K.'nın 7.2.2001 tarih ve E.2001/14-18, K.2001/98 sayılı kararı (İBD, Aralık 2001, cilt:75, s.1130); Y. 14. H.D.'nin 15.12.1987 tarih ve E.1987/8810, K.1987/8997 sayılı kararı (YKD, Temmuz 1988, s.963); Y. 14. H.D.'nin 13.10.1988 tarih ve E.1987/4244, K.1988/6494 sayılı kararı (YKD, Eylül 1989, s.1293)

1.5.1.5. Satış Vaadi Sözleşmesinde Zamanaşımı :

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinden doğan davalar için özel bir zamanaşımı süresi öngörülmediğinden, Borçlar Kanunun 125. maddesi gereğince on yıllık zamanaşımı süresi uygulanır ve bu süre sözleşmenin ifa olanağının doğmasından sonra işlemeye başlar¹⁹⁵. Ancak, konumuz sözleşmede arsa payı, arsa sahibi tarafından müteahhide, yani vaat alacaklısına; yine müteahhidin satış vaadi sözleşmesiyle üçüncü kişilere satışını öngördüğü bağımsız bölümler açısından, bağımsız bölümler üçüncü kişilere, teslim edilmiş ise, on yıllık zamanaşımı süresi geçtikten sonra açılan davalarda, zamanaşımı savunması Medeni Kanunun 2. maddesi uyarınca iyi niyet kuralları ile bağdaşmaz¹⁹⁶.

1.5.2. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşinin Birbiriyle Bağlantılı İki Ayrı Sözleşmeyle Yürütülmesi :

Bu noktada bir diğer uygulamada da tarafların, arsa payı karşılığında bağımsız bölüm yapımı işini, tek bir sözleşme yerine, iki ayrı sözleşmeyle yürüttükleri de rastlanan bir alternatiftir. Burada da ilk olarak arsa sahibi ile müteahhit yine arsa sahibinin hangi oranda arsasını müteahhide devredeceği, müteahhidin ise bunun karşılığında ne kadar bağımsız bölümü arsa sahibine bırakacağı , diğer bir deyişle arsa sahibinin arası üzerinde müteahhit tarafından yapılacak bağımsız bölümlerin arsa sahibi ile müteahhit arasında nasıl paylaşılacağı üzerinde anlaşılır. Arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan ilk sözleşmede, arsa sahibi ile müteahhit arasında yukarıda belirttiğimiz biçimde kararlaştırılan arsa payı üzerinde gayrimenkul satış vaadi kurulur. Bu gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinde usulen

¹⁹⁵ Y. 14. H.D.'nin 25.12.2003 tarih ve E. 2003/6516, K. 2003/9070 sayılı kararı ; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5299, K. 2003/8260 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 7.10.2003 tarih ve E. 2003/5333, K. 2003/6833 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 27.04.2004 tarih ve E. 2003/9226, K. 2004/3433 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5737, K. 2003/8283 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 16.10.2003 tarih ve E. 2003/4231, K. 2003/7144 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 3.7.2003 tarih ve E. 2003/3550, K. 2003/5635 sayılı kararı (kararlar için bkz. www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006)

¹⁹⁶ Y. 14. H.D.'nin 25.12.2003 tarih ve E. 2003/6516, K. 2003/9070 sayılı kararı ; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5299, K. 2003/8260 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 7.10.2003 tarih ve E. 2003/5333, K. 2003/6833 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 27.04.2004 tarih ve E. 2003/9226, K. 2004/3433 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 20.11.2003 tarih ve E. 2003/5737, K. 2003/8283 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 16.10.2003 tarih ve E. 2003/4231, K. 2003/7144 sayılı kararı; Y. 14. H.D.'nin 3.7.2003 tarih ve E. 2003/3550, K. 2003/5635 sayılı kararı (kararlar için bkz.: www.yargitay.gov.tr) (28 Mart 2006); Y. H.G.K.'nin 8.5.1987 tarih ve E.1986/358, K.1987/358 sayılı kararı, (YKD, Mart 1988, s.319); ayrıca Y.11. H.D.'nin 18.4.1989 tarih ve E.1988/2888, K.1989/2366 sayılı kararı, "...taahhüdün ifa edileceği hususunda alacaklıda haklı bir güven duygusu yaratan fiil ve davranışlarda bulunarak onu oyalayan ve dava açmaktan alıkoyan, özellikle taşınmazı vaat alacaklısına teslim eden borçlunun açılan davaya karşı zamanaşımı def'ini ileri sürmesi MK. nun 2. maddesinde ifadesini bulan dürüstlük kuralına aykırı olup yasal himaye görmez." (YKD, Mayıs 1999, s.693)

de olsa, vaat edilen arsa payının karşılığında belli bir “devir (satış) bedeli”ne yer verilir. Bu sözleşmeye paralel olarak arsa sahibi ile müteahhit arasında bu defa yine yukarıda belirttiğimiz şekilde başlangıçta arsa payı karşılığında arsa sahibine bırakılacağı üzerinde anlaşılan bağımsız bölümlerin yapımı hususunda arsa sahibi ile müteahhit arasında ikinci sözleşme yani “eser –inşaat- sözleşmesi” kurulur. Bu sözleşmede, müteahhit, arsa payı karşılığında anlaşılan bağımsız bölümleri arsa sahibi için inşa etmeyi taahhüt eder. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde iki taraf da özel durumlar hariç birbirlerine para ödemediklerinden, bu iki sözleşmede belirtilen bedelde aynıdır. Yani ilk sözleşmede belirtilen arsa payının “devir bedeli” ile ikinci sözleşmede bağımsız bölümlerin yapım taahhüdü karşılığında belirlenen müteahhide ödenecek ücret tutarı aynıdır. Dolayısıyla bu iki sözleşme ayrı sözleşmelermiş gibi görünse dahi, taraflar arasında arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı amaçlandığından, birbiriyle bağlantısı olan ve tek bir arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinden farkı olmayan iktisadi neticeyi yaratır.

2. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN HÜKÜMLERİ :

Yukarıda da ayrıntıları ile açıkladığımız üzere, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde, müteahhidin kendi malzeme ve gereçleriyle bağımsız bölüm yapma ve teslim etme ediminin karşılığını arsa sahibi, arsasının bir bölümünün mülkiyetini müteahhide geçirerek ödemektedir. Müteahhidin yüklendiği yapı yapma ediminde ağır basan taraf, gereçlerin tesliminden çok anlaşılmaya uygun bir eserin yaratılması yani bağımsız bölümlerin yapılmasıdır. Bu nedenle, bu edim, eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini ve buna karşılık, arsa malikinin karşı edimi, gayrimenkul satım sözleşmesinin belirleyici özelliklerini taşımaktadır. Bu anlamda da çift tipli karma sözleşme olarak nitelendirilmektedir.

Aşağıda gerek müteahhidin edimleri gerekse arsa sahibinin yükümlükleri ve hakları incelenecektir.

2.1. MÜTEAHHİDİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ (BORÇLARI) :

2.1.1. Genel Olarak :

BK.'nın 355. maddesinde istisna sözleşmesi *tanımında “bir taraf (müteahhit), ...bir şey imalini iltizam eder”* hükmüyle, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım işinde müteahhidin asli borcunun, sözleşme ile belirlenen yapıyı meydana getirmesi olduğu söylenebilir.

BK.'nda müteahhidin inşaat sözleşmesinden bu manada arsa payı karşılığı bağımsız bölüm işlerinde müteahhidin bu sözleşmeden doğan borçları Kanunun 356-363. maddeleri arasında düzenlenmiştir ya da işin mahiyetinden çıkarılmaktadır. Bu maddelerde belirtilen müteahhide ilişkin borçlar doktrinde¹⁹⁷ ağırlıklı olarak, “eseri hazırlama ya da meydan getirme borcu” ve meydana getirilen eseri “teslim borcu” olmak üzere iki ana grupta toplanmakta, diğerlerinin ise, bu iki ana borçtan doğmuş ve bu borçların sözleşmeye uygun surette ifasını sağlayan yan (fer'i) borçlar olduğu, bunların, bu iki ana borç içerisinde değerlendirilmelerinin doğru olacağı belirtilmekte; buna göre, müteahhit açısından eserin (konumuz sözleşme açısından bağımsız bölümlerin) hazırlanması ya da meydana getirilmesine ilişkin borçlar genellikle şu şekilde sıralanmaktadır.

- İş sadakat ve özenle yapma,
- İş bizzat yapma,
- İşte kullanılacak araç gereç ve malzemeye ilişkin borçlar,
- İş zamanında başlama ve devam etme,
- Genel ihbar yükümlülüğü.

İnşa edilen bağımsız bölümlerin teslimine ilişkin borçlar ise; bağımsız bölümlerin teslim borcu ve ayıba karşı tekeffül borcu¹⁹⁸ olarak belirtilmektedir.

¹⁹⁷ Bkz. Sadık ARTUKMAÇ, **İnşaat Hukuku**, Ankara, 1975, s.38: TUNÇOMAĞ, s.508; TANDOĞAN, s.48; YAVUZ, s. 61; ARAL, s. 336.

¹⁹⁸ Ayıba karşı tekeffül bazı yazarlarca müteahhidin borçları arasında değil, iş sahibinin hakları arasında gösterilmektedir. (Bkz.HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.362-363)

2.1.2. Bağımsız Bölümleri Sadakat ve Özenle Yapma Borcu:

2.1.2.1. Genel Olarak :

Müteahhidin arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümleri arsa sahibinin yararına olacak şekilde – arsa sahibinin menfaatlerini dürüstçe gözeterek- ona hiçbir zarar vermeden ve gerekli özen ve dikkati göstererek meydana getirmesi ve teslimi¹⁹⁹, müteahhidin hem sadakat hem özen borcu gereğidir.

Sadakat borcu doğrudan yasada düzenlenmemiş olmakla birlikte, iki özel görüntüsüne BK. 357’de yer verilmiştir²⁰⁰. Buna göre, malzeme iş sahibi tarafından verildiği takdirde, müteahhit, malzemenin kullanılışı hakkında hesap vermek ve artanı iade etmekle mükelleftir. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde bu yükümlülüğün uygulama alanı hemen hemen yok gibidir. Sadakat borcunun bir diğer görüntüsü olan ihbar yükümlülüğü, arsa sahibinin gösterdiği arsanın, inşaatın gereği gibi veya vaktinde ifasını tehlikeye sokacak ayıplarından müteahhidin arsa sahibini haberdar etmekle yükümlü tutulmasını gerektirir. Bu husus ileriki kısımlarda incelenecektir.

Müteahhidin genel özen borcu ise B.K.’nın 356/1. fıkrasında yer alan *“Müteahhidin mesuliyeti, umumi suretle işçinin hizmet akdindeki mesuliyetine dair olan hükümlere tabidir.”* hükmü doğrultusunda şekillenmiş bulunmaktadır²⁰¹. Maddede müteahhidin sorumluluğunun genel itibarıyla işçinin hizmet akdindeki mesuliyetine dair hükümlere tabi olduğunu zikrederek hizmet akdine atıfta bulunulmuştur. Dolayısıyla müteahhidin bağımsız bölümlerin inşasında göstereceği özenin derecesinin hizmet akdinde olduğu gibi düzenlendiği söylemek mümkün olabilmektedir²⁰².

Ancak madde metninde işçinin özen borcuna “genellikle” denilmek suretiyle atıfta bulunulmuştur; o halde eser sözleşmesinin ve bağlı olarak konumuz sözleşmenin özel niteliği farklı bir değerlendirmeyi gerektirebilecektir²⁰³. Nitekim, gerek müteahhit - iş sahibi ilişkisi, gerek karşılıklı taahhüt edilen edimler açısından hizmet sözleşmesi ile eser sözleşmesi arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Mesela, eser sözleşmesinde (bu

¹⁹⁹ SELİCİ, s.87; KARATAŞ, s.98.

²⁰⁰ TANDOĞAN, s.49 – 50.

²⁰¹ Bkz.BECKER, s.598; BİLGE, s.249.

²⁰² Bkz.BECKER, s.598; BİLGE, s.249; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.357.

²⁰³ YAVUZ, s.463; KARTAL, s.69.

bağlamda konumuz sözleşmede) müteahhit kural olarak, ihtisas sahibi iken²⁰⁴; iş sahibinin bu konuda teknik bir bilgiye sahip olmadığı kabul edilir²⁰⁵. Ayrıca, müteahhidin, işçi-işveren ilişkisinde olduğu derecede, iş sahibinin talimatlarına uyma borcu da yoktur²⁰⁶. Tüm bu nedenlerle, işçinin mesleki bilgisi ile kabiliyet ve nitelikleri yüzünden işi gereken özende yapamayacağını işverenin bildiği veya bilmesi gerektiği durumlarda işçiden aranacak özen derecesinde bir hafifleme yapılmasını emreden yasa hükmünün (BK md. 321/2), eser sözleşmesinde uygulama alanı bulamayacağı²⁰⁷, bu nedenle eser sözleşmesinde (bağlı olarak konumuz sözleşmede) müteahhidin sorumluluğunun işçiye göre daha ağır olarak takdir edilmesi gerektiği²⁰⁸ görüşü haklıdır.

Özen borcu gereği, kural olarak tecrübeli ve sorumlu bir meslek adamı ve işinin uzmanı olan müteahhidin basiretli bir tacir gibi davranarak bağımsız bölümleri meydana getirmeyi üstlendiği²⁰⁹ ve inşaatı teknik ve sanat kurallarına uygun olarak yapmayı yüklenmiş olduğu kabul edilir²¹⁰. Dolayısıyla arsa karşılığında bağımsız bölüm yapan müteahhidin özen borcunun bir gereği olarak; işi alırken, bu işin üstesinden gelebilecek bilgi, beceri, araç, gereç gibi olanaklara sahip olduğu²¹¹; teknik bir iş olan, dolayısıyla teknik bir takım kurallara bağlı bulunan inşaat işini yapmayı üstlendiği için, yapı işlerine ilişkin teknik kuralları bildiği²¹²; işin meydana getirilmesi için gerekli şartların bulunup bulunmadığını araştırıp²¹³ ona göre işe başladığı ve işi devam ettirdiği kabul edilir. Bu nedenle özen borcu gereği, yeter bilgisi ya da uzmanlığı olmadan bir işi üstlenen ve bilgisi olanlara da başvurmayan²¹⁴; gerekli araştırmaları yapmadan (örneğin arsanın imar durumunu incelemeyen, inşaat ruhsatı almadan) işe başlayan müteahhit kusurlu sayılır.

²⁰⁴ Y. 15. H.D.'nin 28.12.2004 tarih ve E.2004/2426, K.2004/6805 sayılı kararı (İBD, 2005/2, cilt:79, s.644)

²⁰⁵ ARAL, s.348; MARTEN, bu konuda şunları ilave etmektedir: “Müteahhidin faaliyetleri işçiden daha ziyade müstakildir. Müteahhit sanat veya işini bilir, imal ettiği şeyin tesliminden ibaret olan gayesine vusul için lazım gelen vasıtaları intihap hakkına haizdir”. (MARTEN, s.181)

²⁰⁶ Y. H.G.K.'nın 1.7.1992 tarih ve E. 1992/15-309, K. 1992/452 sayılı kararı, “Eser sözleşmesinde yüklenici, iş sahibine bağımlı değildir. İşin yapılması hakkında tam bir karar serbestisine sahiptir. İş sahibinin yüklenici üzerinde, işverenin işçi üzerinde olduğu gibi egemenliğinden söz edilemez” (KOSTAKOĞLU, s.416)

²⁰⁷ TUNÇOMAĞ, s.508-509; ayrıca TANDOĞAN, s.55; farklı yaklaşım için HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.357-358.; Y. 4. H.D.'nin 01.06.1978 tarih ve E. 2220; K.7342 sayılı Kararı (KARAHASAN, cilt:1, s.1192)

²⁰⁸ Bkz. BİLGE, s. 249; YAVUZ, s.463.

²⁰⁹ Y. 15. H.D.'nin 28.12.2004 tarih ve E.2004/2426, K.2004/6805 sayılı kararı (İBD, 2005/2, cilt:79, s.644)

²¹⁰ Y. 15. H.D.'nin 6.5.1992 tarih ve E.72; K.2427 sayılı Kararı (KARAHASAN, cilt:1, s.1182)

²¹¹ ZEVLİLİLER, AYDOĞDU ve PETEK, s.332.

²¹² SELİCİ, s.21.

²¹³ KARTAL, s.69.

²¹⁴ BECKER, s.598; TUNÇOMAĞ, s. 988; ayrıca VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, eğer yüklenici gerekli yetenekleri bulunmaksızın bir yapıt meydana getirmeyi kabul eder ve özel bilgiler, yapılan sözleşmenin üstü kapalı koşulunu oluşturur ise bundan dolayı iş sahibine karşı sorumlu olacağı görüşündedir. (s.569); Y.15. H.D.'nin 27.4.1989 tarih ve E.1988/4461, K.1989/2129) sayılı kararı “...tedbirli bir işadamı sıfatıyla yüklenici SİT alanına giren arsa üzerinde sözleşmede yazılı inşaatı yapamayacağı bilmek durumundadır. O halde imar mevzuatına aykırı sözleşmeyi imza etmekle kusurlu olduğunun kabulü gerekir.” (YKD, Ekim 1989, s.1459)

Günümüzde konut-işyeri fiyatlarının oldukça yükselmesi başka bir deyişle konut-işyeri yapım ve satım işindeki rantın iştah kabartıcı olması bilgili bilgisiz pek çok kişinin bu alana ilgisini yöneltmesine neden olduğu, yeterli bilgisi ve uzmanlığı olmayan kişilerin de arsa karşılığı inşaat işine giriştikleri görülmektedir. Bu manada arsa sahiplerinin dikkatli davranması ve “özen borcunu” ihlal eden müteahhitlere karşı haklarını bilmesi önem arz etmektedir.

2.1.2.2. Özen ve Sadakat Borcunun İhlalinin Neticeleri :

Özen borcu sözleşmenin yapıldığı anda başlar, inşaatın (bağımsız bölümlerin) eksiksiz ve ayıpsız tamamlanmasına kadar sürer²¹⁵. Müteahhit, özen borcunu ihlal etmek suretiyle, arsa sahibini zarara uğratmışsa, BK. md.96 ve BK. md. 357/1 hükümlerine göre²¹⁶ sorumlu olur. Bununla birlikte arsa sahibi, yeterli teknik bilgi ve tecrübesi olmayan müteahhidin sebep olduğu ve olacağı zararlarının tazmini istemek için, inşaatın tamamlanması ve bağımsız bölümlerin teslimi için gerekli müddetin geçmesini beklemek zorunluluğu yoktur²¹⁷. Arsa sahibi inşaatın yapımı aşamasında, müteahhidin kusuru sebebiyle inşaatın ayıplı (bozuk) ya da sözleşmeye aykırı olarak meydana getirildiğini kesin olarak tahmin ederse²¹⁸, bunları önlemek için müteahhide uygun bir zaman vererek, bu süreçte inşaatın düzgün ve sözleşmeye uygun şekilde icra edilmesini aksi taktirde, başkasına yaptırılacağı yönünde ihtarda bulunabilir (BK.’nın 358/2.). Müteahhit inşaatı sözleşmeye uygun yapmamakta ısrar ederse; arsa sahibi bu zamanın bitiminde, hasar ve masrafları müteahhide ait olmak üzere, inşaatı üçüncü bir şahsa yaptırmak²¹⁹ suretiyle devam ettirme hakkına sahip olur.

²¹⁵ Y. 15. H.D.’nin 3.4.1996 tarih ve E.1531, K.1892 sayılı kararı (UYGUR, cilt 1, s.368)

²¹⁶ ARAL, s.350.

²¹⁷ GÖKTÜRK, s.499; BİLGE, s.250.

²¹⁸ ARAL’a göre işin yapılması esnasında eserde belirli niteliklerin bulunmaması, eser tamamlandığında onun ayıplı ya da sözleşmeye aykırı olacağını açıkça gösteriyorsa BK. Md. 358/2’deki “ayıbı kesinlikle tahmin şartı” gerçekleşmiş olur. (s.352)

²¹⁹ GÖKTÜRK, s.500; BİLGE, s.250; TANDOĞAN, s.53.

2.1.3. Müteahhidin İnşaat İ ini Bizzat Yapma ( ahsen ifa) veya Kendi Yönetimi Altında Yaptırma Borcu :

2.1.3.1. Genel Olarak :

BK. 356/2'de, *“Müteahhit imal olunacak şeyi bizzat yapmaya veya kendi idaresi altında yaptırmaya mecburdur. Fakat i in mahiyetine nazaran şahsi maharetinin bir ehemmiyeti yok ise, taahhüt ettiği şeyi başkasına dahi imal ettirebilir.”* hükmüne yer verilmiştir. Böylelikle, BK' nun 67. maddesinde, kural²²⁰ olarak, borçlu borcunu şahsen ifa etmekle yükümlü olmad ı halde, eser sözleşmesinde müteahhidin borcunun kişisel niteliği (müteahhidin eseri kendisinin meydana getirmesi ya da i i kendi yönetimi altında yürütmesi zorunluluğu) karine olarak kabul edilmi tir²²¹. Bu yaklaşım, müteahhidin g ven²²², yetenek, bilgi, karakter, tecrübe gibi şahsi vasıflarının²²³ bu tür i lere ait sözleşmelerde önem taşıması fikrine dayanır.

Eserin  ahsen meydana getirme zorunluluğunun ölçüsü belirlenirken, için niteliği ön planda tutulmalıdır²²⁴. Şahsen ifa daha ziyade, kişinin ferdi (fikri ve bedeni) yeteneklerinin çok ön planda tutulduğu, başkasının aynı eseri, yüklenenin gözetimi altında dahi meydana getirmesinin mümkün olmad ı hallerde²²⁵ (Fikir ve sanat eserlerinde g r ld   gibi, ünlü bir ressama tablo sipariş edilmesi ya da ünlü bir modacıya elbise sipariş edilmesi gibi) hallerde ileri sürülebilir. Bununla birlikte konumuz arsa karşılığı inşaat yapımı i i açısından baktığımızda, tek bir müteahhidin (kişinin) devasa ya da k  k bir inşaatı şahsen meydana getiremeyece i açık olduğundan şahsen ifanın inşaat i lerinde çoğunlukla geçerli olamayacağını söylemek m mk n d r²²⁶.

²²⁰ BK'nun 67. maddesi gereği kural olarak borçlunun bor land ı edimi bizzat meydana getirme zorunluluğu olmad ı, edimin üçüncü bir kişi tarafından da yerine getirilebileceği kabul edilmiştir. Ancak edimin bizzat borçlusunu tarafından yerine getirmesinde alacaklının menfaatinin bulunduğu hallerde, borçlunun edimi bizzat yerine getirmesi gerekir.

²²¹ BECKER, s. 599; BUCHER, s.141; TANDOĞAN, s. 72; KARAHASAN, cilt:1, s.207.

²²² SEL C , konumuz inşaat i leri açısından müteahhidin önceki i lerine bakarak üstlendiği inşaat i ini yerine getirip getiremeyece i, i i istenilen kalitede yapıp yapamayacağı, i i yürütebilecek sermayesi olup olmad ı, sözüne güvenilip g venilemeyece i gibi hususların için verilmesinde rol oynadığını belirtmektedir. (s.25)

²²³ Bkz. SAYMEN, s.413; OĞUZMAN ve  Z, s.197; RE SO LU, s.250; BOZER, s.137.

²²⁴ VEL DEDEO LU ve  ZDEM R, s. 569; OLGAC, s.892.

²²⁵ TANDOĞAN, s.71; ARAL, s.33; Halil AKKANAT, **Ta eronluk (Alt Müteahhitlik) Sözleşmesi**, İstanbul : Filiz Kitabevi, 2000, s.57.

²²⁶ Bkz. HATEM , SEROZAN ve ARPACI, s.355; AKKANAT, s.59; ayrıca TUN OMA , inşaat, gemiler, trenler, araba yolları ,uçaklar, büyük makineler gibi tekniğin büyük eserlerinin, te kilatlı, rasyonelize edilmiş ve kısımlara ayrılmış bir çalışmanın ürünü olduğunu; dolayısıyla bu tür eserlerde, eserin artık şahsen ismarlanan tarafından meydana getirilmesinin söz konusu olamayacağını belirtmektedir.(s. 510.); yine ARAL

Kaldı ki, borcun bizzat borçlu tarafından ifası gereken hallerde dahi, borçlunun kendi yönetimi ve gözetimi altında hareket eden “yardımcı” şahıs veya şahıslar kullanmasına engel teşkil eden bir durum yoktur²²⁷. Önemli olan, yardımcı şahısların borçlunun yönetimi altında çalışması; borçlunun şahsi yeteneklerinin borcun ifası sırasında ön planda olmasıdır; başka bir deyişle borçlunun yardımcı şahıs, yardımcı şahsın asıl borçlu yerine ve rolüne geçmemesidir²²⁸.

Netice olarak müteahhidin inşaat işini bizzat kendisinin ifa etme zorunluluğu bulunmadığını söyleyebiliriz. Bu noktada Müteahhidin inşaat işini kendi yönetimi ve denetimi altında kendi işçilerini kullanarak yaptırması ya da işi kısmen ya da tamamen başka müteahhitlere yaptırması alternatifleri gündeme gelecektir.

2.1.3.2. Müteahhidin İşi Kendi Yönetimi Altındaki Kişilere Yaptırması:

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, borcun bizzat borçlu tarafından ifası gereken hallerde dahi borçlunun kendi idaresi ve nezareti altında hareket eden “yardımcı” şahıs veya şahıslar kullanmasına engel bulunmamaktadır. Nitekim, BK.’nın 356/2 ’nin birinci cümlesindeki “kendi idaresi altında yaptırmak” ibaresiyle bu husus açıkça zikredilmektedir. Buradaki, “Kendi idaresi altında yaptırmak” hükmü, istihdam ettiği (emri altında bulunan) işçiler tarafından yapılması²²⁹ anlamına gelmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, inşaat işi büyük bir ekip ve organizasyon işi olduğundan müteahhit inşaatı kendi yönetimi (nezaret ve idaresi) altında yardımcı kişiler kullanmak suretiyle ifa etmesi mümkün ve alternatiflerden birisidir.

Müteahhidin işi kendi yönetimi altında yaptırma borcu inşaat işi açısından özellikle şu hususları içerir²³⁰; işin zaman ve yapı tekniğine uygun olarak organize edilmesi; işin icrası için yeterli miktarda çalışma araçlarının sağlanması; işin icrası için gerekli bilgi ve yeteneğe sahip ve yeterli sayıda personel istihdam edilmesi, işin

da, büyük çaptaki inşaat ve makine tesislerinin yapımında şahsi yeteneklere dayanmayan çalışmaların hakim olduğuna işaret etmektedir. (s.337); SELİCİ ise, yapının tamamlanmasının, çeşitli kısmi edimlerin yapı tekniği kurallarına göre bir süreç içinde birbirine eklenip bir bütün olarak ortaya çıkmasına bağlı olduğunu; anahtar teslimi bir yapıyı üstlenen genel bir müteahhidin yapı işini tek başına bedenen çalışarak yürütebilmesinin düşünülmemeyeceğini belirtmektedir. (s.24)

²²⁷ Von TUHR, s.483; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.84; REİSOĞLU, s.250.

²²⁸ FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.84; REİSOĞLU, s.250.

²²⁹ TUNÇOMAĞ, s.994.

²³⁰ Bkz. TANDOĞAN, s.75; SELİCİ, s. 26-29.

yürütülmesi açısından personele gerekli talimatların verilmesi ve personelin yaptıkları işin her daim incelenmesi ve değerlendirilmesi; işin gerektirdiği güvenlik önlemlerinin alınması gibi.

Müteahhidin inşaat işini kendi yönetimi altında yaptırma borcunu yerine getirmemesi ya da bu borca aykırı hareket etmesi nedeniyle, arsa sahibi zarara uğrarsa, müteahhit, bu zararı BK. md. 96 hükümlere göre gidermekle yükümlü olup²³¹ yardımcı şahsa bir kusurun yüklenip yüklenememesi bu sorumluluğu ortadan kaldırmaz²³². Arsa sahibinin, müteahhidin borca aykırı davranışı ile doğan zararı arasında illiyet bağıını ortaya koyması yeterlidir. Kusursuzluğunu kanıtlayamayan müteahhit sorumlu olur²³³. Ayrıca müteahhit, personelinin fiillerinden doğan zararlardan da sorumludur²³⁴.

2.1.3.3. Müteahhidin İşini Kısmen ya da Tamamen Alt Müteahhide Yaptırması :

2.1.3.3.1. Genel Olarak :

İşin şahsen ifası ya da kendi yönetimi altında yaptırılması yanında, BK. 356/2. fıkrasında, müteahhidin şahsi yeteneklerinin işin niteliğini etkilememesi başka bir deyişle de işin mahiyetinin şahsi beceriyi önemli kılmaması halinde, taahhüt ettiği eseri kısmen yada tamamen başkasına imal ettirebileceği belirtilmiştir²³⁵. Maddedeki, işin niteliğinin başkalarına dahi yaptırılmasına uygun olup olmadığı kriterinin, müteahhidin edimleri göz önünde bulundurulmak suretiyle belirlenmesi gerektiği ve burada, sözleşme konusu

²³¹ Von TUHR, s.590; KARAHASAN, cilt:1, s.212-213.

²³² Von TUHR, s.590; KARAHASAN, cilt:1, s.212-213; Zariye ŞENOCAK, **Borçlunun İfa Yardımcılarından Dolayı Sorumluluğu**, Ankara : Dayanırli Hukuk Yayınları, 1995, s.111.

²³³ KARAHASAN, cilt:1, s.212-213; ŞENOCAK, Borçlunun İfa, s.111.

²³⁴ Y. 4. H.D.'nin 26.3.1975 tarih ve E.12865, K.3936 sayılı kararı, "İdare ile müteahhit arasında hizmet veya vekalet akdi gibi bağımlılık doğuran bir hukuksal ilişki değil istisna sözleşmesi vardır. Zarar müteahhidin adamlarının çalışmasından doğmustur. Bundan başka sözleşme ve şartnamede dinamitin belli bir usulde kullanılacağı açıklanmış olmadığından idarenin bu açıdan da sorumlu tutulmasına olanak yoktur." (KOSTAKOĞLU, s.395)

²³⁵ Y. 15. H.D.'nin 7.12.1995 tarih ve E.4993, K.7286 sayılı Kararı, "Burada asıl müteahhidin işi kısmen ya da tamamen alt müteahhide/müteahhitlere yaptırması yada devretmesi söz konusudur. Bunun sözleşmenin devri ile karıştırılmaması gerekir. İşin tamamen bir başkasına yaptırılması dahi, asıl müteahhit ile işveren arasındaki akdi ilişki devam ettiği müddetçe sözleşmenin devri anlamına gelmez"; ayrıca AKİPEK, sözleşmenin devrinde müteahhitin istisna sözleşmesi ile üstendiği işi, iş sahibi adına ve hesabına yapacağı bir sözleşme yoluyla üçüncü bir kişiye bıraktığını, buna karşılık işin alt müteahhide devrinde müteahhitin sözleşmeyi tamamen kendi adına ve hesabına yaptığını belirtmektedir. (Şebnem AKİPEK, **Alt Vekalet**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2003, s.108)

eserle ilgili teamül ve uygulamanın –iş çevresindeki hakim görüş ve telakkilerin- önemli rol oynayacağı belirtilmektedir²³⁶.

BK. 356/2 emredici nitelikte olmayıp, yedek hukuk kuralıdır²³⁷. Dolayısıyla, tarafların, BK. md. 356/2. fıkrası hükmünün aksine sözleşme yapmaları mümkündür²³⁸. Bu nedenle, doktrinde, başkaları da tamamen aynı nitelikte bir inşaatı yapabilecek durumda olsalar bile, sözleşmede müteahhidin işi bizzat kendi yönetimi altında yapmasının şart koşulabileceği ya da alacaklının menfaati açısından işin mahiyeti ifanın bizzat borçlu tarafından yapılmasını gerektiriyor olsa bile aksinin kararlaştırılabileceği²³⁹, dolayısıyla müteahhit ile arsa sahibi arasındaki sözleşmede alt müteahhidin kullanılmasına ilişkin bir belirleme bulunmaması durumunda yasa hükmünün uygulanacağı ve bu hüküm gereğince, müteahhidin şahsi yetenekleri işin niteliğine göre önemli olmadığı müddetçe müteahhit işi kısmen ya da tamamen bir alt müteahhide yaptırabileceği²⁴⁰ görüşü hakimdir.

Müteahhidin işi kısmen ya da tamamen bir başkasına yaptırması taşeronluk (alt müteahhitlik) ilişkisini gündeme getirmektedir. Taşeron ya da uygulama ve doktrinde kullanılan diğer adıyla alt müteahhit, asıl müteahhitte yaptığı bir sözleşmesiyle, asıl müteahhidin iş sahibine karşı borçlandığı işin bir kısmının ya da tamamını kendi

²³⁶ ARAL, s.338; ŞENOC AK, Borçlunun İfa, s.110; ayrıca, OĞUZMAN ve ÖZ; alacaklının, borcun şahsen ifasındaki menfaatinin ölçüsünde, hukuka uygun ve özellikle dürüstlük kuralları uyarınca göz önünde tutulmaya değer bir menfaat olmasına dikkat edilmesi gereğine işaret etmektedir. (s.197)

²³⁷ FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.84; REİSOĞLU, s.250; OĞUZMAN ve ÖZ, s.197.

²³⁸ TANDOĞAN, s.72; s.73; AYAN, s.275; BOZER, s.138.

²³⁹ Fikret EREN, "İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Borçları ve Bu Borçların Yerine Getirilmemesinin Sonuçları", **İnşaat Sözleşmeleri**, Ankara: Banka ve Tic. Huk. Arş. Ens., 2001,s.64; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.84; REİSOĞLU, s.251; AYAN, s.275.

²⁴⁰ Türker YALÇINDURAN, **Alt İstisna (Taşeronluk) Sözleşmeleri**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2000, s.73; KILIÇOĞLU, s.403; ZEVLİLİLER, AYDOĞDU ve PETEK, s.334; ayrıca, Von TUHR, edanın bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati varsa veya borcun bizzat borçlu tarafından ifa edileceği kararlaştırılmış ise, borçlunun borcunu şahsen ifaya mecbur olduğunu belirtmektedir. (s.483); YAVUZ ise, işin alt müteahhide devrinin, ancak iş sahibinin rızası ile veya işin mahiyeti başkası tarafından yapılmasına elverişli ise mümkün olabileceği görüşündedir. (YAVUZ,s.69); Y. 15 H.D.'nin 10.12.1990 tarih ve 990/2197-2583 sayılı kararı, "Sözleşmede inşaatın bizzat davacı tarafından yapılacağı taraflarca kararlaştırılmış değildir. Davacı kendi mesuliyeti altında inşaatın bir bölümünü üçüncü kişilere de yaptırabilir."; Y. 4. H.D.'nin 15.9.1980 tarih ve E. 8100, K. 9498 sayılı kararı, "Asıl müteahhit yüklendiği işin kısmen veya tamamen yapılmasını kendisine tabi durumda olmayan bağımsız bir alt müteahhide ancak iş sahibinin rızasıyla veya BK. madde 356 Fık. II'de ifade edildiği gibi, işin mahiyeti başkası tarafından yapılmasına elverişli ise, devredilebilir." (KOSTAKOĞLU, s.410.)

sorumluluğu altında yerine getirilmesini taahhüt eden²⁴¹, asıl müteahhit tarafından görevlendirilen kişidir²⁴².

Yapı işlerinin birbirinden çok farklı özellikler arz eden kısımlardan oluşması ve inşaat işini üstlenen ana müteahhidin bunların tamamı ile ilgili teknik bilgi ve araç kapasitesine çoğu zaman sahip olmaması²⁴³ inşaat yapım işlerinde taşeron kullanılmasının en önemli nedeni olarak gösterilebilir. Ayrıca, taşeronun üzerinde aldığı konuda, asıl müteahhitten konusu açıdan daha uzman olması²⁴⁴ ve dolayısıyla daha kaliteli ve seri üretim yapabildikleri için maliyetlerinin daha düşük olması²⁴⁵ da taşeron kullanımının nedenleri olarak sayılabilir. Tüm bu nedenlerle, asıl müteahhit üstlendiği bir inşaat işinin, elektrik ve su tesisatı işlerini, ince işlerini, temel – hafriyat işlerini, kapı, pencere işlerini başka müteahhide/müteahhitlere devretmesine sıkça rastlanmaktadır.

Asıl müteahhit ile alt müteahhit arasında işin bir kısmının veya tamamının yapılması amacıyla kurulan sözleşme de eser sözleşmesi niteliğinde olup²⁴⁶, bu sözleşmeye “alt müteahhitlik (taşeronluk) sözleşmesi” adı verilmektedir²⁴⁷. Asıl müteahhit bu sözleşmeyi arsa sahibi namına değil, kendi nam ve hesabına yapar²⁴⁸. Dolayısıyla, eser sözleşmesiyle yüklendiği inşaat işini kısmen ya da tamamen taşeronla yaptıran müteahhit, alt müteahhitlik sözleşmesinde iş sahibi olur ve istisna sözleşmesindeki iş sahibine ilişkin hak ve yükümlülöklere, alt müteahhit ise bu durumda istisna sözleşmesindeki müteahhide ilişkin hak ve hükümlere tabi olur. Buna göre, arsa payı karşılığı inşaat işi yapan bir müteahhit, bu işlerin muhtelif kısmı ya da tamamını alt müteahhide devretmiş ise, bu ilişkinin bağlandığı sözleşme yalın eser sözleşmesi hükümlerine tabi olacaktır.

²⁴¹ Y. 4. H.D.’nin 15.9.1980 tarih ve E.8100, K.9498 sayılı Kararı, “...asıl müteahhit kendi yerine başkasını ikame ettiğinde, sözleşmeden doğan bütün borçları kendi idare ve nezareti altında olmaksızın, müstakil surette hareket eden bir üçüncü şahsa devretmiş olur” (KOSTAKOĞLU, s.415)

²⁴² ARAL, s.339; AKKANAT, s.8; ayrıca bkz. YALÇINDURAN, s.22; YAVUZ, s.69 ; ayrıca Von TUHR, alt müteahhit için “ikame edilen kimse” tabirini kullanmakta ve şu şekilde tanımlamaktadır : “Borçlu ifayı kendi nezaret ve idaresi altında bulunmaksızın müstakilen ve kendi yerine kaim olarak edayı yerine getirmeye mecbur olan üçüncü bir şahsa tahmil edebilir.” (s.592)

²⁴³ AKKANAT, s. 3.

²⁴⁴ KARATAŞ, s.88.

²⁴⁵ YALÇINDURAN, s.22.

²⁴⁶ ARAL, s.339; EREN, Müteahhidin Borçları, s.65; ayrıca AKİPEK alt sözleşmeyi şu şekilde tanımlamıştır : “...asıl sözleşmenin taraflarından birinin, asıl sözleşmeden kaynaklanan hak ve borçları ve asıl sözleşmenin kısmen de olsa karakteristik edimini konu alan yeni bir sözleşmeyi üçüncü bir kişi ile akdetmesi halinde ortaya çıkan ve üçüncü akitin, ikinci akitin en azından bazı borçlarını birinci akite karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu bir sözleşme olarak tanımlamak mümkündür.” (s.86)

²⁴⁷ ARAL, s.339; EREN, Müteahhidin Borçları, s.65.

²⁴⁸ EREN, Müteahhidin Borçları, s.65; YAVUZ, s.70.

Asıl sözleşme (arsa sahibi ile müteahhit arasındaki sözleşme) ile alt sözleşme birbirinden tamamen bağımsız olarak kurulmasına rağmen, taraflar aralarında anlaşarak, sözleşmeye koyacakları çeşitli hükümlerle sözleşmeleri irtibatlandırılmaları ya da geçerliliğini arsa sahibinin onayına bağlamaları mümkündür²⁴⁹. Kendisine işin tümü ya da bir bölümü yaptırılan alt müteahhit (taşeron), asıl müteahhidin buyruğu ve gözetimi altında değildir ve de aralarında bağımlılık ilişkisi yoktur. Yani müteahhidin işçisi değildir. Alt müteahhit, asıl müteahhidin kişisel yönetimi dışında kalır²⁵⁰. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde, arsa sahibi ile alt müteahhit arasında herhangi bir sözleşme ilişkisi bulunmadığından kural olarak arsa sahibi, asıl müteahhide karşı ileri sürebileceği hakları alt müteahhide karşı ileri süremez²⁵¹. Bunun gibi, alt müteahhit de asıl müteahhide karşı ileri sürebileceği hakları, arsa sahibine karşı ileri süremez²⁵².

2.1.3.3.2. Müteahhidin İşin Bir Kısımını Ya da Tamamını Alt Müteahhide Devrettiği Durumlarda, Alt Müteahhidin Yaptığı İşlerden ve Fiillerinden Dolayı Sorumluluğu :

Asıl müteahhidin alt müteahhidin yol açtığı zararlardan sorumluluğu, asıl müteahhidin işin tümünü ya da bir bölümünü alt müteahhide devre yetkili olup olmamasına göre incelenebilir. Müteahhidin işi yetkisiz (haksız) surette alt müteahhide devretmesi, işi şahsen ifa borcuna aykırılık –akdin müspet ihlali-²⁵³ teşkil eder. Kendisine yetkisiz olarak iş devredilen alt müteahhit işi yapmayarak ya da sözleşmeye aykırı ifa

²⁴⁹ AKİPEK, s.86.

²⁵⁰ TUNÇOMAĞ, s.994; ARAL, 339; SELİCİ, s.124; YALÇINDURAN, s.25; AKKANAT, s.8; ayrıca Y. 4. H.D.'nin 25.12.2003 tarih ve E.2003/15798, K.2003/15311 sayılı kararı, "*İstisna sözleşmesinde işverenle çalıştırılan kişi arasında tabiiyet ilişkisi (emir ve hakimiyetinde bulunma hali) bulunmadığından....*" (İBD, cilt:78, sayı:2, s.754); Y. 4. H.D.'nin 15.9.1980 tarih ve E. 8100, K.9498 sayılı kararı, "*...asıl müteahhidin eserin ifasını kendilerine devrettiği alt müteahhitleri, eserin ifasında kullandığı yardımcıları ayırmak gerekir. Çünkü alt müteahhit, eseri yapma borcunun ifasının kısmen veya tamamen kendisine devredildiği bağımsız ve kendi hesabına çalışan bir yardımcı şahıstır. Alt müteahhitler müstakilen hareket eden ve asıl (baş) müteahhidin yerine kaim olan kimselerdir. Doktrinde bunlara "ikame edilen şahıs" demek suretiyle, yardımcıları ayırmaya çalışılmaktadır. Yardımcı kişilerle müteahhit arasında bir altlık/üstlük rabıtası mevcut değildir. Yardımcı kişiler müteahhidin gözetim ve idaresi altında bulundukları halde, alt müteahhitlerle asıl (baş) müteahhitler arasında bir altlık/üstlük rabıtası mevcut değildir.*" (KOSTAKOĞLU, s.425)

²⁵¹ KARAHASAN, cilt:1, s.211; EREN, Müteahhidin Borçları, s.66; ARAL, s.340; ayrıca EREN, iş verenin alt müteahhitten eseri meydana getirmesini ve teslim etmesini talep edemeyeceğini, bu hakkı sadece asıl müteahhide karşı ileri sürebileceğini belirtmektedir. (Müteahhidin Borçları, s.66), aynı yönde, ARAL, s.340; bu kuralın istisnaları için bkz. TANDOĞAN, s.88 vd.; AKKANAT, s.169 vd.; YALÇINDURAN, s.28 vd.

²⁵² KARAHASAN, cilt:1, s.211; ZEVKLİLER, AYDOĞDU ve PETEK, s.334; YAVUZ, s.71; YALÇINDURAN, s.169; Y.15. HD'nin 5.2.1990 tarih ve 990/355-364 sayılı kararı, "*...davalılar arasında kat karşılığı inşaat yapımına ilişkin sözleşmeyle dayalı müteahhidin yüklendiği inşaatın kalıp işlerini taşeron sıfatı ile yapan davacı ile, diğer davalı arsa sahibi arasında akdi bir ilişki bulunmamaktadır. Sözleşmenin niteliği itibarıyla, inşaatın bedeli arsa sahibi tarafından müteahhide arsa payı olarak ödeneceğinden, taşeronca yapılan iş, arsa sahibi yönünden haksız zenginleşme olarak kabul edilemez.*" (KOSTAKOĞLU, s.411)

²⁵³ KARAHASAN, cilt:1, s.215; YAVUZ, s.71 ; ŞENOCAK, Borçlunun İfa, s.111.

ederek arsa sahibinin zarara uğramasına sebep olursa²⁵⁴, asıl müteahhit, sözleşmeye aykırı kusurlu davranışından ötürü, başka deyişle bu davranış başlı başına borca aykırılık teşkil ettiğinden, arsa sahibinin zararından BK. md. 96 vd. hükümleri kapsamında sorumlu olur²⁵⁵. Arsa sahibi ile müteahhit arasındaki sözleşmesinin ihlali, alt müteahhitlik sözleşmesinin kurulmasıyla değil, alt müteahhidin fiilen çalıştırılmasıyla gerçekleşir²⁵⁶. Ayrıca, asıl müteahhit, yetkisi olmadığı halde alt müteahhit kullanırsa, maddede belirtilen şartlar gerçekleştiği takdirde BK. 100'e göre de sorumlu tutulabilecektir²⁵⁷. Dolayısıyla burada, arsa sahibinin yetkisiz olarak yardımcı kişi kullanan müteahhide karşı BK. 96 ve 100'üncü maddeden doğan talep haklarından dilediğini kullanabileceği belirtilmektedir²⁵⁸.

Asıl müteahhidin işin tamamını veya bir kısmını alt müteahhide devretme yetkisi bulunmaktaysa, asıl müteahhit, alt müteahhitlerin zarara sebep olan fiillerinden ancak bunları seçmekte veya talimat vermekte kusurlu olması halinde²⁵⁹ arsa sahibine karşı, BK. md. 100'e göre sorumlu olur²⁶⁰. Alt müteahhit her ne kadar asıl müteahhide bağlı olmadan çalışsa da, yani asıl müteahhidin buyruğu ve gözetimi altında bulunmasa da²⁶¹ asıl müteahhidin yardımcı kişisi konumundadır²⁶² ve dolayısıyla asıl müteahhit alt müteahhidin zarara sebep olan fiillerinden doğan sorumluluktan, ancak böyle bir fiili kendisi yapmış olsaydı kusurlu sayılamayacağını ispat etmek suretiyle kurtulabilir²⁶³. Yine, bu tip fiillerden asıl müteahhidin sorumlu tutulabilmesi için, alt müteahhidin borcun ifasıyla ilgili olarak ve işin icrası sırasında sözleşmeye aykırı davranışlarıyla arsa sahibine zarar vermiş olması²⁶⁴ ve de ortaya çıkan zarar ile alt müteahhit arasında uygun bir illiyet bağının bulunması gerekir²⁶⁵. Ayrıca, asıl müteahhit, alt müteahhidin personelinin verdikleri zarardan nedeniyle de arsa sahibine karşı sorumludur

²⁵⁴ YAVUZ, s.71; AKKANAT, s.160.

²⁵⁵ Von TUHR, s.592; KARAHASAN, cilt:1, s.215; YAVUZ, s.71; ŞENOCAK, Borçlunun İfa, s.111.

²⁵⁶ ARAL, s.342; AKKANAT, s.158; AKİPEK, s.106.

²⁵⁷ TANDOĞAN, s.92; TUNÇOMAĞ, s.995; SELİCİ, s.95; hakkın kullanımının yardımcı sahse bırakılmağa elverişli olmadığı halde veya borçlu bu hususta tevdi yapmış ise olaya BK. md. 100 değil, BK. md. 96 uygulamak gerekir yönündeki görüş için bkz. FEYZİOĞLU, s.196; KILIÇOĞLU, s.471.

²⁵⁸ ŞENOCAK, Borçlunun İfa, s.115; AKİPEK, s.106.

²⁵⁹ TANDOĞAN, s.93; KILIÇOĞLU, s.475

²⁶⁰ KILIÇOĞLU, s.475; YAVUZ, s.71; AKKANAT, s.154 vd.

²⁶¹ TUNÇOMAĞ, s.994; EREN, Müteahhidin Borçları, s.65; ARAL, s.339; SELİCİ, s.124; YALÇINDURAN, s.25; AKKANAT, s.8; Y. 4. H.D.'nin 25.12.2003 tarih ve E.2003/15798, K.2003/15311 sayılı kararı, *"İstisna sözleşmesinde işverenle çalıştırılan kişi arasında tabiiyet ilişkisi (emir ve hakimiyetinde bulunma hali) bulunmadığından...."* (İBD, cilt:78, sayı:2,s.754)

²⁶² FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.204; ŞENOCAK, Borçlunun İfa, s.211; KILIÇOĞLU, s.473.

²⁶³ TANDOĞAN, s.94; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.204; ŞENOCAK, Borçlunun İfa, s.211; KILIÇOĞLU, s.473; Von TUHR, s.597; ayrıca, SELİCİ, müteahhidin, yardımcı şahısların davranışlarının yapı taahhüt işlerinde mutad olarak bilinmesi gerekli yapı tekniği kural ve usullerine uygun olduğunu ispatla BK. M. 100'e göre sorumluluktan kurtulacağı görüşündedir. (s.126)

²⁶⁴ FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.203; KILIÇOĞLU, s.472; Von TUHR, s.595.

²⁶⁵ FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.205.

2.1.4. Müteahhidin Araç, Gereç ve Ekipmanı (alışma Araçlarını) Sağlama Borcu :

Müteahhidin, inşaatı zamanında ve eksiksiz tamamlayabilmesi için iş makinelerini, alet ve edevatını ve diğer çalışma araçlarını aksine bir adet ya da sözleşmede hüküm yoksa masrafı kendisine ait olmak üzere sağlamakla yükümlüdür. (BK. md 356/son) Bu durum, müteahhit emeğinin neticesini kendi araçları ile hazırlamayı taahhüt eder prensibinin mantıklı neticesi olup²⁶⁶, müteahhit bunları satın alarak ya da kiralarak sağlamak zorundadır²⁶⁷.

Inşaat işlerinde, inşaatın yürütülmesini sağlayan araç ve aletler çok çeşitlidir. Bunun iine yapıya eklenerek onun bütünleşmesine yol açan inşaat malzemesi dıřında²⁶⁸, yapım işinin yürütülmesine yardımcı olmak üzere yapılan her türlü tesisat ile gene bu amaçla şantiyeye dahil edilen her türlü alet ve araç girer²⁶⁹. Buna göre, bir inşaatta kullanılan iş makineleri ve gereçleri, makine yedek parçaları, beton kalıpları, patlayıcı maddeler, yapı iskeleleri, şantiye binası, geçici enerji hatları, mecralar, geçici kpr ve yollar da geniş anlamda çalışma araç ve gereçleri kavramına girer²⁷⁰.

Bunların sağlanması ve masrafları (bakım,koruma ve işletme gibi) için müteahhidin harcayacağı para, kendisinin genel masrafları arasında yer alacaktır. Çalışma araçları için arsa sahibinden ayrı bir bedel isteyemez²⁷¹. Bu nedenle müteahhitler, ileride başka işlerde tekrar kullanmayacakları çalışma araçlarının bedellerini de daha başlangıçta işin bedeline, konumuz sözleşme açısından müteahhide devredilecek arsa payının miktarına dahil etmeye çalışırlar.

Yeterli alışma araç, gereç ve ekipman kullanılmamasından doğan zarar sebebiyle sorumluluk hususuna gelince, burada arsa sahibinin BK. M. 358/II'ye dayanarak, zararını gidermesinin mümkün olduğu belirtilmektedir²⁷².

²⁶⁶ MARTEN, s.181-182.

²⁶⁷ Von TUHR, s.593; VELİDEDEOğLU ve ÖZDEMİR, s.569.

²⁶⁸ Başka bir deyişle tamamlanan eserin tesliminden sonra eserden ayrılabilen ve çoğu halde müteahhit tarafından alınıp götürülebilen şeyler dışında olanlar. (DAYANIRLI, s.44)

²⁶⁹ SELİCİ, s.26.

²⁷⁰ Bkz. TANDOğAN, s.102; DAYANIRLI, s.44.

²⁷¹ BECKER, s.601; TUNçOMAğ, s.513; DAYANIRLI, s.44.

²⁷² EREN, Müteahhidin Borçları, s.68; ARAL, s.344.

2.1.5. Müteahhidin İnşaatın Yapımında Kullandığı Malzemeye İlişkin Borçları :

2.1.5.1. Genel Olarak :

BK'nun 357. maddesinde  u hükümlere yer verilmiştir : “ Müteahhit, imal ettiği şeyde kullandığı malzemenin iyi cinsten olmamasından dolayı i  sahibine karşı mesul ve bu hususta bayi gibi mükelleftir. Malzeme i  sahibi tarafından verilmiş ise, müteahhit, onları layık olan bütün ihtimam ile kullanmak ve bundan dolayı hesap vermek ve artanı iade etmekle mükelleftir.”

Madde metninden de anlaşıldığı üzere müteahhidin üstlendiği inşaatı meydana getirebilmesi için gerekli olan malzemenin kimin tarafından temin edileceğine ilişkin bir hüküm yoktur. Dolayısıyla prensip olarak konu sözleşmeye ya da i in niteliğine göre c z mlenecektir²⁷³. Ancak sözleşmede belirtilmediği durumlarda, bazı yazarlar²⁷⁴ fıkranın konulu  yeri itibariyle kural olarak malzemeyi müteahhidin sağlayacağı yorumuna daha elverişli bulmakta, bazı yazarlar²⁷⁵ ise malzemenin i  sahibi tarafından sağlanması gerektiği sonucu çıkartmaktadırlar. Bununla birlikte bu husus genellikle sözleşmenin yapılması sırasında veya için yapımında açık veya zımni bir neticeye bađlanmaktadır²⁷⁶. Genel teamül bu olmakla birlikte, konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı i lerinde malzemenin i  sahibi tarafından verildiği durumlara genellikle rastlanmamaktadır. Zaten bu i in mahiyetine de aykırı bir durumdur. Dolayısıyla malzemenin i  sahibi tarafından verildiği haller üzerinde durulmayacaktır.

İnşaat içinde “malzeme”, inşaatın bünyesine dahil olan²⁷⁷, diğer bir deyişle inşaatın imalinde (yapımında) kullanılan her türlü maddedir.  rnek olarak, ta , kum,  imento, beton, inşaat demirleri, pencereler, kapılar, lavabolar, küvetler, binaya monte edilecek tesisat, borular gibi kalemler malzemeden sayılır.

²⁷³ VELİDEDOĞLU ve ÖZDEMİR, s. 570; KARATAŞ, s.92; ayrıca MARTEN, Kanunun bu sukutunun esassız olmadığını, zira meselenin sözleşmenin şekline ve halin icabına bağlı olduğunu belirtmektedir. (s.188)

²⁷⁴ TANDOĞAN, s.103; ROSSEL'e göre, hilafı mukavele edilmedikçe malzeme müteahhide aittir. (SUNGUR, s.231); DAYANIRLI, s.42.

²⁷⁵ OLGAC, s.899; EREN, Müteahhidin Borçları, s.69; ARAL, s.344; ARTUKMAÇ, s.21.

²⁷⁶ TANDOĞAN, s.105.

²⁷⁷ TANDOĞAN, s.104; KARAHASAN, cilt:1, s.221; EREN, Müteahhidin Borçları, s.69; ARAL, s.344.

2.1.5.2. Malzemenin Müteahhit Tarafından Sağlanması :

BK. md. 357/1 uyarınca malzeme konumuz arsa payı karşılığı inşaat işlerinde olduğu gibi müteahhit tarafından sağlanacak ise, bunun iyi cinsten temini zorunludur. Aksi halde arsa sahibine karşı satıcı gibi sorumlu olur. Sözleşmede kullanılacak malzemenin kalitesi saptanmış ve bu malzeme de amaca uygunsa, müteahhit bu malzemeyi kullanmalıdır. Taraflar inşaatın imalinde kullanılacak malzemenin cinsini, kalitesini ya da diğer özelliklerini önceden kararlaştırmamışsa o zaman yasa hükmü uyarınca müteahhidin kullandığı malzemenin beklenen amaca ve arsa sahibinin menfaatine uygun bulunması ve ayıplı olmaması gerekir²⁷⁸. Yasadaki “malzemenin iyi cinsten olması” deyiminden ise, sözleşmede vaat veya zikredilen ya da eseri fen ve sanat kurallarına uygun, iş sahibinin beklentisini karşılayacak görünümde ortaya çıkartacak, dürüstlük kurallarına göre gereken tüm vasıfları taşıyan malzemenin anlaşılması gerektiği belirtilmektedir²⁷⁹.

BK. 327/1'deki imal ettiği yapıda malzemenin iyi cinsten olmaması halinde satıcının tekeffül borcuna yönelik atfın kapsamı doktrinde çeşitli görüşlerin ileri sürülmesine yol açmıştır. Baskın görüşe²⁸⁰ göre bu hüküm müteahhit tarafından sağlanan malzemenin ayıplı olması nedeniyle eserin ayıplı olduğu durumları istisna sözleşmesinde ayıba karşı tekeffül sisteminden ayırarak, satım sözleşmesindeki ayıba karşı tekeffül sistemine tabi tutmaktadır.

²⁷⁸ OLGAÇ, s.898.

²⁷⁹ KARATAŞ, s.93; EREN, Müteahhidin Borçları, s.69; ARAL, s.345-346; Y.15. H.D.'nin 26.10.995 tarih ve E.5783, K. 5873 sayılı kararı, “...binanın tümüyle yıkılıp yeniden yapılmasını gerektiren olgu bütününü yüklenicinin fenne aykırı malzeme kullanımından kaynaklanmıştır. Bu durumun kusur dağılımını gerektirmediği apaçık ortadadır”, Y. 15. H.D.'nin 06.05.1992 tarih ve E. 72, K. 2427 sayılı kararı, “Sözleşmede eserin ‘beğenilecek ve temiz olacağı’ yazılmakla yetinilmiş, başkaca vasfından söz edilmemiştir. Bu takdirde dahi eserin aranılan niteliklerini taşıyacak biçimde ve en az orta kalitede olması şarttır.” (UYGUR, cilt:1, s.419)

²⁸⁰ TANDOĞAN, s.106 vd.; SELİCİ, 99 vd.; KARAHASAN, cilt:1, s.110 vd.; karşı OLGAÇ, s.899; EREN, Müteahhidin Borçları, s.70; ÖZ, s.100 vd.; ayrıca ARAL, bu konuda şunları ifade etmektedir: “BK. 357/1’de satım sözleşmesine yapılan yollama zapta karşı tekeffül yükümü bakımındandır; ayıba karşı tekeffülden, yani iyi cins malzeme temininden dolayı müteahhidin sorumluluğu istisna sözleşmesindeki ayıba karşı tekeffül hükümlerine göre belirlenir. Bu konuda satım sözleşmesine ilişkin ayıba karşı tekeffül hükümlerinin uygulanacağını savunan aksi yöndeki fikre katılmak mümkün değildir. Zira, bu taktirde, istisna sözleşmesinde müteahhidin sorumluluğunun ayıbın sebebine göre farklı farklı hükümlere tabi tutma sonucu doğar; bu sonuç teleolojik yoruma uygun değildir.” (s.346) ; MARTEN, müteahhidin iyi cinsten malzeme kullanma borcuna riayet etmemesi halinde 194 ve müteakip maddelerle 360 ve müteakip maddelerden doğan müeyyidelere maruz kalacağını belirtmek suretiyle, hem satım sözleşmesindeki ayıba karşı tekeffül hem eser sözleşmesindeki ayıba karşı tekeffül hükümlerine göre sorumlu olacağı görüşündedir. (s.188); TANDOĞAN ise, prensip olarak baskın görüşe katılmakla birlikte, malzemedeki ayıptan dolayı eserde bozukluk olmuşsa BK.360’a da gidilebileceğini belirtmektedir. (s.106)

Eğer arsa sahibi belli bir malzeme kullanılmasını istemiş ve bu malzemenin nitelikleri söz konusu eserin meydana getirilmesine elverişli bulunmamış ise, o zaman maddi bozuklukları sağlama hükümleri uygulanmaz²⁸¹; bu halde müteahhit, özen borcu ve teknik bilgisi yüzünden arsa sahibini uyarmakla yükümlüdür, aksi halde kusurlu sayılır ve meydana gelen zarardan sorumlu olur²⁸². Ancak buna rağmen arsa sahibi o malzemenin kullanılmasında ısrar etmişse, müteahhit doğacak zarardan sorumlu olmaz²⁸³. Ayrıca, eğer arsa sahibi ile müteahhit kullanılacak malzemenin evsafına uygun olup olmadığını belirlemek, kalite kontrolünü yapmak için bir gerçek veya tüzel kişiyi görevlendirmişlerse, bu kişi ya da firma tarafından verilen rapor tarafları bağlayıcı olarak kabul edilmelidir²⁸⁴.

2.1.5.3. Arsadaki Bozuklukların Müteahhit Tarafından Bildirim Mükellefiyeti:

İnşaatin meydana getirilmesi için gerekli olan malzemenin iş sahibi tarafından verildiği haller de söz konusu olup, konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde malzemenin arsa sahibi tarafından verilmesi hali olayın işleyişine ters olduğundan, bu sebeple rastlanmadığından bu husus üzerinde durulmamıştır. Bununla birlikte, konumuz açısından özellik arz eden kısım iş sahibinin verdiği malzemenin ya da gösterdiği arsanın kusurlu olması halinde; ki konumuz açısından iş sahibinin verdiği arsa söz konusudur; müteahhidin bir de bu malzeme ve arsa ile ilgili bildirim yükümlülüğü bulunmasıdır. BK.'nın 357/3. maddesinde özel olarak düzenlenen bu ihbar borcu, müteahhidin genel özen ve sadakat borcunun bir uzantısıdır²⁸⁵. Dolayısıyla arsa sahibinden üzerinde inşaatı yapacağı arsayı teslim alan müteahhidin önce arsayı muayene ederek, sözleşmede belirtilen işin yapılmasına elverişli olup olmadığının tespit etmesi, arsa ayıplı ise bunları arsa sahibine bildirmesi gerekir²⁸⁶. Ayrıca, arsa sahibi

²⁸¹ BECKER, s.603; TUNÇOMAĞ, s.514; DAYANIRLI, s.43.

²⁸² Y. 15.H.D.'nin 3.11.1987 tarih ve 1987/270-3748 s. Kararı (KOSTAKOĞLU, s.426); aynı yönde Y. 15. H.D.'nin 28.12.2004 tarih ve E.2004/2426, K.2004/6805 sayılı kararı (İBD, 2005/2, cilt:79,s.644)

²⁸³ TUNÇOMAĞ, s.514; KOSTAKOĞLU, s.408; DAYANIRLI, s.43; Y. 15. H.D.'nin 06.05.1992 tarih ve E. 72, K. 2427 sayılı kararı "...eser kabul edilmeyecek derecede, niteliklerinden yoksun bulunmuştur. Bu durumdan yüklenicinin sorumlu olmadığı söylenemez. Ne var ki dinlenen tanıklar malzeme seçiminde yüklenicinin davacıyı uyardığını, davacının buna rağmen doğramaların yapılmasını istediğini bildirmiş olduklarından malzeme bakımından iş sahibinin müterafik kusurunun varlığını kabul zorunludur." (UYGUR, cilt:1, s.419)

²⁸⁴ Y. 15. H.D.'nin, 31.10.1988 tarih ve E. 1234, K. 3428 sayılı kararı (UYGUR, cilt:1, s.426-427)

²⁸⁵ EREN, Müteahhidin Borçları, s.71; ARAL, s.347; DAYANIRLI, s.53.

²⁸⁶ MARTEN, s.188; BİLGE, s.251; TANDOĞAN, s.109; OLGAC, s.899; Y.15. H.D.'nin 20.5.1985 tarih ve E. 4396, K.1727 sayılı kararı, " Her ne kadar kamu düzeniyle ilgili bulunan imar mevzuatına aykırı davranılması yükleniciden istenemez ise de bu durum ile arsanın inşaat için ayıplı olması karşısında davalı yüklenicinin BK 357. maddesi gereğince uyarma görevini yerine getirmediği, aksine davacı ile ek sözleşme yapmak suretiyle işe devam ettiği ortadadır. Bu durumda davalının dahi kusurlu sayılması gerekir." (KARAHAN, cilt:1, s.230).

tarafından verilen arsanın ayıplı olduğu işin ifası sırasında anlaşılırsa müteahhidin ayıplı arsayı arsa sahibine derhal bildirmesi gerekir (BK md. 357/3). Bu bildirimin yapılmaması halinde müteahhit, ayıplı arsanın yarattığı bozukluklar ya da olumsuz neticelere katlanmak durumunda kalabilecektir²⁸⁷. Bu hüküm konumuz arsa karşılığı bağımsız bölüm yapım işlerinde iş sahibinin bina inşa ettirmek üzere gösterdiği arsanın o nevi inşaata uygun olup olmaması bakımından büyük önem arz eder.

2.1.6. Genel İhbar Yükümlülüğü :

Müteahhidin işin devamı sırasında malzeme ve arsa ile ilgili bozuklukları arsa sahibine ihbarı ile ilgili BK.' nun 357/3 fıkrası hükmünden bahsettik. Bu malzeme ve arsayla ilgili özel bir ihbar yükümlülüğü olup, fıkroda "imalatın noktası noktasına muntazaman icrasını tehlikeye koyacak diğer bir hal hadis olursa müteahhit, iş sahibini bundan derhal haberdar etmeğe mecbur aksi takdirde bunların neticelerini tahammül etmekle mükelleftir." hükmüyle genel olarak işin icrasını tehlikeye sokacak diğer hallerin cereyanında, müteahhit bunları da arsa sahibine ihbarla yükümlü kılınmıştır. Bundan, müteahhidin kendi kusuru olmaksızın ortaya çıkmış (örneğin grev, gereçlerin ya da arsanın geç teslimi; aşırı fiyat artışları²⁸⁸ gibi) durumların anlaşılması gerekir

Yukarıda da belirttiğimiz üzere ihbar yükümlülüğü müteahhidin, genel sadakat ve özen borcunun bir uzantısıdır²⁸⁹. Müteahhidin genel ihbar borcunu dar bir çerçevede ifade etmek güçtür. Çünkü bu borç sözleşmenin ifa aşamasında olaylar ortaya çıktıkça ve ihlal edildikçe kendini gösterir²⁹⁰. Eğer bildirilecek husus açıkça belli veya müteahhidin yapması gereken bir muayene ile ortaya çıkabilecekse²⁹¹ müteahhit durumu bilmediğini ileri süremeyecek, bu bozukluklardan sorumlu tutulacaktır. Fakat zamanında göremediği ve ihbar edemediği gizli bozukluklar²⁹² söz konusuysa sorumlu tutulamaz.

²⁸⁷ROSSEL, No:676 (SUNGUR, s.233); MARTEN, s.188; TANDOĞAN, s.109.

²⁸⁸VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.571; TANDOĞAN, s.111; KARAHASAN, cilt:1, s.229.

²⁸⁹ Bildirme (ihbar) borcunun muayene (inceleme – gözden geçirme) borcunun da bir sonucu olduğu ancak çerçeve itibarıyla bu borçtan daha geniş mana taşıdığı yani onu kapsadığı da göz önünde bulundurulmalıdır. (Bkz. TUNÇOMAĞ, s.517; KARAHASAN, cilt:1, s.229; BİLGE, s.251)

²⁹⁰KARATAŞ, s.116.

²⁹¹TANDOĞAN, s.112; KARAHASAN, s.229; DAYANIRLI, s.55; Y. 15. H.D.'nin 5.3.1990 tarih ve E. 3321, K.975 sayılı kararı "Bilgi deneyim ve durumu itibarıyla bu işlerden anlaması gereken davalı yüklenicinin, projeyi kontrol ederek, işin yapılmaya elverişli olup olmadığını saptaması, proje fen ve sanat kurallarına aykırı ise bunu iş sahibine ihbar etmesi gereklidir." (KARAHASAN, cilt:1, s.232)

²⁹²BECKER, s.605; KARAHASAN, cilt:1, s.229.

Müteahhidin bu bildirim borcunu yerine getirmemesi, sözleşmenin kusurlu ifası anlamını taşıdığı için, BK. 96'nın uygulanması gerekecektir²⁹³. Müteahhit tarafından zamanında ve uygun şekilde yapılacak bildirim ile, arsa sahibi gecikmenin veya bağımsız bölümlerin sözleşmeye aykırı yapılmasının sonuçlarını giderme imkanına kavuşmuş olacağından²⁹⁴, bildirim borcunun ihlali müteahhidi, gecikme ve diğer nedenlerle arsa sahibinin uğradığı zararı tazminle sorumlu kılar.

Eğer müteahhit bildirimde bulunmuşsa, arsa sahibi BK. 369'a dayanarak sözleşmeyi feshedebilir veya riskleri göze alıp işe devam edilmesini isteyebilir²⁹⁵. Şayet arsa sahibi işe devam olunmasını istemiş ve inşaat onun gösterdiği arazinin bozukluğu yüzünden eksik ya da oturulamayacak şekilde fenne ve tekniğe aykırı olarak yapılmışsa, BK. 368/2 gereğince, müteahhidin, yaptığı işin değerini ve bu değere girmeyen giderlerin ödenmesini isteyebileceği belirtilmektedir²⁹⁶. Diğer bir ifadeyle bu hallerde, işe devamın riski ve sonuçları arsa sahibine yüklenmiştir.

2.1.7. Müteahhidin İşe Zamanında Başlama Ve Sözleşme Uyarınca Yürütme Borcu :

2.1.7.1. Genel Olarak :

BK'nun 358/1 uyarınca, müteahhit işe zamanında başlamaz veya sözleşme gereklerine aykırı olarak işi geciktirir, ya da iş sahibinin davranışlarından ileri gelmeyen gecikme, bütün tahminlere göre, müteahhidin, eseri kararlaştırılan zamanda bitirmesine engel olacak ölçüde bulunursa, iş sahibi teslim için kararlaştırılan zamanı beklemek zorunda olmaksızın sözleşmeden dönebilir.

Buna göre maddede eser sözleşmesinde bağlantılı olarak konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde, sadece tamamlanmış bir eserin

²⁹³ TANDOĞAN, s.112; DAYANIRLI, s.55.

²⁹⁴ Y.15. H.D.'nin 06.05.1991 tarih ve E. 5792, K.2285 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1, s.233)

²⁹⁵ TUNÇOMAĞ, s. 518; KARAHASAN, s.230.

²⁹⁶ TUNÇOMAĞ, s. 518; KARAHASAN, s.230; ZEVLİLİLER, AYDOĞDU ve PETEK, s.335; DAYANIRLI, s.55; Y. 15. H.D.'nin 22.4.1991 tarih E.1990/4761 ve K.1991/1956 sayılı Kararı, "Gerçekten, davacı temel kazısına müteakip, davalı idareye gönderdiği 18.2.1985 günlü yazısı ile, toprak ve su durumuna göre projelerde değişiklik yapılarak mütemadi temel yerine radia temel yapılması gerektiğini, aksi halde çökme ve oyuklar oluşabileceğini bildirmekle, BK'nun 357/son ve sözleşmenin eki BGŞ'nin 13. maddesi uyarınca yükümlülüğünü yerine getirmiştir. Bu nedenle, mütemadi temel yapımına bağlı ayıplardan sorumlu tutulması düşünülemez." (KOSTAKOĞLU, s.420)

tesliminin değil, aynı zamanda onun meydana getirilmesinin de borçlanıldığı göz önünde bulundurularak, meydana getirme safhasındaki temerrüt, yani teslim gününden önceki temerrüt²⁹⁷ düzenlenmektedir. Başka bir deyişle işe başlama ya da iş görme sürecindeki gecikmelerin teslim borcuna kesinlikle yansıyor, işin zamanında teslimini imkansız kılacağıının anlaşıldığı hallerde²⁹⁸, iş sahibine gereksiz yere beklemeden sözleşmeden dönme imkanı sağlamaktadır.

2.1.7.2. İnşaatın Zamanında Başlaması ve Yürütülmesi :

Müteahhidin sözleşmede borçlandığı inşaat işini sözleşmede belirtilen sürede tamamlayarak arsa sahibine teslimi esastır. Dolayısıyla, sözleşmelerde inşaatın süresinin ya da başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirtilmesi gerekir. İnşaat işinin süre olarak (ay, yıl gibi) belirtildiği durumlarda da yine en azından başlangıç tarihi ya da işe başlanmış kabul edilecek olayın belirtilmesi doğru olur. Genellikle de İnşaat işleri kapsamlı ve büyük montanlı işler olması sebebiyle süresi ya da teslim tarihi önem arz etmekte olduğundan, inşaat süresi veya teslim tarihi sözleşmede belirtilmektedir. Ancak, işe başlama, işin bitimi ya da teslim süresinin belli edilmemiş olduğu durumlarla da karşılaşılmaktadır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde uygulamada genellikle sözleşmede işin süresi ile ilgili (ya da teslim zamanı) belirlemeye yer veriliyor olmakla birlikte; işin süresinin yada teslim zamanının sözleşmede belirtilmediği hallerde sözleşmedeki bu boşluğun, işin kapsamı ve niteliğine ve tarafların sözleşmedeki iradelerine uygun bir yorumla doldurulması gerekir. Bu yapılırken, somut olaydaki inşaatın meydana getirilmesi için olağan koşullar içinde deneyimli bir müteahhidin ne kadar süreye ihtiyacı olduğu²⁹⁹; müteahhidin arsa sahibince bilinmesi gereken mesleki beceri ve nitelikleri³⁰⁰ gibi unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır. Yine, müteahhide eserin meydana getirilip teslim edilebilmesi için gerekli hazırlanma zamanı da tanınmalıdır³⁰¹.

Müteahhidin zamanında işe başlaması ya da işi yürütmesi, işin başlama tarihinin ve yürütme programının sözleşmede belirtildiği hallerde, bunlara uyarak işi icra etmesi

²⁹⁷ ARAL, s.354; KARAHASAN, cilt:1, s.235; SELİCİ, s.79; ÖZ, s.47.

²⁹⁸ SELİCİ, s.79.

²⁹⁹ KOSTAKOĞLU, s.367.

³⁰⁰ KARAHASAN, cilt:1, s.125; YAVUZ, s.75.

³⁰¹ MARTEN, s.182; ARAL, s.355; KARAHASAN, cilt:1, s. 250.

anlamına gelmektedir³⁰². İnşaat işinin teslimi için sözleşmede belirli ya da belirlenebilen bir süre kararlaştırılmamışsa ve de işin niteliğinden tersi çıkarılamıyorsa³⁰³, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm sözleşmesi yapılır yapılmaz gecikmeksizin işe başlanmalı ve çalışmalara ara verilmeksizin devam edilmelidir³⁰⁴. Sözleşmede aksine bir hüküm ya da belirleme yoksa, sözleşmesinin kurulması ile inşaatın yapımına derhal başlanmalıdır.

Müteahhidin zamanında işe başlamaması ya da inşaatın yapımını sözleşmeye aykırı olarak geciktirmesi (sözleşmeyle öngörülen iş programına uymaması, yeterli iş gücü ile araç ve gereçleri sağlamaması³⁰⁵ gibi) veyahut da, işe zamanında başlamakla birlikte, işi belli bir seviyeye getirdikten sonra durdurması gibi hallerde, işin zamanında teslimi imkansız hale gelmişse, arsa sahibi işin tamamlanmasını beklemeden sözleşmeden dönebilir. Ancak, doktrinde ve yargı kararlarında³⁰⁶, bu gibi durumlarda, yaşanan gecikmenin inşaatın sözleşmeyle kararlaştırılan sürede tamamlanmasına engel olacak seviyede olması, başka bir deyişle gecikmeden sonra kalan sürenin eserin vadesinde teslimimi için yeterli olmaması şartını da sağlaması gerektiği, dolayısıyla, işe geç başlanmasına ya da geciktirici hallere rağmen, geri kalan sürede inşaatın sözleşmeye uygun şekilde tamamlanabilmesi olanaklı ise bu durumda iş sahibinin mutlaka sözleşmeden dönmesinin uygun olmayacağına işaret edilmektedir.

2.1.7.3. Müteahhidin İş Zamanında Başlamaması Ya da Yürütmemesinin Sonuçları :

BK. 358/1 hükmü uyarınca, müteahhit işe zamanında başlamaz veya sözleşmeye aykırı olarak işi geciktirir ise, bu gecikme müteahhidin, bağımsız bölümleri kararlaştırılan zamanda bitirmesine engel olacak ölçüde bulunursa, arsa sahibi teslim için kararlaştırılan zamanı beklemek zorunda olmaksızın sözleşmeden dönebilir. Ancak

³⁰² İşin teslim zamanının belli ancak, başlama tarihinin belli olmadığı hallerde, yukarıda belirttiğimiz üzere, sözleşme yapılır yapılmaz gecikmeksizin işe başlanmalı ve çalışmalara ara verilmeksizin devam edilmelidir.

³⁰³ İnşaat işlerinde yer teslimi, arsanın ifrazı, inşaat ruhsatı alınması gibi durumlar söz konusu olduğundan, işe başlama genellikle bu işlemlerin tamamlanmasına bağlanmaktadır.

³⁰⁴ MARTEN, s.182; OLGAC, s.907; TUNÇOMAĞ, s.518; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.572; KARAHASAN, cilt:1, s.250; YAVUZ, s.74-75.

³⁰⁵ ARAL, s. 355; TANDOĞAN, s.114; SELİCİ, s.83-84.

³⁰⁶ MARTEN, s.182; ARAL, s.355; KARAHASAN, cilt:1, s.237; ayrıca Yargıtay 15. H.D.'nin 26.11.1974 tarih ve 898/1922 sayılı kararı, "Sözleşmede işe başlama ve bitirme tarihlerinin gösterilmesi meydana getirilecek eserin en geç bu iki süre içerisinde bitirilmesini sağlamak amacıyla. İşe gösterilen tarihte başlanmamış olması muhakkak sözleşmenin bozulmasını gerektirmez. Sözleşmeyi bozma hakkı, davalının usulsüz olarak sözleşmeyi bozduğu tarih ile işin bitimi için gereği kalan süre içerisinde davalı müteahhide sözleşme gereğince yüklenen borcun yerine getirilmesine maddeten olanak kalmamasında bağlıdır. İşe başlamak ve onu yapmak hususundaki gecikmeye rağmen, müteahhit için tayin edilen tarihte işi bitirmek olanağı varsa sözleşmenin bozulması yoluna gidilmez." (KARAHASAN, cilt:1, s.245)

doktrinde³⁰⁷, iş sahibinin, BK md. 358/1 uyarınca sözleşmeden dönebilmesinin, eseri teslim etmede temerrüt hükümlerinin kıyasen uygulanmasına, yani gerektiğinde müteahhidi işe başlaması ya da devam etmesi konusunda uyarmasına, müteahhidin uygun süre içinde işe başlamaması ya da devam etmemesi durumunda ve ancak bundan sonra BK. md. 106 gereğince son sürenin verilmiş olmasına bağlı olduğu belirtilmektedir. Bununla birlikte, BK. md. 107'nin uygulanması söz konusu olduğu hallerde, son süre belirlemeye gerek bulunmadığı belirtilmektedir.

Bununla birlikte, gecikme arsa sahibinin davranışından kaynaklanıyorsa, burada müteahhide kusur izafi edilemez, gecikmeden arsa sahibi sorumlu olur³⁰⁸. Konumuz işlerde müteahhidin ifa hazırlıklarına arsa sahibinin de katılması çoğunlukla gerekmektedir. Örneğin, arsa sahibinin inşaat yapılacak arsayı müteahhide vaktinde ve hazır olarak teslimi, gerekli hallerde arsa payını devir yükümlülüğünü yerine getirmesi; böylelikle müteahhidin inşaatı meydana getirilmesine yönelik faaliyetlerine katılması ve kendisi tarafından yapılması gerekli işleri yapması gerekir. Aksi taktirde arsa sahibi bu görevlerini ifada temerrüde düşmüş olur ve sözleşmeden dönemez³⁰⁹. Sözleşmede, arsa sahibinin bu tür hazırlayıcı faaliyetlerini belirli bir tarihte yerine getirmesi kararlaştırılmışsa, müteahhidin çağrıda bulunmasına gerek yoktur³¹⁰. Netice olarak, arsa sahibinin sözleşmeye aykırı davranışları gecikmeye neden olmuşsa, işin gecikmesi nedeniyle sözleşmeyi feshedemez ve kendi kusurundan kaynaklanan bu kayıp sürenin telafisi için müteahhide ek süre vermelidir³¹¹.

³⁰⁷ BECKER, s.607; BİLGE, s.252; OLGAC, s.908; TANDOĞAN, s.118; KARAHASAN, cilt:1, s.237; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.357; SELİCİ, s.83-84; YAVUZ, s.75; Y. 15. H.D.'nin 22.5.1987 tarih ve E.1987/1764, K.1987/2323 sayılı Kararı "...inşaat süresi 4. madde gereğince temel üstü ruhsatının alınması tarihinden itibaren 18 aydır. Davalı taraf davacının tespit isteği tarihi olan 9.1.1984 gününe kadar çok uzun bir süre geçmesine rağmen inşaatı başlanmadıkları gibi, başlamak için hiç bir girişimde bulunmamıştır. Davacının sözleşmedeki yükümlülüğü yerine getirdiği halde, dayalı tarafın işe başlamaması ve hiç bir girişimde bulunmaması ve dava açılmasıyla temerrüde düşürülmüş bulunması karşısında, davanın kabulüne karar verilmek gerekirken, aksine düşüncelerle reddi doğru görülmemiştir." (KOSTAKOĞLU, s.376); Y. 15. H.D.'nin 28.9.1977 tarih ve E.1977/1619, K./1977/1738 sayılı Kararı (KOSTAKOĞLU, s.380); Ayrıca, TANDOĞAN (s.118) ve SELİCİ (s.8) verilecek sürenin uygunluğu belirlenirken; çalışma temposunun, işçi, araç ve gereç sayısının beklenilebilecek normal oranda artırılması halinde bu sürenin işin vaktinde bitirilmesi için yeterli olup, olmayacağının göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmektedirler. Yazarlar, tüm bu haller dikkate alındığında, inşaatın geri kalan sürede tamamlanması hala olanaksızsa, bu durumda iş sahibinin son süre tanınmasına gerek olmaksızın sözleşmenin erken feshi yoluna gidilebileceği görüşündedirler.

³⁰⁸ MARTEN, s.183; BİLGE, s.252; TUNÇOMAĞ, s.519; ARAL, s.356.

³⁰⁹ BECKER, s.608; MARTEN, s.183; BİLGE, s.252; TANDOĞAN, s.115-116; TUNÇOMAĞ, s.519; ARAL, s.356; KARAHASAN, cilt:1, s.460-461.

³¹⁰ KARAHASAN, cilt:1, s.460-461.

³¹¹ Y. 15. H.D.'nin 28.3.1985 tarih ve E.1984/3993, K.1985/1076 sayılı kararı (KOSTAKOĞLU, s.400); Y. 15. H.D. 19.10.1987 tarih ve E.1987/3088, K.1987/3590 sayılı Kararı (KOSTAKOĞLU, s.376)

İşin gecikmesini haklı gösteren bir sebebin bulunmaması veya gecikme sebebinin arsa sahibinden kaynaklanmaması şartı, BK. Md. 358/1 in uygulanmasında önemli bir yer işgal eder. Temerrüt için kusur şart olmamakla birlikte, ifa etmemenin borca aykırı bir davranıştan³¹² kaynaklanması gerekir. Müteahhidini ediminin objektif olarak imkansızlaşması veya onun BK. Md 81 ve 82'ye dayanarak işi yerine getirmekten kaçınabildiği hallerde bu şart gerçekleşmemiş olur³¹³. Arsa sahibinin kusuruna dayanmayan ve müteahhidin de elinde olmayan – kendi iradesi dışındaki- ve müteahhitçe yapılacak edimi geçici olarak engelleyen hallerin (kötü hava şartları, grev, satın alınan malzemenin geç gelmesi gibi) müteahhidin işi geciktirmesini ortadan kaldırıp kaldırmayacağı da tereddüt yaratan bir konudur. Her iki yönde de görüşler³¹⁴ olmakla birlikte, yerleşik uygulamada bu tür hallerde genellikle süre uzatımı verildiği görülmektedir³¹⁵.

2.1.8. Müteahhidin Meydana Getirdiği Bağımsız Bölümleri Teslim Borcu:

2.1.8.1. Teslim Borcunun Niteliği :

Müteahhit sözleşme konusu bağımsız bölümleri meydana getirmiş olmakla borcunu tam olarak ifade etmiş olmaz, ayrıca, eseri iş sahibine teslim etmesi gerekir³¹⁶. Gerçi, BK' nun eser sözleşmesini düzenleyen hükümleri arasında müteahhidin meydana getirdiği eseri teslim etme borcu açıkça ve ayrıca düzenlenmiş değildir; ancak muhtelif hükümlerde yer yer teslimden söz edildiği³¹⁷ ve bu suretle müteahhidin böyle bir borç altında bulunduğunun zımnen kabul edildiği³¹⁸ görülmektedir. İş sahibinin edimdeki çıkarı, eserin meydana getirilerek, ayıpsız teslimiyle gerçekleşeceğinden³¹⁹, eser

³¹² TANDOĞAN, s.115; KARAHASAN, cilt:1, s.235; ARAL, s. 355.

³¹³ TANDOĞAN, s.115; ARAL, s. 355.

³¹⁴ Görüşler için bkz. TANDOĞAN, s.116-117; SELİCİ, s.82; KARAHASAN, cilt:1, s.236.

³¹⁵ Y. 15. H.D.'nin 19.2.1992 tarih ve E.1992/607, K.1992/712 sayılı Kararı, "Gecikme resmi mercilerin tutumundan, diğer ifade ile, davalının elinde olmayan nedenlerle ortaya çıkmışsa, davanın reddi gerekir." (KOSTAKOĞLU, s.386-387); Y. 15. H.D.'nin 27.1.1992 tarih ve E.1991/3263, K.1992/215 sayılı kararı, "Gerçekten yüklenicinin bir kusuru olmadan, başvurusuna makul bir sürede idari işlemler nedeniyle ruhsat verilmemiş ise ve 13 no'lu daireye yapılan lüks ve sözleşme dışı işler süre uzatımını gerektiriyor ise, bu gecikmelerden yüklenici sorumlu tutulamaz." (KOSTAKOĞLU, s.387)

³¹⁶ BUCHER, işi yapanın esas görevinin sözleşmede kararlaştırılan eseri sağlamak olduğunu, diğer bir deyişle görevin eserin yapımından ziyade onun teslimi olduğunu belirtmektedir. (s.140)

³¹⁷ BK'nun, 358/1 fıkrasındaki "teslim için tayin edilen zaman", 360/1. fıkrasındaki "şeyin tesliminden sonra", 364/1. fıkrasındaki "işin parası, teslim zamanında ödenir" hükümleri gibi.

³¹⁸ TANDOĞAN, s.124-125; ARAL, s.357; KARAHASAN, cilt:1, s. 254.

³¹⁹ KARAHASAN, cilt:1, s.254.

sözleşmesinden doğan teslimin, müteahhidin ana borçlarının kapsamında yer aldığı belirtilmektedir³²⁰.

Müteahhidin teslim borcunu yerine getirmiş sayılması için, eseri ifa amacı ile iş verenin emrine vermiş olması, onun eser üzerindeki dolaysız zilyetliğini sağlaması gerekir³²¹. Ancak, konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, inşaat arsa sahibine ait arsa üzerinde gerçekleştirildiğinden maddi şeyin verilmesinin yerini, kural olarak müteahhit tarafından inşaatın tamamlandığının açıkça veya örtülü (zımni) biçimde bildirilmesi alır³²². Ayrıca arsa sahibi müteahhidin beyanını beklemeden bitmiş bağımsız bölümler değerlendirmeye (satış, kiralama, oturma gibi) başlarsa inşaatı teslim aldığı kabul edilir³²³.

Arsa payı karşılığı yapılan bağımsız bölümlerin tesliminde iki taraf vardır. Bağımsız bölümleri tamamlayıp teslim eden müteahhit ve tamamlanan bağımsız bölümler teslim alan arsa sahibi. Bununla birlikte, buradaki arsa sahibi açısından bağımsız bölümleri teslim almayı BK' nun 362. maddesinde öngörülen "kabul" den ayırmak gerekir; kabul, arsa sahibinin bağımsız bölümleri ayıpsız ve sözleşmeye uygun olduğunu açıklayan irade beyanıyla gerçekleşecektir. Oysa arsa sahibine ifa olarak sunulan bağımsız bölümlerin ayıplı olması, bu anlamda teslimde engel değildir; bağımsız bölümlerin ayıpsız olması, onun teslim edilmesinin ve teslim alınmasının şartını oluşturmamaktadır³²⁴.

Taraflar sözleşmelerine teslimin yapılaş biçimini ve hangi koşullarda yapılmış sayılacağını da serbestçe kararlaştırabilirler. Yine, sözleşmede bağımsız bölümlerin

³²⁰ TUNÇOMAĞ, s.521; KARAHASAN, cilt:1, s.254.

³²¹ TUNÇOMAĞ, s.521; Y. 15. H.D.'nin 24.10.1974 tarih ve E.1480, K.1316 sayılı kararı (OLGAÇ, s.919); Teslim kavramıyla ilgili olarak bazı yazarlar şu hususları belirtmişlerdir : SELİCİ'ye göre; tamamlanmış inşaat işinin tesliminde iki taraf vardır. İş tamamlayıp teslim eden müteahhit ve tamamlanan işi teslim alan işveren. Müteahhit açısından teslim (eserin teslim edilmesi), tamamlanmış eser üzerinde fiili iktidarın ifa amacıyla iş sahibine geçirilmesidir. İş sahibi açısından teslim (eserin teslim alınması) müteahhit tarafından bitirilerek teslimi teklif edilen eseri fiilen iktidarına almasıdır. (s.35); EREN ise; teslim ve tesellüm ile müteahhidin hakimiyet alanında bulunan eserin iş sahibinin hakimiyet alanına geçtiğini, başka bir deyişle teslim ile inşaa eserin zilyetliğinin müteahhitten iş sahibine intikal ettiğini belirtmektedir. (Müteahhidin Borçları, s.72); BECKER ise, teslimi, tamamlanmış eserin iş sahibine ifa olarak arz edilmesi şeklinde ifade etmiştir. (s.610)

³²² Von TUHR, s.489; TANDOĞAN, s.125; KARAHASAN, cilt:1, s.256; ARAL, s.347-358.

³²³ SELİCİ, s.37; Y.15. H.D.'nin 14.5.1987 E.1986/4243, K.1987/2172 sayılı kararı, " Kural olarak inşaatın iş sahibine fiilen teslimi ve onun yararlanması halinde, iskan ruhsatının alınmaması ya da teslimin bir şekle bağlı tutulması, teslimin yapılmasına engel teşkil etmez. Diğer bir deyimle, yapılması kararlaştırılan eserin, ikmal ve fiilen tesliminden sonra ayıp niteliğini taşıyan iskan ruhsatının alınmaması keyfiyetine veya teslimin ispatına yönelik şekil şartına dayanarak eserin teslim edilmediğini ileri sürmek objektif iyi niyet ile bağdaşmaz." (YKD, Ağustos 1987, s.1218)

³²⁴ ARAL, s.357; TANDOĞAN, s.127; SELİCİ, s.36; EREN, Müteahhidin Borçları, s.72.

kısım kısım tesliminin kararlaştırılması da mümkündür³²⁵. Örneğin bağımsız bölümlerin teslimini tüm inşaat için yapı iskanın alınmasına veya üçüncü bir kişinin bağımsız bölümler ve tüm inşaatı muayene ve olumlu rapor vermesi şartına bağlayabilirler.

Sadece tamamlanmış eserler teslim borcunun konusunu oluşturmakta olup³²⁶, arsa sahibi henüz tamamlanmamış bağımsız bölümleri teslim almaya zorlanamaz³²⁷. Tamamlanma olgusu, eserin objektif ölçüler içinde amaca uygun olarak kullanılabilir durumda olduğunun belirlenmesi ile vuku bulur³²⁸. Objektif ölçülere göre kullanılabilirlik ise, inşaattaki işin esasıyla ilgili olmayan teferruat mahiyetindeki ufak tefek ayıp ve noksanlıkları da içerebilir³²⁹. Örneğin arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin yapı tekniği ile ilgili ayıpları, henüz tamamlanmamış elektrik, su tesisatı, henüz yapılmamış kapı pencere veya zemin kaplama noksanlıkları binanın teslimine engel teşkil eden kurullardan sayılması gerekmektedir, badanası yer yer dalgalı olan veya mutfak dolabı eksik, veyahut süpürgelikleri yapılmamış bir inşaatın da ayıp ve noksanı ile teslim ve tesellümden kaçınılamayacağının kabulü gerekir. Bununla birlikte işin esasına ilişkin olmayan bu ufak tefek eksikliklerin de müteahhit tarafından sözleşmeye uygun olarak teslimden sonra belirli bir süre içerisinde giderilmesinin gerektiğini düşünüyoruz.

Bağımsız bölümlerin arsa sahibine tesliminden itibaren, yarar ve hasar iş sahibine geçer (BK. Md.368); ayıba karşı tekeffülde muayene ve ihbar süreleri işlemeye başlar (BK. Md. 359/1), ayıba karşı tekeffülden doğan davaların tabi olduğu zamanları işlemeye başlar (BK. Md. 363); müteahhidin arsa payına ilişkin alacağı müeccel olur (BK. Md. 364)³³⁰.

³²⁵ TANDOĞAN, s.127; KARATAŞ, s.120.

³²⁶ TUNÇOMAĞ, s.521; EREN, Müteahhidin Borçları, s.72; KARAHASAN, cilt:1, s.257; ARAL,s.357; SELİCİ, s.37; Y. 15 H.D.'nin 17.11.1986 tarih ve E.1986/830, K.1986/3860 sayılı Kararı, "Teslimin yapılmış sayılması, sözleşmede kararlaştırılan bütün işlerin bitirilmiş ve icra edilmiş olması anlamına geldiği, henüz tamamlanmamış bir eserin teslim ve tesellümden söz edilemeyeceği, gerek Yargıtay gerekse İsviçre Federal Mahkemesi kararlarıyla kabul edilmiştir." (KOSTAKOĞLU, s.595.)

³²⁷ SELİCİ,s.40.

³²⁸ Y. 15. H.D.'nin 17.11.1986 tarih ve E.1986/830, K.1986/3860 sayılı kararı (YKD, Nisan 1987, s.592); Y. 15. H.D.'nin 7.4.1975 tarih ve 3012-1891 sayılı kararı (KOSTAKOĞLU, s.612)

³²⁹ KOSTAKOĞLU, s.612; ayrıca BECKER, iş sahibinin arsası üzerinde yapılmış bir eserin henüz tamamlanmadan kullanılmaya başlamasının teslimin gerçekleştiği anlamına gelmediğini, bir ev söz konusu olup da bütün işler tamamlanmadan, iş sahibinin eve taşınmasının salt (mutlaka) teslimin yapıldığını belirleyen bir ölçüt olarak kabul edilemeyeceğini belirtmektedir. (s.610)

³³⁰ EREN, Müteahhidin Borçları, s.72; SELİCİ, s.42-43; ARAL, s.358.

2.1.8.2. Teslim Borcunun İfa Zamanı Ve İfa Yeri :

Teslim borcunun ifa zamanı ve ifa yerine gelince; aslında yukarıdaki bölümde teslim borcunun ifa zamanı ile ilgili açıklamalar yapılmıştı. Dolayısıyla şu noktayı vurgulamakla yetinilecektir. Özellikle konumuz inşaat işlerinde belli bir imal zamanına ihtiyaç olduğundan müteahhidin işi objektif olarak tamamlayabileceği süre kendisine tanınır. Müteahhidin sözleşmede borçlandığı bağımsız bölümleri sözleşmede belirtilen sürede tamamlayarak iş sahibine teslimi esastır. Genellikle de konumuz işlerde işin süresi ya da teslim tarihi önem arz etmekte olduğundan, inşaat süresi veya bağımsız bölümlerin teslim tarihi sözleşmede belirtilmektedir. Ancak, teslim anının ya da sürenin belirtilmediği hallerde de inşaatın tamamlanması için olağan koşullar içinde deneyimli bir müteahhidin ne kadar süreye ihtiyacı olduğu göz önünde bulundurulmalı ve bu süre inşaatın tamamlanması ve teslimi için yeterli süre olarak kabul edilmelidir.

Bağımsız bölümleri teslim borcunun ifa yeri, inşaatın yapıldığı yani arsa sahibinin arsasının bulunduğu yerdir³³¹.

2.1.8.3. Teslim borcunda müteahhidin temerrüdü ve neticeleri :

2.1.8.3.1. Genel Olarak :

Eser sözleşmesinde (buna bağlı olarak konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde), müteahhidin işi teslim gününde bitirmeyerek temerrüde düşmesinin şartları ve hukuki sonuçları hakkında B.K.'nda özel bir hüküm yer almamaktadır. Gerçi aşağıdaki bölümde üzerinde duracağımız B.K.'nın 360. maddesinde bir düzenleme yer verilmiş olmakla birlikte, bu hüküm de kural olarak, bir eserin istenilen vasıflara uygun olarak meydana getirilmemesi yani işin ayıplı tamamlanması hallerinde uygulanabilmektedir. Oysa teslimde temerrütte durum farklıdır; müteahhit işi vaktinde teslim etmemiştir.

Nitekim, eser sözleşmesinde müteahhidin temerrüdü halinde uygulanacak hukuk kuralına ilişkin tartışmalar, Yargıtay İçtihadı Birleştirme kararı³³²yla çözüme bağlanmıştır. Söz konusu kararda konuya ilişkin şu belirleme yapılmıştır : “ *Tam karşılıklı*

³³¹ SELİCİ, s.37.

³³² 25.01.1984 tarih ve E.3, K.1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1937 vd.)

sözleşmelerden olan *İstisna sözleşmelerinde borçlunun (müteahhidin) kendi kusuruyla işi teslim gününden bitirmeyerek temerrüde düşmesinin hukuki sonuçları hakkında Borçlar Kanununda özel bir hüküm yer almamaktadır. Genel hükümlerde (madde 106-108) tam karşılıklı sözleşmelerde borçlunun temerrüdü düzenlenmiştir. O halde ortada kanun boşluğu yoktur ve Hukuk Genel Kurul Kararında da belirtildiği üzere içtihadı birleştirmeye konu olaylarda uygulanacak kanun hükümleri Borçlar Kanununun 106-108. maddeleridir.*

Dolayısıyla, konumuz sözleşme de eser sözleşmesinin bir türü olduğu cihetle, sözleşme konusu bağımsız bölümlerin tesliminde müteahhidin temerrüde düşmesi halinde BK.'nın 101-108. maddelerinde belirtilen genel temerrüt hükümleri uygulanacaktır.

Genel olarak borçlunun temerrüdü, sözleşmenin taraflarından herhangi birisinin haklı bir sebep bulunmaksızın ifası mümkün olan bir borcunu, ifa zamanı gelmiş olmasına rağmen yerine getirmemesi yani ifanın geciktirilmesidir³³³. Temerrüt borcun ifa edilmemesi değil, ifanın gecikmesi halinde ortaya çıkar³³⁴. Borcu ifa etmeyen, yani temerrüde düşen taraf “mütemerrit” ya da “direngen” olarak adlandırılmaktadır³³⁵.

2.1.8.3.2. Temerrüdün Şartları :

Borçlunun hangi hallerde mütemerrit sayılacağı BK.'nın 101. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre :“ *Muaccel bir borcun borçlusu, alacaklının ihtarıyla, mütemerrit olur. Borcun ifa edileceği gün müttefikan tayin edilmiş veya muhafaza edilen bir hakka istinaden iki taraftan birisi bunu usulen bir ihbarda bulunmak suretiyle tespit etmiş ise, mücerret bugünün hitamı ile borçlu mütemerrit olur.*”

Maddeye göre, müteahhidin mütemerrit olması için gereken şartlardan ilki, borcun müeccel olması –ifası istenebilir olması-³³⁶, başka deyişle ifa zamanının yani arsa sahibinin ifayı talep edebilme gününün gelmesidir³³⁷. Ancak, ifanın imkansızlaşmış

³³³ Bkz. FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.140; REİSOĞLU, s.318.

³³⁴ SAYMEN, s.494; KAYNAR, s.172; BOZER, s.194.

³³⁵ Bkz. Aydın AYBAY, **Borçlar Hukuku Dersleri**, İstanbul: İst. Ün. Yayını, 1979, s.143; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.140.

³³⁶ GÖKTÜRK, s.261; AYBAY, s.144.

³³⁷ REİSOĞLU, s.319.

olması halinde; arsa sahibinin mütemerrit olduğu durumlarda³³⁸ (ya da gecikmenin arsa sahibine isnadı kabil bir sebepten ileri gelmesi³³⁹) ve de müteahhidin özel bir savunma ile ifadan kaçınabildiği hallerde³⁴⁰ müteahhidin temerrüdü söz konusu olmayacaktır.

Müteahhidin mütemerrit sayılması için maddede belirtilen diğer bir şarta göre ise, arsa sahibinin, borcun yerine getirilmesi için müteahhide ihtarda bulunmuş olması, başka bir deyişle, müteahhidi borcunu ifası hususunda uyarması, onu ifaya çağırması gereklidir³⁴¹. İhtar yapılmadıkça, müteahhit sadece borcunu zamanında yerine getirmemiş durumda olur, temerrüt ve dolayısıyla neticeleri doğmaz (mütemerrit olmaz)³⁴². İhtar herhangi bir şekle tabi değildir³⁴³. Sözlü ya da yazılı (hatta noter kanalıyla) olarak yapılabilir³⁴⁴. Ancak, arsa sahibinin ifanın yerine getirilmesi hususundaki amaç ve isteğini kesin bir şekilde ve açıkça ortaya koymalıdır³⁴⁵. İhtarın ne zaman ve nerede yapılacağı kanunda belirtilmemiş olmakla birlikte, iyi niyet kuralları uyarınca, uygun yerde ve uygun bir zamanda yapılması gerekir³⁴⁶. İhtar arsa sahibi ya da yetkili temsilcisi tarafından, müteahhide ya da yetkili temsilcisine yapılabilir³⁴⁷.

Maddenin ikinci fıkrasında ihtar haline bir istisna getirilerek, borcun ifa zamanı sözleşmede belirtilmişse (tarih ya da süre olarak) ve de borç bu tarihte yerine

³³⁸ Selahattin Sulhi TEKİNAY, **Borçlar Hukuku**, 4. bası, İstanbul: İst. Üni. Yayını, 1979, s.726; SAYMEN, s.495; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.235; bununla birlikte, iş sahibi kendi edimini tümüyle yerine getirmesine rağmen müteahhidin yine de inşaatı tamamlayamayacağı yani temerrüdün devam edeceği konusunda yeterli bulgular mevcut ise, artık iş sahibinden öncelikle edimini yerine getirmesi istenemez. (Y.15. H.D.'nin 17.4.1985 tarih ve E. 1984/4504, K.1985/1303 sayılı kararı, YKD, Eylül 1985 ,s.1355)

³³⁹ TANDOĞAN, s.131; ARAL, s.359; Y. 15 H.D.'nin 15.9.1981 tarih ve E.1981/1820, K.1981/1701 sayılı kararı *"İnşaatın gecikmesine kendi haksız ve sözleşmeye aykırı eylemi ile sebebiyet veren kişi kiradan mahrumiyet tazminatı isteyemez"* (YKD, Ocak 1982, s.93)

³⁴⁰ Karşı tarafın borcunu ifa etmediği veya ifa için eksik hazırlıkta bulunduğu ya da borcunu ödemekte aciz halinde olduğu (GÖKTÜRK,s.261); zaman aşımı (Von TUHR,s.605); olağanüstü haller nedeniyle inşaatın yapılmasında aşırı güçlüklerle karşılaşan müteahhidin iş yapmaktan kaçınma yetkisi (SELİCİ,s.70) gibi.

³⁴¹ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.235; SAYMEN, s.495; TEKİNAY, s.727.

³⁴² Von TUHR, s.606; AYBAY, s.144.

³⁴³ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.753; SAYMEN, s.495; KAYNAR, s.172; AYBAY, s.144; TEKİNAY, s.728; BOZER, s.195; ayrıca, GÖKTÜRK, sonradan ispatı kolaylaştırmak bakımından yazılı şekilde yapılmasının daha uygun olduğunu belirtmektedir. (s.261)

³⁴⁴ Von TUHR, s.606; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.753; KAYNAR, s.172; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.232; AYBAY, s.144; REİSOĞLU, s.319; BOZER, s.195; bununla birlikte, TTK'nun 20. maddesine göre, *"Tacirler arasında diğer bir tarafı temerrüde düşürmek amacıyla yapılacak ihtarın geçerli olması için, noter aracılığıyla ya da iadeli taahhütlü bir mektupla yahut telgrafla yapılması şarttır"*. Bu uygulama "protesto" olarak adlandırılmaktadır.

³⁴⁵ Von TUHR, s.606; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.233.

³⁴⁶ SAYMEN, s.495; ancak her halükarda, alacağı muacceliyetinden sonra yapılmalıdır. (Von TUHR, s.606, dipnot 10; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.754)

³⁴⁷ OSER ve SCHÖNENBERGER,s.754; KAYNAR, s.172; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.236; REİSOĞLU, s.319.

getirilmemiş olursa, ayrıca bir ihtar gerek olmaksızın bu sürenin dolmasıyla³⁴⁸ ifa edilmemiş borcun borçlusunun temerrüde düşeceğine hükmedilmiştir.

Bu genel hükümlerden yola çıkarak, arsa payı karşılığı inşaat yapımı işine ilişkin sözleşmede bağımsız bölümlerin teslimi için belli bir süre (örneğin sözleşmenin imzalanmasından itibaren 270 gün gibi) ya da belli bir tarih (örneğin 15 Aralık 2006 gibi) öngörülmüşse, bu sürenin dolduğu ya da bu tarihin geldiği gün³⁴⁹ müteahhit bağımsız bölümleri teslim etmemiş ise, arsa sahibinin ihtar çekmesine dahi gerek bulunmaksızın müteahhit temerrüde düşmüş olacaktır. Sözleşmede süre ya da tarih belirtilmemişse, ihtar ihtiyacı vardır.

Temerrüdün gerçekleşmesi için müteahhidin gecikmede kusurlu olması şart değildir. Müteahhit kusurlu olmasa da³⁵⁰ şartlar varsa mütemerrit olur. Kusurun varlığı ilerde bahsedeceğimiz temerrüdün neticeleri açısından farklılık yaratır.

Mütemerrit durumdaki müteahhit, bağımsız bölümleri teslim ederse ya da gecikmeden doğan zararı da karşılayacak şekilde vadenin uzatılmasını isterse veyahut da ek süre tanınması hususunda taraflar anlaşılırsa temerrüt hali ortadan kalkar³⁵¹. Ancak temerrüt halinin sona ermesi, arsa sahibinin temerrüdün sona erdiği tarihe kadar oluşan gecikme tazminatını (cezasını) talep etmesini engellemez³⁵².

2.1.8.3.1. Sözleşme Konusu Bağımsız Bölümlerin Tesliminde Temerrüdün Neticeleri :

2.1.8.3.1.1. Genel Açıklama :

Müteahhidin bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim borcunu zamanında ifa etmemesi durumunda BK.'nın 106- 108. maddeleri değerlendirildiğinde, müteahhidin temerrüde düşmesi halinde arsa sahibine üç ayrı hak tanındığı görülmektedir. Buna göre arsa sahibi; aşağıdaki haklarından birisini kullanabilecektir.

³⁴⁸ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, bir sürenin söz konusu olduğu durumlarda, ifa gününün bu sürenin sonuncu günü olarak kabul edileceği görüşündedir. (s.237)

³⁴⁹ KAYNAR, o günün akşamı (s.173); von TUHR, müddetin sonuncu günü (s.609)

³⁵⁰ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.752; TEKİNAY, s.733; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.241; SELİCİ, s.70; AYBAY, s.145; ARAL, s. 359; BOZER, s.194.

³⁵¹ Bkz. Von TUHR, s.613; TEKİNAY, s.733; REİSOĞLU, s.322.

³⁵² Von TUHR, s.614; REİSOĞLU, s.322; BOZER, s.196.

- Borcun aynen ifası ve gecikmeden dolayı tazminat talep hakkı,
- Borcun aynen ifasını reddederek, müspet zararını talep hakkı,
- Sözleşmeyi feshederek menfi zararını isteme hakkı.

Ancak belirtmek gerekir ki, arsa sahibi mütemerrit olan müteahhide karşı bu hakların hepsini birlikte kullanamaz. Bunlardan yalnızca birisini seçer, bu halde diğerlerinden vazgeçmiş sayılır³⁵³. Ayrıca, arsa sahibi, borçlu müteahhidin sözleşmeye aykırılığı yani temerrüdü nedeniyle ileri sürebileceği bu seçimlik haklarından birisini makul bir süre içerisinde mutlaka kullanmak zorundadır. Aksi taktirde, kendi fiili ile artmasına sebep olduğu zarardan müteahhit sorumlu tutulamaz³⁵⁴.

Yine, arsa sahibinin bu hakların kullanılabilmesi için borçluya belirli bir süre tanınması gerekmektedir (BK.106/1). Bununla birlikte, BK. Md. 107’de süre tanınmasına gerek olmadan bu hakların kullanılabilmesi durumları belirtilmiştir. Dolayısıyla arsa sahibinin, kullanabileceği yukarıda saydığımız hakların niteliğine değinmeden önce, müteahhide süre tanınması ve süre tanınmasına gerek olmayan durumlar üzerinde duralım.

2.1.8.3.1.2. Müteahhide Süre Tanınması ve Süre Tanınmasına Gerek Bulunmayan Haller:

2.1.8.3.1.2.1. Süre Tayini :

BK’nun 106/1. maddesine göre, temerrüde düşen müteahhide, ifanın yerine getirilmesi için uygun bir süre tanınması gerekmektedir. Bu süre bizzat arsa sahibi tarafından belirlenebileceği gibi, süre tayini hakimden de istenilebilir. Bu ek sürede ifanın hala yerine getirmemesi durumunda arsa sahibi seçimlik haklarını kullanacaktır. Bu ek süredeki amaç edimin yerine getirilmesi için müteahhide bir imkan daha tanınmasıdır.

Bu ek süre, müteahhidin bağımsız bölümleri tamamlayarak teslim etmesi ve böylelikle sözleşmenin feshi ya da ifa yerine tazminat ödeme durumları ile

³⁵³ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.781; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.245; SAYMEN, s.504.

³⁵⁴ Y. 15 H.D.’nin 18.3.1987 tarih ve E. 1986/2468, K.1987/1106 sayılı kararı (YKD, Ağustos 1987,s.1215); Y. 15. H.D.’nin 19.10.1989 tarih ve E.1989/1478, K.1989/4341 sayılı kararı (YKD, Mayıs 1990, s.718)

karşılaşmaması için faydalanabileceği son bir imkandır³⁵⁵. Arsa sahibi, müteahhide, belirlenen bu süre içerisinde borcunu ifa etmesi gerektiğini açıkça belirtmelidir³⁵⁶. Bu ihtar da herhangi bir şekle tabi olmayıp³⁵⁷, açık ve kesin bir süre (belirli bir süre ya da muayyen bir tarih gibi) yani vade içermelidir³⁵⁸. Müteahhit temerrüde düşmeden önce süre tayin edilmez, ancak, müteahhidi temerrüde düşüren ihtar da, aynı zamanda süre de tayin edilebilir³⁵⁹.

Mütemerrit olan müteahhide tanınacak ek süre, işin niteliği, arsa sahibinin ifaya ihtiyacı ve iyi niyet kuralları gibi hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle ve borçlunun ifayı gerçekleştirmesine imkan verecek yeterlilikte belirlenmelidir³⁶⁰. İnşaat işlerinde belirlenmesi gereken uygun sürenin, inşaatın mevcut durumu dikkate alındığında, tecrübeli bir inşaat müteahhidinin yeterli iş gücü ve araç gereci kullanarak sağlayacağı iş hızına göre, bu inşaatı teslim elverişli bir halde tamamlayabilmesi için gerekli olan süre dikkate alınarak belirlenmesi gerekir³⁶¹. Arsa sahibi tarafından tayin edilen süreye müteahhit itiraz ederse, sürenin uzatılmasını isteyebilir³⁶². Arsa sahibi sürenin hakim tarafından tayinini de isteyebilir (BK. 106/1).

Arsa sahibinin belirlemiş olduğu sürenin sonuna kadar müteahhit bağımsız bölümleri tamamlayıp, arsa sahibine teslim ettiği taktirde, temerrüt sona erer. Ancak, müteahhit kusurlu ise, arsa sahibi gecikme tazminatı talep edebilir³⁶³. Ayrıca, bu ek süre boyunca da müteahhit mütemerrittir geçmiş günler faizi (gecikme tazminatı) işler³⁶⁴.

³⁵⁵ Von TUHR, s.620; TEKİNAY, s.755; OĞUZMAN ve ÖZ, s.402-403; AYBAY, s.148; ancak bu ek süre dolduktan sonra da aynen ifayı isteyen alacaklı yeniden bir veya birden fazla ek süreler verebilir. (OSER ve SCHÖNENBERGER, s.777)

³⁵⁶ SAYMEN, s.504.

³⁵⁷ Tacirler arası işlemlerde ek sürenin noter aracılığı ile ya da iadeli taahhütlü mektupla ya da telgrafla verilmesi şarttır. (TTK. md. 20/3)

³⁵⁸ GÖKTÜRK, s.263-264; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.244; SAYMEN, s.504; OĞUZMAN ve ÖZ, s.404; REİSOĞLU, s.331.

³⁵⁹ Von TUHR, s.620; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.774; GÖKTÜRK, s.263; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.255; AYBAY, s.148.

³⁶⁰ Bkz. Von TUHR s.621; TEKİNAY, s.756; OĞUZMAN ve ÖZ, s.403; REİSOĞLU, s.330-331.

³⁶¹ Bkz. SELİCİ, s.71. ayrıca, OSER ve SCHÖNENBERGER, bu sürenin inşaat işinin başlanıp bitirilmesini mümkün kılacak kadar uzun olmasına ihtiyaç bulunmadığını; burada borçlunun ifanın gerekli kıldığı şeyleri yapmaya başlamış ancak bir kısmını bitirmemiş olduğu esastan hareket edileceğini bildirmektedir. (s.774)

³⁶² SAYMEN, s.505; REİSOĞLU, s.331.

³⁶³ SAYMEN, s.505; AYAN, s.303.

³⁶⁴ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.244; OĞUZMAN ve ÖZ, s.403.

Mütemerrit borçluya uygun bir süre tanınmasına ilişkin hüküm emredici nitelikte değildir. Dolayısıyla, taraflar sözleşmede bu gibi durumlarda verilecek ek süreyi düzenleyebilecekleri gibi, ek süre verilmeyeceğine dair hüküm de koyabilirler³⁶⁵.

2.1.8.3.1.2.2. Süre Tayinine Gerek Bulunmayan Haller :

Arsa sahibinin BK.'nın 106. maddesinde belirtilen ve yukarıda saydığımız haklarını kullanabilmesi için öncelikle uygun bir süre tayin etmesinin esas olduğunu belirttik. Ancak bazı özel durumlarda, arsa sahibin süre tayin etmeye mecbur bırakmak, işin tamamlanması açısından hiçbir anlam ifade etmeyecek, hatta alacaklının menfaatine de zarar verecekse³⁶⁶, bu hallerin varlığı durumunda alacaklı herhangi bir süre tanınmadan da BK. 106. maddede sayılan seçimlik haklarını kullanabilecektir. BK. md. 107'de sayılmış olan bu özel durumlar (istisnai haller) şunlardır:

- ***Borçlunun hal ve vaziyetlerinden süre tanınmasının tesir etmeyeceği anlaşılıyorsa*** : Borçlunun içinde bulunduğu durumdan ifanın mehil tanınsa dahi yerine getirilmeyeceği çıkarılıyorsa ek süre verilmesine gerek yoktur. Örneğin müteahhit ifayı yerine getirmeyeceğini beyan etmişse³⁶⁷; aciz haline düşmüşse³⁶⁸; daha işe dahi başlamamış, ifa için hiçbir ön hazırlık yapmamışsa³⁶⁹ ya da iyi niyet kuralları ve borcun niteliğine göre yeterli süre tanınsa da bu sürede işin bitirilemeyeceği anlaşılıyorsa³⁷⁰ süre verilmesi zaman kaybından başka bir anlam ifade etmeyeceğinden, arsa sahibi doğrudan BK. 106 da sayılan seçimlik haklarını kullanabilecektir.

- ***Borçlunun temerrüdü neticesi olarak borcun ifası alacaklı için faydasız hale gelmiş ise*** : Burada esas olan sözleşme konusu işin ifasının borçlunun temerrüdüne bağlı olarak (temerrüt sebebiyle) artık alacaklının işine yaramaz ya da sözleşmeyi yaparken beklediği faydaları sağlayamayacak duruma gelmiş olmasıdır. Bu durumun, yani gecikme dolayısıyla, artık ifanın kendisi için yarasız kaldığının ispat külfeti alacaklıya aittir³⁷¹. Ancak, konumuz sözleşme açısından bu durumla karşılaşması pek muhtemel olduğu söylenemez. Müteahhidin işi zamanında teslim etmemiş

³⁶⁵ TEKİNAY, s. 759; REİSOĞLU, s.331.

³⁶⁶ TEKİNAY, s.759.

³⁶⁷ Von TUHR, s.622; KAYNAR,s.179; Haluk TANDOĞAN, **Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku**. Ankara : Turhan Kitabevi, 1981.s.496; OĞUZMAN ve ÖZ, s.420.

³⁶⁸ SAYMEN, s.505.

³⁶⁹ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.248; TEKİNAY, s.759; FEYZİOĞLU, s.257; OĞUZMAN ve ÖZ, s.420.

³⁷⁰ OSER ve SCHÖNENBERGER,s.788; REİSOĞLU, s.332.

³⁷¹ Von TUHR, s.623; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.248.

olmasının, bu bağımsız bölümlerin arsa sahibi açısından tamamen faydasız kılacağı düşünülemez.

- Sözleşmede borcun ifasının belli bir tarihte veya süre içerisinde tamamlanması “kesin olarak” kararlaştırılmışsa : Yapılan sözleşmede taraflar işin tamamlanma tarihini –süresini- “kesin olarak” tayin etmişlerse ve de gecikmiş ifanın kabul edilmeyeceği sözleşmede açıkça belirtilmişse³⁷², bu tarihin gelmesi ya da belirlenen sürenin tamamlanması ile arsa sahibi herhangi bir ek süre tanımadan BK.’nın 106. maddesinde belirtilen seçimlik haklarını kullanabilecektir.

Dolayısıyla borcun ifası sözleşmede kesin bir tarihe ya da süreye bağlanmışsa bu tarihin gelmesi ya da verilen sürenin bitimiyle yukarıda belirttiğimiz üzere müteahhidin temerrüde düşürülmesi için bir ihtara gerek bulunmayacağı gibi, arsa sahibinin BK. 106 da sayılan seçimlik haklarını kullanması için süre tayinine de ihtiyaç kalmayacaktır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken, sözleşmede belirlenen vadenin kesin olup olmadığı hususudur. Sözleşmede belirli bir tarihin gösterilmiş olması, BK. 106 nın süre belirlenmeden uygulanması için yeterli sayılamayabilir. Buradaki kıstas tarafların borcun ifasını “mutlaka belli bir tarihte” veya “en geç belli bir tarihe kadar” yapılmış olmasını ve “o tarihten sonraki ifanın geçerli kabul edilmeyeceğini”³⁷³ belirtmiş olmalarıdır. Örneğin, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde vadeyle ilgili olarak “en geç 30 Haziran 2006 tarihinde”, “en geç (ya da kesin olarak) 1 yıl içinde”, “ yer tesliminden itibaren en geç (ya da kesin olarak) 620 gün içinde” gibi ifadelerin kullanılması ve ya daha sağlıklı olarak “bu tarihten sonra teslimin kabul edilmeyecek olmasının belirtilmesi” sözleşmedeki vadenin kesin kabulü için anlam ifade edecektir.

2.1.8.3.1.3. Müteahhidin Temerrüdü Halinde Arsa Sahibinin BK 106’ya Göre Seçimlik Hakları :

Burada tekrar belirtelim ki, müteahhidin temerrüdü halinde iş sahibinin BK. 106 da belirtilen seçimlik haklarını kullanabilmesi için öncelikle yukarıda belirttiğimiz mehil tanınması halini ya da mehil tanınmasına gerek olmayan halleri göz önünde

³⁷² VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.248; TEKİNAY, s.762; BOZER, s.201.

³⁷³ Bkz. Von TUHR, s.623; TEKİNAY, s.762-763; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.259; OĞUZMAN ve ÖZ, s.422; REİSOĞLU, s.332; Y. 13. H.D.’nin 26.12.1988 tarih ve E.1988/6557, K.1988/ 6417 sayılı kararı “Diğer taraftan sözleşmedeki üç yıl belirli kesin bir süredir. Çünkü “en geç” tabiri kullanılmak suretiyle burada vadenin taraflar için kesinlik taşıdığı belirtilmiştir.” (YKD, Haziran 1990, s.876)

bulundurması gerekir. Şimdi iş sahibinin temerrüde düşmüş müteahhide karşı kullanacağı haklarını belirtelim.

2.1.8.3.1.3.1. Borcun aynen ifasını ve gecikmeden dolayı tazminat talep hakkı:

BK. 106. maddesine göre, arsa sahibi temerrüdü takiben “her zaman” işin aynen ifasını talep edip, gecikme sebebiyle zarar ve ziyanını talep etme hakkına sahiptir. Doktrinde³⁷⁴ alacaklının ek süre belirlemeksizin ve öteki haklarından birini kullanacağını açıklamaksızın “her zaman” temerrüde düşen borçludan edimin yerine getirmesini ve gecikmeden doğan zarar giderimini (gecikme tazminatını) isteyebileceği belirtilmektedir. Bu husus yargı kararlarında da hüküm bulmaktadır³⁷⁵.

Borcun aynen ifasını talep etme, beraberinde gecikme tazminatı hakkı da doğurabilir. Ancak aynen ifanın talep edilmesi için müteahhidin temerrüde düşmesinde kusur aranmamasına rağmen, aksi sözleşmede belirtilmedikçe, aynen ifaya ek olarak istenecek gecikme tazminatında, müteahhidin temerrüde düşmede kusurlu olması³⁷⁶ aranır. Dolayısıyla, müteahhit gecikmede kusurlu bulunmadığını, gecikmenin kendisine isnadı kabil olmadığını kanıtlayarak gecikme tazminatını ödemekten kurtulabilir³⁷⁷.

Gecikme tazminatı, borcun geç ifası nedeniyle alacaklın uğradığı zararın tazminine yöneliktir³⁷⁸. Bağımsız bölümler, vaktinde teslim edilmiş olsaydı arsa sahibine sağlayacağı bütün menfaatler ya da arsa sahibinin mal varlığının, gecikme olmadan borç ifa edilseydi ulaşacağı durumla, gecikmeli ifa nedeniyle arz ettiği durum arasındaki farktır³⁷⁹. Bu nedenle, gecikme tazminatının kapsamına fiili zarar ve gecikme nedeniyle yoksun kalınan kar girer³⁸⁰. Buna göre, arsa sahibi, bağımsız bölümler zamanında teslim alsaydı başkasına elverişli bir fiyatla satış imkanı varsa bunun kaybindan mahrum kalınan kazancı –fiyat ve değerlerde o zamandan buyana meydana gelen değişiklikleri-,

³⁷⁴ Bkz. KAYNAR, s.176; TANDOĞAN, s.133; TEKİNAY, s.770-771; KARAHASAN, cilt:1, s.513; BOZER, s.200; ayrıca OĞUZMAN ve ÖZ, alacaklının gecikmiş ifayı talep etmesinin, temerrüdün bir sonucu değil, muaccel alacağın normal hükmü olduğunu; temerrüdün burada oynadığı rolün, ifa talebinden başka, alacaklıya gecikme yüzünden uğradığı zararın tazminini isteme hakkı sağlamak olduğunu belirtmektedir. (s.386)

³⁷⁵ Y. H.G.K.’nın 26.3.1997 tarih E.1997/13-11, K.1997/240 sayılı kararı, “Alacaklı borcun yerine getirilmesini ve gecikme tazminatını zamanaşımı süresi içerisinde isteme hakkına sahiptir.” (İBD, Haziran 1997, s.386)

³⁷⁶ TEKİNAY, s.453; FEYZİOĞLU, s.243; AYBAY, s.146; SELİCİ, s.75.

³⁷⁷ KAYNAR, s.174; AYBAY, s.146; REİSOĞLU, s.323.

³⁷⁸ Von TUHR, s.615; OĞUZMAN ve ÖZ, s.386.

³⁷⁹ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.761; OĞUZMAN ve ÖZ, s.387.

³⁸⁰ TEKİNAY, s.739; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.243; REİSOĞLU, s.322; ARAL, s.360.

bağımsız bölümlerin teslim edilmemesi dolayısıyla kira kaybını ya da kiraladığı yer için ödediği parayı, üçüncü kişilere ödediği tazminat veya cezai şartı talep edebilir³⁸¹. Uygulamada inşaat işlerinde gecikme tazminatı yerine sözleşmede teslimde gecikme halinde cezai şart koşulduğu görülmektedir. Örneğin yapılan işlerde işin tesliminin gecikmesi halinde geciken her gün için belli oranında gecikme cezası alınmaktadır.

Sözleşmede öngörülen gecikme cezasının, gecikmeden dolayı iş sahibinin kusurunun varlığına bakılmaksızın ödenmesi gerekir³⁸². Sözleşmede gecikme halinde ceza şartı kararlaştırılmış olması, kural olarak inşaat sahibinin sözleşmeden dönme veya ifayı reddederek müspet zararının tazminini isteme yetkilerinden vazgeçtiği anlamına gelmez³⁸³. İş sahibi ya aynen ifa ile caza şartını talep edecek ya da bundan vazgeçtiğini (artık aynen ifayı kabul etmeyeceğini) “derhal” beyan ederek, sözleşmeden dönebilecek veya ifa etmeme tazminatını (müspet zararını) talep edebilecektir³⁸⁴.

Gecikme tazminatının hesabı, alacağın muaccel olduğu tarihten değil, borçlunun mütemerrit sayıldığı tarihten itibaren³⁸⁵ başlar. Gecikme tazminatı ya da cezasının sözleşmede belirtildiği hallerde, arsa sahibi sözleşmede belirtilen ceza tutarını aşan bir zarara uğramışsa, aşan kısım için ancak müteahhidin gecikmede kusuru olduğunu kanıtlayarak tazminat isteyebilir³⁸⁶. Ayrıca, arsa sahibinin gecikme tazminatı ya da cezai şartı bağımsız bölümlerin teslimi anında saklı tutulmamış olması, alacaktan vazgeçtiği ya da borcun söndüğü manasına gelmez. Bu hakkı daha sonra da talep edebilir³⁸⁷.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, arsa sahibi, müteahhidin temerrüdü halinde aynen ifa ve gecikme tazminatı talebini makul bir süre içerisinde mutlaka bildirmelidir. Yargıtay bu hususta verdiği kararlarda³⁸⁸, iş sahibinin aynen ifa ve tazminat talebinin belli bir süre ile sınırlandırılması gerektiğini, iş sahibinin kendi fiili ile artmasına sebep olduğu zarardan

³⁸¹ Bkz. Von TUHR, s.615; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.761; GÖKTÜRK, s.262; TEKİNAY, s.739 -740; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.238; FEYZİOĞLU, s.243; ARAL, s.360; REİSOĞLU, s.322-323.

³⁸² REİSOĞLU, s.323.

³⁸³ SELİCİ, s. 74; ayrıca Y.15. H.D.'nin 30.4.1981 tarih ve E.1981/502, K.1981/977 sayılı Kararı “Sözleşmenin icra edilmemesi veya natamam olarak icrası halinde tediye edilmek üzere cezai şart kabul edilmişse sözleşmede aksi belirtilmedikçe alacaklı ancak ya sözleşmeni icrasını ya da cezanın ödenmesini isteyebilir.” (YKD, Ekim 1981, s.1330)

³⁸⁴ TEKİNAY, s.764; SELİCİ, s. 74; BOZER, s.201; AYAN, s.303.

³⁸⁵ FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.243; OĞUZMAN ve ÖZ, s. 387; REİSOĞLU, s.323.

³⁸⁶ TANDOĞAN, s.135.

³⁸⁷ Y. 15. H.D.'nin 6.10.1986 tarih ve E.1986/861, K.1986/3147 sayılı kararı (YKD, Şubat 1987, s.272-273)

³⁸⁸ Y. 15 H.D.'nin 18.3.1987 tarih ve E. 1986/2468, K.1987/1106 sayılı kararı (YKD, Ağustos 1987, s.1215); Y.15 H.D.'nin 16.6.1987 tarih ve E.1987/1917, K.1987/2666 sayılı kararı (YKD, Ekim 1987,s.1542); Y. 15. H.D.'nin 16.6.1987 tarih ve E. 1987/411, K. 1987/2665 sayılı kararı (YKD, Ekim 1987,s.1541); Y. 15 H.D.'nin 06.10.1987 tarih ve E.1986/4375, K.1987/3437 sayılı kararı (YKD, Şubat 1988, s.230-231)

müteahhidin sorumlu tutulamayacağını, sözleşmede belirtilen teslim tarihinden sonra objektif ölçüler içinde iş sahibinin sözleşmenin ifası için beklemek zorunda kalacağı sürenin saptanarak, buna kusur ve eksikliklerini giderilmesi için gerekli sürenin de eklenip gecikme tazminatının bu süreç için hesaplanması gereğine işaret etmektedir. Bununla birlikte Yargıtay uygulamasında son dönemlerde yukarıda belirttiğimiz içtihadın farklılaştığı görülmektedir³⁸⁹.

2.1.8.3.1.3.2. Arsa Sahibinin Borcun aynen ifasını reddederek, müspet zararını talep hakkı :

BK.'nın 106. maddesine göre, arsa sahibi tarafından tayin edilen uygun bir süre sonunda müteahhit hala bağımsız bölümleri tamamlamamışsa ya da BK. 107 ye göre süre belirlemeden temerrüdü takiben arsa sahibi derhal bildirmek suretiyle borcun aynen ifasından vazgeçerek, ifanın gerçekleşmemesi nedeniyle doğan “müspet zararını” talep edebilecektir. Burada, arsa sahibi sözleşmeyi feshetmemekle birlikte, müteahhidin kendisine borçlu olduğu edimi tazminata çevirmekte; başka bir deyişle sözleşmenin ifası halinde elde edeceği edimi paraya dönüştürmektedir³⁹⁰. Buna “ifa yerine tazminat” da denir³⁹¹. Arsa sahibinin aynen ifa yerine, borcun ifa edilmemesinden doğan zararını talep edebilmesi için, müteahhidin temerrüde düşmede kusurlu olması gerekir. İfadan vazgeçerek borcun ifa edilmemesinden doğan zararın ödenmesini isteyen arsa sahibine karşı, mütemerrit duruma düşmede kusursuz olduğunu ispat eden müteahhit tazmin mükellefiyetinden kurtulur³⁹².

Bu tazminatın talep edilebilmesi için, arsa sahibinin ifadan vazgeçtiğini yani bundan böyle gecikmiş edimi kabul etmeyeceğini borçluya “derhal”³⁹³ bildirmesi gerekmektedir. Ayrıca beyan önceden daha ek süre verilirken de yapılabilir. Bu durumda

³⁸⁹ Y. H.G.K.'nın 26.3.1997 tarih ve E.1997/13-11, K.1997/240 sayılı kararında şu hususlara işaret edilmiştir: Borcun uzun süre yerine getirilmemesine göz yuman alacaklının, sözleşmenin yerine getirilmesi ve tazminat isteminde bulunması hakkın kötüye kullanılması olarak nitelendirilebilir; ancak, bu yola seyrek ve olağanüstü hallerin varlığı halinde başvurulmalıdır. Özellikle bu durumlarda, uzun süre bekleme nedeniyle fiyat dalgalanmalarından yararlanmanın borçluyu zarar sokma ve onun durumundan faydalanma kastının varlığının aranması gerekir. Aksi halde geç teslim tazminatının eksiksiz, diğer bir anlatımla makul süre bekleme olgusu iş sahibine yüklenilmeksizin hesaplanması gerekir. (İBD, Haziran 1997, s.387)

³⁹⁰ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.777; SAYMEN, s.509; KAYNAR, s.177; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.262; REİSOĞLU, s.334; Y. H.G.K.'nın 17.1.1990 tarih ve E.1989/13-392, K.1990/1 sayılı kararı (YKD, Haziran 1990, s.791)

³⁹¹ AYBAY, s.149.

³⁹² Von TUHR, s.626 ; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.262; OĞUZMAN ve ÖZ, s.409; REİSOĞLU, s.334.

³⁹³ SAYMEN, s.509; TANDOĞAN, s.138; KARAHASAN, cilt:1, s.502; SELİCİ, s.73; ÖZ, s.178; ayrıca, REİSOĞLU en geç verilen ek sürenin sonunda bildirmesi gerektiğini belirtmektedir. (s.334); AYBAY, en geç mehilin (ek sürenin) dolmasından hemen sonra yapılması gerektiğini ifade etmiştir. (s.149)

arsa sahibi beyanında hem ek süre hem de ek süre sonunda ifa yapılmazsa, ifadan vazgeçip borcun yerine getirilmemesi dolayısıyla tazminat isteyeceğini bildirebilir³⁹⁴. Eğer belirlenen sürenin sona ermesine rağmen müteahhit edimini yerine getirmez ve arsa sahibi de vazgeçme bildirimini gecikmeksizin yapmazsa, borcun ifasını reddetme ve müspet zararını talep hakkını kullanamaz³⁹⁵. Ancak, burada arsa sahibi tekrar bir mehil verir ve bu mehil sonunda borç ifa edilmezse bu defa vazgeçme bildiriminde bulunarak bu hakkını yeniden elde edebilir³⁹⁶.

“Müspet zarar”, müteahhidin borcunu yerine getirdiği takdirde, arsa sahibinin bulunacağı duruma getirmeyi sağlayacak bir tutarı (farkı) kapsamalı, başka bir deyişle, müteahhidin borcunu yerine getirmemiş olması (sözleşmenin ifa edilmemiş olması) nedeniyle arsa sahibinin uğramış olduğu bütün zararları içermelidir. Müspet zarara kar mahrumiyeti de dahil edilmelidir

Müspet zarar tutarı hesaplanırken bağımsız bölümün aynen ifasından vazgeçildiği anda taşıyacağı değer³⁹⁷ esas alınmalıdır. Müspet zararın tazmininde iki teori ileri sürülmektedir. Mübadele teorisi olarak adlandırılan ilkine göre, temerrüde düşen müteahhit kendi edimini yani arsa sahibine taahhüt ettiği bağımsız bölümlerin bedelini tazminat olarak ödeyecek, arsa sahibi de borçlanmış olduğu edimi yani arsa payının bir kısmını müteaddide devredecektir. Fark teorisi olarak adlandırılan ikinci model göre ise, arsa sahibi, temerrüde düşmüş müteahhide karşı kendi edimini yani arsa paylarının devrini yapmak zorunda değildir. Borçludan talep edeceği tazminattan, kendi ediminin yani devirle mükellef olduğu arsa paylarının değerini mahsup edilerek fark tazminat olarak ödenir³⁹⁸. Ayrıca, müteahhit arsa üzerinde kendi malzemesiyle kısmen de olsa inşaata başlamışsa, müspet zararın tazminini isteyen arsa sahibi, BK. md. 371/2 hükmünün kıyasen uygulanması sonucu, inşaatın kullanılması mümkün kısmını kabul etmek ve bu kısmın bedelini ödemek ya da tazminattan mahsubunu kabul etmek³⁹⁹, yani kendi borcunu yerine getirmek zorundadır⁴⁰⁰.

³⁹⁴ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.781; GÖKTÜRK, s.264; TEKİNAY, s.767; OĞUZMAN ve ÖZ, s.407; AYBAY, s.149.

³⁹⁵ Von TUHR, s.625; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.261; KARAHASAN, cilt:1, s.502; REİSOĞLU, s.334

³⁹⁶ TEKİNAY, s.765-766; OĞUZMAN ve ÖZ, s.408; KARAHASAN, cilt:1, s.502.

³⁹⁷ Von TUHR, s.626; ARAL, s.360; REİSOĞLU, s.334.

³⁹⁸ Bkz. FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.186.

³⁹⁹ TANDOĞAN, s.140; ARAL, s.360; yani kendi borcunu yerine getirmek zorundadır.

⁴⁰⁰ Von TUHR, s.626-627.

2.1.8.3.1.3.2. Arsa Sahibinin Sözleşmeden Dönerek “Menfi Zararı”nı Talep Etmesi :

BK.’nın 106. maddesine göre, iş sahibi tarafından tayin edilen uygun bir süre sonunda (ya da BK. 107 ye göre süre belirlemeden temerrüdü takiben) müteahhidin borcunu hala ifa etmemesi halinde sahip olduğu haklardan birisi de sözleşmeden dönerek menfi zararını talep hakkıdır.

Arsa sahibinin sözleşmeyi fesih hakkını kullanabilmesi için, müteahhidin temerrüde düşmede kusurlu olması gerekmez. Müteahhit kusursuz olsa dahi⁴⁰¹, arsa sahibi fesih hakkını kullanabilir. Feshin sonuç doğurması için, arsa sahibinin sözleşmeyi feshettiğini müteahhide bildirmesi gerekir. Bu bildirimin, müteahhide ek süre verilmişse bu süre biter bitmez, süre tayin edilmemiş ise müteahhidin mütemerrit duruma düştüğü anda “derhal”⁴⁰² yapılması gerekir. Aksi taktirde, sözleşme devam eder ve arsa sahibi sözleşmenin aynen ifası ve gecikme tazminatından başka bir şey isteyemez⁴⁰³. Ancak bu halde de (sözleşmeyi derhal fesih etmeyen) arsa sahibi tekrar bir “süre” tanır ve bu süre sonunda borç yine ifa edilmezse bu defa fesih hakkını yeniden elde edebilir⁴⁰⁴.

2.1.8.3.1.3.2.1. Sözleşmenin Feshinin Hukuki Neticeleri :

2.1.8.3.1.3.2.1.1. Arsa Sahibinin Zararının tespiti :

Sözleşmenin feshi halinde talep edilebilecek zararın doktrinde⁴⁰⁵, arsa sahibinin sözleşmenin geçersizliğinden doğan zararı, yani “menfi zarar”ı olduğu kabul edilmektedir. “Menfi zarar”, uyulacağına ve yerine getirileceğine inanılan bir sözleşmenin hüküm ifade etmemesi ve yerine getirilmemesi yüzünden güvenin boşa çıkması dolayısıyla uğranılan

⁴⁰¹ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.774; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.263; KILIÇOĞLU, s.541.

⁴⁰² TEKİNAY, s.764; SAYMEN, s.506; REİSOĞLU, s.335; ÖZ, s.178.

⁴⁰³ SAYMEN, s.506; ÖZ, s.178.

⁴⁰⁴ Y.13. H.D.’nin 27.4.1987 tarih ve E.1987/1346, K.1987/2534 sayılı kararı (YKD, Ocak 1989, s.64-65); ayrıca, Y. 13. H.D.’nin 26.12.1988 tarih ve E.1988/6557, K.1988/6417 sayılı kararı, “Davacıların, davalının arta kalan satış bedelini ödemede temerrüde düştükten sonra derhal sözleşmeyi bozmamalarına, daha sonra borcun yerine getirilmesi için yeniden uygun bir ek süre tayin etmeden fesih davası açmalarına, davalı, davacıların fesih davasından önce borcun yerine getirilmesini teklif ettiğine göre, davacılar davalının ödeme teklifini kabule zorunlu olup, satış vaadi sözleşmesini bozmaya hakları bulunmamaktadır.” (YKD, Haziran 1990,s.874-875)

⁴⁰⁵ Von TUHR, s.628; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.794; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.250; TEKİNAY, s.778; SAYMEN, s.504; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.264; REİSOĞLU, s.337; KILIÇOĞLU, s.541;FEYZİOĞLU’nun ifadesiyle,sözleşme hiç yapılmasaydı mal varlığının bulunacağı durumla sözleşmenin hükümsüzlüğü sonucu mal varlığının alınıp olduğu durum arasındaki farktır. (Genel Hükümler, s.264)

zarardır. Başka bir deyişle sözleşme yapılmıyaydı katlanılmayacak olan zarardır⁴⁰⁶. Menfi zarar olarak, örneğin, arsa sahibinin sözleşmenin ifa edileceği beklentisi ile yapmış olduğu giderler, başka bir sözleşme yapma olanağını kaçırmış olması nedeniyle uğradığı zarar⁴⁰⁷ istenebilir. Ayrıca BK. 108/2'ye göre, müteahhit bu gecikmeden dolayı kusursuz olduğunu ispat edemezse, arsa sahibi tazminat da talep edebilir.

2.1.8.3.1.3.2.1.2. Sözleşmenin Feshinin, Müteahhit ve Arsa Sahibinin Fesih Tarihine Kadar Yapmış Oldukları İfalara Etkisi :

2.1.8.3.1.3.2.1.2.1. Genel Olarak :

Sözleşmeden dönmenin hukuki neticeleri BK. 108'e göre belirlenir. Ancak, dönme sonucunda, sözleşme ilişkisinin hiç var olmamış gibi ortadan mı kalkacağı, yoksa içerik değiştirerek gelişmesinin yeni bir aşamasına mı gireceği hususunda değişik görüşler ileri sürülmektedir⁴⁰⁸. Doktrindeki baskın görüşe göre⁴⁰⁹; sözleşmenin feshi halinde, sözleşmeden doğan borçlar yönünden, "geriye etkili sonuçlar" doğurur. Buna göre, "dönme", sözleşmenin tümünü "kuruluş anından itibaren" ortadan kaldırır, yani sözleşme hiç yapılmamış sayılır. Artık sözleşmeden hiçbir hak ve yükümlülük doğmaz ve doğmuş olanlar da sona erer. Sözleşmeyi fesheden alacaklı ve borçlu borcunu ifa yükümlülüğünden kurtulur, daha önce ifa etmişse verdiği sebepsiz zenginleşme hükümlerine göre geri isteyebilir⁴¹⁰.

⁴⁰⁶ Y. H.G.K.'nın 17.1.1990 tarih ve E.1989/13-392, K.1990/1 sayılı kararı (YKD, Haziran 1990, s.792)

⁴⁰⁷ Bkz. Von TUHR, s. 628; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.794; KAYNAR, s.178; REİSOĞLU, s.337; bununla birlikte menfi zarar, sözleşmenin feshinin yarattığı kar yoksunluğu tutarını aşamaz. (REİSOĞLU, s.337), Y. 11. H.D.'nin 20.2.1990 tarih ve E.1988/9411, K.1990/1087 sayılı kararı (YKD Ağustos 1990, s.1174); ayrıca, sözleşmenin damga vergisi ile verilen teminat mektubu masrafları da bu kapsamdadır. (Y. 11. H.D.'nin 20.2.1990 tarih ve E.1988/9411, K.1990/1087 sayılı kararı, YKD, Ağustos 1990, s.1174 vd.); zararın tutarı hususunda, Y. 15. H.D.'nin 17.4.1985 tarih ve E.1984/4504, K.1985/1303 sayılı kararı, "...o halde mahkemece yapılacak iş, davalının temerrüdünün açık seçik anlaşıldığı 1979 yılı birim fiyatlarına göre eksik bırakılan iş tutarını hesap ettirmek, bundan henüz ödenmemiş bulunan götürü bedel bakiyesi düşülmek suretiyle davacının menfi zararının ödetilmesinden ibarettir." (YKD, Eylül 1985, s.1355); Y.13 H.D.'nin 24.6.1988 tarih ve E.1987/2599, K.1987/3778 sayılı kararı, "Davacı, davalı ile satım akdi yapmamış olsaydı, o tarihte aynı fiyatla başkası ile akit yapacak ve böyle bir zarara uğramayacaktı." (YKD, Ocak 1988, s.67)

⁴⁰⁸ Bu görüşler için bkz. Özer SELİCİ, **Borçlar Kanununa Göre Sözleşmeden Doğan Sürekli Borç İlişkilerinin Sona Ermesi**, İstanbul: İst. Üni. Yayınları, 1977, s.210 vd.; Vedat BUZ, **Borçlunun Temerrüdünde Sözleşmeden Dönme**, Ankara: Yetkin Yayınları, 1998, s.118 vd.

⁴⁰⁹ Bkz. Von TUHR, s.625 vd.; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.792 vd.; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.249-250; SAYMEN, s.504; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.263; TEKİNAY, s.774; OĞUZMAN ve ÖZ, s.411; ARAL, s.361; REİSOĞLU, s.336- 337; ayrıca BUZ, s.133 vd.

⁴¹⁰ Dönme tarihinden önce tarafların birbirlerine verdikleri şeyleri geri almalarının, sebepsiz iktisap kurallarına mı yoksa doğrudan doğruya BK. md. 108'e mi dayanacağı uygulamada tartışmalıdır. Bu husustaki görüş ayrılığının pratik önemi iade davasının bir yıllık mı, 10 yıllık mı zamanaşımına tabi olacağı meselesinde görülür. Çünkü sebepsiz iktisap 1 yıllık, sözleşmeden doğan davalar ise 10 yıllık zamanaşımına tabidir. Bu hususta TEKİNAY (s.777) ve TANDOĞAN (s.141 vd.) iadenin BK. Md. 108'e dayanacağını belirtmektedirler.

Ancak, BK.108. maddesinde belirtilen yukarıda andığımız hususlar, ani edimli sözleşmelere ait kuralların doğuracağı sonuçlara göre düzenlenmiştir⁴¹¹. Nitekim, tararflar arasında sürekli borç ilişkisi doğuran sözleşmelerin borçlunun temerrüdü nedeniyle feshi halinde, feshinin bildirimden itibaren ileriye etkili sonuçlar doğuracağı, buna göre, daha önce verilmiş olan şeylerin iadesinin hem pratik olmayacağı, hem de hakkaniyete uygun sonuçlar doğurmayacağı kabul edilmekte, bu sebeple, sürekli borç ilişkilerinde, geçmişte yapılan (dönme anına kadar olan) kazandırımaların, sözleşmenin feshine rağmen geriye istenemeyeceği belirtilmektedir⁴¹².

2.1.8.3.1.3.2.1.2.2. Arsa Payı Karşılığı bağımsız Bölüm Yapımı İşlerinde Tarafların Durumu :

Ani edimli sözleşmeler ile sürekli borç ilişkisi doğuran sözleşmelerde uygulanacak kurallar yukarıda belirttiğimiz gibi olmakla birlikte, “geçici – sürekli karmaşığı” bir yapı arz eden konumuz (eser sözleşmesinin bir tipi olan) arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin müteahhidin temerrüdü nedeniyle feshi halinde doğuracağı neticelerin (özellikle her iki tarafın da o ana kadar yerine getirdikleri edimlerin geri verilmesinin nasıl yapılacağı) tespiti daha karmaşık bir sorundur. Bu husustaki tartışmalar gerek doktrinde gerek yargı kararlarında yoğun olarak yapılmış/yapılmaktadır⁴¹³. Buradaki temel tartışma, kısmen de olsa sözleşmeden doğan edimi yerine getirmiş (örneğin bağımsız bölümlerin bir kısmını yapmış- inşaata başlamış-) müteahhidin temerrüde düşmesi üzerine, arsa sahibi sözleşmeyi feshederse, eğer sözleşmenin geçmişe etkili olarak ortadan kalktığı kuralı uygulanırsa, müteahhit, sadece yapmış olduğu bağımsız bölümlerin arsa sahibinin mal varlığında oluşturduğu artışı, sebepsiz zenginleşme kurallarına göre talep edebilecektir; oysa, sözleşmenin ileri etkili ortadan kalktığı kabul edilirse, bu defa, daha önceden müteahhit tarafından yapılmış kısımlar ifa edilmiş borç sayılarak, bunların karşılığı olarak müteahhit sözleşmedeki bedelin yapılan kısımlara oranda ifasını talep edebilecektir.

⁴¹¹ SELİCİ, Sürekli Borç, s.207.

⁴¹² Bkz. TEKİNAY, s.778; OĞUZMAN ve ÖZ, s.383; SELİCİ, Sürekli Borç, s.212 vd.; ayrıca SELİCİ, geriye etkili dönmenin sürekli borç ilişkisinin niteliğine uymadığını, yerine getirilen sürekli edimin geri verilmesinde imkansızlık veya güçlükler olduğu, dolayısıyla daha geri verilme konusu ortaya çıkmayan (yani henüz geri verilecek bir şey ortaya çıkmamış) bir safhada (geriye etkili) dönmenin mümkün olacağını kaydetmektedir. (Sürekli Borç, s.223).

⁴¹³ Bu husustaki tartışmalar için bkz. İsmet SUNGURBEY, **Medeni Hukuk Sorunları**, cilt:4, İstanbul, 1980, s.457 vd.; TANDOĞAN, s.143 vd.; SELİCİ, s.77-78; ÖZ, s.187 vd.; YAVUZ, s.124 vd.; DAYANIRLI, s.125 vd.

Nitekim, gerek doktrinde ortaya konulan farklı görüşler, gerekse Yargıtay Dairelerince verilen farklı kararlar neticesinde son derece belirsiz bir alan haline gelen bu husus, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı⁴¹⁴ ile açıklığa kavuşturulmuştur. İçtihadı birleştirme kararının özelliği gereği bazı noktalarını işaret etmekte fayda vardır⁴¹⁵ :

- Hukuk Genel Kurulu kararında da açıkça belirtildiği gibi, inşaat sözleşmeleri "geçici-sürekli karmaşığı" bir özellik taşımaktadır. Borçlar Kanununun 106-108. maddeleri ise, ani edimli sözleşmelere ait kuralların doğuracağı sonuçlara göre düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere, müteahhidin kusurlu temerrüdü nedeniyle sözleşmenin feshi halinde, hukuki sonuçları farklı olan iki ayrı kural karşılaşmaktadır. Karşılaşılan bu iki zit kuraldan hangisine üstünlük tanınacaktır. Başka bir anlatımla, inşaat sözleşmelerinin borçlu temerrüdü nedeniyle feshi halinde, bu fesih geriye mi ileriye mi etkili sonuç doğuracaktır.

- Bazan inşaat sözleşmesinin iş sahibi tarafından feshedildiği anda, kusuruyla borçlu temerrüdüne düşen müteahhidin, yapının tamamladığı kısmının kapsamı o dereceye ulaşır ki; böyle bir durumda, müteahhidin bu kısmî ifasının karşılığı yalnızca 106-108. maddeler uyarınca belirlenirse, iş sahibi, normal hallerde sağlayamayacağı bir imkâna (müteahhidin kusurundan amacı aşan bir şekilde yararlanmak suretiyle) kavuşmuş olur ve müteahhit de sembolik bir karşılıkla yetinmek zorunda kalır. Oysa, müteahhidin olaydaki kusuru; borçlar hukuku yönünden, müteahhidin kısmî ifasının karşılığını belirleme bakımından değil, iş sahibine ödemek durumunda kalacağı tazminatın kapsamının tayinde önemlidir (BK. m 98/2, 43). Görülmektedir ki, 106-108. maddeler tüm olaylara aynen uygulanırsa; bazı istisnai hallerde "hakkı şekle mahkum edecek deredece" adalete aykırı sonuçlara neden olabilmekte ve bu kanun hükümleri tatminkar olmaktan uzak kalabilmektedir.

- İşte, bu meselelerin objektif bir şekilde çözümü, ancak Medenî Kanunun 2. maddesinde yer alan kuraldan yararlanmak suretiyle mümkün olabilir. Çünkü, Türk-İsviçre Hukukuna göre, bu gibi durumlarda, Medenî Kanunun 1. maddesinden değil, 2. maddenin ikinci fıkrasında düzenlenen "hakkın kötüye kullanılması yasağı kuralından" yararlanılabilir.

⁴¹⁴ 25.01.1984 tarih ve E.3, K.1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1937 vd.)

⁴¹⁵ Kararın eleştirileri için bkz. TANDOĞAN, s.156 vd.

- Şayet, olayın niteliği (müteahhidin yapının tamamladığı kısmının kapsamı) ve özelliği (uyuşmazlığın yalnızca BK. 106-108, maddeleri uyarınca çözümlenmesini) gerektiriyorsa; sözleşmenin feshinin bu hükümlerde öngörülen hukukî sonuçları doğuracağı tabiidir. Artık bu durumlarda inşaat sözleşmesinin müteahhidin edim borcu yönünden özelliği de sonucu etkilemez.

- Ancak, olayın niteliği ve özelliğinin (uyuşmazlığa 106-108. maddeler hükümlerinin uygulanmasının doğuracağı adalete aykırı sonuçların) haklı gösterdiği durumlarda; Medenî Kanunun 2. maddesi hükmü güzetilerek, sözleşmenin feshinin (sürekli borç ilişkilerinde olduğu gibi) ileriye etkili sonuç doğuracağı kabul edilmelidir. Böyle bir çözümün sonucu olarak da, mütemerrit müteahhit; kısmî ifasının bedelini iş sahibinden ve iş sahibi de; müteahhidin kusuruna bağlı tüm zararlarını müteahhitten talep edebilecekler ve bu suretle tarafların yararları arasında karşılıklı bir denge kurulmuş olacaktır.

Bu karara göre, müteahhidin yapının tamamladığı kısmının kapsam ve öneminin haklı gösterdiği durumlarda, müteahhidin kendi kusur ile olsa dahi temerrüde düşmesi halinde sözleşmeden dönmenin, ileriye etkili sonuç doğuracağı görüşü benimsenmiştir. Bu durumda müteahhit inşaatın tamaladığı kısmı ile orantılı olarak sözleşmeden doğan bedeli (arsa payını) talep edebilecektir.⁴¹⁶ Gerçektende konumuz işlerin özelliği göz önünde bulundurulduğunda, bütün iş gücünü, personelini, makina parkını ve finansmanını çoğunlukla tek bir inşaat işi için yıllarca seferber eden, ayrıca arsa sahibine ait arsadan alacağı pay nedeniyle kendi uhdesinde kalacak bağımsız bölümleri de aynı arsa üzerine inşa eden ve arsa sahibi ile bu inşaatla paydaş olmayı bekleyen müteahhide, belli sebeplerle düştüğü temerrüt nedeniyle, inşaatın yapılan kısmının yapım değeri kadar bir bedel vererek işten el çektirilmesi hakkaniyete uygun bir yaklaşım değildir. Bu nedenle bağımsız bölümlerin belli bir aşamaya geldiği işler açısından bu karar son derece olumlu ve hakkaniyete uygun olmuştur.

Netice olarak alınan bu İçtihadî Birleştirme Kararı neticesinde, bu husustaki sorun büyük ölçüde çözümlenmiştir. Buna göre, müteahhit inşaatın tamaladığı kısmı ile

⁴¹⁶ Y. 15. H.D.'nin 4.7.1988 tarih ve E.1988/866, K.1988/2520 sayılı kararı, "...böylece elde edilecek inşaat alanının tüm işe olan oranını yeniden saptamak, elde edilecek bu oran, işin tamamlanması halinde yükleniciye verilmesi gereken arsa payına ve bağımsız bölümlere uygulanmak suretiyle yüklenicinin yaptığı işten dolayı alabileceği bağımsız bölüm ve arsa paylarını tespit etmek..." (YKD, Şubat 1990, s.269)

orantılı olarak sözleşmeden doğan bedeli talep edebilecektir. Bedelin konumuz sözleşmede arsa payı olarak belirlendiği göz önünde bulundurulduğunda, kararda açık olarak belirtilmemekle birlikte, bu defa sözleşmede belirtilen arsa payı yapılan işle orantılı olarak müteahhide devredilebileceği neticesi çıkmaktadır⁴¹⁷. Nitekim, bu İçtihadı Birleştirme Kararında sonra verilen Yargıtay kararlarında bu hususu teyit edilmiştir⁴¹⁸. Ayrıca arsa payı kısmen ya da tamamen sözleşmeden dönmeden önce müteahhide devredilmişse bu defa yine, müteahhit tarafından yapılan işin sözleşmede tahhüt ettiği tüm işe oranlanması ve bu orana tekabül eden arsa payının düşülerek kalanın iptal edilmesi gerekir⁴¹⁹.

Ancak, bu İçtihadı Birleştirme Kararında dönmenin ileriye etkili sonuçlar yaratacağı görüşünde “yapının tamamlandığı kısmın kapsamı” büyük önem taşımasına rağmen, tamamlanan kısmın kapsamı (tamamlanma oranı) hakkında kesin bir belirleme de yapılmamıştır. Başka bir deyişle inşaat hangi oran ve üzerinde tamlanmışsa sözleşmeden dönme ileriye etkili sonuçlar yaratacağı hususu kararda netleştirilmemiştir⁴²⁰. Bununla birlikte, bu karardan sonra alınan muhtelif Yargıtay kararlarında bir takım oranlar zikredilmek suretiyle bir oran belirlenmeye çalışılmıştır. Örneğin, yapının %75⁴²¹, % 69⁴²² ve hatta %65⁴²³’inin tamamlanmış olduğu durumlarda İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararında belirtilen durumun gerçekleştiği ve sözleşmenin

⁴¹⁷ TANDOĞAN, bedelin aynen verilmesinin sakıncalarının göz önünde bulundurularak, burada bedelin para olarak anlaşılması gerektiği görüşündedir. (s.158)

⁴¹⁸ Y. 15 H.D.’nin 3.6.1987 tarih ve E.3051, K.2449 sayılı kararı, “Bu durumda işin niteliği ve özelliği itibarıyla feshine bağlı tasfiyenin ileriye dönük olarak yapılması gerektiğinden, davacı yüklenicinin sözleşmede kararlaştırıldığı gibi yaptığı inşaatın karşılığını arsa payı şeklinde istemeğe hakkı vardır. Ancak bunun miktarının tespiti için mahallinde bilirkişi aracılığı ile yeniden inceleme yapılmalı, davacının yaptığı iş miktarı tespit olunmalı, bunun sözleşmedeki pay oranı esas alınarak karşılığı olan arsa payı saptanmalı ve bu miktar üzerinden tescile karar verilmelidir.” (KARAHASAN, cilt:1, s.549-551); Y. 15. H.D.’nin 6.4.1989 tarih ve E. 2909, K. 1783 sayılı kararı, “Bu aşamada mahkemece yapılacak iş, davacıların temerrüde düştükleri tarihteki rayiç fiyatlara göre, eksik iş bedellerini saptamak, bu bedelin davalılara ödenmesi kaydı ile sözleşme gereğince davacılara verilmesi gereken arsa payının tescilini ve böylelikle birlikte ifaya karar vermekten ibarettir” (KARAHASAN, cilt:1,s.553); Y.15. H.D.’nin 4.7.1988 tarih ve E.1988/866, K.1988/2520 sayılı kararı, “...sözleşmeyi fesih hakkını elde eden iş sahibi, kabul ettiği ya da kabul edeceği kısmi ifanın karşılığını nakit yerine sözleşmede kararlaştırılan ayın olarak yükleniciye vermesi objektif iyi niyet kuralının ve somut olayın gereği sayılmalıdır.” (YKD, Şubat 1990, s.269)

⁴¹⁹ Y. 15. H.D.’nin 17.11.1986 tarih ve E. 491, K. 3845 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1,s.556)

⁴²⁰ TANDOĞAN, bu karardaki istisnai olarak öngörülen ileriye etkili feshin ancak yapının tamamına yakın kısmının bitirildiği hallerle sınırlanmasının ve müteahhidin ağır kusuruyla işi yarıda bıraktığı diğer hallerde yapılan kısımın orantılı aynı bir pay alamamasının hakkaniyete uygun olacağını belirtmektedir. (s.160)

⁴²¹ Y. 15. H.D.’nin 17.12.1985 tarih ve E.2185, K. 4284 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1, s.555); Y. 15. H.D.’nin 10.10.1991 tarih ve E.1446, K. 4707 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1, s.556)

⁴²² Y. 15. H.D.’nin 24.09.1991 tarih ve E. 1991/1993; K.1991/4323 sayılı kararı (KOSTAKOĞLU, s.688)

⁴²³ Y. 15. H.D.’nin 01.12.1986 tarih ve E.1986/436, K.1986/4040 sayılı kararı (KOSTAKOĞLU, s.688)

ileriye etkili sonuç doğuracak şekilde feshinin gerektiğine hükmedilmişken, son yıllarda oran seviyesinin biraz daha yükseltilerek %85 ve üzerine çıkarıldığı gözlemlenmektedir.

2.1.8.3.1.4. Kısmi Temerrüt :

Müteahhit, arsa sahibinin de rızasıyla, bölünebilir nitelikteki bağımsız bölümlerin bir kısmını yaparak teslim etmiş, geri kalan kısmı açısından temerrüde düşmüş ise, burada “kısmi temerrüt” söz konusu olur⁴²⁴. Borçlar Kanunumuzda (özellikle 106-108. maddelerde) borçlunun kısmî temerrüdünden ve bu hale uygulanacak hükümlerden açıkça bahsedilmemektedir. Bununla birlikte, borçlunun kısmî temerrüdü halinde de uygulanacak kanun hükümleri 106-108. maddeler olacaktır⁴²⁵. Dolayısıyla, kısmi temerrüt halinde, kural olarak, edimin ifasında gecikilen kısmı açısından temerrüdün hukuki neticeleri doğar⁴²⁶. Ancak, borcun ifa edilen kısmı alacaklı açısından beklenen faydayı sağlamıyorsa, geri kalan kısmın zamanında teslim edileceği beklentisi ile bu kısım teslim alınmışsa, alacaklı sözleşmenin tamamından dönebilir ya da zarar ziyan talebinde bulunabilir⁴²⁷.

2.1.8.3.1.5. Kaza Halinde Sorumluluk :

BK. Md. 102’de “Mütemerrit olan borçlu kazadan doğacak zarardan sorumludur.” hükmüne yer verilmek suretiyle, mütemerrit olan borçlunun kusursuz imkansızlık halinde (bütün umulmayan hallerde yani olağan üstü haller ya da mücbir sebeplerde) de teslim edilmemiş⁴²⁸ inşaatla meydana gelecek zarardan sorumlu olacağı kabul edilmiştir. Başka bir ifadeyle, temerrütten itibaren inşaatla ortaya çıkacak hasar kusursuz da olsa müteahhide ait olacaktır⁴²⁹. Buna göre, mütemerrit durumda olan müteahhidin, arsa sahibine teslim etmeyi taahhüt ettiği bağımsız bölümler, yangın, su basması, deprem gibi nedenlerle kısmen ya da tamamen zarar görmüş hatta yıkılmış, yok olmuşsa, müteahhide yüklenecek bir kusur olmasa dahi sorumlu kabul edilecek ve arsa sahibinin borcun ifa edilmemesinden doğan zararını karşılamakla yükümlü tutulacaktır.

⁴²⁴ Bkz. TEKİNAY, s.780; OĞUZMAN ve ÖZ, s.424; REİSOĞLU, s.328.

⁴²⁵ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.785; TEKİNAY, s.780.

⁴²⁶ Von TUHR, s.630; TEKİNAY, s.780; OĞUZMAN ve ÖZ, s.425.

⁴²⁷ Von TUHR, s.630; OSER ve SCHÖNENBERGER, s.785; OĞUZMAN ve ÖZ, s.425; REİSOĞLU, s.33.

⁴²⁸ TEKİNAY, s.741; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.244; OĞUZMAN ve ÖZ, s.389-390; REİSOĞLU, s.323; TEKİNAY, borçlunun kusuru olmadan ortaya çıkan ve ifayı imkansız hale getiren bütün sebeplerin “kaza” kavramına gireceğini belirtmektedir. (s.741)

⁴²⁹ GÖKTÜRK, s.268; OĞUZMAN ve ÖZ, s.389.

Bununla birlikte bu sorumluluğa BK. Md. 102/2'de iki istisna hali getirilmiştir. Buna göre, Müteahhit kendisinin hiçbir kusuru bulunmaksın mütemerrit duruma düştüğünü ya da temerrüdü ile meydana gelen zarar arasında illiyet bağı bulunmadığını⁴³⁰, başka bir deyişle, borç vaktinde ifa edilmiş olsa yani mütemerrit duruma düşmemiş olsa dahi, kazanın bağımsız bölümlere yine aynı zararı vereceğini⁴³¹ ispat edebilirse sorumluluktan kurtulur. Burada, bağımsız bölümler arsa sahibine teslim edilmiş olsaydı, onun elinde de aynı kazaya uğrayacağı sabit olmalı, ayrıca aynı kazadan arsa sahibinin uğrayacağı ispat edilmelidir⁴³².

2.1.9. Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül (Bağımsız Bölümlerdeki Bozukluklara Karşı Sağlama) Borcu :

2.1.9.1. Borcun Genel Mahiyeti :

Müteahhit tarafından inşa edilip arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler, müteahhidin zikrettiği nitelikleri ve sözleşmede öngörülen genel nitelikleri taşımalıdır⁴³³, aksi halde müteahhidin ayıba karşı tekeffül sorumluluğu doğar. BK. 359-363. maddelerinde müteahhidin bu borcu, satım sözleşmesindekine benzer bir şekilde düzenlenmiştir. Böylece müteahhidin iş görme borcu dolayısıyla sonuçtan sorumlu olması (sonuç sorumluluğu) yerine, eserin teslim borcuna bağlı ayıba karşı tekeffülden sorumluluğunun kabulü yoluna gidilmiştir⁴³⁴.

2.1.9.2. Ayıba Karşı Tekeffül Borcunun Gerçekleşmesi İçin Gereken Koşullar :

2.1.9.2.1. Bağımsız Bölümler Tamlanarak Teslim Edilmiş Olmalıdır :

Ayıba karşı tekeffülün uygulanabilirliğinin ilk şartı eserin tamamlanarak teslim edilmiş olmasıdır. Dolayısıyla bu borç bağımsız bölümlerin fiilen ve tamamen tesliminin

⁴³⁰ OSER ve SCHÖNENBERGER, s.762; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.245.

⁴³¹ FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.245; TEKİNAY, s.742.

⁴³² Bkz. OSER ve SCHÖNENBERGER, s.763; TEKİNAY, s.742 vd.

⁴³³ KARATAŞ, teslim edilen eserin fen ve sanat kurallarına uygun, iş sahibinin beklentilerini karşılar nitelikleri taşıması gerektiğini belirtmektedir. (s.146)

⁴³⁴ GÖKTÜRK, s.504; TANDOĞAN, s.100; YAVUZ, s.77-78; EREN, Müteahhidin Borçları, s.78.

gerçekleşmesi halinde söz konusu olabilir⁴³⁵. Teslim konusu yukarıda anlatılmış olduğundan burada üzerinde durulmamıştır.

2.1.9.2.2. Teslim Edilmiş Bağımsız Bölümler Bozuk (Ayıplı) Olmalıdır :

Bağımsız bölümlerdeki (inşaattaki) ayıp (bozukluk), sözleşmede karşılıklı olarak anlaşılan niteliklerin⁴³⁶ başka bir deyişle müteahhidin meydana getireceği esere ilişkin olarak zikrettiği özellikleri veya dürüstlük kuralın gereğince kendisinden beklenen vasıfları taşımaması (kendisinden beklenen yararı kısmen de olsa sağlamaya elverişsiz olması) şeklinde kendini gösterir⁴³⁷. Buna göre “ayıp” (bozukluk); sözleşmeye göre taahhüt edilen bağımsız bölümlerde bulunması kararlaştırılan özelliklerle, inşa edilen bağımsız bölümlerdeki mevcut özellikler arasındaki fark⁴³⁸ olarak da belirlenebilir. Konumuz işlerde, bilime, fenne ve tekniğe ilişkin gereklerinin yerine getirilmemiş olması, bu yönlerden “ayıp” olarak değerlendirilir⁴³⁹. Dürüstlük kuralı sözleşmede kararlaştırılmış olmasa da, müteahhidin, normal yapıdaki bir inşaatın değerini taşıyan ve kullanmaya elverişli bir bağımsız bölümün teslimi gerektirir⁴⁴⁰. Bağımsız bölümlerin kullanma amacı kural olarak sözleşmeden, plan ve projelerden tespit edilir. Kullanıma elverişliliği ise tekniğin genel kabul görmüş kurallarına göre belirlenir⁴⁴¹.

⁴³⁵ Y. 15. H.D.'nin 17.11.1986 tarih ve E.1986/830, K.1986/3860 sayılı kararı, (YKD, Nisan 1987, s.592) ; Y. 15 H.D.'nin 13.11.1984 tarih ve E.1074, K.3475 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1, s.259-260)

⁴³⁶ İnşaat işlerinde bu tür nitelikler plan, proje ve teknik şartnamelerde gösterilmektedir.

⁴³⁷ Bkz. EREN, Müteahhidin Borçları, s.78-79; SELİCİ, s.136; KARAHASAN, cilt:1, s.259; ARAL, 364-365; Zariife ŞENOCAK, **Eser Sözleşmesinde Ayıbın Giderilmesini İsteme Hakkı**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s.93; ayrıca, TUNÇOMAĞ, eser, aynı cinsten eşyanın mutaden taşıdığı iyi niteliklerden farklı nitelikler taşıyorsa, bozuk sayılması gerekeceği görüşündedir. (s.522); ARAL, maddede yer alan “ayıp ve sözleşme şartlarına aykırılık” ayırımının hukuken önem taşımadığı gibi, ayıp kavramının birliğini de zedelediğini, tek ve aynı kavramı ifade ettiğini belirtmektedir. (ARAL,s.365), aynı yönde SELİCİ, s.135.

⁴³⁸ EREN, Müteahhidin Borçları, s.79; ARAL, s.364-365; KARATAŞ, s.153; ayrıca bir Yargıtay kararında, 1. sınıf parke ile 3. sınıf parke arasındaki fark ile; 1. sınıf parke ile marley arasındaki fark açık ayıp olarak değerlendirilmiştir. (Y. 15. H.D.'nin 26.3.1991 tarih ve E.1990/4137, K.1991/1503 sayılı Kararı, KOSTAKOĞLU, s.530-531); başka bir kararda ise, sözleşmede oturma izninin müteahhit tarafından alınacağını belirtildiği hallerde bunun alınmamış olması hukuki bir ayıp olarak mütalaa edilmiştir. (Y. 15. H.D.'nin 25.5.1989 tarih ve E.1988/4421, K.1989/2513 sayılı Kararı, KOSTAKOĞLU, s.540), aynı yönde Y.15. H.D.'nin 16.10.1989 tarih ve E.1989/555, K.1989/4242 sayılı kararı (YKD, Haziran 1990, s.894); yine bir başka kararda, plastik badana yerine kireç badana yapılması ve su tesisatının “ECA” markası olması gerekirken değişik marka tesisat takılması açık ayıp olarak nitelendirilmiştir. (Y. 15. H.D.'nin 8.4.1992 tarih ve E.1991/4925, K.1992/820 sayılı Kararı, KOSTAKOĞLU, s.525-526)

⁴³⁹ Y. 15. H.D. 19.10.1984 tarih ve 1984/1294 - 3140 sayılı Kararı (KOSTAKOĞLU, s.557-558)

⁴⁴⁰ TANDOĞAN, s.164; SELİCİ, s.140; ŞENOCAK, Eser Sözleşmesinde, s.97.

⁴⁴¹ SELİCİ, s.141; ŞENOCAK, Eser Sözleşmesinde, s.99.

Doktrinde⁴⁴², sözleşmede üzerinde anlaşılan bir vasfın eksikliği durumunda, bağımsız bölümler buna rağmen teknik bakımdan kullanımına hiçbir olumsuz etkisi olmasa bile, ayıplı sayılacağı; bağımsız bölümlerin eksik olan vasma rağmen, kararlaştırılan şekliyle aynı derecede kullanıma elverişli olması veya değer taşıması onun ayıplı sayılması gereğini ortadan kaldırmayacağı belirtilmektedir. Bununla birlikte, sözleşmelerde bağımsız bölümlerin istenilen vasıfların asgari sınırlarının belirtildiği ya da bu vasıflar için belli ölçüde bir tolerans tanındığı durumlarda, bu asgari sınırların üzerinde olan yahut tolerans sınırları içinde kalan bağımsız bölümler ayıplı sayılmamalıdır.⁴⁴³

İnşaattaki ayıplar farklı şekillerde ortaya çıkabilir. Bu konuda açık – gizli ayıp, fiili hukuki ayıp; asli – ikincil ayıp; önemli ayıp-daha az önemli ayıp gibi bir takım ayrımlara gidilmektedir⁴⁴⁴. Bağımsız bölümlerin teslim alınması ve “usulü veçhile muayenesinde” görülebilen, başka bir deyişle özenli bir inceleme sonucunda bütün kapsam ve önemi ile anlaşılabilen bozukluklar, açık ayıptır⁴⁴⁵. Gizli ayıp ise, özenli bir incelemenin ortaya koyamayacağı ve sonraki bir tarihte bağımsız bölümler kullanılırken ortaya çıkan bozukluklardır⁴⁴⁶.

⁴⁴² TANDOĞAN, s.163; SELİCİ, s.138; KOSTAKOĞLU, s.509; ŞENOCAK, Eser Sözleşmesinde, s.95; ancak bu hallerde iş sahibinin ayıba karşı tekeffül haklarını ileri sürmesi hakkın kötüye kullanılması niteliği taşıyabilir. Nitekim bir Yargıtay kararında ayıplı işin değerlendirilmesinde yarar ve maliyet unsurları göz önünde bulundurulmak suretiyle şu şekilde hüküm kurulmuştur: “Her ne kadar taraflar arasındaki sözleşmenin 25. maddesinde, binanın üst katının izocam ve 5 cm betonla kaplanacağı belirtilmiş ise de, mahallinde yapılan incelemeye ait bilirkişi raporunda anılan izocam tecridinin yapılmadığı, ancak bunun yerine asmolen döşeme yapılış olduğu, asmolen döşemenin gerek ses gerek ısı yalıtımı bakımından izocamın sağladığı yararları karşıladığı her ikisinin maliyetinin eşit olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, davacıların asmolen yerine izocam yapılmasını iddiada iyi niyetli sayılmayacakları göz önünde tutularak, bu kaleme ilişkin istemlerinin reddine karar verilmesi gerekirken, eksik iş kabul edilerek izocam ve şap bedelinin ödenmesine karar verilmesi yanlıştır.” (Y. 15. H.D.’nin 2.5.1989 tarih ve E.1988/4026, K.1989/2256 sayılı Kararı, KOSTAKOĞLU, s.541-542)

⁴⁴³ TANDOĞAN, s.164; SELİCİ, s.139; YAVUZ, s.79.

⁴⁴⁴ Bkz. TANDOĞAN, s.166 vd.; SELİCİ, s.142 vd.; ŞENOCAK, Eser Sözleşmesinde, s.103 vd.; Ayhan UÇAR, **İstisna Sözleşmesinde Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu**, Ankara: Seçkin, 2003, s.129 vd.

⁴⁴⁵ Bkz. TANDOĞAN, s.167; SELİCİ, s.143; YAVUZ, s.79; UÇAR, s.130; ayrıca KARATAŞ’a göre, teslim anında kolaylıkla görülebilecek ayıplardır. (s.148); KOSTAKOĞLU ise, gözle veya elle yapılan ve inşaatın bünyesine nüfuz edilemeyen bir incelemede göze çarpan örneğin; siva, badana ve boya işçiliğindeki yahut açıkça göze çarpan ayıplı malzeme ve işçilik kusurların açık ayıp olarak nitelendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. (s.510-511); Y. 15. H.D.’nin 19.10.1984 tarih ve E.1984/1294, K.3140 sayılı Kararı, “Dış daire ve kömürlük kapılan, baca koruyucusu, siva, badana eksiklikleri ise sosyo-ekonomik hayatta işlerin olağan gidişine, hayatın olağan akışında objektif ölçülere göre olanak bulur bulunmaz eserin muayenesinde görülebilecek açık ayıp niteliğindedirler.” (KOSTAKOĞLU, s.557-558)

⁴⁴⁶ Bkz. SELİCİ, s.143; KARATAŞ, s.148; ŞENOCAK, Eser Sözleşmesinde, s.104; UÇAR, s.130; ayrıca KOSTAKOĞLU, inşaatın gözle ve elle yapılan muayenesinde saptanması mümkün olmayan, özel teknik bir inceleme ile veya bir zaman süreci sonunda ortaya çıkan ayıpların, gizli ayıp olarak niteleneceğini ifade etmektedir. (s.514); Y. 13. H.D.’nin 11.9.1989 tarih ve E.1989/5538, K.1989/6452 sayılı kararı “...binadaki inşaat hataları, ayıplar adet uyarınca yapılan bir muayene ile anlaşılamayacak, görülemeyecek, ancak zamanla anlaşılacak cinsten gizli ayıplardan bulunduğudur...” (YKD, Aralık 1989, s.1714); Y. 15. H.D.’nin 5.4.1990 tarih ve E.1989/4415, K.1990/1604 sayılı kararı “...karo mozaik malzemesinin gizli ayıplı olup, gözle muayenesinde kusurlu bulunduğu anlaşılamayacağı saptanmış...” (YKD, Aralık 1990, s.1810)

2.1.9.2.3. Arsa Sahibi Gözden Geçirme ve Bildirim Ödevini Yerine Getirmiş Olmalıdır :

BK.'nın işverenin bu ödeviyle ilgili 359/1. maddesinin hükmü şöyledir : *“İmal olunan şeyin tesliminden sonra iş sahibi, işlerin mutat cereyanına göre imkanını bulur bulmaz o şeyi muayeneye ve kusurları varsa bunları müteahhide bildirmeğe mecburdur..”*

Bu muayene ve muhtemel kusurları bildirme mecburiyeti hakiki bir borç olmaktan ziyade, müteahhidin tekeffül borcunun doğması için kanunun koymuş olduğu bir şarttır⁴⁴⁷. Bu hükümle müteahhidin sorumluluk süresi sınırlanmış olmaktadır⁴⁴⁸. Arsa sahibi bu yükümlülüğünü yerine getirmezse ayıba karşı tekeffülden kaynaklanan haklarını ileri süremez. Başka bir deyişle müteahhidin meydana getirdiği ayıplı inşaat, iş sahibi tarafından zımnen kabul edilmiş sayılır ve müteahhit sorumluluktan kurtulur (BK. Md 362/2)⁴⁴⁹. Ancak bu söylediğimiz açık ayıplar içindir. Gizli ayıplar ile müteahhidin kasten sakladığı açık ayıplar açısından müteahhidin sorumluluğu devam eder⁴⁵⁰. Bu manada, maddede söz konusu edilen süre hak düşürücü niteliktedir⁴⁵¹.

Teslim edilen bağımsız bölümlerin muayenesi, teslim olunan bağımsız bölümlerdeki vasıfların sözleşmede kararlaştırılanla örtüşüp örtüşmediğini saptamak, önceden vasıf belirlemesi yapılmamışsa normal olarak bağımsız bölümlerde bulunması gereken nitelikleri taşıyıp taşımadığını (amaca uygun olup olmadığını) ortaya çıkarmak demektir.⁴⁵² Muayene ve ihbar süresi, bağımsız bölümlerin tam olarak teslimi anından

⁴⁴⁷ BİLGE, s.259; OLGAÇ, s.915; KARAHASAN, cilt:1, s.261; UÇAR, s.137; ayrıca, Y.15 H.D.'nin 07.5.1979 tarih ve E.1979/925, K.1979/1056 sayılı kararı *“Kanunda öngörülen bu gözden geçirme ve ayıpları bildirme iş sahibinin bir borcu değil aksine olarak yerine getirmekle yükümlü olduğu bir ödevidir.”* (YKD, Nisan 1980, s.554-557)

⁴⁴⁸ Y. 15. H.D.'nini 26.3.1990 tarih ve E. 1989/3902, K.1990/1349 sayılı Kararı (KOSTAKOĞLU, s.608)

⁴⁴⁹ BUCHER, s.143; ROSSEL, No: 680 (SUNGUR, s.235); OLGAÇ, s.915; ARAL, s.368; ŞENOCAK, Eser Sözleşmesinde, s.127-128; ayrıca, Y. 15. H.D.'nin 19.10.1984 tarih ve E.1984/1294, K. 3140 sayılı Kararı, *“Eserin inceleme ve ayıpları bildirme görevi hemen yerine getirilmiş olmamakla eksiklik ve bozuklukları ile kabul edilmiş sayılması kanunen gerekmektedir. Bu nedenle, iş sahibi davacı taraf haklarını kullanmak olanağını kaybetmiş olduğundan...”* (KOSTAKOĞLU, s.557-558); Y.15. H.D.'nin 4.10.1989, E.1989/2731, K.1989/4015 sayılı kararı, *“Oturma izninin alınmaması açık bir hukuki ayıp teşkil eder. İş sahibi eseri teslim alırken bunun kusur ve ayıplarını yükleniciye derhal bildirmesi gerekir. Aksi halde yüklenici her türlü sorumluluktan kurtulmuş olur.”* (YKD, Mart 1990,s.418) aynı yönde Y. 15. H.D. 24.11.1989 E.1989/3847, K.1989/4937 (YKD, Temmuz 1990, s.1041)

⁴⁵⁰ Y. 15. H.D.'nin 22.5.1975 tarih ve E.1024, K.2780 sayılı kararı (OLGAÇ, s.918)

⁴⁵¹ Y. 15. H.D.'nin 20.8. 1987 tarih ve E.1987/2289, K. 3039 sayılı kararı (KOSTAKOĞLU, s.546)

⁴⁵² KARATAŞ, s.156; UÇAR, s.139.

itibaren⁴⁵³ işlemeye başlar. Müteahhit bağımsız bölümleri tamamlayıp hukuki ve fiili anlamda teslim etmedikçe, arsa sahibi ayıp ihbarı ile yükümlü tutulamaz⁴⁵⁴.

Maddede muayenenin zamanı konusunda “işlerin mutat cereyanına göre imkanını bulur bulmaz” kriterini öngörmektedir. İşlerin mutat gidişini tayinde düzenli çalışan ve özenle yürütülen bir işletmenin gidişi⁴⁵⁵ başka bir deyişle normal bir arsa sahibinin gidişi esas tutulmalıdır. Bildirim zamanı arsa sahibinin bozuklukları gerçekten öğrendiği an değil, işlerin olağan gidişine göre bilmesi gereken zamandır⁴⁵⁶. İnşaatin niteliği ve muayene için yapılacak işlemler de dikkate alınarak⁴⁵⁷ makul ve özenli bir muayene için gerekli sürenin⁴⁵⁸ arsa sahibine tanınması gerekir. Yasada ihbar için belirli bir süre belirtilmemişse de ihbarın, ayıp öğrenilir öğrenilmez derhal⁴⁵⁹ yapılması gerekir.

Muayene ve ihbar süresinin Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde kararlaştırılması da mümkündür⁴⁶⁰. Ayrıca muayenenin bir bilirkişiye ya da uzmana yaptırılması zorunlu olmamakla birlikte, gerek müteahhit gerek arsa sahibi masrafını kendileri ödemek koşulu ile eserin bir uzman tarafından incelenmesi ve neticenin rapora bağlanmasını isteyebilirler (BK. 359/2)⁴⁶¹.

⁴⁵³ BECKER, s.610; TANDOĞAN, s.168; OLGAÇ, s.914; ŞENOCAK, Eser Sözleşmesinde, s.109; YAVUZ muayene ve ihbar süresinin başlaması hakkında şu belirlemeyi yapmıştır : “Bir ev inşasında bütün işler tamamlanmadan iş sahibi eve taşınmış ise henüz teslim vaki olmuş sayılmayacağından bu süre de işlemeye başlamaz. Aynı şekilde bir müteahhit, bir evin inşasını tamamlayıp anahtar teslimini taahhüt etmiş ve sonra inşaata ait çeşitli işleri bazı alt müteahhitlere yaptırmışsa, eseri muayene ve ayıby ihbar süresi, bu işlerin her biri için ayrı ayrı onların tamamlanmasından itibaren değil evin bütün işlerinin tamamlanıp teslim edilmesinden sonra işler.” (YAVUZ, s.85)

⁴⁵⁴ Y. 15 H.D.’nin 17.11.1986 tarih ve 1986/830-1986/3860 sayılı kararı (KOSTAKOĞLU, s.595)

⁴⁵⁵ BECKER, s.611; TUNÇOMAĞ, s.523; UÇAR, s.144; ayrıca, ŞENOCAK, muayene süresinin tespitinde ilk planda iş sahibi ve müteahhidin dahil olduğu çevrede, sözleşmede kararlaştırılan türden bir eserin muayenesi için geçerli teamülün dikkate alınacağı görüşündedir. (Eser Sözleşmesinde, s.110)

⁴⁵⁶ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.402.

⁴⁵⁷ OLGAÇ, s.915.

⁴⁵⁸ ARAL, s.369; UÇAR, s.143; ayrıca Y. 15. H.D.’nin 29.5.1991 tarih ve E.1991/215, K.1991/2858 sayılı kararı, “Böylece 4.5. aylık bir gecikme sonucu tespit istediğine ve ayıbın açık ayıp niteliğinde bulunduğu göre, süresinde ayıp ihbarı yapmadığı kabul edilmelidir.”(KOSTAKOĞLU, s.529-530); Y. 15. H.D.’nin 27.12.1989 tarih ve E.1989/2816, K.5455 sayılı Kararı “İskan ruhsatının alınmamış olduğu halde iş sahibinin bunu teslim anında hemen ihbar etmesi gerekir.” (KOSTAKOĞLU, s.536-537); Y. 15. H.D.’nin 7.2.1989 tarih ve E.1989/423, K.1989/448 sayılı kararı, “İnşaat 18.6.1984 tarihinde teslim edilmiş olmasına karşın, ayıplı işler konusunda herhangi bir ihtirazi kayıt ileri sürülmemiş ve teslim tarihi itibarıyla yaklaşık olarak 10 ay sonra dava açmak suretiyle talepte bulunulmuştur. Davaya konu ayıplı işlerin hepsi de açık ayıp niteliğinde olup, süresinde ayıp ihbarı yapılmamıştır.”(KOSTAKOĞLU, s.543); Y. 15. H.D. 20.8.1987 tarih ve E.1987/2289, K.1987/3039 sayılı kararı, “Teslimden yaklaşık sekiz ay sonra dava açmak suretiyle istemde bulunmuştur. Bu durumda davanın reddi gerekirken.” (KOSTAKOĞLU, s.546) ; Y. 15. H.D. 20.10.1986 tarih ve E.1986/1233, K.1986/3362 sayılı kararı, “Yapılan inşaatın 31.1.1982 tarihinde teslim edildiği kabul edildiğine göre, 30.6. 1982 tarihinde keşide edilen ihtarname B.K. 359 madde gereğince gecikmiş bir itiraz olup...” (KOSTAKOĞLU, s.553)

⁴⁵⁹ ARAL, s.370; UÇAR, s.149-150.

⁴⁶⁰ BİLGE, s.259; OLGAÇ, s.916.

⁴⁶¹ BECKER, yasada açıkça muayenenin resmi merci tarafından görevlendirilmiş bir bilirkişi aracılığı ile yapılması gerektiği söylenmemiş olsa bile; yasadan çıkan anlamın bu yönde olduğunu belirtmektedir. (s.614)

Arsa sahibinin müteahhide ayıp ihbarında bulunması, bir bakıma eseri "ihtirazi kayıtlı" teslim alması⁴⁶², ayıba karşı tekeffülden doğan haklarını kullanacağını yani müteahhidi sorumlu kılacağını bildirmesi manasına gelir. Ayıp ihbarının bildirimi herhangi bir şekle tabi değildir. Bildirim sözlü olarak da yapılabilir⁴⁶³. Ancak, ihtilaf halleri dikkate alınarak, yazılı (ve hatta noter tasdikli) ve iadeli taahhütlü mektupla yapılması delil teşkili açısından daha yerinde olur.

Müteahhidin yaptığı iş için arsa sahibine garanti verdiği durumlarda muayene ve ihbar mükellefiyeti garanti süresi kadar uzatılamaz⁴⁶⁴.

2.1.9.3. Arsa Sahibinin Bağımsız Bölümlerin Ayıplı Olmasından Doğan Hakları :

2.1.9.3.1. Genel Olarak :

Müteahhidin inşa ederek teslim ettiği bağımsız bölümlerin bozuk (ayıplı) olması halinde, yukarıda belirttiğimiz ayıba karşı tekeffül şartlarını yerine getiren arsa sahibi için BK.'nın 360. maddesinde seçimlik olarak sözleşmeden dönme, bedelden indirim yapma ya da eseri düzelttirme hakkı tanınmıştır.

Doktrinde⁴⁶⁵, iş sahibinin BK.'nın 360/2. bendinde hüküm bulan seçimlik haklarından maddede öngörülen şartlar dahilinde dilediğini kullanabileceği, ne hakim ne de müteahhidin, iş sahibinin seçimlik hakkında sınırlandırmayacağı belirtilmektedir. Bir noktaya daha değinmek gerekir ki, ayıba karşı tekeffülden doğan seçimlik hakların kullanılması için müteahhidin kusurlu olması şart değildir; bunlardan dolayı müteahhit

⁴⁶² ARAL, s.370; KARATAŞ, s.158; ayrıca, Y.13. H.D.'nin 10.6.1987 tarih ve E.1987/3069, K.1987/3437 sayılı kararı, "Dairenin ihtirazi kayıtsız teslim alınmış olması ayıplı ve noksan işlerden dolayı tazminat istemesine engel değildir." (YKD, Kasım 1987, s.1540)

⁴⁶³ Y. 15. H.D.'nin 27.12. 1989 tarih ve E.1989/2816, K. 1989/5455 sayılı kararı (KOSTAKOĞLU,s.536-537) ; Y. 15. H.D. 12.6. 1989 tarih ve E.1988/3680, K.1989/2798 sayılı Kararı (KOSTAKOĞLU,s.538-539)

⁴⁶⁴ BECKER, s.612; YAVUZ, s.81; UÇAR, s.146; karşı, Y. 15. H.D.'nin 26.3.1990 tarih ve E.1989/3902, K.1990/1349 sayılı kararı, "Oysa, tarafların akdedilen sözleşmede, dayalı müteahhit imalat ve işçilik ayıplarına karşı iş sahibine 12 aylık garanti süresi tanıdığıdır. Bu şekilde iş sahibi yararına verilen garanti ile, müteahhidin yararına olan yasa hükmünden vazgeçip, iş sahibinin muayene ve ihbar yükümlülüğünü kaldırarak, çıkan ayıbın garanti süresi içinde kendisinden talep edilmesi hakkı tanıdığını kabul etmek gerekir." (KOSTAKOĞLU, s.608)

⁴⁶⁵ BECKER, s.615; TUNÇOMAĞ, s.529; KARAHASAN, cilt:1, s.282; OLGAÇ, s.922; ancak, bu serbestlik hakların kötüye kullanımı şeklinde olmamalıdır. Nitekim Yargıtay aşağıda da irdelleyeceğimiz üzere, eserdeki bozukluklar eserin kabulüne engel teşkil etmiyorsa yani kabule icbar edilecek derecede ise sözleşmeden dönme hakkını sınırlamış, bu durumlarda diğer hakların kullanılması yönünde kararlar vermiştir. Ayrıca, ROSSEL, teslim edilen şeydeki kusurun hangi hakkı kullanmayı gerektireceğini hakim serbestçe takdir edebileceğini belirtmektedir. (ROSSEL, No:681, SUNGUR, s.236), aynı yönde OLGAÇ, s.923.

kusursuz sorumluluk ilkesine göre sorumludur⁴⁶⁶. Buna karşılık müteahhit, ayıbı takip eden zararda kusuru bulunduğu takdirde, arsa sahibi seçtiği imkanla birlikte tazminat da talep edebilecektir (BK. Md 360/1).

Maddenin 3. fıkrasında konumuz arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerini de ilgilendiren önemli bir hüküm mevcut olup, inşaat işlerindeki ayıplara diğer işlere göre özellik öngörülmüştür.

Burada bir noktaya işaret edelim ki, arsa sahibinin edimini yani arsa payının müteahhide devri uygulamada muhtelif şekillerde yapılmaktadır. Çoğu kez arsa sahibi arsa payını işin bitiminde yani müteahhidin bağımsız bölümleri tesliminde gerçekleştirmektedir. Bununla birlikte, müteahhidin de işin finansmanını sağlamak için yaygın olarak, kendisine kalacak bağımsız bölümleri daha işin başında ya da çeşitli şamalarında üçüncü kişilere sattığı gözlemlenmektedir. Ancak henüz arsa payları müteahhit üzerine geçirilmemiş olduğunda bu satışlar doğrudan müteahhit tarafından değil, arsa sahibinden aldığı vekaletle gerçekleştirmektedir. İşte bu durumlarda üçüncü kişinin satın aldığı bağımsız bölümlerdeki ayıplı işlerden doğan sorumluluğun kime ait olacağı hususunda ihtilaflar doğabilmektedir.

Bu durumda, müteahhidin satışı arsa payının vekili olarak yapmış olması, satıcının arsa sahibi olduğu göstermez. Başka bir deyişle arsa sahibi ile üçüncü kişi arasında akdi bir ilişki yoktur. Bu sebeple ayıplı işler nedeniyle arsa sahibinin sorumlu tutulması da usul ve kanuna aykırılık teşkil eder⁴⁶⁷.

2.1.9.3.2. Arsa Sahibinin Sözleşmeden Dönme Hakkı :

BK.'nın 360/1 uyarınca, müteahhit tarafından yapılarak iş sahibine teslim edilen eser, kullanılamaz derecede ya da hakkaniyet ölçüleri çerçevesinde iş verenden onun kabulünün beklenemez seviyede bozuk ya da sözleşmeye aykırı ise iş sahibine sözleşmeden dönme hakkı tanınmıştır. Buradaki eserin bozukluğu derecesi, iş sahibinin ihtiyaçlarına göre konumuz inşaat işlerinde inşaatın kullanmaya elverişsiz, işe yaramaz durumda bulunmasına ve kural olarak bu kullanmaya elverişsizliğin düzeltilerek giderilmesinin olanak dışı olmasına işaret etmektedir.

⁴⁶⁶ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.757; ARAL, s.370-371; KARAHASAN, cilt:1, s.282.

⁴⁶⁷ Y. 13. H.D.'nin 8.12.1983 tarih ve E.1983/7569, K.1983/8733 sayılı kararı (YKD, Eylül 1985, s.1339)

İnşaatın kullanılamaz derecede ya da hakkaniyet ölçüleri çerçevesinde arsa sahibinden onun kabulünün beklenemez seviyede ayıplı bir durum arz edip etmediği, somut olayın koşulları göz önüne alınarak ve tarafların karşılıklı menfaatleri hakkaniyet ölçülerinde tartılmak suretiyle belirlenir⁴⁶⁸. Bu değerlendirme yapılırken, ayıbın çeşidi ve kapsamı bakımından olayın bütün önemli koşulları göz önünde tutularak, bunların sözleşmenin ortadan kalkmasını haklı gösterip göstermediğine bakılmalıdır⁴⁶⁹. Bununla birlikte, kolaylıkla giderilmesi olanağı bulunan bir bozukluk halinde, dönme yoluna gidilmesi dürüstlüğü aykırı düşebilir⁴⁷⁰.

Konumuz inşaat işleri açısından sözleşmeden dönme hususunda diğer eser sözleşmelerinden bir farklılaştırmaya gidilmiş, işverenin arsası üzerinde yapılan inşaat işlerinde (yapılarda) dönme hakkı sınırlanmıştır. Çünkü, bu tür işlerde iş sahibinin kabul etmediği yapının gerek inşa masraflarının müteahhit açısından çok büyük tutarlara ulaşmış olması, gerekse bu yapının ortadan kaldırılması ve arazinin eski haline getirilmesi müteahhidin son derece ciddi masraflara katlanmasını gerektirmektedir ki, bu nedenlerle sözleşmeden dönmeye bir sınırlama getirilmesi anlamlıdır.

Bu durumlarda arsa sahibi ancak, inşa edilen bağımsız bölümlerin ortadan kaldırılmasının müteahhide çok büyük (aşırı derecede) zarar vermeyeceği yani maddi ve manevi külfet yüklemeyeceği hallerde sözleşmeden dönme hakkına sahip olacak, aksi taktirde maddenin ikinci fıkrasında belirtilen haklardan (ücret indirim, bağımsız bölümlerin düzeltilmesi) faydalanabilecektir⁴⁷¹.

⁴⁶⁸ TANDOĞAN, s.181; YAVUZ, s.84.

⁴⁶⁹ TANDOĞAN, s.181; KARATAŞ, eserin tamiratla kullanılması mümkün olacaksa; ancak, bu tamirat eserin biçimini bozacaksa, bu bozulma da iş sahibinin sözleşmedeki beklentisine uygun düşmeyecekse; eserin kullanılabilir hale getirilmesi mümkün olsa dahi, iş sahibinin nispet kaidesi uyarınca kabule zorlanmasının hakkaniyete aykırı olacağını, bu şekilde ortaya çıkan eserin reddedilebileceğini belirtmektedir. (s.162)

⁴⁷⁰ Y. 15 H.D.'nin 8.12.1981 tarih ve E.1981/1754, K.1981/2485 sayılı kararı, " ..eseri kabulden kaçınma (fesih hakkı) ifa olarak teslim edilen yapıt kusur ve aykırılıklardan dolayı kararlaştırılmış amaç için kullanılamaz veya başkaca iş sahibinden böyle bir yapıtı kullanması hakkaniyet gereği beklenemez ise geçerlidir. Yapıttaki kusur veya sözleşmeye aykırılık bu derece önemli değilse yapıtı kabulden kaçınma yerine iş sahibi ya kusurların düzeltilmesini veya yapıtın bedelinin indirilmesini isteyebilir." (YKD, Mayıs 1982, s.698); ARAL, bu konuda özellikle, ücretten indirim ve tamirin iş sahibinin işine yarayıp yaramayacağı veya dönmenin müteahhide vereceği kayıpla, iş sahibine sağlayacağı yarar arasında dengesizlik bulunup bulunmadığı yahut ayıbın giderilmesi için gerekli zaman ve masraflar göz önünde bulundurulması gerektiğini ifade etmektedir. (s.371)

⁴⁷¹ Bkz. TUNÇOMAĞ, s.532; OLGAC, s.923; KARAHASAN, cilt:1, s.285; TANDOĞAN' a göre; eserin kullanılamazlığı halinde artık onun iş sahibi tarafından kabulü de beklenemez; ancak bunun için, ayıp yüzünden eser tümüyle ve kesinlikle kullanılamaz olmalıdır. Azalmış kullanılabilirlik veya yalnız sözleşmede öngörülen kullanmaya elverişsizlik veya giderilebilir bir ayıbın olması kullanılamazlık şartının gerçekleşmesi için yeterli değildir; ayıp o kadar önemli olmalıdır ki, eseri herhangi bir makul kullanmaya elverişsiz kılsın. Böyle bir kullanılamazlık eserin vaat edilen bir vasfı taşımaması halinde bile karine olarak kabul edilemez.

Bununla birlikte sözleşmeden dönme kısıtlamasının, inşaatın nispeten kolaylıkla değiştirilebilecek kısımları (pencere, kapı, kalorifer, radyatör gibi) hakkında uygulanması gerektiği, buna karşılık inşaatın temel duvarları, taban betonuna gömülmüş tesisatlar gibi ikamesi çok güç olan kısımları hakkında gündeme gelemeyeceği ileri sürülebilir. Nitekim, kolaylıkla değiştirilebilecek kısımların değiştirilmesinin müteahhit açısından oransal bir zarara yol açacağı kabul edilemez. Oysa, inşaat yapı gerek fen kurallarına aykırı olup, düzeltilerek kullanılması mümkün değilse örneğin temelini sağlam olmaması nedeniyle yapı tekniği kurallarına göre takviye olanağı olmayan, yıkılmaya mahkum bir inşaat ise iş sahibinin dönme hakkı olmalıdır⁴⁷².

Bu noktada dikkate alınması gereken başka bir husus ise, inşaat gibi, bir bütünlük arz eden eserde kısmi dönmenin söz konusu olamayacağıdır⁴⁷³. Başka bir deyişle, arsa sahibi bağımsız bölümün normal kısımlarını kabul edip, bozuk kısımları açısından sözleşmeden dönemez.

Netice olarak, arsa sahibinin arsasına yapılan inşaatın sökülüp kaldırılması ölçüsüz (aşırı) bir zarar doğuracaksa arsa sahibi sözleşmeden dönemez, sadece ya ücret indirimini ya da eserin onarılmasını isteyebilir. Bu taktirde arsa sahibi dönme hakkını tek taraflı bir irade beyanıyla kullanır ve bu hak yenilik doğurucu bir hak niteliğindedir⁴⁷⁴. Doktrinde⁴⁷⁵, buradaki sözleşmeden dönmenin, sözleşmeyi “geçmişe etkili olarak” ortadan kaldıracağı ve olayın sözleşmeye dayanan tasfiye ilişkisine dönüşeceği, buna göre, bir yandan tarafların karşılıklı olarak yüklendikleri edimlere ilişkin

(TANDOĞAN, s.182); ayrıca, “zararın aşırı olup olmadığı” hususunda, BECKER, her iki tarafın çıkarlarının dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir. (s.617); KARAHASAN, zararın aşırı olup olmadığı tayin edilirken inşaatın arazi ile birlikte taşıdığı değer ve arazi olmaksızın taşıdığı değer karşılaştırılması gerektiği görüşündedir. (cilt:1, s.285); VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, özellikle sökülüp kaldırma giderlerinin çok yüksek olması veya kusurlu yada kullanmaya elverişsiz bulunmakla birlikte yapının yararı bakımından iş verence sökülüp kaldırma ile denkleştirilebilecek bir değer taşıması kıstasını örnek olarak vermiştir. (s.576); SELİCİ ise şu hususlara işaret etmiştir; yapılan inşaat, temelini sağlam olmaması nedeniyle yapı tekniği kurallarına göre takviye olanağı olmayan, yıkılmaya mahkum bir inşaat ise arsa ile birleşmiş durumda hiçbir değeri yoktur. Yıkıldığı taktirde ise belki bir enkaz değeri olacaktır. Bu halde iş sahibinin dönme hakkı vardır. İspat yükü müteahhide aittir. Diğer taraftan ücret indirilmesine gidildiği taktirde müteahhidin zararları, sözleşmeden dönme halinde uğrayacağı zararlar kadar fazla olacaksa, inşaatın kaldırılmasının oransız bir zarar yol açacağı söylenemez. (s.164); konuyla ilgili bir Yargı kararında şu hususlara değinilmiştir: “...binanın taşıyıcı sisteminin sağlam olup olmadığı, tamirle kullanılabilir hale gelip gelmeyeceği, yıkımın mı yoksa tamiratın mı daha ekonomik olacağı hususlarına rapor alınarak ve eski dosyalar da değerlendirilerek, hasıl olacak sonuca göre bir karar verilmelidir.” (Y. H.G.K.’nın 15.5.1991 tarih ve E.1991/15-151, K.1991 /270 sayılı kararı, KOSTAKOĞLU, s.569-570)

⁴⁷² Bkz. SELİCİ, s.164.

⁴⁷³ SELİCİ, s.164.

⁴⁷⁴ ARAL, s.372; KARAHASAN, cilt:1, s.284.

⁴⁷⁵ EREN, Müteahhidin Borçları, s.85; ARAL, s.372.

alacaklarının sona ereceği, öte yandan daha önce yerine getirilmiş (ifa edilmiş) edimler bakımından geri verme yükümlülüklerinin doğacağı belirtilmektedir. Buna göre, müteahhit arsa payını tapuda devir almış ise, arsa sahibine geri vermekle yükümlü olur.

2.1.9.3.3. Ücretten İndirim İsteme Hakkı :

BK'nun 360/2. maddesi uyarınca, eserdeki ayıp yada sözleşmeye aykırılık, eseri iş sahibinin kullanamayacağı veya hakkaniyet kurallarına göre kabule zorlanamayacak derecede etkilememişse, iş veren işin değerindeki eksiklik oranında fiyatı tenzil etme hakkına sahiptir.

Bu hakkın kullanılabilmesi için ayıp sebebiyle bağımsız bölümün değerinde bir düşüklük meydana gelmesi, ancak mevcut ayıbın sözleşmenin feshini istemeye olanak vermemesi⁴⁷⁶ şartı göz önünde bulundurulmalıdır. İnşaattaki bozukluğun, inşaatın değerinde meydana getirmiş olduğu eksikliğin tespiti ise, bu inşaat eğer ayıpsız olarak meydana getirilmiş olsaydı haiz olacağı kıymetle, ayıplı haliyle haiz olduğu kıymet arasındaki farka (nefaset farkı) yani orana göre hesaplanır⁴⁷⁷. Eserin ayıplı ve ayıpsız değerinin taktirinde teslim yerinde ve teslim tarihindeki rayiçler göz önünde bulundurulmalıdır⁴⁷⁸. Doktrinde, ücretin indirilmesinde, "satış bedelinin indirilmesi"ne ilişkin esasların (BK.MD. 202) benimsenmiş olduğu⁴⁷⁹ ve bunun Yargı kararlarınca da

⁴⁷⁶ KARATAŞ, s.164; Y. 15. H.D.'nin 20.12.1989 tarih ve E.1989/2345, K.1989/5318 sayılı kararı, "Bilirkişi Kurulu oluşturularak, inşaattaki çimento dozajının laboratuvar muayenesi sonucuna ve kullanılan demirlerin projesine uygun olup olmadığına ve inşaatın statik hesaplara ve projeye uygunluğu yönünden kabule icbar edilebilecek durumda olup olmadığı saptanarak, kabul edilebilir durumda ise nefaset, noksan işler bedelleri de gözetilerek kesin hesabın çıkartılması ve buna göre davacının ve mukabil dava yönünden davalının haklarının hüküm altına alınması gerekmektedir." (KOSTAKOĞLU, s.572)

⁴⁷⁷ ARAL, s.372-373; Y. 15. H.D.'nin 23.1.1990 tarih ve E.1990/2202, K.1990/84 sayılı kararı "Mahkemece yapılan incelemede ECA yerine başka kalitede musluklar ve evyelerin takıldığı tespit edilmiş olduğuna göre BK. 360. madde hükmü gereğince iş sahibinin bunları kabule icbar edebileceğinden aradaki kalite farkının ödetilmesine karar verilmesi gerekirken hiç birinin takılmamış gibi bedellerine hükmedilmiş olması yanlıştır." (YKD, Temmuz 1990, s.1042); ancak aynı Dairenin benzer bir olaya ilişkin sonraki bir tarihte vermiş olduğu bir kararda tam tersi savunulmaktadır : "Sözleşmeye göre muslukların ECA olması gerekir. Oysa bilirkişi raporuna göre muslukların ECA olmadığı saptanmıştır. Bu durumda davalı müteahhitler ECA muslukları takmak zorunda olduklarından bunun yerine nefaset farkına hüküm kurulması yanlış olup bozmayı gerektir." (Y. 15. H.D.'nin 25.11.1991 tarih ve E.1991/2161, K.1991/5651 sayılı kararı, KOSTAKOĞLU, s.528-529)

⁴⁷⁸ TANDOĞAN, s.190; SELİCİ, s.169; yargıda bu konuda çelişkili kararlar verildiği görülmektedir. Y. 15. H.D.'nin 6.4.1995 tarih ve E.1995/6519, K.1995/2081 sayılı kararı, "Bu durumda mahkemece yapılacak iş; inşaatın teslim hazırlanmış olduğu anlaşılan iskan ruhsatının alındığı tarihe göre, yukarıda açıklandığı gibi inşaatın objektif olarak ayıplı ve ayıpsız değerleri arasındaki oranın bulunması gerekir." (KOSTAKOĞLU, s.551-552); oysa, başka bir kararda, eksik ve kusurlu işlerin bedelinin tespit tarihinde göre değil, dava tarihindeki rayiç fiyatla belirlenmesine hükmedilmiştir. (Y.15. H.D. 6.6.1995 tarih ve E. 1995/1349, K.3392 sayılı kararı, KOSTAKOĞLU, s.591), aynı yönde Y.15. H.D.'nin 30.11.1989 tarih ve E.1989/2106, K.1989/5030 sayılı kararı, (YKD, Ağustos 1990, s.1203)

⁴⁷⁹ Bkz. TANDOĞAN, s.191; SELİCİ, s.169; EREN, s.85; ARAL, s.373; YAVUZ, s.86.

desteklendiği⁴⁸⁰ görülmektedir. Satış bedelinin indirilmesinde “değer eksikliği” artık müstakar hale gelmiş uygulamalara göre orantı metodunu ile hesaplanmaktadır⁴⁸¹. Bununla birlikte inşaat işlerinde , düzeltme olanağı varsa, değer düşüklüğünün, bozukluğun giderilmesi için yapılacak masraflar ölçü alınarak hesaplandığı da görülmektedir. Nitekim bazı Yargıtay kararlarında⁴⁸²da inşaat işlerinde değer düşüklüğünün bozukluğu giderme masraflarına göre hesaplandığı görülmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işinde işin bedeli arsa payı olarak verildiğinden buradaki ücret düşümünün nasıl yapılacağı sorunu gündeme gelmektedir. Bize göre arsa sahibi indirilen ücreti müteahhitten arsa payı olarak alabileceği gibi⁴⁸³, para olarak talep edebilecektir⁴⁸⁴.

2.1.9.3.4. Bağımsız Bölümlerin Tamiri yada Düzeltilmesini (Ayıbın Giderilmesini) Talep Hakkı :

BK. Md. 360/2’de yer verilen “o işin ıslahı büyük bir masrafı mucip değil ise müteahhidi tamire mecbur edebilir.” hükmü ile, iş sahibine üçüncü bir hak olarak da ayıbın giderilmesini (tamiri ya da düzeltilmesini) isteme hakkı sağlanmıştır. Ayıbın giderilmesi, eserin sözleşmeye uygun (ayıpsız) bir hale getirilmesi için ne gerekiyorsa onu⁴⁸⁵, müteahhidin masrafı kendine ait olmak üzere, yapma yükümlülüğünü ifade eder. Ancak, madde de belirtildiği üzere, arsa sahibinin bağımsız bölümlerin düzeltilmesini başka bir ifadeyle ayıplı kısımlarının yıkılarak yada sökülerek sözleşmeye uygun hale

⁴⁸⁰ Y. 15. H.D. 6.4.1995 tarih ve E. 1995/6519, K.1995/2081 sayılı kararı, “Sözleşmede işin bedeli para olarak değil, arsa payı ve arsa payına tekabül eden bağımsız bölümlerin yükleniciye verilmesi şeklinde kararlaştırılmıştır. Yargıtay uygulamalarında ve öğretide yerleşmiş görüşe göre bedel indirimini “nispi metot-oran yöntemi” ile saptanması gerekir. Bu yöntemle bedelden yapılacak indirim tutarı, ayıplı değer, ayıpsız değere bölünmesi ile bulunacak oranın, kararlaştırılan ücrete uygulanması suretiyle bulunması gerekir.” (KOSTAKOĞLU, s.551-552)

⁴⁸¹ Bu hesaplama şöyle formüleleştirilmektedir: Ödenecek indirilmiş ücret = Kararlaştırılan ücret x Ayıplı değer/ Ayıpsız değer (ARAL, s.372); TANDOĞAN, bu formülü indirim tutarını esas alarak şu şekilde ifade etmektedir: İndirim tutarı =Kararlaştırılan ücret x Değerdeki ayıp yüzünden azalma / Ayıpsız değer. (s.191)

⁴⁸² Y. 15 H.D.’nin 9.11.1973 tarih ve 210/208 sayılı kararı, “Eksikliklerin nelerden ibaret olduğu birer tespit edilerek görülen noksanlar eski hale getirilmemeleri için gayrimenkullerin teslim günündeki rayiçler göz önünde tutulmak suretiyle eksik ve kusurlu işlerin değeri tespit edilmek gerekir.”

⁴⁸³ Y.15. H.D.’nin 15.12.1988 tarih ve E.1988/1660, K.1988/4358 sayılı kararı, “O halde mahkemece yapılacak iş, karkas inşaat yerine yığma inşaat yapılmakla davalı arsa sahibine isabet eden bağımsız bölümler ve ortak yerler için ortaya çıkan kıymet düşüklüğünü tespit etmek, bu doğrultuda olmak üzere ileride fazla kat çıkmaktan yoksunluk hali de değerlendirilerek, böylece tespit edilen kıymet düşüklüğü, inşaatın sözleşmeye uygun yapılması halinde davacıya verilmesi kararlaştırılan arsa payından ve bağımsız bölümlerden düşülerek sonucuna uygun bir karar vermek olmalıdır.” (YKD, Haziran 1989, s.860)

⁴⁸⁴ Nitekim SELİCİ, 360. maddenin para ile tayin edilen ücreti esas aldığını, arsa payını temlik eden malikin “arsa payında indirim” yapmasının söz konusu olamayacağını, bu taktirde ortaya çıkan bozukluk dolayısıyla değer düşüklüğünü para olarak talep etmesi olanağının kabul edilmesi gerektiğini belirtmektedir (s.170)

⁴⁸⁵ YAVUZ, s.87; TANDOĞAN, s.192.

getirilmesinin talep edilebilmesi için, bu düzeltme işinin büyük (aşırı) masraf gerektirmeyecek boyutta olması gerekir. Aşırı masraf gerektiren hallerde duruma göre yukarıda belirttiğimiz şekilde ücretten indirim⁴⁸⁶ ya da sözleşmeden dönme hakları kullanılabilir.

Maddede geçen “büyük masraf” (aşırı masraf) kavramından ne anlaşılması gerektiği hususu önemlidir. Nitekim bu hususta doktrinde⁴⁸⁷, ayıbın giderilmesinin iş sahibine sağlayacağı yararlar yapılacak masraf arasında aşırı ölçüde orantısızlık olmaması gerektiği vurgulanmaktadır. Varsa aşırı masraf sayılması gerekir. Buna göre, konumuz olayda, arsa sahibinin yararının ayıbın giderilmesi masraflarını haklı göstermeyecek derecede olması “aşırı masraf” olarak nitelendirilebilir.

Arsa sahibi ayıbın giderilmesini isteyince müteahhit derhal giderme çalışmalarına başlamalı (BK. Md. 74) ve normal bir müteahhitten bu çeşit bir ayıbı gidermesi için objektif olarak beklenilebilecek süre içinde bu çalışmaları tamamlamalıdır. Müteahhit bu süre içinde ayıbın giderilmesini tamamlayamazsa, arsa sahibi onu ihtarla temerrüt haline sokar; arsa sahibince müteahhide ayıbın giderilmesi için belli (münasip) bir süre verilmişse BK. Md. 101/2 kıyas yoluyla uygulanarak⁴⁸⁸, müteahhit bu süre sonunda ayrıca ihtarla gerek olmaksızın temerrüde düştüğü kabul edilir. Arsa sahibinin onarma ve düzeltme isteği gereği gibi yerine getirilmemişse, ücretten indirim isteme hakkı da saklı kalır⁴⁸⁹.

Ayrıca, müteahhidin tamiri kabul etmemesi veya ayıbı giderebilecek durumda olmaması halinde arsa sahibi, hakimden BK. Md. 97 hükümleri uyarınca tamiri üçüncü bir

⁴⁸⁶ Y. 15. H.D.’nin 20.09.1994 tarih ve E.1994/385, K.1994/5024 sayılı kararı, “... davalara isabet eden diğer üç dairedaki kusurlu ve eksik işlerin aynen giderilmesi mümkün olup olmadığı bilirkişi aracılığı ile incelenerek aynen giderilmesi mümkün olan eksiklik ve kusurlu işlerin aynen düzeltilmesine ve aynen giderilmesi mümkün olmadığı anlaşılan eksik ve kusurlu işler için de bedele hükmedilmesi gerekirken...” (KOSTAKOĞLU, s.528)

⁴⁸⁷ BECKER, s.618; ARAL, s.374; SELİCİ, s.175; KOSTAKOĞLU, s.518; ayrıca, malzemenin cins ve kalite itibarıyla sözleşmede öngörülen şartlara aykırı bulunduğu bir olayda, Yargıtay bu ayıplı işlerden dolayı ancak nefaset farkı istenebileceği görüşüyle yerel mahkeme tarafından ayıplı işlerin sökülüp yeniden yapılmasına yönelik kararı yasaya aykırı olarak bozmuş, yerel mahkemece önceki kararda direnilmiştir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulunda görüşülen bu direnme kararı şu gerekçelerle usul ve yasaya uygun bulunmuştur : “ Davalı yüklenicinin, davacı arsa sahibi ile yaptığı kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre inşa ettiği binada kullandığı malzemelerin, cins ve kaliteleri itibarıyla bilirkişi raporlarında da açıkça belirtildiği üzere sözleşmede öngörülen şartlara aykırı bulunduğu kesin olarak saptanmıştır...Nitekim, kusur halinde iş sahibinin hakkı başlığı taşıyan B.K.’nın 360. maddesinde (yapılan şey... “veya mukavele şartlarına muhalif olursa” iş sahibinin o şeyi kabulden imtina edebileceği) hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, yerel mahkemece işin özelliği gözetilerek, mevcut delillerin değerlendirilmesi suretiyle davanın kabul edilmesi doğrudur.” (Y. H.G.K.’nin 30.10.1991 tarih ve 1991/15-373-533 sayılı kararı, KOSTAKOĞLU, s.564)

⁴⁸⁸ TANDOĞAN, s.198.

⁴⁸⁹ SELİCİ, s.179-180; KARAHASAN, cilt:1, s.290.

şahsa yaptırma ve bunun masraflarını müteahhitten talep edebilme yetkisi de isteyebilir⁴⁹⁰. Bunun için müteahhidin temerrüde düşmüş olması gerekir⁴⁹¹.

2.1.9.3.5. İş Sahibinin Tazminat İsteme Hakkı :

Müteahhidin inşaatı bozuk (ayıplı) ya da sözleşmeye aykırı olarak meydana getirmesi halinde, yukarıda belirttiğimiz üzere arsa sahibinin, sözleşmeden dönme, ücretten indirim isteme ya da inşaatın düzeltilmesini isteme hakları yanında, bazı koşullar dahilinde ayrıca tazminat talep etme hakkı da söz konusu olmaktadır.

Arsa sahibinin tazminat talebinde bulunabilmesi için genel olarak şu şartların sağlanması gerekir :

- Bağımsız bölümler bozuk ya da sözleşmeye aykırı meydana getirmiş olmalıdır,
- Bağımsız bölümlerin bu şekilde meydana getirilmiş olmasında müteahhidin kusuru bulunmalıdır,
- Bağımsız bölümlerdeki bu eksiklikler arsa sahibin zarar uğratmış olmalıdır.
- Bağımsız bölümlerdeki bozukluk ya da sözleşmeye aykırılık ile arsa sahibinin uğradığı zarar arasında uygun bir illiyet bağı bulunmalıdır.

Tazminat talep etme hakkı, sözleşmeden dönme, ücretin indirilmesi veya eserin düzeltilmesi haklarının yerini geçen bir hak değildir. Şartların oluşması halinde bu seçimlik haklara ilave olarak kullanılabilen bir hukuki imkandır. Burada sadece ayıp sonucu ortaya çıkan zararın tazmini söz konusudur. Ayıp sonucu ortaya çıkan (ayıbı takip eden) zarar, sözleşmeden dönmeye, ücret indirimine veya onarıma rağmen giderilemeyen ve uygun nedenini ayıbın oluşturduğu bir zarardır⁴⁹². Bu zarar ayıba karşı tekeffül kurallarına, özellikle muayene ve ihbar külfetlerinin yerine getirilmesine, tekeffül

⁴⁹⁰ SELİCİ,s.180; ARAL,s.374; YAVUZ,s.87; KARAHASAN,cilt:1, s.290; KOSTAKOĞLU,s.517; ancak EREN, bu konuda hakimden yetki alınmasına gerek bulunmadığını belirtmektedir. (Müteahhidin Borçları, s.83-84)

⁴⁹¹ ARAL, s.374.

⁴⁹² ARAL, iş sahibinin BK'nun 360/1 ve 2 gereğince isteyeceği tazminatın, ayıbı takip eden zararının karşılığı olduğunu; ayıbı takip eden zararın, iş sahibinin ayıbın sonraki sonucu olarak ortaya çıkan ve ayıplı eserdeki değer eksikliği dışında kalan her türlü zararı olduğunu; örneğin yeni inşa edilen evin ayıbı giderilinceye kadar uğranılan kira kaybının ayıbı takip eden zararlar kategorisine gireceğini belirtmektedir. (s.376)

ortadan kaldıran hallerin bulunmamasına ve özel zamanaşımı esaslarına tabi, sözleşmeden doğan bir tazminat talebi doğurur⁴⁹³.

2.1.9.4. Ayıba Karşı Tekeffül Haklarının Ortadan Kalkması :

2.1.9.4.1. Bağımsız Bölümlerdeki Bozukluğun Arsa Sahibine Isnat Edilmesinin Kabil Olması:

BK.'nın 361. maddesinde şu hükümlere yer verilmiştir : *“Yapılan şeyin kusurlu olması müteahhidin sarahaten beyan eylediği mütalaaya mugayir olarak iş sahibinin verdiği emirlerden neşet etmiş bulunur veya her hangi bir sebeple iş sahibine isnadı kabil olursa, iş sahibi o şeyin kusurlu olmasından mütevellit hakları dermeyeran edemez.”* Dolayısıyla, meydana getirilen inşaattaki bozukluk, genel olarak arsa sahibinin kusurundan kaynaklanıyorsa, arsa sahibinin inşaattaki ayıp nedeniyle yukarıda saydığımız BK.'nın 360. maddesi kapsamında doğan hakları kısmen ya da tamamen ortadan kalkabilir.

Bu maddede, bir yandan genel olarak ayıbın arsa sahibine isnadı kabil bir sebepten ileri gelmesi halinde, onun ayıba karşı tekeffülden doğan haklarının düşeceği belirtilmekte; diğer taraftan, bu kuralın özel bir uygulama hali olan ayıbın müteahhidin açıkça uyarmasına rağmen arsa sahibince verilen talimat yüzünden ortaya çıkması düzenlenmektedir.

Müteahhit, kural olarak, bağımsız bölümleri sözleşmeye uygun olarak meydana getirmekle sorumluktan kurtulur. Ancak kendisi sözleşmede teknik bilgi sahibi olan tarafı teşkil ettiği için, arsa sahibine yardımcı olmak ve amaca aykırı talimat ve istekleri karşısında kendisini uyarmak, bu talimat ve isteklerinin uygunsuzluğunu belirtmekle de yükümlüdür⁴⁹⁴. Dolayısıyla maddede belirtildiği üzere, müteahhit uyarma yükümlüğünü açıkça yerine getirmesine, yani verdiği talimatlar uygulanırsa inşaatın bozuk olacağını

⁴⁹³ TANDOĞAN, s.205; Yargıya intikal eden bir olayda Yargıtay; açık ayıplar tazminata konu edilmiş ve teslimden bu yana geçen sürede istemde bulunulmamış ise, bunların dava edilemeyeceğini, ancak sonradan ortaya çıkan gizli ayıpların tazmininin, ortaya çıkmasıyla birlikte müteahhidin haberdar edilmesi suretiyle istenebileceğine hükmederek ayıplarla ilgili tazminatın zamanında ve ihbarla mümkün olabileceğine dikkat çekmiştir.(Y. 15. H.D.'nin 12.10.1992 tarih ve E.1992/1182, K.1992/4671 sayılı kararı, KOSTAKOĞLU,s.524-525); ayrıca, Y.13. H.D.'nin 10.6.1987 tarih ve E.1987/3069, K.1987/3437 sayılı kararı *“Dairenin ihtirazi kayıtsız teslim alınmış olması ayıplı ve noksan işlerden dolayı tazminat istemesine engel değildir.”* (YKD, Kasım 1987, s.1540)

⁴⁹⁴ Y. 15. H.D.'nin 13.4.1978 tarih ve E.822, K.778 sayılı kararı (DENET YMM Arşiv)

arsa sahibine bildirmesine rağmen, arsa sahibi talimatlarının uygulanmasını isterse, ortaya çıkan bozukluklarda, müteahhit sorumluktan kurtulur. Ancak uygulamada konumuz işler açısından arsa sahibinin özellikle teknik anlamda talimatları söz konusu olmamaktadır. İnşa edilen bina/binalarda müteahhidinde bağımsız bölüm payları olduğu için genellikle inşaat, müteahhidin belirlediği tekniklerle yapılmaktadır.

Ayrıca, ayıbın, arsa sahibince verilen arsadaki bozukluktan kaynaklandığı haller ayıbın iş sahibine isnadı kabil olması durumunu teşkil ettiği söylenebilir⁴⁹⁵. Ayıbın arsa sahibine isnadının kabil olması için, arsa sahibi sorumlu olduğu bir uygun nedenle ayıbın doğumuna katkıda bulunmalı ve bu katkı ayıbın doğumunda yalnız başına etkili görünecek derecede ağır basmalıdır⁴⁹⁶. Aslında, inşaat işlerinde bozukluğa sadece belirli bir sebebe bağlamak güçtür. Çoğu zaman bozukluğa birden fazla etken sebep olabilmektedir. Bu yüzden hukuki değerlendirme için sebeplerden hangisinin ağırlık taşıdığı üzerinde durulmalıdır⁴⁹⁷.

2.1.9.4.2. Ayıplı İnşaatın Arsa Sahibince Herhangi Bir Çekince Konmadan Kabul Edilmiş Olması :

İşin kabulü, müteahhidin yaptığı bağımsız bölümlerin sözleşme gereklerine uygun görüldüğü konusunda arsa sahibince yapılan bir irade açıklaması niteliği taşır.⁴⁹⁸ Bağımsız bölümlerin teslim alınması yukarıda da belirttiğimiz üzere mutlaka kabul edildiği anlamı taşımamaktadır.

BK. 362 uyarınca⁴⁹⁹, arsa sahibinin teslim edilmiş eseri sözleşmeye uygun bulunduğunu⁵⁰⁰ (kabul ettiğini) ifade ettiği anda müteahhidin açık ayıplara karşı tekeffül borcu ortadan kalkar. Yasa hükmünde öngörüldüğü üzere kabul açık ya da zımni olabilir. Örneğin, arsa sahibi bağımsız bölümlerden memnun olduğunu bir yazı ile müteahhide bildirmesi açık kabuldür. Bağımsız bölümlerdeki bozuklukları bildiği haleden, hakkını saklı

⁴⁹⁵ Ancak burada müteahhit malzeme ya da arsanın bozuk (yapıya elverişsiz) olduğunun farkına varır varmaz iş sahibine bu durumu bildirmelidir. Aksi takdirde bunların neticelerine de katlanmak zorundadır (BK.357/3). Başka bir deyişle inşaatteki ayıba ortak olur.

⁴⁹⁶ TANDOĞAN, s.209.

⁴⁹⁷ SELİCİ, s.190.

⁴⁹⁸ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.577; MARTEN, s.185; KARAHASAN, cilt:1, s.264; UÇAR, s.253.

⁴⁹⁹ BK. md 362 “Yapılan şeyin sarahaten veya zımnen kabulünü müteakip müteahhit, her türlü mesuliyetten beri olur. Ancak müteahhidin kasten sakladığı usulü veçhile muayenesinde müşahede edilemeyecek olan kusurlar hakkında, mesuliyeti bakidir.”

⁵⁰⁰ MARTEN, s.185; TUNÇOMAĞ, s.526; UÇAR, s.252.

tutmaksızın kabul etmesi ya da bağımsız bölümler üzerinde tasarruf etmesi veya kullanması⁵⁰¹ zımni olarak kabul anlamını taşır. Ayrıca uygulamada ihtirazi kayıt ileri sürülmeden kabul edilen eser hakkında gecikme tazminatı veya gecikmeden dolayı cezai şartı talep haklarının düştüğü kabul edilmektedir⁵⁰².

Eserin kabul edilmesinde yasada açık bozukluk ve gizli bozukluk ayırımı söz konusudur. Nitekim doktrinde ve Yargı uygulamasında⁵⁰³, bağımsız bölümler kabul edilmesine rağmen, inşaatın normal (usule uygun) muayenesi neticesinde görülemeyecek bozukluklar ya da müteahhidin bildiği halde sakladığı (kasten sakladığı) bozukluklara karşı sorumluluğu devam edeceği, buna karşın “kabul”, “açık bozukluklar” a karşı sorumluluğu ortadan kaldıracığı kabul edilmektedir.

Yasa hükmündeki “kasten saklama”dan ne anlaşılması gerektiği tartışmalıdır. Doktrinde⁵⁰⁴, eğer müteahhit “kendisince malum iş sahibinin vakıf olduğu taktirde ihbarsız bırakmayacağını kabul etmek mecburiyetinde olduğu ayıpları saklarsa” kasten saklamanın öğelerinin tamamlanmış olacağı, buna karşılık müteahhit, piyasanın durumuna aradaki kişisel ilişkiye göre iş sahibinin bozukluğu bilmesi durumunda dahi, bunlara aldırmayacağını düşüncesinde ise, saklama kastından söz edilemeyeceği belirtilmektedir. Bununla birlikte, Müteahhit kasten saklamak ile yetinmeyip, iş sahibini bozukluğun varlığı üzerinde yanıltacak tedbirler almışsa, bu durumda, yalnızca bozukluğu bildirme süresi değil, BK. Md. 363 deki zamanaşımı süresinin de uzayacağı kabul edilmektedir.

BK.’nın 362/3. maddesi uyarınca, gizli kusurlar veyahut müteahhidin kasten sakladığı açık kusurlar ortaya çıkar çıkmaz, diğer bir deyişle arsa sahibi bunlara vakıf olur olmaz, bu durumu müteahhide derhal (ihbar etmek) bildirmek zorundadır. Aksi halde eserdeki bu bozukluğu zımnen⁵⁰⁵ kabul etmiş sayılır. Dolayısıyla arsa sahibi ayıptan doğan haklarını kullanamaz.

⁵⁰¹ BECKER, s.621; OLGAÇ, s.933; ARTUKMAÇ, s.42.

⁵⁰² Bu husus ve karşı görüşler için bkz. UÇAR, s.256; SELİCİ, s.200.

⁵⁰³ SELİCİ, 200; OLGAÇ, s.933; YAVUZ, s.83; UÇAR, s.255; ŞENOCAK, s.128.

⁵⁰⁴ BECKER, s.622; TUNÇOMAĞ, s.528; KARAHASAN, cilt:1, s.265; ayrıca, SELİCİ, “kasten saklanan” bozukluğun (gizlenmiş bozukluğun) kabulü için bozukluğun inşaatın teslimi sırasında müteahhit tarafından bilinmesi ve müteahhidin bozukluk hakkında kasten bilgi vermeyerek susmuş olması gerektiğini belirtmektedir.(s.201); OLGAÇ ise,müteahhidin kandırıcı sözlerle iş sahibini ikna etmesi halinde dahi bozuklukları gizlemenin varlığına işaret etmektedir. (s.933)

⁵⁰⁵ MARTEN, s.186; BİLGE, s.261; OLGAÇ, s.934; YAVUZ, s.82; UÇAR, s.257; Gizli ayıpların ihbar mükellefiyeti ile ilgili Yargıya yansıyan bazı olaylar şöyledir: Y. H.G.K.’nın 27.3.1991 tarih ve E.1990/15-554, K.1991/159 sayılı kararı, “Foseptik çukurunun küçük yapılması, terastaki mozaiklerin eksik atılması, ısı

2.1.9.4.3. Zamanaşımı Süresinin Dolmuş Olması :

Arsa sahibinin, eserdeki bozukluklara karşı sağlamadan yararlanabilmesi için gerekli olan şartlardan birisi de zamanaşımı süresinin dolmamış olmasıdır. İnşaatlara ilişkin ayıba karşı tekeffül hakkının tabi olduğu zamanaşımı süresi BK.'nın 363. maddesinde, konumuz olan arsa karşılığı inşaat işlerini de kavrayan gayrimenkul inşaatlarla ilgili zamanaşımı süresidir ki, bu süre “beş” yıl olarak öngörülmüştür. Ayrıca yine BK. 126. md. uyarınca eser sözleşmeleri genel olarak 5 yıllık zamanaşımına tabidir⁵⁰⁶.

İnşaattaki bozukluklara karşı arsa sahibinin lehine öngörülen bu zamanaşımı süresi, bağımsız bölümlerin teslim tarihinden⁵⁰⁷ itibaren işlemeye başlar. İhbar süresinin geçirilmiş olması yüzünden bozukluk dolayısıyla arsa sahibinin haklarının düştüğü hallerde, zamanaşımı süresinin işlemesi söz konusu olmaz⁵⁰⁸.

Müteahhidin kasıt veya ağır kusuru ile sözleşmeyi hiç veya gereği gibi yerine getirmemiş ve bilhassa ayıplı malzeme kullanmış veya ayıplı bir iş meydana getirmiş olması sebebiyle açılacak davalar bu fıkra hükmünden hariç tutularak BK.'nın 125. maddesindeki 10 yıllık zamanaşımına tabi hale getirilmiştir⁵⁰⁹. Ayrıca, inşaattaki bozukluk

yalıtımının yeterince yerine getirilmediği yolundaki iddialar eserdeki gizli ayıplarla ilgilidir. Bu gibi ayıplar iş sahibi tarafından öğrenilir öğrenilmez yükleniciye ihbar edilmesi gerekir. Aksi halde, yüklenici her türlü sorumluluktan kurtulmuş olur. Somut olayda anılan kusurlar, tespitin yapılmasına ilişkin bilirkişi raporuyla anlaşılmış olup raporun davalı yükleniciye tebliğ edilmek suretiyle ayıp ihbarının gerçekleştiğinin kabulü zorunludur.” (KOSTAKOĞLU, s.563-564); Y. 15. H.D.'nin 22.4.1991 tarih ve E.1991/885, K.1991/1962 sayılı kararı “Bir havuzun teslim alınması anında bazı kusurlarının görülmesi mümkün değildir. Zira havuzun hataları ve malzemelerin uygun olup olmadığının ortaya çıkması, haliyle bir zamana bağlı olacaktır. Nitekim, havuzun ayıpları zamanla ortaya çıkınca, davacı 28.7. 1986 tarihinde durumu her iki davalıya bir ihbar etmiştir.” (KOSTAKOĞLU, s.571) ; ayrıca, bir yargı kararında da gizli ayıbın binada zaman içinde meydana getirdiği hasar ve zararlardan da müteahhit sorumlu tutulmuştur. (Y. 15. H.D.'nin 25.3.1987 tarih ve E.1986/2437, K. 1987/1243 sayılı kararı, KOSTAKOĞLU, s.568)

⁵⁰⁶ SELİCİ, inşaatta emek sarf etmeden sadece malzeme gönderilmesi halinde, malzemeler o inşaat için ismarlanmış ve yapılmış olsa bile, malzeme bozukluklarından doğan hakların bir yıllık zamanaşımına tabi olduğunu, sadece emek sarf edilip malzeme sağlanması söz konusu değilse, bu taşınmaz inşaat hakkında da bir yıllık zamanaşımı süresinin uygulanması gerektiğini belirtmiştir. (s.210)

⁵⁰⁷ Yasada tesellüm kavramı yer almaktadır. Bu kavram bazı yazarlarca (MARTEN, s.186) ve yargı kararlarında (Y.15. H.D.'nin 16.1.2002 tarih ve E.2001/4034, K.2002/105 sayılı kararı, İBD, Eylül 2002, s.843-844) eserin “teslim”i olarak yorumlanmaktadır. Bununla birlikte TUNÇOMAĞ, zamanaşımı süresinin başlangıcı açısından tesellümün, müteahhidin işin bittiğini bildirdiği ve iş verenin de kendi yönünden işi bitmiş addettiği anda gerçekleşmiş sayılacağına işaret etmektedir. (s.536-537)

⁵⁰⁸ SELİCİ, s.203; ŞENOCAK, Eser Sözleşmesinde, s.228.

⁵⁰⁹ SELİCİ, müteahhidin taşınmaz inşaatla ilişkin sözleşmeyi gereği gibi yerine getirmemesi eserde bozukluk olarak ortaya çıkmışsa, iş sahibinin haklarının BK'nun 363/2. fıkrasına göre beş yıllık zamanaşımına tabi olacağı, buna karşılık sözleşmeye aykırı davranış eserde bozukluk biçiminde somutlaşıyorsa, iş sahibinin müteahhide karşı talepleri on yıllık genel zamanaşımına tabi olacağı şeklinde bir ayrıma gitmiştir. (s.206); ayrıca, KOSTAKOĞLU, gizli ayıplar konusunda ayrıma gitmiş, müteahhidin kasıt ve ağır kusur bulunmayan gizli ayıplarda beş yıllık zamanaşımı süresi uygulanacağını; müteahhidin kötü niyetli olup, kasten ve ağır

kasten yani aldatma ve hile ile gizlenmişse⁵¹⁰ zaman aşımı süresi on yıl olarak uygulanır.

Ayıba karşı tekeffülden doğan talep haklarının zamanaşımı sürelerinin tarafların anlaşma ile uzatmaları ve kısaltmaları mümkündür⁵¹¹. Fakat bu uzatma on yılı aşamayacağı gibi ayıbın kasten saklanması halindeki on yıllık zamanaşımı süresinin kısaltılması da caiz değildir. Ayrıca, ayıplı ifa müteahhidin ağır kusurundan ileri geliyorsa⁵¹² kısaltmaya ilişkin şart geçerli olmaz.

2.2. ARSA SAHİBİNİN BORÇLARI :

2.2.1. Genel Olarak :

Bir eser imalinin, eser sözleşmesi sayılabilmesi için, imal karşılığında bir ücretin taahhüt edilmiş olması gerekir⁵¹³. İşverenin sözleşme gereği yaptırdığı işin karşılığını (bedelini) ödemesi borcu, eser sözleşmesinde yüklendiği başlıca (asli) ve en önemli borcu⁵¹⁴ olup, bu nedenle, BK'nun 364-366. maddelerinde, esas itibarıyla eser sözleşmesinde iş sahibinin "ücret ödeme borcu" düzenleme konusu yapılmıştır. Bununla birlikte, iş sahibinin bazı yan borçları, koruma borçları ve yerine getirmesi gereken külfetleri de bulunmaktadır. Bunlar⁵¹⁵, iş sahibi eğer taahhüt etmişse malzeme sağlama borcu; arsanın kendisince bilinen ve fakat müteahhidin dikkatini çekmeyecek tehlikeli veya işin gidişatını ya da tamamlanmasını etkileyecek diğer vasıflarından müteahhidi haberdar etme borcu şeklinde ortaya çıkar. Ayrıca, konumuz işlerde, arsa sahibinin yer

kusur ile ayıplı malzeme kullanarak ayıplı bir iş meydana getirmiş olduğu hallerde sorumluluğun 10 yıl olacağını ifade etmiştir. (s.515); Y. 15. H.D.'nin 18.4.1985 tarih ve E.1984/3740, K.1985/1315 sayılı kararı, "Maddede gösterilen istisnalar dışında herhangi bir ayırım yapılmaksızın istisna akdinden doğan bütün davalardan söz edildiği için, BK. nun 363. maddesindeki sürelerin örtülü (zımni) biçimde değiştirildiğinin kabulü gerekir. Bugüne dek Yargıtay uygulaması da bu doğrultuda gelişmiştir" (YKD, Ekim 1985, s.1513); Y. 15. H.D.'nin 18.4.1985 tarih ve E.1984/3740, K.1985/1315 sayılı kararı "Somut olayda dolabın duvara ahşap ve zayıf çitalarla tespit edildiği için yükünü çekemeyerek çok az bir şekilde tuttuğu yuvasından ayrıldığı ve yerinden düştüğü ... tarihli bilirkişi raporu ile tespit edildiğinden, ayıplı malzeme kullanmak ve ayıplı bir iş meydana getirmek olgusuna ait on yıl zamanaşımı süresinin uygulanmasında zorunluluk vardır" (YKD, Ekim 1985, s.1514)

⁵¹⁰ EREN, Müteahhidin Borçları, s.82; OLGAC, s.942; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.364; YAVUZ, s.83.

⁵¹¹ BECKER, s.624; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.578; BİLGE, s.262; TUNÇOMAĞ, s.536.

⁵¹² TANDOĞAN, s.227; YAVUZ, s.83.

⁵¹³ BİLGE, s.246.; OLGAC, s.887; TANDOĞAN, s.24; KARAHASAN, cilt:1, s.70; AKINTÜRK, s.274;

⁵¹⁴ TUNÇOMAĞ, s.541; KARAHASAN, cilt:1, s.307; ARAL, s.381; İbrahim KAPLAN, "İnşaat Sözleşmelerinde Yapı Sahibinin Ücret Ödeme Borcu ve Yerine Getirilmemesinin Sonuçları", İnşaat Sözleşmeleri, Ankara: Banka ve Ticaret Huk. Arş. Ens., 2001, s.125; KARATAŞ, s.189; Cem BAYGIN, **Türk Hukukuna Göre İstisna Sözleşmesinde Ücret Ve Tabi Olduğu Hükümler**, İstanbul: Beta, 1999, s.29.

⁵¹⁵ Bkz. TANDOĞAN, s.233-234; ARAL, s.381; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.125; BAYGIN, s.29.

teslimini zamanında gerçekleştirme borcu⁵¹⁶ ve yapı ruhsatı alma borcu⁵¹⁷ gibi yükümlülükleri de söz konusudur. İş sahibinin hakları ise işin sözleşmede belirtilen şekilde müteahhit tarafından ya da onun denetim ve gözetimi altında, özen ve sadakatle ayıpsız olarak meydana getirilip zamanında teslimini istemek olacaktır⁵¹⁸. müteahhidin eseri bu şartlara uygun meydana getirme teslim etmemişse, yukarıda belirttiğimiz üzere, iş sahibi eseri feshedebileceği gibi duruma göre ücretten indirim yapabilecek ya da eserin düzeltilmesini talep edebilecektir.

Tüm bu durumlara, yani iş sahibinin ücret borcu haricindeki borçları ve haklarına yukarıdaki kısımlarda yeri geldikçe değinildiğinden burada ücret borcu üzerinde durulacaktır.

2.2.2. Arsa Sahibinin Arsa Paylarını Müteahhide Devir (Ücret Ödeme Borcu) Borcu :

Yukarıda “Sözleşmenin Unsurları” bölümünde detayları ile üzerinde durduğumuz üzere, eser sözleşmesinde iş sahibinin ücret ödeme yükümlülüğü, konumuz sözleşmede arsa sahibi açısından müteahhidin kendisine teslim edeceği bağımsız bölümler karşılığında müteahhidin uhdesinde kalacak bağımsız bölümlerin bağlandığı arsa payını devir yükümlülüğüne dönüşmektedir. Dolayısıyla, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde, müteahhidin arsa sahibine yapacağı işin yani bağımsız bölümlerin ücreti (bedeli), arsa üzerinden, arsa sahibince verilecek pay ile aynı olarak ödenmektedir. Başka bir deyişle, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde ücret, yapılan bağımsız bölümler karşılığında müteahhide devri kararlaştırılan “arsa payı”dır⁵¹⁹. Bu nedenle arsa payının devri konumuz sözleşmede arsa sahibinin üstlendiği başlıca (asli) ve en önemli borcu durumundadır.

⁵¹⁶ Y. 15. H.D.’nin 05.05.2004 tarih ve E. 2003/5372, K:2004/2508 sayılı kararı, “Yüklenicinin yüklendiği ediminin ifası doğrultusunda inşaat işinin yapımına başlayabilmesi için öncelikle arsa sahibi tarafından yükleniciye yer tesliminin yapılması gerekmektedir. Çünkü, karşılıklı edimleri içeren inşaat sözleşmelerinde, yer teslimi iş sahibinin öncelikli edim borcudur (BK.md.81,90). Bu yasal nedenle, arsanın ayıpsız ve inşaaata elverişli şekilde teslimine kadar yükleniciden inşaaata başlaması istenemez.” (http://195.142.131.202/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/metin_gor.html?BackRowids=0x00af22fe&ExternalTables=kararlar&ExternalRowids=0x00a7892a) (17.07.2006)

⁵¹⁷ Çoğunlukla bu işlemler sözleşmede müteahhide yüklenmektedir.

⁵¹⁸ TANDOĞAN, s.234.

⁵¹⁹ YAVUZ, s.110; KARATAŞ, s.216; KARTAL, s.20; Y. H.G.K.’nın 01.04.1992 tarih ve E. 1992/15-129 K. 237 sayılı kararı, “Bu akitlerde (eser sözleşmesi) yüklenicinin imal ve teslim borcuna karşılık iş sahibinin ücret borcu vardır. Bu ücretin mutlaka para olarak ödenmesi gerekmez. Günümüzde yaygın haliyle arsa inşaatlarda ücret yerine arsa payı devri kararlaştırılmaktadır.” (KARAHASAN, cilt:2, s.1625); Y. 15. H.D.’nin 15.10.2003 tarih ve E. 2003/4424, K. 2003/4772 sayılı kararı, “Arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmeleri,

2.2.2.1. Devredilecek Arsa Paylarının (Ücretin) Belirlenmesi :

2.2.2.1.1. Genel Olarak :

Ücretin miktarının sözleşmede belirtilip belirtilmemiş olması hususu, eser sözleşmesinin niteliği açısından önemli değildir⁵²⁰. Ücretin miktarı eser sözleşmesinde açıkça belirtilebilir. Bu taktirde “götürü bir ücret”⁵²¹ söz konusu edilmiş demektir. Ancak, sözleşmede ücret miktarı kararlaştırılmamış veya takribi bir surette kararlaştırılmış da olabilir. Bu taktirde ücret, yapılan inşaat işinin kıymetine ve müteahhidin bu iş için yapmış olduğu masraflara göre belirlenecektir. (BK. Md. 366)

Dolayısıyla, eser sözleşmesinde ücret “götürü” ya da “takribi veya işin değeri” esas alınmak üzere belirlenebilir. Eser sözleşmesinde ücretin “götürü” olarak belirlendiği bazı hallerde, müteahhidin masraflarının, belirlenen ücreti aşması ihtimalinin varlığı, götürü ücrette fiyat artırımının istenmesinin imkansızlığı ve bazı olağanüstü durumlarda ise güçlüğü nedeniyle, işin bedelinin başlangıçta “takribi bir bedel” yani “keşif bedeli” esas alınmak suretiyle tahminen belirlendiği hallere sıklıkla rastlanmaktadır. Kanun da önceden tahmini suretle kararlaştırılmış olan bedelin sonradan, yapılan eserin kıymetine ya da müteahhidin masraflarına göre değiştirebileceği kabul edilmiştir.

Ücretin, yapılan inşaat işinin kıymetine ve müteahhidin bu iş için yapmış olduğu masraflarına göre belirlendiği hallerde, “İşin değeri” kavramından müteahhidin yaptığı iş karşılığı elde edeceği kar ve o işe düşen genel giderler payı anlaşılmalıdır⁵²².

Konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm sözleşmesinde, bedelin yani devredilecek arsa payının hesabı arsa sahibi ile müteahhit arasında, arsanın konumu, büyüklüğü, rayiç değeri gibi ölçütler göz önünde bulundurulmak suretiyle

Borçlar Yasasının 355.maddesinde tanımlanan ve karşılıklı haklar ve borçlar içeren iki taraflı sözleşmelerden olan eser sözleşmelerinin bir türüdür. Bu sözleşmelerde, yüklenicinin yapacağı işin yani inşaatın bedeli, arsa üzerinden, arsa sahibince verilecek pay ile aynı olarak ödenmektedir.” (<http://www.yargitay.gov.tr>) (11 Şubat 2006); aynı yönde Y. 15 H.D.’nin 05.12.1974 tarih ve E.1249, K. 2188 sayılı kararı KARAHASAN, cilt:2, s.1611)

⁵²⁰ BİLGE, s.26; KARAHASAN, cilt:1, s.70-71; ARAL, s.333.

⁵²¹ SELİCİ, s.6.

⁵²² SELİCİ, s.6; TANDOĞAN, müteahhidin masrafının, sözleşmede kararlaştırılan eserin meydana getirilmesi için başvuru yardımı şahıslara ve alt müteahhitlere fiilen ödenmiş olan ücretleri, işte kullanılan araç ve gereçler için yapılmış olan giderleri (çalıştırma ve bakım giderleri, amortisman payları, araç veya gereç kira ile alınmış kira bedelleri) ve müteahhidin kendi sağladığı malzeme için yaptığı harcamaları kapsadığını belirtmiştir. (s.299)

kararlaştırılmaktadır. Bu tip sözleşmelerde yapılacak bağımsız bölümlerin dağılımı ve bunlar karşılığında müteahhide devredilecek arsa payları genellikle sözleşmede belirlenmektedir. Başka bir deyişle konumuz sözleşmelerde ücretin (arsa payı) çoğunlukla “götürü” olarak belirlendiğı⁵²³ söylenebilir.

Bu nedenle ücretin baştan kararlaştırılmadığı ya da takribi olarak kararlaştırıldığı diğerk alternatifiin irdelenmesine gerek bulunmamakta olup, “götürü ücretin” özelliklerinden bahsedilecektir.

2.2.2.1.2. Ücretin “Götürü” Olarak Belirlenmesi :

Müteahhit tarafından arsa sahibine devredilecek bağımsız bölümlerin karşılığı olan bedel yani devredilecek arsa payları genellikle başlangıçta sözleşmede kararlaştırılmaktadır. Belirttiğimiz üzere, ücretin miktarı sözleşmede açıkça belirtilmişse bu taktirde götürü bir ücret söz konusu edilmiş demektir. Bu da sözleşmeye konu edilen arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin bedelinin yani “arsa payının” önceden ve kesin olarak belirlenmiş olması anlamına gelir⁵²⁴.

Götürü ücret, müteahhidin fiilen yaptığı masraflara veya bağımsız bölümler tamamlandığında taşıdığı değere bağılı olmayan “sabit” bir tutarı ifade eder⁵²⁵. Sözleşmede belirtilen işin niteliğinde bir değişiklik olmamak koşulu ile, müteahhit tarafından bağımsız bölümlerin meydana getirilmesi için yapılan masraflar, götürü olarak baştan belirlenen ücreti aşsa dahi, müteahhit ücretin artırılmasını talep edemez⁵²⁶. Maliyetlerin yüksekliğinin müteahhidin bu işten beklediğı karı azaltması hatta, müteahhidin işten zarar etmesi⁵²⁷ götürü ücreti etkilemez. Böylelikle, arsa sahibi, yapının

⁵²³ ÖZ, s.70; TANDOĞAN, s.234-235; KARTAL, s.105; BAYGIN, s.143; ayrıca TANDOĞAN’a göre ücret olarak para değil fakat bir şey veya bir başka eser kabul edilmişse, yine ücreti götürü olarak tespit edilmiş saymak gerekir. (s.234-235); Y. 15. H.D.’nin 15.10.2003 tarih ve E. 2003/4424, K. 2003/4772 sayılı kararı, “Arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmeleri, Borçlar Yasasının 355.maddesinde tanımlanan ve karşılıklı haklar ve borçlar içeren iki taraflı sözleşmelerden olan eser sözleşmelerinin bir türüdür. Bu sözleşmelerde, yüklenicinin yapacağı işin yani inşaatın bedeli, arsa üzerinden, arsa sahibince verilecek pay ile aynı olarak ödenmektedir. İnşaat bedelinin yükleniciye arsa payı olarak ödenmesinin sözleşmede kararlaştırılması halinde ise iş bedeli “götürü” olur.” (<http://www.yargitay.gov.tr>) aynı yönde, Y. 15. H.D.’nin 15.10.2003 tarih E. 2003/4424, K. 2003/4772 sayılı kararı (<http://www.yargitay.gov.tr>) (11 Şubat 2006)

⁵²⁴Hasan ERMAN, *İstisna Sözleşmesinde Beklenilmeyen Haller* (BK. 365/2), 1979, s.63; TUNÇOMAĞ, s.544; OLGAC, s.964; KARAHASAN, cilt:1, s.391; ARAL, s.382; KARATAŞ, s.194; BAYGIN, s.30.

⁵²⁵ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.580; TUNÇOMAĞ, s. 544; TANDOĞAN, s.235; ERMAN, s.63; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.130.

⁵²⁶ BİLGE, s.255; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.580; TANDOĞAN, s.237-238.

⁵²⁷ KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.130; BAYGIN, s.31.

daha pahalıya mal olmasının riskini müteahhide yüklemiş olur⁵²⁸. Nitekim, BK.'nın 365/1'de, ücretin götürü olarak belirlenmesi halinde, müteahhidin yapılacak şeyi kararlaştırılan fiyattan yapmaya mecbur olduğu, yapılacak eserin, belirlenen miktardan fazla masrafı çıkması halinde dahi müteahhidin bedel artırımı isteyemeyeceğine hükmedilmiştir. Dolayısıyla, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde belirlenmiş olan bedel (devredilecek arsa payları) götürü mahiyette olduğundan, kural olarak belirlenen bu ücretin riski müteahhide ait olacak ve sonradan ücret artırımı talep edemeyecektir. Buna göre, götürü ücret kararlaştırılmış olmakla arsa sahibi aslında fiyatı sabitlemiş olmakta, sözleşmede belirlenen bağımsız bölümlerin niteliğinde ya da miktarında bir değişiklik yapılmadığı müddetçe, bu işe ilişkin maliyetleri sözleşmede belirlenen ücreti aşırsa dahi, müteahhit, fiyat değişikliği (arsa payının miktarının artırılması ya da ek para gibi) talebinde bulunamayacaktır. Dolayısıyla, müteahhit inşaat işini, kararlaştırılan götürü ücret üzerinden sözleşmede belirtilen vasıf ve şartlarda yapmakla, işveren ise bu iş karşılığında müteahhide sadece sözleşmede kararlaştırılan götürü ücret tutarını ödemekle mükellef olacaktır.

Götürü ücret bu manada müteahhidin aleyhine neticeler vermekteyse de, müteahhitten, uzman kişi olarak, imalat giderlerini önceden isabetle tahmin edebilmesi, tecrübelerine dayanarak riskleri önceden hesap etmesi beklenir⁵²⁹. Müteahhit eğer, imal edeceği inşaatın gerektirdiği masrafların hesabında hata yaparsa⁵³⁰ ya da rekabet şartları nedeniyle işin normal ederinin altında bir ücrete razı olursa⁵³¹, bunun riskine de kendisi katlanmalıdır. Bununla birlikte, inşaat işinin maliyeti anlaşılan tutarın daha altında ise bu durumda müteahhidin lehine olacaktır. Bu defa, arsa sahibi maliyetin düşük çıktığı savıyla ücrette (devredilecek arsa paylarında) indirim yapılmasını talep edemeyecektir. (BK. md 365/3)

Arsa sahibinin işin yapılması sırasında götürü ücret dışında kalan bazı değişiklikler veya ek işler istemesi ve müteahhidin de bunları yapması halinde, ücret götürü olmak niteliğini kaybetmez⁵³²; ancak, arsa sahibi bu ek (fazla) işler için ayrı bir ücret ödemesi gerekir⁵³³. Uygulamada özellikle yapılacak işin kapsamının detaylı olarak

⁵²⁸ ERMAN, s.66; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.130.

⁵²⁹ MARTEN, s.190; TUNÇOMAĞ, s.545; ERMAN, s.66.

⁵³⁰ OLGAC, s.964.

⁵³¹ TUNÇOMAĞ, s.544.

⁵³² BECKER, s.631; TUNÇOMAĞ, s.544; ERMAN, s.64.

⁵³³ BECKER, s.631; BİLGE, s.255; TUNÇOMAĞ, s.544; KARAHASAN, cilt:1, s.391.

sözleşmede⁵³⁴ gösterilmediği hallerde bu değişikliklerin gerçekten fazla iş mahiyetinde mi, yoksa sözleşme kapsamında yapılması gereken işlerden mi olduğu ihtilaflara yol açmakta olup⁵³⁵, bu durumda müteahhidin bunların götürü ücret içinde yer almadığını ispatlaması gerekir⁵³⁶. Sözleşme dışı yapılmış ek işler (fazla işler) hususunda doktrinde⁵³⁷ ve yargı kararlarında vekaletsiz iş görmeye ilişkin kuralların uygulanması gerektiği görüşü benimsenmiştir.

Konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde pek rastlanmamakla birlikte, sözleşmede, işçi ücretleri ya da akaryakıt, demir, çimento gibi ana maliyet kalemlerinde enflasyon nedeniyle ortaya çıkacak farkların götürü ücrete ilave edilmesinin⁵³⁸ (fiyat farkı verilmesini) kararlaştırılması da mümkündür.

2.2.2.1.2. Götürü Ücretle Yapılan İşlerde, Olağanüstü Durumlar Nedeniyle Ücretin Değişebilirliği :

2.2.2.1.2.1. Genel Açıklama :

Götürü ücretli (bedelli) sözleşmelerde, kural ücretin değişmezliğidir. Bu husus yukarıda detaylı olarak ele alınmıştır. Ancak, bazı hallerde sözleşmede belirtilen götürü ücretin değişmez yani kesin niteliğine istisnalar getirilmiştir. BK. md. 365/2 bu istisnanın yasal zeminin oluşturmaktadır. Maddeye göre, “ ... *evvelce tahmin olunamıyan veya tahmin olunup ta iki tarafça nazara alınmıyan haller işin yapılmasına mani olur veya yapılmasını son derece işkal ederse hakim, haiz olduğu takdir hakkı dolayısıyla ya tekarrür eden bedeli tezyit veya mukaveleyi fesheyley.*”

Müteahhit, götürü ücretle bir işi yapmayı (eser meydana getirmeyi) taahhüt etmişse, olayların normal akışına göre beklenen şartları dikkate almış olduğu kabul edilmekle⁵³⁹ birlikte, sözleşmenin yapılması sırasında öngörülemeyen olağanüstü hallerin ortaya çıkması, sözleşmenin ifasını aşırı derecede güçleştirdiği takdirde, karşılıklı edimler

⁵³⁴ Konumuz işler açısından özellikle teknik şartnamede işin detayları belirtilir.

⁵³⁵ KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.131; BAYGIN, s.32.

⁵³⁶ KARAHASAN, cilt:1, s.391; ERMAN, s.64; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.131.

⁵³⁷ BECKER, s.631; TUNÇOMAĞ, s.544; TANDOĞAN, s.238; KARAHASAN, cilt:1, s.391.

⁵³⁸ KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.132; BAYGIN, s.33.

⁵³⁹ ARAL, s.383.

arasındaki dengenin esaslı şekil bozulduğu⁵⁴⁰ da bir gerçektir. Nitekim, BK m. 365/2’ deki düzenleme ile, bu tür olaylar neticesinde, aşırı biçimde bozulan edimler arasındaki dengeyi düzeltmek için sözleşmeyi değiştirme⁵⁴¹ imkanının sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu dengenin düzeltilmesi hususunda da hakime, sözleşmeye müdahale etme⁵⁴² yani sözleşmeyi değişen şartlara uyarlama ya da sona erdirmeye⁵⁴³ yetkisi tanınmıştır.

Maddede geçen bu tür olayların “işin yapılmasına mani olma” halini, doktrinde, ifa imkansızlığı olarak algılamamak; “işin tespit edilen götürü bedelle yapılmasına engel olur” şeklinde anlamak gerektiği şeklinde yorumlayanlar⁵⁴⁴ olmakla birlikte; burada, işin yapılmasına mani hallerin mevzubahis edilmesinin doğru olduğunu, eğer iş yapılamaz ise bedelin artırılmasının da düşünülemeyeceğini savunanlar⁵⁴⁵ da vardır.

Sözleşmede müteahhidin bu hakkından vazgeçip geçemeyeceği hususunda, doktrinde⁵⁴⁶, sözleşmede bu hükmün aksinin kararlaştırılmasının mümkün olduğu görüşü ağır basmaktadır. Buna göre, sözleşmede bu hükmün uygulanmayacağını yani üzerinde anlaşılan götürü bedelin beklenilmeyen haller dolayısıyla da olsa hiçbir suretle değiştirilemeyeceğini ya da ancak belli şartlarla değiştirilebileceğini sözleşmeye şart olarak koyabilirler. Ancak, böyle bir şartın neticelerinin değerlendirilmesinde TMK. Md. 2’ deki sınırların da göz önünde bulundurulmasının gerektiğini düşünüyoruz.

⁵⁴⁰ Bkz. A. Pulat GÖZÜBÜYÜK, **Mücbir Sebepler Beklenilmeyen Haller**, 3. bası, Ankara:Kazancı Yayınları, 1977, s.159; TANDOĞAN, s.239; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.361.

⁵⁴¹ ARAL, s.383.

⁵⁴² KARATAŞ, s.198.

⁵⁴³ Fikret EREN, “İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi”, **İnşaat Sözleşmeleri**, Ankara: Banka ve Tic. Huk. Arş. Ens., 2001, s.103.

⁵⁴⁴ TANDOĞAN, s.246; ERMAN, BK 365/2’nin konuluş nedeninin sözleşmenin yerine getirilmesi mümkün olan haller bakımından taraflara ayrıca bir imkan sağlanması olduğunu, bu açıdan sadece beklenilmeyen haller sonucunda sözleşmenin ifası aşırı derecede güçleşirse BK 365/2’nin uygulama alanı bulabileceğini, sözleşmenin ifası imkansızlaşırsa, genel hüküm olan BK md. 117’nin yeterli bulunduğunu belirtmiştir. (s.82)

⁵⁴⁵ MARTEN, s.190.

⁵⁴⁶ TANDOĞAN, s.247; OLGAÇ, s.968; ARAL, s.385; KAPLAN, **İnşaat Sözleşmeleri**, s.153; ayrıca OLGAÇ, sözleşmenin değiştirilmesi veya feshini isteme yetkisinin müteahhidin iktisadi menfaatlerini korumak üzere kabul edildiğini, diğer bir deyişle bu hükmün müteahhidin şahsiyetine bağlı haklarını koruma gayesi veya kamu düzeni yada ahlak ve adap ile ilgisi olmadığını belirtmektedir. (s.968) ; bununla birlikte BİLGE, müteahhidin bu hakkından sözleşmede vazgeçmiş olmasının, iyi niyet kaideleri ışığı altında ve hakkaniyet çerçevesinde incelenerek karar verilmesi gerektiğini yoksa, mutlak bir suretle bu anlaşmanın müteahhidi bütün haklarından mahrum edeceğini kabul etmenin yanlış olacağını belirtmektedir. (s.257), ayrıca bkz : VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.580 vd.

2.2.2.1.2.2. Maddenin Uygulanabilmesinin Şartları :

Kanunun 364/2 fıkrasında düzenlenen kuralın uygulanabilmesi için aşağıda belirtilen şartlar gerçekleşmiş olmalıdır :

Önceden Tahmin Edilemeyen Ya Da Tahmin Edilmiş Olmakla Birlikte Mütahhit Ve İşveren Tarafından Dikkate Alınmayan Durumların Vukuu Bulmuş Olması : Önceden görülemeyen olağanüstü durumlar (beklenilmeyen haller⁵⁴⁷) kavramı içine her şeyden önce mücbir sebep sayılan deprem, sel gibi olaylar girmekle⁵⁴⁸ birlikte, maddede belirtilen “beklenilmeyen hallerin” mutlaka mücbir sebep niteliğinde olması da gerekmez.⁵⁴⁹ Keza, mücbir sebepler dışında taraflarca tahmin edilmiş olmakla birlikte, gerçekleşme ihtimali üzerinde durulmayan diğer fevkalade haller⁵⁵⁰ de bu kavram içinde yer alır. Uygulamada⁵⁵¹, arsanın gereken özenle incelenmesine rağmen sonradan jeolojik nitelikte işi ciddi oranda pahalılaştıran olumsuzluklar çıkması, uzun süren bir grev⁵⁵²; malzeme bulunamaması; ciddi boyuttaki ekonomik krizin para değerinde beklenmedik aşırı değişiklikler yaratan etkileri ya da malzeme fiyatlarının ve ücretlerin aşırı derecede artırması⁵⁵³; savaş; seferberlik halleri gibi durumlar “beklenilmeyen hal” olarak kabul görmektedir.

Bununla birlikte, bu olağanüstü olayın veya durumun ortaya çıkmasında tarafların bir etkisinin bulunmaması esastır⁵⁵⁴. Ayrıca olağanüstü bu halin geçici değil sürekli olması gerekir⁵⁵⁵. Örneğin 3-5 yıl devam edecek bir inşaat işinde birkaç aylık zorlukların dikkate alınmaması gerekir.

Bu noktada üzerinde durulması gereken bir husus da beklenilmeyen halin, önceden tahmin edilip edilememesi meselesidir. Önceden tahmin edilebilirlik,

⁵⁴⁷ Kavram için bkz. GÖZÜBÜYÜK, s.160.

⁵⁴⁸ BECKER, s.631; TUNÇOMAĞ, s.546; ERMAN, s.71.

⁵⁴⁹ ERMAN, s.74; ARAL, s.384; KOSTAKOĞLU, s.808; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.150.

⁵⁵⁰ TANDOĞAN, s.239; ARAL, s.383; KOSTAKOĞLU, s.808; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.150.

⁵⁵¹ Bkz. VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.580; BİLGE, s.256; TANDOĞAN, s.240; ERMAN, s.73 ile 75 vd.; ARAL, s.384; KOSTAKOĞLU, s.808; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.151.

⁵⁵² BİLGE, s.256; TUNÇOMAĞ, s.547.

⁵⁵³ TUNÇOMAĞ, burada tahmin edilebilen bir fiyat artışının çok yüksek bir genişlik kazanmasını ön planda tutmuştur. (s.547-548); KOSTAKOĞLU, enflasyonun tırmanması ve buna dayalı olarak fiyat artış oranlarındaki yükseklik, piyasada malzeme sıkıntısı veya yurt dışından getirilmesi gereken bir malzeme veya araç için döviz tahsis veya transferi yaptırılamaması gibi olayların müdebbir bir tacir için önceden tahmin edilebilir ekonomik bir olay olduğunu, dolayısıyla beklenilmeyen hal kavramı içersine dahil edilmemesi gerektiği görüşündedir. (s.809)

⁵⁵⁴ YAVUZ, s.492; GÖZÜBÜYÜK, s.162.

⁵⁵⁵ ERMAN, s.74.

müteahhitlik mesleği alanında yaygın kanaati, yetkili kişilerin ortalama görüşleri, işin niteliği, yapılma zamanı⁵⁵⁶ gibi hususlar göz önünde bulundurularak tayin edilir. Ayrıca, vukua gelen durumun öngörülemez olup olmadığının belirlenmesinde, müteahhidin konusunda uzman ve özenli bir kişi olarak kendisinden beklenen özen ve dikkati sarf edip etmediğini araştırılmalıdır⁵⁵⁷. Örneğin, müteahhit, inşaatın maliyetlerinin artacağını öngörecektir durumda bulunduğu halde, bu hükümden ileride yararlanacağı düşüncesiyle işi almak için düşük ücretli bir teklif vermişse, sonradan bu hükme dayanarak ücret artırımını talep edememelidir⁵⁵⁸.

Beklenilmeyen Halin, İşin Götürü Ücretle Tamamlanmasına Engel Olması Ya Da Bunu Aşırı Derecede Güçleştirmesi: Götürü bedelle yapılan arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde işin belirlenen bedelle (arsa payı oranı ile) yapılmasının güçleşmesi, genel olarak inşaatın masraflarının olağan sayılmayacak biçimde aşırı derecede yükselmesi⁵⁵⁹ yani işin bedeli ile yükselen maliyetlerin aşırı derecede orantısız kalması⁵⁶⁰ ve bu fiyatla bu işi bitirmesinin müteahhitten beklenememesi⁵⁶¹ manasına gelir.

Aşırı giderin, sözleşmeye devam etmesi durumunda müteahhidin mutlaka iktisadi olarak mahvını gerektirmesi şart olmamakla⁵⁶² birlikte, müteahhidin bu durumu tahmin etseydi sözleşmeyi bu şartlarla yapmayacağı⁵⁶³ ya da hiç kar edememesi hatta zarar etmesi⁵⁶⁴ de ücretin artırılması için yeterli bir sebep sayılamaz. Aşırı masraf (güçlük) son derece sübjektif bir kavram olup, hakimın takdir yetkisine geniş ölçüde imkan tanımaktadır⁵⁶⁵. Bununla birlikte doktrinde⁵⁶⁶ bu hususta kabul edilen temel kriter; sözleşmeye bağlı kalması halinde müteahhidin uğrayacağı zararın, sözleşmenin feshedilmesi ya da değiştirilmesi halinde arsa sahibinin uğrayacağı zarardan aşırı derecede fazla olmasıdır.

⁵⁵⁶ Bkz. TUNÇOMAÇ, s.547; TANDOĞAN, s.240; İsmet SUNGURBEY, **Medeni Hukuk Sorunları**, Cilt:1; İstanbul:İst. Üni. Yayınları,1973, s.173; ERMAN, s.77; YAVUZ, s.492.

⁵⁵⁷ ARAL, s.384.

⁵⁵⁸ TANDOĞAN, s.241.

⁵⁵⁹ BECKER, s.632; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.151.

⁵⁶⁰ ERMAN, s.82; ARAL, s.385.

⁵⁶¹ ARAL, s.385.

⁵⁶² BİLGE, s.256; TUNÇOMAÇ, s.548; TANDOĞAN, s.245.

⁵⁶³ TUNÇOMAÇ, s.548; ERMAN, s.84.

⁵⁶⁴ TANDOĞAN, s.245; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.151; KARATAŞ, s.199.

⁵⁶⁵ ERMAN, s.84.

⁵⁶⁶ TUNÇOMAÇ, s.548; SUNGURBEY, cilt:1, s.175; TANDOĞAN, s.245; ERMAN, s.85; KARATAŞ, s.200.

Beklenilmeyen Hallerin Meydana Gelmesinde Mütahhite Kusur İsnat

Edilmemelidir : Olağanüstü haller ya da bağımsız bölümlerin masraflarının aşırı derecede yükselmesine sebep olan durumlar (ifa zorlukları) mütahhidin sorumlu olduğu bir fiilden ileri gelmemelidir⁵⁶⁷. Bağımsız bölümlerin meydana getirilmesindeki güçlükler (beklenilmeyen haller) mütahhidin ihmal ve tedbirsizliği yüzünden doğmuş veya onun kusursuz da olsa aldığı karar ve fiillerden kaynaklanmışsa⁵⁶⁸, mütahhit BK md. 365/2'de belirtilen imkanlardan faydalanamaz. Örneğin, mütahhit işin ifasında temerrüde düşmüşse ya da inşaatın organizasyonunda, malzemelerin temininde gerekli tedbirleri almaması kusur sayılır ve BK. Md. 365/2'de öngörülen imkanlara başvuramaz⁵⁶⁹.

2.2.2.1.2.3. Hükümleri :

Eserin sözleşmede belirlenen götürü ücretle yapılmasına/tamamlanmasına engel olan ya da bunu aşırı oranda güçleştiren nedenler ortaya çıktığında, hakim maddedeki takdir hakkına dayanarak ya ücretin artırılmasında ya da sözleşmenin feshine serbestçe karar verir. (BK. 365/2)

Bununla birlikte buradaki seçim hakkının kime ati olacağı, mütahhidin hakimın kararı olmadan sözleşmeyi feshedip edemeyeceği gibi hususlar doktrinde tartışma konusudur. Bazı yazarlar⁵⁷⁰, mütahhidin ücretin artırılması ya da sözleşmenin feshi haklarından hangisinin kullanacağını seçim hakkı olmadığını, ancak dava açabileceğini, dava neticesinde seçim konusunda hakimın takdir yetkisini serbestçe kullanabileceğini; mütahhit mahkemeye başvurmadan seçimlik hakkını fesih yönünde kullanmışsa, mahkemece verilecek aksi yöndeki kararın sonuçlarına katlanacağını belirtmektedirler. Doktrinde diğer bir görüş ise⁵⁷¹, yukarıda sayılan koşulların varlığı halinde mütahhidin ücretin artırılması ya da sözleşmeni feshini istemekte serbest olduğu, bu konudaki yenilik doğurucu beyanının iş sahibine ulaşması ile sonuç doğuracağını; mütahhidin bu seçimlik hakkını dava yolu ile de kullanabileceğini ya da ihtilaf halinde hakime başvurulacağını ve ancak bu halde hakimının sözleşmenin feshine yada ücretin artırılmasına karar vereceğini belirtmektedirler. Buna göre, beklenilmeyen hallere ilişkin yukarıda belirtilen şartlar gerçekleştiğinde, mütahhit ücretin yükseltilmesini talep

⁵⁶⁷ BECKER, s.632; TUNÇOMAĞ, s.548; ARAL, s.385.

⁵⁶⁸ TUNÇOMAĞ, s.548; TANDOĞAN, s.247.

⁵⁶⁹ Bkz. TANDOĞAN, s.246-247; ARAL, s.385; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.152-153.

⁵⁷⁰ BECKER, 632-633; ayrıca bkz. EREN, Sona Erme, s.103.

⁵⁷¹ TUNÇOMAĞ, s.549; ayrıca bkz. E RMAN, s.114; BİLGE, s.257; KARATAŞ, s.201.

edebileceği gibi sözleşmeyi de feshedebilecektir. Ancak, daha sonra hakim tarafından aksi yönde alınan karar hukuki sonuç yaratacaktır.

Uygulamada, beklenilmeyen hal husule geldiğinde, müteahhit bu durumu öncelikle gecikmeksizin (derhal) iş sahibine bildirerek (ihbar ederek) bir ücret artırımını talep edip, bunun iş sahibince kabul edilmemesi halinde dava yoluna gitmesi daha uygun ya da pratik bir çözüm olarak görülmektedir.

Ücretin artırılmasına karar verilmesi, aşırı şekilde artan tüm masrafların arsa sahibine yüklenmesi manasında da gelmemeli⁵⁷², müteahhide kar sağlamayacak ya da katlanabileceği bir zarar seviyesinde bırakacak bir artış öngörülmelidir⁵⁷³.

Konumuz sözleşmede bu artırımın nasıl yapılacağı husus önem arz etmektedir. Zira burada ücret para değil, arsa payıdır. Bir görüşe göre⁵⁷⁴, artırımın para olarak yapılması gerekir. Diğer bir görüş⁵⁷⁵ ise artırımın yine aynı cinsten yapılabileceği yani arsa payının artırılmasının mümkün olduğunu belirtmektedir. Bize göre de burada arsa sahibinin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulmalıdır. Çoğu zaman arsa sahibi ekonomik olarak parasal bu şekildeki bir artırımı karşılayamayabilir. Bu taktirde seçim hakkı kendisine bırakılmalı, artırım parasal olarak yapılabileceği gibi arsa payının artırılması şeklinde de yapılabilirdir.

2.2.2.2. Ücretin Ödeme (Arsa Payının Devir) Zamanı :

2.2.2.2.1. Genel Kural : Bağımsız Bölümlerin Tamamlanarak Teslim Edildiğinde Arsa Payının Devrinin Muacceliyet Kazanacağı :

BK. md. 364/1'de şu hükme yer verilmiştir. “İşin parası, teslim zamanında ödenir.” Bu hükümden de anlaşıldığı üzere prensip olarak istisna sözleşmesiyle müteahhit tarafından üstlenilen işin bedeli işin tamamlanarak teslimi zamanında

⁵⁷² ARAL, s.386.

⁵⁷³TANDOĞAN, s.256; ARAL, s.386; KARAHASAN, cilt:1, s.408.

⁵⁷⁴TANDOĞAN, s.256; KARAHASAN, cilt:1, s.408.

⁵⁷⁵ SELİCİ, s.62

ödenecektir. Aynı prensip arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde de geçerli olup, arsa payının devrinin işin tesliminde yapılması gerekir⁵⁷⁶.

Ücretin (arsa paylarına ilişkin alacağının) Muacceliyet kazanması için, kural olarak, müteahhidin bağımsız bölümleri ayıpsız ve sözleşmeye uygun şekilde tamamlamış olarak teslim etmesi gerekir⁵⁷⁷. Bağımsız bölümlerin ayıplı olarak teslim edilmek istenilmesi halinde, arsa sahibi ayıpların düzeltilmesi hakkına sahip olup, bunu da beyan etmişse ayıp giderilene kadar arsa paylarının devrinden kaçınabilir⁵⁷⁸. Buna karşın, kabulden kaçınılamayacak küçük çaplı noksanlıklar ya da ayıplardan ibaret olması halinde, hakkaniyet gereği arsa sahibi bedeli ödemekten kaçınamaz. Ancak müteahhidin ayıba karşı tekeffülden doğan borcunu, devredilecek arsa paylarından mahsup ederek ödemesi gerekir⁵⁷⁹.

Arsa sahibinin bağımsız bölümleri muayene etmeden ücretinin ödemek zorunda olup olmadığı da tartışmalı hususlardandır. Doktrinde⁵⁸⁰ ücreti ödemediği önce inşaatın muayene edilmesinin doğru olacağı belirtilmektedir. Özellikle konumuz inşaat işleri açısından muayenenin yapılması, varsa eksikliklerin ve sözleşmeye aykırılıkların tespiti önem arz etmektedir. Ayrıca, özellikle konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm

⁵⁷⁶ Y. 15. H.D.'nin 7.4.1992 tarih ve E.1367, K. 1801 sayılı kararı, "Eserin bedelinin ne zaman ödeneceği yani bedel olan bağımsız bölümlerin tapularının hangi anda geçirileceği sözleşmede yer almamıştır. BK'nun 364 üncü maddesinde 'ücretin muacceliyeti düzenlenmiş' ve aksine kararlaştırılmadıkça işin parasının teslim zamanında ödeneceği belirtilmiştir. Bu durumda davacı yüklenicinin eseri teslim etmeden bedelini (yani bağımsız bölümlerin tescilini) talep etmeye hakkı bulunmamaktadır" (KARAHASAN, cilt:2, s.1589.); aynı yönde Y.15. H.D.'nin 16.06.1999 tarih ve E.1613, K. 2543 sayılı kararı (KARATAŞ, s.189); Y. 15. H.D.'nin 15.04.2003 tarih ve E.5533, K.2001 sayılı kararı (KARATAŞ, s.216-217)

⁵⁷⁷ TUNÇOMAĞ, s.541; OLGAC, s.950; KARAHASAN, cilt:1, s.310; BAYGIN, s.193.

⁵⁷⁸ BECKER, s.628; OLGAC, s.951; KARATAŞ, s.211-212; BAYGIN, s.193-194; Y. 15 H.D.'nin 07.04.1992 tarih ve E.1367, K. 1801 sayılı kararı, "Bilirkişi kurulu raporundan inşaatın ince işlerinin hiç yapılmadığı, dış cephesinin sıvandığı belli olduğuna göre, BK'nun 360. maddesi gereğince davalı iş sahiplerinin eseri kabul ve teslim alma mecburiyetleri de yoktur. O halde eser kabule icbar edilebilecek seviyeye getirilmedikçe davacı tescil talep edemeyeceğinden.." (KARAHASAN, cilt:2, s.1589)

⁵⁷⁹ Bkz. KOSTAKOĞLU, s.816; KARATAŞ, s.212; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.163; BAYGIN, s.195; Y.15. H.D.'nin 12.6.1979 tarih ve E. 1979/1331; K. 1979/1440 sayılı kararı, "Götürü bedelde eksik işlerin bedelinin orantı kurularak saptanması gerekir. Davacı yüklenicinin inşaatın elini çektiği gündeki duruma göre, kullanma ve işletme amacı göz önünde tutularak, inşaatın fiziksel olarak kaçta kaçının yapıldığı bilirkişi eliyle belirlenmesi, böylece bulunacak orantı götürü bedele uygulanması ve sonuçta bu yöntem uyarınca eksik işlerin değeri bulunarak, davacının borcu varsa bunun indirilmesinden sonra geride kalanın ödenilmesine karar verilmelidir." (YKD, Ocak 1980, s.97-99); Y. 14. H.D.'nin 27.9.1988 tarih ve E.1988/4163, K.1988/5986 sayılı kararı, "Binanın bütün değerine göre noksanlığın çok cüzi kaldığı, bir daire değerinin dahi bunun çok fevkinde olduğu anlaşılmaktadır. Şu haliyle müteahhit için aynı hak istemek hakkının doğduğunun ve aksinin kabulü halinde ise hak ve nefaset kuralları ile bağdaşmayacağının kabulü gerekmektedir." (YKD, Ocak 1989, s.78); Y.15. H.D.'nin 16.06.1999 tarih ve E.1613, K. 2543 sayılı kararı, "Sözleşmede aksine hüküm olmadıkça ferağın işin tesliminde yapılması gerekir. Olayda teslim yapılmış ancak, bilirkişice saptandığı kadarıyla 2 milyar 100 milyonluk eksik iş vardır. Bu noksanlıkların giderilmemesi karşılığında iki bağımsız bölümün ferağı verilmemiştir. bağımsız bölümlerden birinin değeri mevcut noksanlıkların giderilmesine yeterli ise ikincisinin ferağına dair istemin kabulü gerekir." (KARATAŞ, s.189)

⁵⁸⁰ MARTEN, s.189; BECKER, s.628; TUNÇOMAĞ, s.542; KARAHASAN, cilt:1, s.310; BAYGIN, s.193.

yapımı işlerinde ücret belli olduğundan, ücret alacağının muaccel hale gelmesi teslimden önce, teslim sırasında ya da sonra fatura kesilmesine bağlı değildir⁵⁸¹. Başka bir deyişle ücretin muaccel hale gelmesi için fatura düzenlenmiş olması şart değildir⁵⁸².

Ücretin muacceliyetine ilişkin yasada belirtilen bu düzenleme, bağlayıcı değil tamamlayıcı bir hukuk kuralı olduğundan⁵⁸³ sözleşmede aksi kararlaştırılabilir⁵⁸⁴, başka bir deyişle ücretin ödenmesinin zamanı taraflarca sözleşmede serbestçe tayin edilebilir⁵⁸⁵. Özellikle büyük yatırımlar gerektiren işler açısından genelde bu kuralın aksine sözleşme yapılabilmekte ve ücretin tamamının peşin (işe başlamadan önce) yada taksitler ya da belli iş miktarlarına bağlı olarak ödenmesi kararlaştırılmaktadır⁵⁸⁶. Nitekim konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde de bu kuralın aksine sözleşme yapıldığı, arsa paylarının devir şekli ve zamanının sözleşmede belirlendiği görülmektedir. Bu durumlar aşağıda incelenecektir.

2.2.2.2.2. Arsa Payının İşin Başında Devri :

Müteahhitler genellikle (büyük müteahhitlik firmaları hariç) tek bir inşaat işi ile yıllarca uğraşmakta, tüm iş gücünü; personelin; makine, araç gereç imkanlarını ve finansmanını tek bir inşaat işine kanallandırmakta, bu işin bitimi ile birlikte ancak yeni bir projeye girmektedirler. dolayısıyla, yıllarca emek ve finansman harcanacak bir işte riske girmemek adına, arsa sahibinin arsası üzerinde inşa edecekleri bağımsız bölümlerden kendi uhdelelerinde kalacak olanlara tekabül eden (yani üzerinde arsa sahibi ile anlaşılan) arsa payının⁵⁸⁷ daha işin başında adlarına tescilini istemektedirler.

Böylelikle, bu alternatifte, arsa sahibi işin başında müteahhidin uhdesinde kalacak bağımsız bölümlere tekabül eden arsa payının müteahhide devretmekte, arsa payının müteahhit adına tescilinde ise, bu işlemle birlikte kat irtifakı da kurulmakta, müteahhit ile arsa sahibi arasındaki bağımsız bölüm paylaşımı (uhdelerindeki arsa paylarına tekabül eden bağımsız bölümler) bu kat irtifakının bünyesinde

⁵⁸¹ TANDOĞAN, s.302.

⁵⁸² KOSTAKOĞLU, s.817; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.165.

⁵⁸³ OLGAÇ, s.951; KARAHASAN, cilt:1, s.309; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.157; BAYGIN, s.197.

⁵⁸⁴ TANDOĞAN, s.303; KOSTAKOĞLU, s.815-816; BAYGIN, s.197.

⁵⁸⁵ BİLGE, s.254; OLGAÇ, s.951; KARAHASAN, cilt:1, s.309; KAPLAN, İnşaat Sözleşmeleri, s.157.

⁵⁸⁶ Bkz; KOSTAKOĞLU, s.816; BİLGE, s.254; TANDOĞAN, s.302; BAYGIN, s.198.

⁵⁸⁷ Bağımsız bölümlere tahsis edilen ortak mülkiyet paylarının (KMK md. 2/d)

belirtilmektedir⁵⁸⁸. Bu devirde usulen de olsa (ve aşağıda belirttiğimiz gayrimenkulün devrinden alına tapu harcına matrah teşkili açısından) bir bedel gösterilmekte, bu bedel genellikle arsanın vergi değerine (Emlak Vergisi matrahına) eşit olmaktadır.

Arsa payının devri karşılığında müteahhit herhangi bir bedel ödememekte, tüm arsa üzerinde yapılan bağımsız bölümlerden, üzerinde anlaşılan kısmı arsa sahibine bırakmaktadır. Doğal olarak daha işin başında herhangi bir ödeme ya da hizmet almadan arsanın belli bir kısmının tapuda müteahhide devri bu defa arsa sahibi açısından risk arz etmektedir. Bunun çözümü yani arsa sahibinin kendisini güvence altına altına alması için, tapuda müteahhide devredilen arsa payı üzerine, arsa sahibi lehine “ipotek” (inşaat teminat ipoteği) tesis edilmektedir. Tesis edilen bu ipotek, işin belli ilerleme aşamalarında göre peyder pey çözülmektedir.

Tüm bu hususlar arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde belirtilmektedir.

2.2.2.2.3. Arsanın İşin İlerleme Aşamalarına Göre Müteahhide Devri :

Müteahhitler genellikle şirketleşmiş, işinde uzman, mali ve hukuki konularda daha iyi yapılanmış olmaları karşısında çoğunlukla gerçek kişi olan arsa sahipleri özellikle uyumsuzluklardan çekindikleri ve kendilerini güvence altına almak istedikleri için arsa payını işin başında müteahhide devretmemeleri de rastlanan bir durumdur. Bu durum uygulamada bazen müteahhitlerin de tercih ettiği bir alternatif olabilmektedir. Şöyle ki, 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 57. maddesi uyarınca, Tapu ve kadastro işlemlerinden, bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanlar, tapu ve kadastro harçlarına tabidir. Nitekim, 492 sayılı Kanuna bağlı 4. sayılı Tarifede, Tapu Ve Kadastro

⁵⁸⁸ 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu’nun 1. maddesinde kat mülkiyeti ve kat irtifakı şu şekilde tanımlanmıştır “Tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, bu kanun hükümlerine göre bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir (fk.1). Yapılmakta veya ileride yapılacak olan bir yapının, birinci fıkrada yazılı nitelikteki bölümleri üzerinde, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere, arsa maliki veya arsanın ortak malikleri tarafından, bu kanun hükümlerine göre irtifak hakları kurulabilir (fk.2)”; KARAHACIOĞLU ve VELİOĞLU, kat irtifakının bazı özelliklerini şu şekilde belirlemiştir : Kat irtifakı yapılmakta olan veya ileride yapılacak bir binanın bölümleri üzerinde kurulan aynı bir haktır. Kat mülkiyeti bağımsız olarak satılabilir, kat irtifakı ise ancak arsa paylarının satılması ile el değiştirebilir. Kat irtifakının tescili, genel kütükteki sayfaya umumi hükümlere göre yapılır. Gerek kat mülkiyeti gerekse kat irtifakı arsa payı esasına göre kurulmuş bir sistem olup, her ikisinin de arsa payının bölümün kıymetine oranlı olarak hesap ve tescil edilmesi gerekir. (s.64) Kat irtifakı arsa payına bağlı bir irtifak çeşidi olup, yapı tamamlandıktan sonra, arsanın malikinin veya kat irtifakına sahip ortak maliklerin veya bunlardan birinin tapu idaresine yapacağı yazılı talep üzerine kat mülkiyetine çevrilir. (KMK md. 3)

İşlemlerinden Alınacak Harçlar arasında I-Tapu İşlemleri başlıklı bölümünün 20/a bendinde, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı, binde 15 harç alınacağı belirtilmiştir. Buna göre arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu arsa payı devrinde her iki taraf binde 15 harç ödeyecektir. Bu harcın arsa sahibine tekabül eden kısmı da uygulamada çoğunlukla müteahhitler tarafından karşılanmaktadır. Ayrıca, müteahhidin bu arsa payı üzerine yapmış olduğu bağımsız bölümü satışında bu defa satıcı sıfatıyla yine binde 15 harç mükellefiyeti doğmaktadır. İşte müteahhitler bu birden fazla harç mükellefiyetine katlanmamak adına, arsa payını üzerlerine geçirmemekte, üçüncü kişilere yapmış oldukları bağımsız bölüm satışlarına ilişkin arsa payı devirlerini doğrudan arsa sahibi tarafından yapılmasını sağlamaktadır. Devir her ne kadar arsa sahibi tarafından yapılmış görünse de buna ilişkin binde 15' lik harcı müteahhit karşılamaktadır.

Arsa payının işin başında devredilmemesi alternatifinde uygulanan bir diğer yöntem ise, arsanın işin ilerleme aşamalarına göre peyder pey müteahhide devridir. Buna göre, yine yukarıda inşaat ipoteğinin çözümünde belirttiğimiz aşamalara benzer aşamalarla, örneğin, su basman seviyesi tamamlandığında %15, kaba inşaat tümüyle tamamlandığında %40, ince işler tamamlandığından % 40, iskan ruhsatı alındığında %5 arsa payının devri peyder pey gerçekleştirilmektedir. En son pay da genelde yapı ruhsatının alınması aşamasına bırakılmakta ve bu aşamanın tamamlanmasıyla müteahhide devredilecek arsa payının devride tamamlanmış olmaktadır. Burada, kat irtifakı tesis ettirilen bütün arsa paylarının tapudaki tescilleri arsa sahibinin üzerinde kalmaya devam etmektedir. Bu alternatifte de tüm bu işleyiş, arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde belirtilir.

Müteahhitlerin işin finansmanını sağlamak için çoğu zaman kendi uhdelelerinde kalacak bağımsız bölümleri daha işin başında (topraktan satış) ya da muhtelif aşamalarında sattıklarını belirtmiştik. İşte bu tür satışların yapılabilmesi için, bu alternatifte, müteahhidin uhdesinde kalacak bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satışı ve devri konusunda arsa sahibince müteahhide yetki verileceği sözleşmeyle kararlaştırılır. Böylece müteahhit inşaat sonunda kendisine verilecek bağımsız bölümleri arsa sahibine vekaleten satıp devretmiş gibi işlem yapılır. Bu durumda, tapu kayıtlarında bağımsız

bölümlerin satış ve devrini gerçekleştiren arsa sahibi görünse de gerçek durum arsa sahibi ile müteahhit arasındaki sözleşmeye göre belirlenir⁵⁸⁹.

2.2.2.3. Ücretin Ödenmesinde Gecikme (Temerrüt) :

Yukarıda müteahhidin sözleşme konusu işi tesliminde temerrüde düşmesi hususu incelenirken temerrüdün şartları genel hatlarıyla anlatılmıştır. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde her iki tarafta hem borçlu hem alacaklı durumda olduklarından, yukarıda müteahhidin bağımsız bölümleri yapma edimi açısından borçlu olduğu arsa sahibinin alacaklı olduğu durum anlatılmıştır. Burada ise, tam tersi arsa sahibinin ücret ödeme edimi açısından borçlu müteahhidin alacaklı olduğu durum söz konusudur. Dolayısıyla yukarıda “borçlunun temerrüdü”ne ilişkin yapmış olduğumuz açıklamalar bu defa ücret borcunda temerrüde düşen arsa sahibi açısından geçerli olacaktır.

Borçlunun temerrüdünün genel şartları uyarınca, temerrütten bahsedebilmek için, borcun muaccel hale gelmiş olmasına rağmen ifa edilmemesi ve iş sahibinin ihtarı gerekmekte olduğunu belirtmiştik. Ücretin muaccel hale gelmesinde vade tarihi açısından sözleşmedeki düzenleme esas alınmalıdır. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde ücretin ödeme şeklinin (arsa paylarının devrinin) sözleşmeye göre farklı şekillerde belirlenebildiğine değinmiştik, dolayısıyla, sözleşmede ücretin ödenme şekli ile ilgili bir belirleme yapılmışsa, bu tarihlerde, belirtilmediği hallerde genel kural olarak bağımsız bölümler tamamlanarak teslim edildiğinde ücret muaccel hale gelecektir. Arsa sahibinin ücret ödeme borcunda temerrüde düşmesi halinde, borçlunun temerrüdüne ilişkin genel hükümler burada da geçerli olacak, başka bir deyişle BK. 106-108. maddeleri hükümleri uygulanacaktır. Buna göre temerrüde düşen arsa sahibine müteahhit belirli bir süre tanıyacak bu sürede de borcun ödenmemesi halinde BK.’nın 106 ve 108. maddelerinde belirtilen seçimlik haklarında birisini kullanabilecektir. Ayrıca, yukarıda belirttiğimiz üzere BK.’nın 107. maddesinde belirtilen durumların varlığı halinde müteahhit ayrıca bir mehil tanımasına gerek olmaksızın seçimlik haklarını

⁵⁸⁹ Y. H.G.K.’nın 30.3.1979 tarih ve E. 1977/13-842, K.1979/359 sayılı kararı, “Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde genellikle arsa sahibi haklarını güvence altına almak amacıyla müteahhit adına tapuda devir işlemi yaptırmamakta, ancak müteahhide kalacak dairelerin tapuda üçüncü kişilere intikalini sağlamak için müteahhide vekalet vermektedir. Bu suretle yapılan intikalde arsa sahibi satıcı olarak gözükmemekte ise de, müteahhide kalan daireler açısından gerçekte satıcı müteahhittir.” (YKD, Nisan 1980, cilt:6, sayı:4, s.483-485)

kullanabilecektir. Burada tek fark temerrüde düşülen borcun “para borcu” olması durumunda, borçlunun sorumluluğu BK.’nın 103 – 105. maddelerinde belirtilen para borcuna özel düzenlemelerde göz önünde bulundurulmak suretiyle belirleneceğidir ki, olayımızda ücret söz konusu olmasına rağmen ücret para borcu şeklinde değil aynı ödeme biçiminde yapıldığından bu durum da dikkate alınmayacaktır.

2.3. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN DEVRİ İLE MÜTEAHHİDİN ALACAK HAKKINI (ARSA PAYLARINI) ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE DEVRİ :

2.3.1. Müteahhidin Alacak Hakkını Üçüncü Kişilere Devretmesi :

2.3.1.1. Genel Olarak Müteahhidin Alacak Hakkını Devri ve Temlik Sözleşmesi :

Konumuz sözleşmede, müteahhidin arsa sahibine inşa ederek devredeceği bağımsız bölümler karşılığında, arsa sahibinin kendisine bırakacağı arsa paylarını (bu paylara tekabül eden bağımsız bölümleri) için finansmanını sağlamak için daha işin başında yada belli aşamalarında üçüncü kişilere devrettikleri görülmektedir⁵⁹⁰. Bu devir işlemi BK.’nın 162-172. maddelerinde düzenlenen “alacağın temlik” hükümlerine göre tesis edilmekte ve sonuç doğurmaktadır. Alacağın temlik bir borç ilişkisinde alacağın, alacaklı tarafından bir başka kişiye devredilmesi⁵⁹¹ başka bir deyişle alacağın devreden mal varlığından devralanın (temellük edenin) malvarlığına geçirilmesidir⁵⁹².

Aslında genel olarak, bir borç ilişkisinde borçlu kime karşı ifa yükümlülüğü altına girmiş ise, alacak hakkı da o kişiye aittir⁵⁹³. Ancak, yasa koyucu alacaklının alacağını üçüncü bir kişiye devretmesine belli şartlarla izin vermiştir. Alacağın temlikine ilişkin BK.’nın 162. maddesinde “*Kanun veya akit ile veya işin mahiyeti icabı olarak men edilmiş olmadıkça borçlunun rızasını aramaksızın alacaklı, alacağını üçüncü bir şahsa temlik edebilir*” hükmü uyarınca, yasada aksine düzenleme ve sözleşmede aksine bir

⁵⁹⁰ Gerçektende, BİRSEN’in işaret etmiş olduğu gibi, vadeli bir alacağın alacaklısı, alacağını borçlusundan ancak vadenin dolmasında elde etmek hakkına sahiptir. Zira borçlu vade dolmadığı için borcunu ödemek zorunda değildir. Alacağından bir an evvel faydalanmak isteyen alacaklı, alacak hakkını bir üçüncü şahsa temlikle ihtiyacını tatmin etmiş olabilir. (s.576)

⁵⁹¹ OĞUZMAN ve ÖZ, s.919; FEYZİOĞLU, Alacağın bir ivaz karşılığında temlikini, aslında alacağın bir bedel karşılığında satımı olarak yorumlamaktadır. (Genel Hükümler, s.644)

⁵⁹² Von TUHR, s.826; SAYMEN, s.238; KAYNAR, s.63; AYBAY, s.191; REİSOĞLU, s.402.

⁵⁹³ TEKİNAY, s.212.

belirleme yapılmamış olduğu müddetçe, ayrıca işin mahiyeti de alacağın temlikine uygun ise alacaklı, borçlunun iznine ihtiyaç duymaksızın alacağını üçüncü bir şahsa devre yetkilidir.

Temlik işlemi konumuz sözleşme açısından, müteahhidin alacak hakkını (bağımsız bölümlere ilişkin arsa payının devrini), üçüncü kişilere devrinde özellik arz etmektedir. Bu temlik işleminde, alacağını devreden müteahhit ile alacağı devralan üçüncü kişi arasında genel anlamda sözleşmenin teşekkülü ve sıhhati için aranan şartları taşıyan⁵⁹⁴ bir sözleşme yapılması gerekir⁵⁹⁵. Bu sözleşmeye arsa sahibinin katılımı ya da cevaz vermesi (rıza göstermesi) gerekli değildir (BK. Md 162). Sözleşmede devrin kapsamı, miktarı, ve şartları gibi bütün esaslı noktaları belirtilmek koşuluyla⁵⁹⁶, sözleşmenin içeriği müteahhit ve üçüncü kişi arasında serbestçe belirlenir⁵⁹⁷.

Alacak hakkının bölünmesi mümkün ise, temlik edilen kısmın sözleşmede belirtilmesi koşuluyla⁵⁹⁸, alacak kısmen (kısım kısım) devredilebileceği gibi, parçalara ayrılarak ayrı ayrı kişilere de devredilebilir⁵⁹⁹. Dolayısıyla, temlikin alacağın tümünü kapsamaması gerekli bulunmadığından, alacak hakkının bağımsız bölümler itibariyle kısım kısım devri de mümkün olduğundan, müteahhidin, alacak hakkı olan arsa payına tekabül eden bağımsız bölümleri farklı farklı kişilere devredebilmesi, diğer bir deyişle aynı alacak hakkı üzerinde birden fazla kişiyle temlik sözleşmesi yapması mümkündür.

Müteahhit ile üçüncü kişi arasında yapılacak alacağın temlik sözleşmesinin yazılı şekilde kurulması gerekir. Yazılı şekilde yapılmayan temlik sözleşmesi geçersizdir (BK. md. 163)⁶⁰⁰ Dolayısıyla da BK.'nın 11 ve devamı maddelerindeki hükümler temlik sözleşmesinde de uygulanacaktır⁶⁰¹.

⁵⁹⁴ Von TUHR, s.826-827; BİRSEN, s.577; OĞUZMAN ve ÖZ, s.926.

⁵⁹⁵ SAYMEN, s.237; TEKİNAY, s.213; KAYNAR, s.63.

⁵⁹⁶ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.345; SAYMEN, s.245; OĞUZMAN ve ÖZ, s.928.

⁵⁹⁷ Von TUHR, s.851.

⁵⁹⁸ OĞUZMAN ve ÖZ, s.928.

⁵⁹⁹ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR s.343, BİRSEN, s.586; SAYMEN, s.247; REİSOĞLU, s.400; ayrıca Von TUHR, yapılan kısmi temliğin aynı kaynaktan birden fazla alacak doğuracağını, bunların birbirinden müstakil olup, akıbetlerinin dahi birbirinden ayrılacağını; ancak aynı derecede bulunacaklarını, haciz veya borçlunun iflası halinde bunlardan hiçbirinin diğerine nazaran rüçhan hakkına haiz olmayacağını belirtmektedir. (s.851)

⁶⁰⁰ Konumuz sözleşmenin tapuda gayrimenkul devrini de içerdiği hususu göz önünde bulundurduğunda resmi biçimde yapılması gerekmektedir. Şekil ile ilgili hususları, “sözleşmenin şekli” bölümünde açıkladığımız için burada üzerinde durulmayacaktır.

⁶⁰¹ BİRSEN, s.577; OĞUZMAN ve ÖZ, s.927.

Ayrıca temlikin vaat suretiyle de, yani “alacağın temlikinin vaadi” biçiminde de düzenlenmesi mümkündür. (163/2) “Temlik vaadi” alacağın temlikini değil, temlik edilmesi borcunu yükler. Alacağın üçüncü kişiye intikalini sağlamaz, yalnızca, vaatte bulunan kişiye bu vaadi yerine getirme yani temlik yapma borcu yükler⁶⁰². Alacağın temlik şekle bağlı yapılması gerekmeyle birlikte, temlik vaadinin herhangi bir şekle tabi olarak yapılması gerekli değildir (BK. 163/2). Ancak, temlik vaadinin, şekle bağlı bir sözleşmenin hükmü olarak yapılması durumunda, bu sözleşmeyi şekline uygun olarak yapılması gerekir. Konumuz sözleşme gayrimenkul devrini de içerdiğinden özellik arz etmekte olup, bu hususlar “sözleşmenin şekli”ne ilişkin bölümünde incelenmiştir.

BK. 162’de temlikin ancak bir kanun hükmüne, sözleşmeye ya da işin mahiyetine uygun olmadığı hallerde başka bir deyişle hukuki bir engel bulunmadığı takdirde gerçekleşebileceği belirtilmektedir. Konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmeleri açısından, yasa da alacağın temlikini engelleyici bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca BK. 162. maddesinde belirtilen diğer engelleyici hususlardan birisi olan işin mahiyeti temlike uygun olmaması hususuna gelince, bu hususta da herhangi bir engel bulunmamaktadır. Bu noktada son durum ise sözleşmede temlikin yasaklanması hususudur ki, sözleşmede böyle bir yasaklama getirilmişse, alacağın temlik söz konusu olmayacaktır. Ancak, uygulamada sözleşmelere böyle bir şartın konulduğuna rastlanmamaktadır.

Müteahhidin arsa payı alacağını üçüncü kişilere temlik, arsa sahibinin rızasına bağlı değildir. (BK. Md. 162) Bununla birlikte, iyi niyetli arsa sahibi temlikten haberi bulunmadan, müteahhide arsa paylarını devrederse borcundan kurtulur. (BK. Md. 165) Bu sebeple temlikten arsa sahibinin haberdar edilmesi (ihbar edilmesi) temellük edenin (üçüncü kişinin) lehine olacaktır⁶⁰³. Bu ihbarın, müteahhit ya da yeni alacaklı konumundaki üçüncü kişi tarafından⁶⁰⁴ yapılmasıyla, arsa sahibi ancak yeni alacaklı üçüncü kişiye borcu ifa ederse, borçtan kurtulmuş olur⁶⁰⁵.

⁶⁰² Von TUHR, s.831; SAYMEN, s.241-242; OĞUZMAN ve ÖZ, s.925.

⁶⁰³ BİRSEN, s.587; SAYMEN, s.241; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.653.

⁶⁰⁴ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.348; AYBAY, s.197.

⁶⁰⁵ Von TUHR, s.858; KAYNAR, s.70; AYBAY, s.197.

2.3.1.2. Müteahhidin Arsa Sahibine Borcunu İfasının, Alacağın Temlikine Etkisi:

Alacağın temlik devralanın mal varlığında bir artış meydana getirdiği için aynı zamanda kazandırıcı işlem niteliğinde⁶⁰⁶ olup, bu kazandırmayı gerçekleştiren sebebin sakatlığının, kazandırmayı da sakatlayıp sakatlamadığı, yani alacağın temlikinin sebebe bağlı bir işlem mi, yoksa sebepten soyut bir işlem mi olduğu doktrinde tartışmalıdır. Bu hususta ileri sürülen bir görüş⁶⁰⁷, alacağın devrinin soyut bir hukuksal işlem olduğu, bu nedenle ona temel olan hukuksal sebepten ayrı ve bağımsız bulunduğu ve temel oluşturan hukuksal işlem (sebebe) geçersiz veya gerçekleşmemiş olsa bile, devrin yine geçerli olacağı yönündedir. Bu görüşe göre borçlu sebebin geçersizliğine ya da mevcut olmamasına rağmen, alacağı devir alana ödemekle yükümlü olacak, ancak devralan yönünden bir sebepsiz zenginleşme söz konusu olduğundan, devreden, devralandan sebepsiz zenginleşme kurallarına göre, alacağın yeniden kendisine devredilmesini isteyebilecektir.

Diğer bir görüş⁶⁰⁸ ise, alacağın temlikinin “sebepli” bir işlem olduğudur. Müteahhit ile üçüncü kişi arasında yapılan devir sözleşmesinin, temelinde müteahhit ile arsa sahibi arasında yapılan sözleşme vardır. Yani alacağı doğuran müteahhit ile arsa sahibi arasındaki ilişkidir. Bu da hukuki bir nedene dayanmak zorunadır. Dayandığı hukuki nedenin mevcut ve geçerli olması gerekir. Böyle bir neden yok ve geçersizse devir edilen alacak da bir netice yaratmaz. Dolayısıyla devir alan hukuki sebepten yoksun bir alacağı, borçluya karşı talep hakkına da sahip olamayacaktır. Başka bir deyişle devir nedeni satış sonucunda meydana gelmekte ve hukuki sonuç doğması için müteahhidin edimini yerine getirmesi gerekmektedir. Nitekim Yargıtay kararlarında⁶⁰⁹

⁶⁰⁶ SAYMEN, s.238; KAYNAR, s.63; OĞUZMAN ve ÖZ, s.923.

⁶⁰⁷ Bkz. Von TUHR, s.829-829.; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.342; SAYMEN, s.239-240; GÖKTÜRK, s.272; KAYNAR, s.63; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.615; OĞUZMAN ve ÖZ, s.923.

⁶⁰⁸ Bu görüşün taraftarları için bkz. OĞUZMAN ve ÖZ, s.923 ayrıca FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.645.

⁶⁰⁹ Y. H.G.K. ‘nun 25.10.2000 tarih ve E.2000/1-1295, K.2000/1563 sayılı kararı, (İBD, Aralık 2001, cilt:75, s.1125); aynı yönde, Y. 14. H.D. 1.12.1987 E. 1987/6551, K.1987/8627 (YKD, Temmuz 1988, s.962); Y. 14. H.D.’nin 03.11.1987 tarih ve E.1987/5519, K.1987/7791 sayılı kararı, (YKD, Haziran 1988, s.815); ayrıca özellikli bazı durumlar yargıda şu şekilde karara bağlanmıştır: Y. 15. H.D.’nin 21.3.2002 tarih ve E.2001/5182, K.2002/1300 sayılı kararı, “...ruhsat alınmadan inşaatla başladığından (arsa sahibi ile yüklenici müteahhit arasındaki) sözleşmenin (geriye etkili olarak feshine), yasal dayanağı ortadan kalkan diğer davalılar (müteahhitten arsa paylarını temellük eden üçüncü kişiler) üzerindeki tapu kayıtlarının iptaliyle tekrar davacılar (arsa sahipleri) adına tesciline, tüm davalıların el atmalarının önlenmesine...” (İBD, Eylül 2002, s.845); Y. 14. H.D.’nin 2.6.1997 tarih ve E.1997/3660, K.1997/4287 sayılı kararı, “Arsa sahibi ile yüklenici arasında yapılan inşaat sözleşmesinde, son iki dairenin tapusunun intikali iskanın alınmasına bağlandığına göre, 3. şahıs davacının bu şartı bilerek taşınmazı yükleniciden aldığı kabulü gerekir. Böyle bir durumda; yükleniciye ve ondan daire alarak bu davayı açan davacıya halefiyet kurallarına göre uygun bir

üçüncü kişinin mülkiyet hakkının doğabilmesi için kendisine pay devreden müteahhidin edimini yerine getirmesi gerektiği, aksi taktirde, müteahhit ve buna bağlı olarak ondan pay satın alan üçüncü kişiler üzerine yazılan tapu kayıtlarının illet ve sebepten yoksun hale geleceği ve yapılan işlemin, yolsuz tescil durumuna düşeceği belirtilmektedir.

Konuyla ilgili, Yargıtay Hukuk Genel Kurulunda alınan bir karar⁶¹⁰da, kural olarak tapu intikallerinde huzur ve güveni korumak, toplum düzeninin sağlamak için tapu sicilindeki kayda dayanarak iyi niyetli olup, taşınmaz iktisap eden kişiler TMK'nun 931. maddesinin koruyuculuğu altına alınmış oldukları, bununla birlikte, henüz inşaat halinde bulunan ve tamamlanmamış binada bağımsız bölüm edinmeyi amaçlayan ve "topraktan satış", "temelden satış" diye adlandırılan sistem dahilinde müteahhitten bağımsız bölümlere bağlı arsa paylarını temellük eden üçüncü kişilerin, arsanın gerçekte müteahhide ait olmadığını, kat karşılığı ona bu payın verildiğini, müteahhidin edimini yerine getirmemesi halinde kendisine bırakılan bağımsız bölümlerde ve arsa paylarında mülkiyet hakkının doğmayacağını bilmekte oldukları ve dolayısıyla arsa sahibi tarafından, arsa paylarının iptal edileceği riskini göze alarak tapuyu devraldıkları, bu nedenle, TMK'nun 931. maddesinin koruyuculuğundan yararlanmalarının da söz konusu olmadığı belirtilmiştir.

2.3.1.3. Müteahhidin Sözleşmeden Doğan Hakkını (Arsa payı) Üçüncü Kişilere Devrinin Hükümleri:

Müteahhit, sözleşmede öngörülen yükümlülüklerini yerine getirdiğinde (arsa sahibine taahhüt ettiği bağımsız bölümleri sözleşmeye uygun şekilde tamamlayıp teslimi ile) şahsi hakkı doğmakta olup, bu hakka istinaden de, kendisine bırakılması kararlaştırılan arsa paylarının mülkiyetinin kendilerine nakledilmesini isteyebilir⁶¹¹. Ayrıca,

mehil verilerek iskan ruhsatının alınmasının temin edilmesi, bu koşul gerçekleşirse tescile aksi taktirde davanın reddine karar verilmesi gerekir." (İBD, Aralık 1997, s.971); Y.14. H.D.'nin 09.02.1998 tarih ve E.1988/463, K.1988/712 sayılı kararı, "yüklenici veya ondan bağımsız bölüm alan kişinin tescil isteyebilmeleri için yüklenicinin edimini eksiksiz yerine getirmiş olması gerekir. Eğer yüklenici edimlerini tamamen yerine getirmemiş ise, bu noksan bıraktığı işlerde pek az boyutta bulunur, başka bir anlatımla arsa sahipleri tarafından tahammülü mümkün ölçülerde eksiklik kalırsa, bu eksikliklerin, yükleniciden bağımsız bölüm satın alan kişi veya kişiler tarafından tamamlanması veya tutarının para olarak ödenmesi suretiyle noksanlığın karşılanması hallerinde bağımsız bölüm alan bu kişi veya kişilerin tescil isteme haklarının varlığı kabul edilebilir." (İBD, Eylül 1998, s.784); aynı yönde Y. 14. H.D.'nin 23.11.1998 tarih ve E.1988/6944, K.1998/8804 sayılı kararı (İBD, Haziran 1999, s.487)

⁶¹⁰ Y. H.G.K.'nun 25.10.2000 tarih ve E.2000/295, K.2000/1563 sayılı kararı, (İBD, Aralık 2001, cilt:75, s.1126)

⁶¹¹ Y. 14. H.D.'nin 13.9.1988 tarih ve E.1988/3849, K.1988/5572 sayılı kararı (YKD, Haziran 1989, s.996); Y.14. H.D.'nin 01.12.1987 tarih ve E. 1987/6551, K.1987/8627 sayılı kararı (YKD, Temmuz 1988, s.962); Y.14. H.D.'nin 03.11.1987 tarih ve E.1987/5519, K.1987/7791 sayılı kararı (YKD, Haziran 1988, s.815);

yeterince belirlenmiş ya da belirlenebilir olması ya da temlik anında mevcut bir hukuki temele dayanması şartıyla gelecekte doğacak alacağın temliki de mümkün bulunduğu⁶¹² müteahhidin sözleşmeye uygun ifasıyla (yani gelecekte) doğacak bu şahsi hakkı, daha işin başında ya da ilerleyen safhalarında üçüncü kişilere temliki (BK. md. 162) (ya da temlik vaadi) de geçerlidir⁶¹³.

Şahsi hakkı temellük eden üçüncü kişi de, müteahhidin halefi olarak, arsa sahibinden mülkiyetin kendisine nakledilmesini talep etme hakkına sahiptir⁶¹⁴. Ancak, arsa sahibi BK. Md. 81 hükümlerine dayanarak, kendisiyle müteahhit arasındaki arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden doğan kendi alacağı ifa edilmedikçe, borcun ifasını isteyen üçüncü kişiye ifadan kaçınabilir⁶¹⁵. Başka bir deyişle, arsa sahibi, müteahhidin edimini yerine getirmediğini devir alan üçüncü kişilere karşıda ileri sürebilecektir⁶¹⁶. Dolayısıyla, müteahhit, arsa sahibine sözleşmede taahhüt ettiği bağımsız bölümleri inşa edip teslim etmeden, temellük eden (üçüncü kişi) arsa payının devrini isteyemez⁶¹⁷.

Y.14.H.D.'nin 23.12.1986 tarih ve E.1986/5443, K. 1986/8266 sayılı kararı (YKD, Ağustos 1987,s.1211); Y.14. H.D.'nin 7.5.1985 tarih ve E. 1984/8820, K. 1985/3269 sayılı kararı (YKD, Şubat 1987, s.267)

⁶¹² Von TUHR, s.847; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.343; REİSOĞLU, s.400; ayrıca OĞUZMAN ve ÖZ'e göre, bu gibi durumlarda alacağın temlik işlemi, temel ilişkiden doğan ve ileride ortaya çıkacak asıl alacağa sahip olma imkanı veren bir "beklenen hakkın" temliki olarak yorumlanabilecektir. Böylece gerçekte temlik edilen hak bu beklenen hak olduğu için, henüz mevcut olmayan bir hak temlik edilmiş olmayacaktır. Sonradan doğan asıl alacak, devralanın kazandığı beklenen hakkın sağladığı bir hukuki sonuç olarak iktisap edilecektir.(s.929); Von TUHR, bu durumda, temlik yapılmamış olsaydı alacağı temlik eden kişi lehine ne zaman doğacak idiyse, alacağı temlik alan kişi için de o zaman doğacağını belirtmektedir. (s.846)

⁶¹³ Y.14. H.D.'nin 13.09.1988 tarih ve E.1988/3849, K.1988/5572 sayılı kararı (YKD, Haziran 1989, s.996); Y. 14. H.D.'nin 01.12.1987 tarih ve E. 1987/6551, K.1987/8627 sayılı kararı (YKD, Temmuz 1988, s.962); Y.14. H.D.'nin 27.01.1987 tarih ve E.1987/440, K. 1987/512 sayılı kararı (YKD, Şubat 1988, s.222-223); Y.14. H.D.'nin 30.06.1987 tarih ve E.1987/4792, K.1987/5647 sayılı kararı (YKD, Ocak 1988, s.80) Y. 14. H.D.'nin 16.06.1987 tarih ve E. 1987/2898, K.1987/5215 sayılı kararı (YKD, Ocak 1988, s.75-76); Y.14. H.D.'nin 23.12.1986 tarih ve E.1986/5443, K. 1986/8266 sayılı kararı (YKD, Ağustos 1987, s.1211; Y. 14. H.D.'nin 07.05.1985, E. 1984/8820, K. 1985/3269 sayılı kararı (YKD, Şubat 1987,s.267); Y. H.G.K.'nun E.2001/13-51, K.54 sayılı kararı (İBD, Aralık 2002, cilt:76, s.973)

⁶¹⁴ Y.14. H.D.'nin 27.1.1987 tarih ve E. 1987/440, K. 1987/512 sayılı kararı (YKD, Şubat 1988, s.222-223); Y.14. H.D.'nin 16.6.1987 tarih ve E. 1987/2898, K.1987/5215 sayılı kararı (YKD, Ocak 1988, s.75-76); Y.14.H.D.'nin 23.12.1986 tarih ve E.1986/5443, K. 1986/8266 sayılı kararı (YKD, Ağustos 1987, s.1211); Y.14. H.D.'nin 07.05.1985 tarih ve E. 1984/8820, K. 1985/3269 sayılı kararı (YKD, Şubat 1987, s.267)

⁶¹⁵ Von TUHR, s.866; SAYMEN, s.256; BİRSEN, s.589; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.658; Y.13. H.D.'nin 09.12.1986 tarih ve E.1986/5771, K.1986/6191 sayılı kararı (YKD.E kim 1987, s.1528); Y.14. H.D.'nin 30.06.1987 tarih ve E.1987/4792, K.1987/5647 sayılı kararı (YKD, Ocak 1988, s.80); Y. H.G.K.'nun 25.10.2000 tarih ve E.2000/1-1295, K.2000/1563 sayılı kararı (İBD, Aralık 2001, cilt:75, s.1125)

⁶¹⁶ Y.H.G.K.'nun 25.10.2000 tarih ve E.2000/1295,K.2000/1563 sayılı kararı (İBD, Aralık 2001,cilt:75, s.1125)

⁶¹⁷ Y. 14. H.D.'nin 01.12.1987 tarih ve E.1987/6551, K.1987/8627 sayılı kararı (YKD, Temmuz 1988, s.962); Y. 14. H.D.'nin 03.11.1987 tarih ve E.1987/5519, K.1987/7791 sayılı kararı (YKD, Haziran 1988, s.815); Y.14. H.D.'nin 13.09.1988 tarih ve E.1988/3849, K.1988/5572 sayılı kararı (YKD, Haziran 1989, s.996); Y.15. H.D.'nin 21.3.2002 tarih ve E.2001/5182, K.2002/1300 sayılı kararı (İBD, Eylül 2002, s.845) ayrıca, Y. 14. H.D.'nin 26.02.1985 tarih ve E.1984/6707, K.1985/665 sayılı kararı, "Müteahhit inşaat sözleşmesi hükümlerini yerine getirmediğine ve mezkur sözleşme feshedildiğine göre, müteahhidin halefi olan davacılar (temellük eden üçüncü kişiler), kişisel haklarını ileri sürerek arsa sahibinden aynı hak isteyemezler." (YKD, Eylül 1985, s.1348); Y. H.G.K.'nun 25.10.2000 tarih ve E.2000/1-1295, K.2000/1563 sayılı kararı, "Arsa sahibi de, yüklenici sözleşmeden doğan edimini yerine getirmediği takdirde sözleşmenin feshi ile üçüncü kişi üzerine geçmiş olan tapunun iptalini isteyebilir." (İBD, Aralık 2001, cilt:75, s.1125)

Ayrıca, arsa sahibi, bağımsız bölümlerdeki ayıplar dolayısıyla da temellük eden üçüncü şahsa defide bulunabilir⁶¹⁸. Alacağın temliki, borç ilişkisinden kaynaklanan belli bir talep hakkının, yani müteahhidin arsa paylarını üzerine geçirmesini talep hakkının, devrine yönelik bir işlemdir. Dolayısıyla, alacağın temlikinden sonra da, müteahhidin, borç ilişkisinden doğan yükümlülükleri devam eder⁶¹⁹.

Alacağın devrinden dolayı arsa sahibinin herhangi bir zarar uğramaması, temlikin ana kuralıdır. Bu sebeple BK. Md. 167 uyarınca, arsa sahibi devir işleminden haberi olduğu zaman müteahhide karşı sahip olduğu defileri (nedensiz edim, satılan şeyin sakatlığı, sözleşmeni yerine getirilmemesi⁶²⁰ gibi) devralan üçüncü kişiler karşı da ileri sürebilecektir. Bununla birlikte arsa sahibi, müteahhit ile devralan üçüncü kişi arasında olan kendisiyle ilgili bulunmayan ilişkileri ileri süremez⁶²¹.

Uygulamada bazı kötü niyetli müteahhitlerin, aynı bağımsız bölümü birden fazla kişiye devrettiklerine de rastlanmaktadır. Bu noktada alacaklının aynı alacağı birden fazla kişiye devretmişse, ilk temliğin muteber, ikinci ya da daha sonraki temliklerin, alacağı devralan kişi önceki temliği bilmeseydi, iyi niyetli olsa dahi geçersiz olduğunu belirtelim⁶²². Temliklerden hangisinin önce olduğunun tespiti sözleşmenin kurulduğu tarihe göre yapılır⁶²³.

2.3.1.4. Müteahhidin Sözleşmeden Doğan Hakkını (Arsa payı) Üçüncü Kişilere Devrinin Neticeleri :

Alacağın temliki, temlik edenin şahsına özgü olanlar haricindeki, öncelik (rüşhan) haklarını ve diğer yan haklarını da içerir. (BK. Md. 168/1) Dolayısıyla, alacağın temlikiyle, henüz işlememiş faizler ile işlemiş fakat ödenmemiş faiz alacakları⁶²⁴ da temlik edilen asıl alacakla birlikte devralana geçer. (BK. Md 168/3)⁶²⁵ Alacağa bağlı yenilik

⁶¹⁸ BİRSEN, s.590.

⁶¹⁹ BİRSEN, s.587; SAYMEN, s.244; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.652; REİSOĞLU, s.400.

⁶²⁰ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.351; KAYNAR, s.72; ayrıca bkz.Von TUHR, s.865 vd.

⁶²¹ Von TUHR, s.862.

⁶²² KAYNAR, s.70; OĞUZMAN ve ÖZ, s.932; REİSOĞLU, s.403.

⁶²³ Von TUHR, s.832; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.628; REİSOĞLU, s.403.

⁶²⁴ Von TUHR, s.854; SAYMEN, s.248; OĞUZMAN ve ÖZ, s.937.

⁶²⁵ Ancak SAYMEN'e göre taraflar anlaşarak işlemiş faizleri temlikin kapsamı dışında tutabilirler. (s.248), aynı yönde KAYNAR, s.69; ayrıca Von TUHR, gecikme dolayısıyla kararlaştırılmış olan bir cezai şart temlikten önce tahakkuk etmişse alacağı temlik eden kişinin bu edadaki kendisine mahsus bu menfaatini talep edebileceğini; ancak temlikten sonraki edanın yerine getirilmemesi dolayısıyla tahakkuk eden cezai şartı talep hakkının alacağı temlik alan tarafa geçtiğini belirtmektedir. (s.855)

doğuran haklar (alacaklıya tanınan muaceliyet ihbarı hakkı gibi) temlikle yeni alacaklıya geçmekle birlikte⁶²⁶, sözleşmeye taraf olmaya bağlı yenilik doğuran haklar⁶²⁷ devralana geçmez. Alacağın teminatları, kefaletleri, menkul ve gayrimenkul rehni gibi yan haklar da kendiliğinden alacağı devralana geçer⁶²⁸. Ancak, bu teminatlar bilfiil tesis edilmemiş, sadece eski alacaklıya taahhüt edilmişse (kefil olunmuşsa) bunlar temlikle geçmez. Ayrıca, müteahhit alacağını teminat almak için bazı hallerde arsa sahibinden arsa da teminat ya da ipotek kurdurmaktadır. İşte bu hallerde tapu da ayrıca bir işlem yapılmasını gerek olmaksızın alacağın temlikıyla ipotek yeni alacaklıya geçer.⁶²⁹

Burada son olarak müteahhidin garanti yükümlülüğünden bahsedeceğiz. Prensipte olarak müteahhit arsa sahibinin ödeme gücünden sorumlu olmamakla birlikte (BK 169 /2); alacağını bir ivaz karşılığında devrettiğinden, devir anında alacağın varlığından sorumludur (BK. 169/1). Alacağın varlığına ilişkin garanti, alacağın doğmuş bulunduğunu veya ileride doğacağını ve de borçlu tarafından ödenmemiş ya da herhangi bir sebeple ortadan kalkmamış olduğunu kapsar⁶³⁰. Ters durumlarda, müteahhit temlik nedeniyle aldığı parayı, bunun faizlerini ve üçüncü kişinin alacağı temlik ve arsa sahibine karşı yapmış olduğu kovuşturma masraflarını öder.(BK. 171/1) Buna göre müteahhidin ödeyeceği miktar olumsuz zararlarla sınırlıdır. Yani bu temlik gerçekleşmemiş olsaydı, üçüncü kişinin uğramayacak olduğu zarardır⁶³¹.

2.3.2. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin Devri :

Müteahhidin, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde arsa sahibine karşı üstlendiği bağımsız bölü yapımı işini, arsa sahibi adına ve hesabına yaptığı bir sözleşmeyle üçüncü bir kişiye bırakması, yukarıda üzerinde durduğumuz inşaat işini kısmen ya da tamamen alt müteahhitlere (devretmesinden) yaptırmasından farklıdır ve burada BK. M. 356/2 uygulanmaz. Müteahhidin arsa sahibi adına ve hesabına işi başkasına yaptırması ile arsa sahibi ile imzaladığı sözleşmeyi kendi adına başkasına

⁶²⁶ KAYNAR ,s.69; OĞUZMAN ve ÖZ, s.937.

⁶²⁷ OĞUZMAN ve ÖZ, s.937; Sözleşmeden dönme ve sözleşmeyi fesih hakları, irade beyanının sakatlığı ve sözleşmeyi iptal haklarının bunlardan olduğunu ve bunların ancak hala sözleşmenin tarafı olan eski alacaklı tarafından kullanılabileceğini, örneğin; istisna sözleşmesinden doğan bir alacakta ayıba karşı tekeffül hükümlerine başvurulabiliyorsa, bu sebeple sözleşmeden dönme veya bedel indirimi taleplerini de devralan değil, sadece sözleşmenin tarafı olmaya devam eden devreden kullanabileceğini belirtmektedir. (s.937)

⁶²⁸ KAYNAR, s.68-69; REİSOĞLU, s.404.

⁶²⁹ Bkz. OĞUZMAN ve ÖZ, s.937.

⁶³⁰ KAYNAR, s.73; OĞUZMAN ve ÖZ, s.949.

⁶³¹ SAYMEN, s.253; KAYNAR, s.73.

devretmesi birbirlerine yakın olmakla birlikte aynı kavramlar değildir. Müteahhit işi kısmen ya da tamamen alt müteahhide devretmesi halinde arsa sahibi buna icazet verse bile ilk sözleşme kendiliğinden ortadan kalkmaz; sözleşmenin tümüyle devri halinde ise, arsa sahibinin izin ve icazetiyle yeni müteahhit eskisinin yerine girer ve bağımsız bölümlerin yapımı borcunun da ona nakli söz konusu olur⁶³².

Borçlar Kanununda sözleşmenin devri ayrı bir başlık olarak düzenlenmemiştir. Ancak sözleşmenin tarafları açısından sözleşmenin devrinin yarattığı hukuksal neticeler “borcun nakli” (Md: 173-181) başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, borcun nakli ile, üçüncü bir kişi (sözleşmeyi devralan müteahhit) borcu üzerine almakta ve bu suretle borçlu değişmekte, eski borçlu borcundan kurtulmakta⁶³³; bunun haricinde borçta ve borç ilişkisinde bir değişiklik meydana gelmemektedir⁶³⁴. Alacağın temlikinde prensip olarak borçlunun rızası aranmamakla birlikte, borcun naklinde alacaklının rıza ve onayına ihtiyaç vardır. Çünkü, borçlunun kişisel nitelikleri, özellikle ödeme gücü alacaklının alacağını elde etmesi bakımından önem taşır⁶³⁵. Dolayısıyla, ilk müteahhidin arsa sahibi ile yapmış olduğu sözleşme ile yüklendiği bağımsız bölümlerin meydana getirilmesi ve arsa sahibine teslimine ilişkin borcu, bir başka müteahhide devrederek yükümlülüğünden kurtulabilmesi için borcun devredileceği müteahhit ile arsa sahibi arasında bir sözleşme yapılması gerekmektedir. (BK. Md. 174) Bu sözleşme ile yeni müteahhit arsa sahibi ile anlaşır ve arsa sahibine karşı bağımsız bölümlerin yapımı ve teslimi borcunun muhatabı halinde gelir. İlk müteahhit borcundan kurtulmuş olur ve arsa sahibi borç için artık ilk müteahhide müracaat edemez.

Borcun nakli sözleşmesi kural olarak hiçbir şekle bağlı değildir⁶³⁶. Ancak borcun nakli, taşınmaz devrini de içeren arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ile ilgili

⁶³² TANDOĞAN, s.96.

⁶³³ Von TUHR, s.885; BİRSEN, s.595; SAYMEN, s.262; OĞUZMAN ve ÖZ, s.954; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.667; Y.15. H.D.’nin 12.3.1974 tarih ve E.126, K. 208 sayılı kararı “Davacı müteahhit, akdettiği eser sözleşmesini bir şahsa devretmiştir. Bu sözleşme taraflarına borç ve alacaklar yükler. Davacı yapımını yüklediği işi devrettiğine göre ortada esas itibarıyla, BK. nun 174 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş bulunan borcun nakli sözleşmesinin var olduğu anlaşılmaktadır. Ancak burada sadece borcun nakli sözleşmesi mevcut olmayıp borcu üzerine alan (Z.A.) borcu eda ettikçe doğacak alacakların da (karşı edim) temlikini kapsamına alan bir sözleşme vardır. Böylece borcun nakledilmesiyle borçlu davacı borcundan kurtulmuş bulunmaktadır. Fakat davalı belediye ile yapmış bulunduğu eser sözleşmesinden doğan hakları ileri sürmek veya talep etmek hakkı da yeni borçluya geçmiştir.”

⁶³⁴ Von TUHR, s. 883; KAYNAR, s.75; REİSOĞLU, s.410.

⁶³⁵ BİRSEN, s.594; KAYNAR, s.75; AYBAY, s.200.

⁶³⁶ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.361; SAYMEN s.268; KAYNAR, s.77; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.679.

olduğundan resmi biçimde yapılması gerekmektedir⁶³⁷. İlk müteahhidin sözleşmeye dahil olması gerekmez⁶³⁸. Diğer sözleşmeler gibi, borcun nakli sözleşmesi de icap ve kabul ile tekemmül eder. İcabi borcu devralan veya onun verdiği yetkiye dayanarak devreden müteahhit yapabilir⁶³⁹. İcabin arsa sahibi tarafından kabulü ile sözleşmede kurulmuş sayılır. BK. 174/3'de kabulün (yani alacaklının rızasının) açık olarak yapılmış olabileceği gibi zımni de olabileceği -halin icabından anlaşılacağı- belirtilmiştir. Maddede yer alan düzenlemeye göre, arsa sahibi, borcu devralan müteahhidin, borçlu sıfatıyla gerçekleştirmiş olduğu ifayı (ödemeyi) ön koşulsuz kabul etmiş olması ya da yapmış olduğu herhangi bir muameleye⁶⁴⁰ razı olmuşsa borcun naklini zımni olarak kabul etmiş sayılır.

Ayrıca, BK. 175. maddesinde icabın iş sahibi tarafından her zaman kabul edilebileceği hükmüne yer verilmek suretiyle, iş sahibine kabul için çok geniş bir süre tanınmıştır. Buna göre arsa sahibi yapılan icabı istediği zaman kabul etme hakkına sahiptir. Bu da borcun nakli müteahhidi yapmış olduğu icapla bağlı kalması gibi bir netice yaratacaktır ki⁶⁴¹; bu sürenin objektif iyi niyet kuralları ile sınırlanması doğru yaklaşım olur⁶⁴². Yine maddenin devamına göre, ilk müteahhit ile borcun nakli müteahhidi, arsa sahibine kabul için bir süre tayin etmişlerse arsa sahibi bu sürenin sonuna kadar cevap vermezse icap kabul edilmemiş sayılacağına hükmedilmektedir.

BK. 176. maddesi uyarınca, borcun nakli ile, başka bir deyişle sözleşmenin başka bir müteahhide devri ile, borçlu değişir ve borç, ilk müteahhidin şahsına özgü haklar⁶⁴³ dışındaki ek haklar ile birlikte yeni müteahhide geçer. Buna göre, ödeme günü gelmiş olan faizler, cezai şart, tazminat borcu⁶⁴⁴ yeni müteahhide geçer. Borcu üstlenen yeni müteahhit, sözleşmeyi yaparken, yan hakların ve yükümlülüklerin varlığını bilmese

⁶³⁷ Bkz. Von TUHR, s.890; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.679; OĞUZMAN ve ÖZ, s.965; arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin şekli için bkz. s.20 vd.

⁶³⁸ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.361.

⁶³⁹ Von TUHR, s.886-887; BİRSEN, s.594; SAYMEN, s.266; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.674; ÖNEN, s.106; REİSOĞLU, s.412.

⁶⁴⁰ Von TUHR, alacaklının, borcu üstlenmek isteyen kimseden borcun ifasını istemesi, ifa için süre vermesi, ihtirazi bir kayıt ileri sürmeksizin borcu üzerine alan kişinin yaptığı tediye kabul etmesi gibi işlemlerinin borcun nakline ilişkin icabın zımni kabulü niteliğinde olduğunu belirtmektedir.(s.888); ayrıca bkz. REİSOĞLU, s.412.

⁶⁴¹ SAYMEN, s.267-268; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.677.

⁶⁴² BİRSEN, s.594; KAYNAR, s.78; OĞUZMAN ve ÖZ, s.962; Von TUHR, örnek olarak, uzun müddet önce yapılmış fakat cevaplanmamış olan bir icabı, borçlunun mali durumunun bozulması üzerine alacaklı kabul ederse, hüsnüniyete aykırı hareket etmiş olacağını belirtmektedir. (s.888)

⁶⁴³ SAYMEN, borçlunun şahsına özgü hakların rüçhan hakları olduğunu, bunun özellikle iflas halinde hüküm ifade ettiğini, borcu devralanın iflası halinde alacaklının bu rüçhan haklarını iddia edemeyeceğini belirtmektedir. (s.269)

⁶⁴⁴ Bkz. Von TUHR, s.896; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.365; FEYZİOĞLU, Genel Hükümler, s.680; OĞUZMAN ve ÖZ, s.965-966; REİSOĞLU, s.413.

dahi, arsa sahibine karşı asıl borçla birlikte bunlardan da sorumlu olur⁶⁴⁵. Bir üçüncü kişi (örneğin bankalar) tarafından verilen teminatların (teminat mektubu gibi) devam etmesi için, bu kişilerin (örneğin bankaların) borcun başkası tarafından üstlenmesine onay vermiş olması gerekmektedir. Kefillerin sorumluluğu da aynı kapsamdadır (BK. Md. 176/2)⁶⁴⁶ Çünkü kefil olan ya da teminat veren kişi borçlunun iyi niyetine, ödeme istek, güç ve kabiliyeti şahsi durumunu dikkate almış, ona güvenmiştir⁶⁴⁷. Bunların yeni borçlu içinde devam etmesini istemek hakkaniyete uygun değildir.

Sözleşmenin devri halinde, borca ilişkin itiraz ve defiler ileri sürme hakkı, eski müteahhitten yeni müteahhide geçer (BK. Md. 177/1)⁶⁴⁸. Yeni müteahhidin eski müteahhit ile olan hukuki ilişkileri arsa sahibini ilgilendirmez. Örneğin, eski müteahhidin, kendisiyle ile yeni müteahhit arasında yapılan sözleşmeden doğan yükümlülüklerini yerine getirmemiş olması, sözleşmenin iptal olması, ya da sözleşmede kararlaştırılan herhangi bir şartı ileri sürerek, yeni müteahhit arsa sahibine ifadan kaçınmaz⁶⁴⁹.

Arsa sahibini yeni müteahhit ile yapmış olduğu sözleşme herhangi bir sebeple batıl olursa (iptal edilirse) eski müteahhit tekrar borçlu durumuna geçer (BK. Md. 178/1). Ayrıca, sözleşmeyi devralan müteahhit sözleşmenin iptalinde kendi kusuru olmadığını ispat edemezse, arsa sahibi bu yüzden (naklin geçerliliğine güvenmesi sebebiyle) uğradığı zararın⁶⁵⁰ tazminini sözleşmeyi devralan müteahhitten isteyebilir. (BK. Md. 178/2)

⁶⁴⁵ VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.365; SAYMEN, s.269; REİSOĞLU, s.413-414.

⁶⁴⁶ Bu onay, üstü kapalı biçimde ve hatta daha sonra bile verilebilir.

⁶⁴⁷ BİRSEN, s.596; SAYMEN, s.270; FEYZİOĞLU, s.682; OĞUZMAN ve ÖZ, s.966.

⁶⁴⁸ KAYNAR, yeni borçlunun buna dayanarak; hiçbir borç doğmadığını, borcun sona erdiğini ya da şekle uyulmadığından sözleşmenin geçersiz olduğunu ileri sürebileceğini belirtmektedir. (s.79); bu defiler için ayrıca bkz. Von TUHR, s.893 vd.

⁶⁴⁹ Bkz. SAYMEN, s.273; OĞUZMAN ve ÖZ, s.970-971; REİSOĞLU, s.414.

⁶⁵⁰ OĞUZMAN ve ÖZ, tazmini istenecek zararların, rehin ve kefaletlerden kurtulanların sağladıkları teminatları kaybetmesi; bizzat kendisinin yeni borçlunun ödeme gücüne güvenerek devam eden rehin ve kefaletleri kaldırması; artık borçtan kurtulduğunu sandığı eski borçlusunu temerrüde düşürmekte, takip etmekte gecikmesi ve benzeri sebeplerle uğradığı zararlar olduğunu belirtmektedir. (s.972)

2.4. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI SÖZLEŞMESİNİN SONA ERMESİ :

İnşaat sözleşmesini sona erdiren sebepler genel olarak ifa, gerçekleşen fiyatın takribi bedelin aşırı derecede üzerinde kalması; işverenin müteahhidin tüm zararını tazmin etmek suretiyle sözleşmeyi feshetmesi; ifanın imkansızlaşması; müteahhidin veya iş verenin temerrüdü dolayısıyla karşı tarafın sözleşmeyi feshi olarak sayılabilir. Sözleşmeyi sona erdiren bu sebepler üzerinde sırasıyla duralım.

2.4.1. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Sözleşmesinin İfa Nedeniyle Sona Ermesi :

İfa sözleşmeyi sona erdiren normal sebeptir. Borçlar Kanununda ifanın tanımına yer verilmemiş olmakla birlikte, ifa; sözleşme ile yüklenilen (borçlanılan) edimin yerine getirilmesi⁶⁵¹ olarak tanımlanabilir. Müteahhit ve arsa sahibi sözleşmede neyi borçlanmış ise, onu ifa etmekle⁶⁵² yükümlüdür. Dolayısıyla, sözleşmeden doğan borçların tümünün ifası halinde, borç ilişkisi de sona ermiş olur. Her akit gibi eser sözleşmesi de⁶⁵³ tarafların borçlarını yerine getirilmesiyle sona erer. Müteahhit sözleşmeyle yüklenmiş olduğu bağımsız bölümleri sözleşmeye uygun olarak ve ayıpsız bir biçimde meydana getirip arsa sahibine teslim etmekle, arsa sahibi de işin bedelini (arsa paylarını) zamanında ve tam olarak müteahhide devretmekle, taraflar borçlarını ifa etmiş ve arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi de ifa sebebiyle sona ermiş olur.

2.4.2. İnşaat Sözleşmesinin, Sözleşmede Belirtilen Yaklaşık Bedelin (Tahmini Ya Da Keşif Bedelinin) Aşırı Şekilde Aşılması Nedeniyle Sona Ermesi :

BK.'nın 367. maddesinin 1. fıkrasında işverene, kendisinin etkisi olmaksızın sözleşmede belirtilen takribi bedelin (yaklaşık bedel ya da keşif bedeli) aşırı derecede yükselmesi sebebiyle, gerek inşaatın devamı gerekse imalinden sonra sözleşmeden

⁶⁵¹ OĞUZMAN ve ÖZ, s.196; REİSOĞLU, s.247.

⁶⁵² OĞUZMAN ve ÖZ, s.216.

⁶⁵³ BİLGE, s.262.

dönme hakkı verilmiştir⁶⁵⁴. Konumuz sözleşme “götürü ücret” ile yapılmış bir sözleşme olduğundan bu husus, konumuz açısından özellik arz etmemektedir.

2.4.3. İşverenin Müteahhidin Tüm Zararını Tazmin Etmek Suretiyle Sözleşmeyi Feshetmesi :

BK.’nın 369. maddesinde iş verene, işin bitmesinden önce yapılan kısmın bedelini ödemek ve müteahhidin zarar ve ziyanını tazmin etmek şartıyla mukaveleyi feshetme hakkı tanınmıştır. Böylelikle müteahhidin zarar ziyanını karşılamaktan imtina etmeyen iş veren istediği zaman sözleşmeyi tek taraflı olarak feshetme yetkisine sahip olmaktadır.

BK. 369. maddesinde yapılan bu düzenlemede sözleşmeyi fesih hakkı sadece işverene tanınmıştır. Bu maddeye göre müteahhidin böyle bir hakkı yoktur⁶⁵⁵. Bu hüküm sözleşme özgürlüğü prensibiyle⁶⁵⁶ ve işin yapılmasının müteahhit açısından bir hak niteliği taşımadığı, yalnızca bir borç olduğu ve aslında müteahhidin yaptığı faaliyetin prensip olarak iş sahibinin yararına olması nedeniyle, iş sahibinin isterse bu faaliyetin yapılmasından vazgeçebileceği düşüncesine dayandırılmaktadır⁶⁵⁷.

Buna göre, müteahhit o ana kadar sözleşmeye uygun olarak işi yürütse bile⁶⁵⁸, diğer bir deyişle iş sahibi haklı bir gerekçe göstermese dahi⁶⁵⁹, iş sahibi onun zararını ödeyerek sözleşme ilişkisine son verebilecektir. Bununla birlikte, feshin uygulanmasında, müteahhidin hiçbir zarara uğramaması esastır⁶⁶⁰. Sözleşme işverenin fesih bildirimiyle ortadan kalktığı için, müteahhit sözleşmenin yerine getirilmesi ve de ücretin ödenmesini isteyemez, sadece tazminat isteminde bulunabilir. Müteahhidin tazminat hakkı iş sahibinin kusuru olmasa da vardır⁶⁶¹.

⁶⁵⁴ Ayrıca, götürü bedel belirlenen işlerde önceden tahmin edilemeyen ya da tahmin edilmekle birlikte taraflarca göz önünde bulundurulmayan durumlardan ötürü işin tamamlanmasının imkansız olduğu ya da son derece zorlaştığı hallerde BK’nun 365/2, maddesinden; ücretin aşırı artması nedeniyle de BK’nun 367/2. maddesinden yararlanılması da kabul edilmektedir. (Bkz. KARAHASAN, cilt:1, s.424; TANDOĞAN, 258)

⁶⁵⁵ EREN, Sona Erme, s.91.

⁶⁵⁶ BİLGE, s.263; OLGAC, s.994.

⁶⁵⁷ Bkz.MARTEN,s.195; TANDOĞAN,s.343; TUNÇOMAĞ,s.559; KARAHASAN,cilt:1,s.428; KOSTAKOĞLU, s.683.

⁶⁵⁸ TANDOĞAN, s.343; YAVUZ, s.503.

⁶⁵⁹ ROSSEL No:697 (SUNGUR,s.243); ARAL, s.392; KOSTAKOĞLU, s.683.

⁶⁶⁰ MARTEN, s.195.

⁶⁶¹ BECKER, s.642; TUNÇOMAĞ,s.560; KARAHASAN, cilt:1, s.428-429; EREN, Sona Erme, s.93.

Bu maddenin arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde de aynen uygulanması gerektiği Yargıtay tarafından kabul edilen bir görüştür⁶⁶². Ancak, hemen belirtelim ki, bu madde ve dayandığı düşüncenin arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde uygulanmasını hakkaniyete uygun bulmuyoruz. Burada ortaya çıkacak yapının bir kısmı müteahhide ait bulunacağından, müteahhidin sözleşmenin devamında farklı menfaatleri vardır. Diğer bir deyişle, yapılan faaliyet sadece arsa sahibini değil müteahhidin de menfaatinedir. Bu menfaatin ödenecek tazminatla karşılanması mümkün değildir. Burada müteahhit arsa sahibinin bu manada işçisi değil ortaya çıkacak inşaatta paydaşı durumundadır. Hiçbir kusuru olmadan sözleşmede belirtilen inşaat işini büyük oranda tamamlayan müteahhidin, elde etmeyi düşündüğü bağımsız bölümlerin elinden alınıp, bir tazminatla yetinmeye zorlanmasının hakkaniyete uygun bir yaklaşım olmadığını düşünüyoruz. Ancak, belirttiğimiz üzere, uygulama tersi yönde cereyan etmektedir.

Kanunda “yapılan şey bitmezden evvel” ifadesi kullanıldığı için, arsa sahibinin bu hakkı kullanmasının herhangi bir zamanı ya da süresi yoktur⁶⁶³. Ancak, BK.nun 369. maddesi uyarınca, arsa sahibinin bu fesih hakkının kullanılabilmesi için, öncelikle inşaatın henüz tamamlanmamış olması gerekir. Dolayısıyla, inşaatın tamamlanmasıyla arsa sahibinin bu hakkı sona erer. Bununla birlikte, eserin ayıplı olması tamamlanmış sayılmasına engel değildir. Bu nedenle inşaat tamamlanmış ise, ayıplı olsa bile, BK. Md. 369’a dayanan fesih hakkı kullanılamaz⁶⁶⁴. Öte yandan, arsa sahibi inşaatın tamamlanmasını kendisi engellemiş olsa dahi BK. Md. 369’da öngörülen fesih hakkını kullanabilir⁶⁶⁵.

Arsa sahibinin, bu hükümden yararlanabilmesi için müteahhide sözleşmeyi feshettiğini bildirmesi gerekir⁶⁶⁶. Ancak bu bildirimde iş (arsa) sahibinin sözleşmeyi

⁶⁶² Y.15. H.D.’nin 8.10.1991 tarih ve E. 1991/364, K. 1991/4638 sayılı kararı “Söz konusu kat karşılığı inşaat sözleşmesi olup, bu sözleşme hükümlerine göre tarafların karşılıklı hak ve borçları bulunmaktadır. Bu nitelikteki sözleşmenin feshedilebilmesi için fesih eden tarafın haklı sebepleri bulunması ve bunları da kanıtlaması gerekir. Ancak, iş sahibi Borçlar Kanunu’nun 369. maddesi hükümlerinde öngörülen hususları yerine getireceğini yükleniciye açık bir şekilde bildirmek şartıyla sözleşmeyi fesih edebilir.” (KOSTAKOĞLU, s.751-753); aynı yönde Y. 15. H.D.’nin 13.5.1991 tarih ve E.1990/5167 K.1991/2457 sayılı kararı. (KOSTAKOĞLU, s.764); Y. 15. H.D.’nin 20.9.1992 tarih ve E. 1989/704, K.1989/3698 sayılı kararı (KOSTAKOĞLU,s.757); Y. 15. H.D.’nin 5.10.1987 tarih ve E.1986/4079, K.1987/3415 sayılı kararı (YKD, Ekim 1988, s.1408-1411)

⁶⁶³ MARTEN, s.195; TANDOĞAN, s.344; EREN, Sona Erme, s.92; KARATAŞ, s.353.

⁶⁶⁴ TANDOĞAN, s.344.

⁶⁶⁵ Y. 15. H.D.’nin 5.10.1987 tarih ve E.1986/4079, K.1987/3415 sayılı kararı (YKD, Ekim 1988,s.1408-1411); Y.15. H.D.’nin 15.4.1986 tarih ve E.3578, K.1260 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1, s.436)

⁶⁶⁶ TANDOĞAN, s.345; EREN, Sona Erme, s.92; KARATAŞ, s.353.

feshettiğini bildirmekle birlikte ayrıca bu beyanın içinde tazminat önerip önermeyeceği uygulamada tartışmalıdır. Bazı yazarlar⁶⁶⁷, bu beyanın bir tazminat önerisi de kapsamı gerektiğini, böyle bir öneriyi kapsamayan fesih beyanına müteahhidin katlanmak zorunda bulunmadığını; bu koşulun müteahhidin hukuki durumunu korumak için zorunlu olduğunu belirtmektedirler. Diğer bir görüş⁶⁶⁸ ise, iş sahibinin bu bildirimde BK.'nın 369'a dayandığını beyan etmesi ve bir tazminat teklif etmesi gerekli olmadığını, iş sahibinin sebebini açıklamadan ve bir tazminat teklif etmeden sözleşmeyi sona erdirmeye beyanında bulunabileceğini; ancak tazminat ödememek isteyen iş sahibinin bu feshinin, tazminat ödemeyi gerektirmeyen –temerrüt, ayıp – gibi bir sebebe dayandığını ispat etmesi gerektiği yönündedir. Nitekim bu ikinci görüş Yargıtay'da⁶⁶⁹ da kabul görmektedir.

Maddede ifade bulan tazmin yükümlülüğünün, doktrinde⁶⁷⁰, “tam tazminat” başka bir deyişle, “müspet zararın” tazminini kapsadığı kabul görmektedir. Bu itibarla müteahhit işin yarıda kalmış olmasından ötürü şöhretinde meydana gelecek noksanlığı yani menfi zararı karşılayacak bir tazminat isteyemez⁶⁷¹. Müteahhidin zararının (ödenecek tazminatın) nasıl belirleneceği konusunda uygulamada iki yöntem ortaya konulmaktadır. Bazı yazarlar⁶⁷² burada “kesinti yönteminin⁶⁷³” uygulanacağı, buna göre, eğer inşaat bitmiş ve borç tamamen ifa edilmiş olsaydı müteahhidin sözleşmeye göre alacağı tam bedelden, müteahhidin işin tamamlanmamış olması dolayısıyla elde ettiği tasarruf (malzeme personel gibi) ile sözleşmenin feshi ile serbest kalması sayesinde başka işten elde ettiği kazançlar veya başka bir iş yapmaktan kasten kaçındığı için kaçırdığı kazançlar (fesih olmasaydı da elde edebileceği kar hariç) indirilerek, iş sahibinin ödeyeceği tazminatın belirleneceği görüşündedirler. Diğer bir kısım yazar⁶⁷⁴ ise, burada

⁶⁶⁷ BECKER, s.641; TUNÇOMAĞ, s.559-560; KARAHASAN, cilt:1, s.428; KOSTAKOĞLU, s.684.

⁶⁶⁸ TANDOĞAN, s.345-346; EREN, Sona Erme, s.93; KARATAŞ, s.353.

⁶⁶⁹ Y. 15. H.D.'nin 5.10.1987 tarih ve E.1986/4079, K.1987/3415 sayılı kararı (YKD, Ekim 1988,s.1408-1411); Y.15. H.D.'nin 15.4.1986 tarih ve E.3578, K.1260 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1, s.436)

⁶⁷⁰ BECKER, s.642; GÖKTÜRK, s.506; BİLGE, s.263; TUNÇOMAĞ, s.560; OLGAC, s.994; KARAHASAN, cilt:1, s.429; ARAL, s.392; EREN, Sona Erme, s.94; KARATAŞ, s.353

⁶⁷¹ MARTEN, s.195; BİLGE, s.263; TUNÇOMAĞ, s.560.

⁶⁷² GÖKTÜRK, s.506; BİLGE, s.263; TUNÇOMAĞ, s.560; OLGAC, s.994; KARAHASAN, cilt:1, s.429; ARAL, s.393; aynı yönde Y. 15. H.D.'nin 5.10.1987 tarih ve E.1986/4079, K.1987/3415 sayılı kararı (YKD, Ekim 1988, s.1408-1411)

⁶⁷³ BK.'nın 325. maddesinde hüküm bulan yöntem.

⁶⁷⁴ MARTEN, s.195; TANDOĞAN, s.349; KARATAŞ, s.354; ayrıca Y. 15. H.D.'nin 1.5.1989 tarih ve E. 1988/2323, K.1989/2225 sayılı kararı (YKD, Ağustos 1989, s.1160); Y.15. H.D.'nin 16.10.1989 tarih ve E.1989/1623, K.1989/4247 sayılı kararı “*Davalılar inşaatı başlamadan önce Borçlar Kanununun 369. madde hükmü doğrultusunda bu sözleşmeyi feshettikleri anlaşılmaktadır. O halde anılan madde ile düzenlenen toplama sistemi uygulanarak davacıların olumlu ve olumsuz tüm zararlarının ödetilmesi gerekir. Toplama sisteminde uygulanacak usul de, yüklenicinin fesih anına kadar kar unsuru hariç olmak üzere, yaptıkları gerçek giderlere eser bitmiş olsaydı sağlayabilecekleri net kar eklenerek zararın tespiti yapılır. Kar oranı her somut olayın özelliğine, yapılması kararlaştırılan inşaatın nicelik ve niteliğine, yöredeki piyasa rayıçlarına ve kara etkili diğer unsurlara göre saptanmalıdır.*” (YKD, Nisan 1990, s.583)

“kesinti yöntemi”nin değil, “toplama yöntemi”nin uygulanabileceği, müteahhidin fesih tarihine kadar yaptığı giderlere (şantiye harcamaları, malzeme giderleri, personel giderleri gibi) şayet eser bitmiş olsaydı, bitiş tarihinde sağlayacağı net karın eklenerek zarar tespiti yapılacağını belirtmektedirler. Bize göre de, prensip olarak “toplama yöntemi” işin mahiyetine daha uygundur. Ancak, burada bir hususun da, göz önünde bulundurulması gerekir. Arsa sahibi ile müteahhit arasındaki sözleşme yapıldıktan sonra, sözleşme hayata geçmeden, müteahhit henüz daha arsa sahibinin arsasına makine parkını dahi koymadan, sözleşmenin arsa sahibi tarafından feshi halinde, müteahhidin mahrum kaldığı tüm karın tazmini de, arsa sahibi açısından büyük külfet yaratabilir. Bu gibi durumlarda, müteahhit bu işi almakla başka alternatif fırsatları kaçırdığını ortaya koymalıdır. Aksi taktirde, müteahhidin bu işin devam edeceği süreçte başka bir iş olarak oradan elde ettiği kazançların, mahrum kalınan kardan indirilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Ayrıca, bu noktada bir husus daha ilave edelim ki, Yargıtay, müteahhidin zarar hesabının dava tarihindeki bedellere göre değil, alacağın muaccel olduğu tarihteki rayiç bedellerin esas alınması gerektiğini belirtmektedir⁶⁷⁵.

Konumuz arsa payı karşılığı bağımsız yapım sözleşmelerinde müteahhidin zararının nasıl belirleneceği önem arz etmekte olup, bir Yargıtay kararında⁶⁷⁶, inşaatın tamamen yapılması halinde müteahhide kalacak bağımsız bölümlerin inşaatın bitim tarihindeki rayiç bedelinden, imalat bedeli ile inşaatın yapılmamış olması nedeniyle müteahhidin tasarruf ettiği miktar ve başka bir iş yapmış ise o işten sağladığı kazanç ve ya kasten iş yapmaktan feragati sebebiyle mahrum kaldığı kar miktarının bilirkşi kurulunca saptanıp, bunların toplamının rayiç bedelden düşülmesi sonucunda kalan miktar olacağı belirtilmektedir.

2.4.4. İfanın İmkansızlaşması :

İfanın imkansızlaşması hali üç sebepten ileri gelebilmektedir. Bunlardan ilki umulmayan bir sebepten eserin yok olması, diğerleri ise, iş verenden yüzünden ifanın

⁶⁷⁵ Y. 15. H.D.’nin 1.5.1989 tarih ve E. 1988/2323, K.1989/2225 sayılı kararı, “Anılan tarihlerde Türkiye genelinde yaşanan enflasyon nedeniyle alacağın tahsili talebinin gecikmesinden doğan fiyat artışlarından borçlu davalıların sorumlu tutulması olanaksızdır. Davacının alacağı fesih tarihinde istenebilir durumda olmasına rağmen uzun süre bekleyerek ödetme davasını açtığı tarih itibarıyla isteme hakkı doğduğu düşünülemez.” (YKD, Ağustos 1989, s.1161)

⁶⁷⁶ Y. 15. H.D.’nin 13.5.1991 tarih ve E.1990/5167 K. 1991/2457 sayılı kararı (KOSTAKOĞLU, s.764)

imkansızlaşması ve müteahhit yüzünden ifanın imkansızlaşmasıdır. Dolayısıyla ifanın imkansızlaşmasını bu üç durum üzerinden ayrı ayrı incelemek uygun olacaktır.

2.4.4.1. Umulmayan Bir Olay Neticesinde Eserin Teslimden Önce Yok Olması :

Eserin teslimden önce umulmayan bir sebeple yok olmasını hususu “Yapılan şeyin telefi” başlıklı BK’nun 368. maddesinde düzenlenmiştir. Maddede eserin teslimden önce yok olması, eserin iki tarafından kusuru olmadan telef olması ve eserin işverenin kusuruyla telef olması şeklinde ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Dolayısıyla biz de konuyu bu iki alt başlık halinde inceleyeceğiz.

2.4.4.1.1. Eserin İki tarafın da Kusuru Bulunmaksızın Teslimden Evvel Telef Olması :

2.4.4.1.1.1. Uygulanma Şartları :

BK’ nun 368/1 fıkrasında eserin umulmayan bir olay nedeniyle (ve iki tarafından kusuru olmaksızın) telefine ilişkin şu hükümlere yer verilmiştir “*Yapılan şey teslimden evvel kazara telef olmuş ise iş sahibi, onu tesellümden temerrüt etmiş bulunmadıkça müteahhit ne yaptığı işin ücretini ne de masraflarının tediyesini isteyemez.*” Maddenin ikinci fıkrasında ise, “*Bu takdirde, telef olan malzeme kime ait ise hasarı da ona aittir.*” hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme uyarınca, inşa edilen yapı teslim edilmeden önce, beklenmeyen bir olay nedeniyle telef olmuşsa, arsa sahibi yapıyı teslim almakta temerrüt etmiş olmadıkça, müteahhit inşa ettiği bağımsız bölümlerin ücretini (arsa payını) da, masraflarını da isteyemeyecektir.

Burada eserin tarafların kusuru olmadan telefi söz konusu olduğundan aynı zamanda yüklenici için kusursuz ifa imkansızlığı ortaya çıkmaktadır. Şüphesiz eser kazara (umulmayan bir olay nedeniyle) değil, müteahhidin nezdinde ve onun kusuru sonucu telef olmuşsa, hasar ve sonuçlarından müteahhit sorumlu olacaktır⁶⁷⁷. Başka bir ifadeyle eserin teslimden önce telef olması riski esasen müteahhide aittir.

⁶⁷⁷ KARATAŞ, s.349.

Maddenin uygulanabilmesi için konumuz sözleşme açısından da geçerli olan gerekli şartlar şöyle sıralanabilir :

- **Bağımsız bölümlerin tarafların herhangi bir kusuru bulunmadan yok olması gerekir** : Maddenin uygulanabilmesi için temel şart; inşaatın müteahhit ya da arsa sahibine yüklenebilen bir kusur ile yok olmaması, yani kazara⁶⁷⁸ yok olması hususudur.

- **Bağımsız bölümler henüz teslim edilmemiş olmalıdır** : Maddenin uygulanabilirliği için diğer bir şart, bağımsız bölümlerin teslim edilmeden önce telef olmasıdır. Bağımsız bölümlerin tamamlanmış olması da sonucu değiştirmez, teslim esastır⁶⁷⁹. Tamamlanmış bağımsız bölümler de teslim edilmediği sürece telef halinde madde uygulanacaktır. Teslimden sonra meydana gelen umulmayan bir olay nedeniyle bağımsız bölümlerin yok olmasının zararlarına arsa sahibi katlanacaktır⁶⁸⁰. Bununla birlikte, teslim gerekli ve yeterli olup, inşaatın arsa sahibi tarafından kabul edilmiş olması şartı aranmaz⁶⁸¹.

- **Bağımsız Bölümler Kısım veya Tamamen Telef Olmalıdır** : Umulmayan bir hal sonucunda bağımsız bölümler tamamen yok olmuş olabileceği gibi kısmen de zarar görmüş (yok olmuş) olabilir. Her iki hal de madde kapsamında değerlendirilir⁶⁸². Kısım yok olmada inşaatta hasar hali söz konusudur.

- **Bağımsız bölümler umulmayan bir olay sonunda telef ya da yok olmalıdır** : Bağımsız bölümler umulmayan bir olayın cereyanı neticesinde telef olmalıdır. Umulmayan olay, bağımsız bölümleri telef etmekle birlikte, vukuu iş sahibi ya da müteahhide yükletilemeyen, ayrıca, taraflarca önceden öngörülemeyen ya da öngörülmesi de mümkün olmayan⁶⁸³ her türlü olay olarak değerlendirilebilir.

- **Arsa sahibi eseri teslim almada mütemerrit olmamalıdır** : Müteahhidin sözleşmeye uygun tamamlayarak teklif ettiği bağımsız bölümleri arsa sahibi haklı bir

⁶⁷⁸ TUNÇOMAĞ, s.539.

⁶⁷⁹ ARAL, s.394; EREN, Sona Erme, s.97.

⁶⁸⁰ MARTEN, s.193; ARAL, s.395; EREN Sona Erme, s.97.

⁶⁸¹ TUNÇOMAĞ, s.539; ancak MARTEN, teslim ile kabul arasında vuku bulan kazanın neticelerinin de müteahhide yüklenmesinin mantığa uygun olduğunu belirtmektedir. (s.193)

⁶⁸² ARAL, s.394; EREN, Sona Erme, s.97.

⁶⁸³ Hüseyin ALTAŞ, **Eserin Teslimden Önce Telef Olması**, Ankara : Yetkin Yayınları, 2002, s.66.

sebebe dayanmadan teslim almazsa temerrüde düşecektir⁶⁸⁴. Bu durumda, tamamlanarak teslim sunulan eserin yok olma ya da hasara uğrama riski alacaklı temerrüdüne düşen arsa sahibine ait olacaktır⁶⁸⁵. Bu durumda müteahhit işin bedelini (arsa payını) istemek hakkına sahiptir⁶⁸⁶.

2.4.4.1.1.2. Hükümleri :

Prensip olarak inşaatın teslimden evvel yok olması, sözleşmeyi, ifanın imkansızlığı neden ile sona erdirir, BK. Md.117'ye göre, borç ilişkisi ortadan kalkar⁶⁸⁷. Böylece, müteahhit borcundan kurtulmuş olur⁶⁸⁸. Ancak, yapmış olduğu (telif olan) işin bedelini ve masraflarını (karşı edimi) isteme hakkını da kaybeder⁶⁸⁹. Ayrıca, teslim etmeyi taahhüt ettiği bağımsız bölümler karşılığının bedeli olan arsa payını daha önce kısmen ya da tamamen devralmış ise, bunu da iade etmelidir⁶⁹⁰. Bu iade sebepsiz zenginleşme kuralları çerçevesinde yapılır⁶⁹¹.

Prensip sözleşmenin sona ermesi yönünde olmakla birlikte, inşaatın kaza ile yok olması her şartta sözleşmeyi sona erdirmez. Kaza ile telef olan inşaatın yeniden yapılması ve yükümlülüğün yerine getirilmesi aşırı ve katlanılması zor bir mali külfeti gerektirdiği durumlar için sözleşmenin fesih hakkı düşünülebilse de⁶⁹², müteahhidin kısmen ya da tamamen yok olan inşaatı tekrar yapması objektif olarak mümkünse, bunu yerine getirmesi gerekir⁶⁹³. Kısmen ya da tamamen yok olan bağımsız bölümleri tekrar yapan müteahhit sözleşmeden doğan arsa paylarının teslimini arsa sahibinden talep

⁶⁸⁴ OLGAÇ, s.988; ARAL, s.395; EREN, Sona Erme, s.97.

⁶⁸⁵ OLGAÇ, s.988; TANDOĞAN, iş sahibinin, kendi temerrüt halinde olmasaydı dahi kazanın esere isabet edeceğini kanıtlayarak, ücret ödeme yükümlülüğünden BK md. 102/2'ni kıyasen ileri sürerek kurtulabileceğini belirtmektedir. (s.321)

⁶⁸⁶ MARTEN, s.193; OLGAÇ, s.988

⁶⁸⁷ BECKER, s.639; BİLGE, s.262; ROSSEL, No: 695-696 (SUNGUR, s.242); TUNÇOMAĞ, s.538; OLGAÇ, s.989; KARAHASAN, cilt:1, s.432; yasanın öngördüğü ifadaki bu imkansızlığı Yargıtay'da, "beklenmeyecek tesadüfi hadiseler hududunu bariz bir surette aşan ve elden gelen bütün önlemlere başvurmak suretiyle dahi, borçlu tarafından önüne geçilemeyen olayın ifayı imkansız bırakması" şeklinde kabul görmektedir. (Y. H.G.K.'nın 02.04.1975 tarih ve 1973/11-569-432 sayılı kararı KOSTAKOĞLU, s.679)

⁶⁸⁸ TUNÇOMAĞ, s.538; KARAHASAN, cilt:1, s.432.

⁶⁸⁹ BECKER, s.639; TUNÇOMAĞ, s.540; OLGAÇ, s.990; KARAHASAN, cilt:1, s.432, ARAL, s.395; EREN, Sona Erme, s.97-98.

⁶⁹⁰ TANDOĞAN, s.319; ARAL, s. 395, EREN, Sona Erme, s.98.

⁶⁹¹ BECKER, s.639; TUNÇOMAĞ, s.538; KARAHASAN, cilt:1, s.432.

⁶⁹² KOSTAKOĞLU, s.677.

⁶⁹³ TANDOĞAN, s.318; KARAHASAN, cilt:1, s.433; ARAL, s.395; OLGAÇ, s.990; ayrıca VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, İnşaatın hangi noktaya değin tekrar meydana getirilmesinin olanaksız olduğunun, yapının niteliği, gerecin değeri ve harcanan emek göz önünde tutularak çözümleneceğini; özellikle doğruluk kurallarının tarafları sözleşmeye devam zorlayıp zorlamadığının araştırılması gerektiğini belirtmektedir. (s.584); EREN'e göre, tamamen yok olmamışsa ve bitirilmesi mümkünse geçerlidir. (Sona Erme, s.97)

edebilir. Ancak ek masraflarını (kısmi ya da tam telefı giderilmesi karşılığında yaptığı masrafları) talep edemez⁶⁹⁴.

İnşaat kısmen yok olmuş ve kalan kısmın arsa sahibi tarafından kabulü beklenebilecek durumda ise, bu durumda arsa sahibi kabul edilebilir kısmın sözleşme bedelinin tamamına oranı sonucunda bulunacak bedeli⁶⁹⁵ müteahhide ödemesi gereklidir. Telef olmayan kısmın kabulü arsa sahibinden beklenemezse, kısmi telef halinde de tam telefon hükümleri uygulanır⁶⁹⁶.

Ayrıca, BK 368/2. maddesinde teslimden evvel yok olan esere ait malzeme kime ait ise hasarın da ona ait olacağı belirtilmiştir. Bu durum daha çok malzemenin işveren tarafından sağlandığı haller için geçerli olacaktır. Bu halde yok olan malzemenin zararı işverene ait olacak, zarardan müteahhidin sorumluluğu bulunmayacaktır. Ancak, konumuz sözleşme açısından malzemenin arsa sahibi tarafından karşılanması karşılaşılan bir durum olmadığından üzerinde durulmayacaktır.

2.4.4.1.2. Eserin İşverene Yüklenebilecek Nedenlerle Telef Olması :

Yukarıda eserin telef olmasının gerek müteahhide gerekse işverene isnadı kabil olmayan bir sebeple meydana gelmesi hususu, başka bir deyişle eserin teslimden evvel telefonunda sözleşmenin taraflarının kusursuz olduğu haller incelenmiştir. Eserin teslimden evvel telefonunda işverenin kusuru bulunuyorsa bu defa BK.'nın 368/3. maddesi hükmü uygulama alanı bulacaktır. BK. Md. 368/3. hükmü şöyledir :*"Eğer yapılan şey, iş sahibi tarafından verilen malzemenin veya gösterilen asanın kusurundan yahut iş sahibi tarafından imal ve inşa tarzı hakkında verilen emirden dolayı telef olmuş ise; müteahhit, bu tehlikeleri zamanında ihbar etmiş bulunduğu takdirde yaptığı işin kıymetini ve bu kıymette dahil olmıyan masrafın tesviyesini talep edebilir. İş sahibinin taksiri olduğu takdirde müteahhidin, fazla olarak zarar ve ziyan istemeğe hakkı vardır."*

Maddenin işverenin verdiği malzemeye ilişkin kısmı konumuz açısından geçerli değildir. Çünkü, arsa sahibinin bağımsız bölümlerin inşası için müteahhide malzeme vermesi uygulamada rastlanılan bir durum olmayıp, işin doğasında da terstir. Ayrıca,

⁶⁹⁴ KARAHASAN, cilt:1, s.433; ARAL, s.396; ALTAŞ, Eserin Teslimden Önce, s.64-65.

⁶⁹⁵ MARTEN, s.194; TUNÇOMAĞ, s.540.

⁶⁹⁶ ALTAŞ, Eserin Teslimden Önce, s.64.

konumuz işlerde olayın “teknik” yönleri işin uzmanı olan müteahhit tarafından planlandığından, arsa sahibinin bu hususlarda talimat vermesi de pek rastlanan bir durum değildir. Ancak, maddedeki “arsanın kusurlu olması” durumu konumuz açısından da geçerlidir. Bu durumda, eserin telef olması, arsanın kusurundan kaynaklanıyorsa⁶⁹⁷, arsa sahibi kusurlu bulunmasa dahi⁶⁹⁸ eğer inşaat bu sebeple telef olmuşsa, o zaman hasar arsa sahibine ait olacak, ayrıca, müteahhidin yaptığı işin değerini ve masraflarını isteme hakkı doğacaktır. Ancak, madde belirtilen önemli şart, müteahhit de bu tehlikeleri zamanında arsa sahibine bildirmiş ve onu uyarmış olmasıdır. Konumuz olayda, arsa üzerinde müteahhit ile arsa sahibi paydaş olacağından, yani müteahhit kendi uhdesinde kalacak bağımsız bölümleri de bu arsa üzerine inşa edeceğinden, bu şekilde kusurlu bir arsa üzerine inşaat başlaması düşünülemez. Dolayısıyla, bu durumun da, yani müteahhidin arsadaki kusuru görmesi ve arsa sahibini burada inşaat yapılamayacağı konusunda uyardığı bir ortamda, kendisinde paydaş olacağı bir inşaat işine girmesi herhalde doğru bir karar olmayacağından, konumuz olayda bu halin de rastlanması çok olası değildir.

İnşaatın yok olmasında müteahhidin herhangi bir kusurunun bulunmaması gerekir. Müteahhit arsadaki kusurları tespit edememiş veya zamanında uyarmamış ya da arsa sahibinin inşaatı tehlikeye düşürecek emrini itirazsız yerine getirmişse⁶⁹⁹, başka bir deyişle özen gösterme veya aydınlatma borcuna aykırı davranmışsa⁷⁰⁰ kusurlu olur; bu defa iş sahibin sorumluluğu kalkar.

Bu şartların gerçekleşmesi halinde müteahhit yaptığı işin değerini ve bu değer içine girmeyen giderlerinin ödenmesini isteyebilir. Fakat arsa sahibi kusurlu ise, bu defa müteahhit bütün zararının tazminini (yoksun kaldığı kar dahil ifadaki menfaatini) isteyebilir⁷⁰¹; ancak bu miktardan, eserin tamamlanmaması yüzünden tasarruf ettiği çalışma ve gider tutarı indirilmelidir⁷⁰².

⁶⁹⁷ Arsanın kusurlu olması hususunda bkz. ALTAŞ, Eserin Teslimden Önce, s.96 vd; ALTAŞ, özellikle, arsadaki kusur kavramının sadece fiziksel kusur değil, aynı zamanda imar ve eşya hukukundan kaynaklanan kusurları da kapsadığını belirtmektedir. (s.98)

⁶⁹⁸ KARAHASAN, cilt:1, s.435; EREN, Sona Erme, s.99.

⁶⁹⁹ OLGAÇ, s.990; TANDOĞAN, s.324.

⁷⁰⁰ EREN, Sona Erme, s.99; ayrıca bkz. ALTAŞ, Eserin Teslimden Önce, s.72 vd.

⁷⁰¹ MARTEN, s.195; BECKER, s.640; BİLGE, s.253; TUNÇOMAĞ, s.540; TANDOĞAN, s.325; OLGAÇ, s.991.

⁷⁰² BECKER, s.641; TUNÇOMAĞ, s.540; KARAHASAN, cilt:1, s.435.

Müteahhit yok olan eseri yeniden inşa etmek zorunda değildir. Maddede açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte, bu hükmün sona ermeyi düzenlendiği kabul edilmektedir⁷⁰³. Dolayısıyla, sözleşme sona erer.

2.4.4.2. İfanın İşveren Yüzünden İmkansızlaşması :

BK.'nın 370. maddesinde ifanın işveren yüzünden imkansızlaşmasına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Madde de yer alan hüküm şöyledir : *“Taahhüt olunan şeyin yapılması iş sahibi nezdinde zuhur eden bir kaza yüzünden mümkün olamıyorsa müteahhit yaptığı işin kıymetini ve bu kıymette dahil olmayan masrafını alır. Bu hususta iş sahibinin taksiri varsa müteahhidin başkaca zarar ve ziyan istemeğe hakkı olur.”*

Madeninin uygulanma koşullarında ilki, arsa sahibinin şahsında hatta hukuk (hakimiyet ya da riziko) alanında⁷⁰⁴ ortaya çıkan umulmayan bir olayın, inşaat işinin ifasını imkansız hale getirmesidir. İfayı imkansız kılan umulmayan olay maddi bir olay olabileceği gibi, hukuki bir olay da olabilir⁷⁰⁵. Konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi açısından, örneğin, inşaat yapılacak arsanın (arsa sahibine ait arsanın) kamulaştırılması veya arsa üzerine inşaat yasağı konulması (imar planında değişiklik yapılması) nedeniyle inşaat yapılamaması; arsanın deprem ya da toprak kayması nedeniyle yok olması yada inşaat yapılamayacak duruma gelmesi gibi durumlar ise arsa sahibinin hukuki (hakimiyet ya da riziko) alanında husule gelen umulmayan olaylar olarak kabul edilebilir⁷⁰⁶.

Maddenin uygulama alanı bulabilmesi için, bu umulmayan halin inşaatın tamamlanmasını imkansız hale getirmelidir. Buradaki imkansızlık hali, objektif ve mutlak ve sürekli imkansızlık hali olup, inşaatın tamamlanması herhangi başka bir müteahhit için de mümkün bulunmamalıdır⁷⁰⁷. Maddenin uygulaması tamamlanmamış eserler için

⁷⁰³ TANDOĞAN, s.325; ARAL, s.396.

⁷⁰⁴ Bkz. BECKER,s.644; KARAHASAN,cilt:1,s.436; ARAL,s.397; KOSTAKOĞLU,s.681; EREN, Sona Erme, s.99; ayrıca işverenin hakimiyet alanında doğmuş bir kaza hakkında maddede açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, TUNÇOMAĞ, bu maddenin BK.'nın 117 ve 368. maddelerinin yumuşatılmış bir şekli olduğundan, söz konusu hali de BK.'nın 370/1. maddesi içinde düşünmenin yanlış olmayacağını belirtmektedir. (s.561)

⁷⁰⁵ EREN, Sona Erme, s.99.

⁷⁰⁶ Bkz. TANDOĞAN, s.327; KARAHASAN, cilt:1, s.436; ARAL, s.398; OLGAC, s.996; TUNÇOMAĞ, s.561; KOSTAKOĞLU, s.682; EREN, Sona Erme, s.99.

⁷⁰⁷ ARAL, s.397.

geçerli ise de doktrinde⁷⁰⁸ tamamlanmış ancak teslimi imkansızlaşan eserler hakkında da uygulanabileceği belirtilmektedir.

2.4.4.2.1. Hükümleri :

Arsa sahibinin şahsında ya da hukuk alanında (riziko alanında) kendi kusuru olmaksızın ortaya çıkan nedenlerle ifanın imkansızlaşması halinde, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi, bir fesih beyanına ihtiyaç duyulmadan ileriye etkili olarak⁷⁰⁹ sona erer. Böylelikle, inşaatın tamamlanmamış kısımlarına ilişkin her iki tarafın borcu ve hakkı ortadan kalkar⁷¹⁰. Müteahhit o ana kadar yapmış olduğu işin değerini ve bu değerlere girmeyen giderlerini talep edebilir⁷¹¹. (BK. Md.370/1). İşin değeri ve giderlerin hesaplanmasında, yapılan işin, sözleşmede belirlenen işe oranı⁷¹² esas alınır. Bu gibi durumlarda ifa imkansızlığı işverenden kaynaklanmakla birlikte işverenin kusuru bulunmadığından, sözleşmede kararlaştırılan bedel⁷¹³ ya da tazminat istenemez.

2.4.4.2.2. Arsa Sahibinin Kusurunu varlığı :

BK. Md. 370/2 uyarınca, ifanın imkansızlaşmasında iş sahibinin kusuru varsa, müteahhidin yaptığı işin kıymetini ve bu kıymette dahil olmayan masrafını isteme hakkı yanında başkaca zarar ve ziyan (tazminat) istemeğe hakkı da doğmaktadır.

Arsa sahibi işin tamamlanmasını kendi davranışı ile kasten yada ihmalen imkansız kılarırsa, kusurdan söz edilir⁷¹⁴. Örneğin arsa sahibi arsanın kamulaştırılacağını (yol geçeceğini) bildiği halde sözleşmeyi yapmışsa kusurdan bahsedir⁷¹⁵. Yine örneğin, arsa sahibinin kendi kusurlu hareketiyle bir imar yasağına aykırılıkta bulunması, iş sahibinin temerrüde düşmesi, mesela işin tamamlanması için kendisinin yapması gereken işleri yapmaktan kaçınması, inşaatın yapıldığı arsaya, müteahhidin girmesini

⁷⁰⁸ MARTEN, s.196; TUNÇOMAĞ, s.562; TANDOĞAN, s.327-328; ARAL, s.397.

⁷⁰⁹ TANDOĞAN, s.329; ARAL, s.398.

⁷¹⁰ ARAL, s.398.

⁷¹¹ İşin değerine girmeyen giderler, işle ilgili olup malzeme yada işçilik gibi direkt inşaatla girmeyen giderlerdir. Örneğin; iş makinelerini inşaat sahasına taşıma masrafları gibi (OLGAÇ, s.996).

⁷¹² TUNÇOMAĞ, s.562; KARAHASAN, cilt:1, s.436; ARAL, s.398; KOSTAKOĞLU, s.682.

⁷¹³ MARTEN, s.196; TANDOĞAN, s.330.

⁷¹⁴ TANDOĞAN, s.331; KARAHASAN, cilt:1, s.437.

⁷¹⁵ Bkz. OLGAÇ, s.996.

engellemesi yüzünden eserin tamamlanamaması nedeniyle ifanın imkansızlaşması halinde de bu hüküm uygulanır⁷¹⁶.

İnşaatin tamamlanması arsa sahibinin kusuru nedeniyle imkansızlaşması halinde, doktrinde⁷¹⁷ müteahhidin ayrıca talep edebileceği tazminatın, sözleşmenin tam olarak ifa edilmesi halinde elde edeceği kar (yoksun kaldığı kar) başka bir deyişle müspet zararı olduğu kabul görmektedir. Ancak hakkaniyet gereği müteahhidin bu isteyebileceği tazminat, işin tamamlanması ile kazanacağı menfaatin üzerine çıkmamalıdır⁷¹⁸.

2.4.4.3. İfanın Müteahhit Yüzünden İmkansızlaşması :

BK.'nın 371. maddesinde müteahhidin şahsında ortaya çıkan olağanüstü durumlar sebebiyle, onun edimini yerine getirememesi hali düzenlenmiş olup, maddede yer alan hüküm şöyledir : *"Müteahhit öldüğü yahut sun'u taksiri olmaksızın işi bitirmekten aciz kaldığı takdirde, mukavele müteahhidin şahsı nazara alınarak yapılmış ise istisna akdi münfesihi olur. Bu takdirde yapılan miktarın kullanılması kabil ise iş sahibi onu kabule ve bedelini vermeğe mecburdur."*

BK.'nın 371. maddesi hükmü gereğince yüklenicinin ölümü kural olarak sözleşmeyi son erdirmez. Ancak, bu kuralın istisnası, maddenin yukarıda andığımız fıkrası uyarınca, yüklenicinin kişiliği nazara alınarak yapılan sözleşmelerde görülür⁷¹⁹. BK. 371'in uygulanabilmesi için ilk şart olan eser sözleşmesinin müteahhidin kişisel nitelik ve özelliklerinin göz önünde tutularak yapılması durumu müteahhidin işi şahsen ya da kendi yönetimi altında meydana getirmekle mükellef olduğu inşaat sözleşmelerinde söz konusu olur⁷²⁰. Müteahhidin kişisel nitelik ve özellikleri; müteahhidin bilgi, tecrübe ve uzmanlığı; güvenilir ve dürüst olması (iş zamanında ve iyi bir şekilde ifa edebilecek olması) ya da kredibilitesinin bulunması (yüksek değerli inşaat işlerinde, iş gecikince iş sahibinin uğrayacağı zararları giderebilecek olması)⁷²¹ gibi hususlara tekabül edebilir. Sözleşmenin müteahhidini bu özellikleri göz önünde bulundurularak yapıldığı,

⁷¹⁶ Bkz. TUNÇOMAĞ, s.562; TANDOĞAN, s.331; KARAHASAN, cilt:1, s.437.

⁷¹⁷ MARTEN, s.196; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.365; ARAL, s.399.

⁷¹⁸ TANDOĞAN, s.331; KARAHASAN, cilt:1, s.437.

⁷¹⁹ Y.15. H.D.'nin 26.6.1989 tarih ve E.1988/3773, K.1989/3082 sayılı kararı (YKD, Aralık 1989, s.1761)

⁷²⁰ ARAL, s.399; EREN, Sona Erme, s.100.

⁷²¹ BECKER, s.645; TUNÇOMAĞ, s.563; TANDOĞAN, s.332; OLGAÇ, s.998; KARAHASAN, cilt:1, s.440-441; Y.15. H.D.'nin 26.6.1989 tarih ve E.1988/3773, K.1989/3082 sayılı kararı, "...yüklenicinin özel mesleki bilgisi, kişiliğinin kuvvetle güven vermesi, üne kavuşmuş bir kişi olması gibi özellikler..." (YKD, Aralık 1989, s.1761)

sözleşmeyle kararlaştırılabileceği gibi, sözleşme konusu işin niteliğinden (hal ve durumdan) da anlaşılabilir⁷²².

Ancak, sözleşme, müteahhidin kişisel nitelikleri ve özellikleri esas alınmadan yapılmış ise, yani başka bir müteahhidin de aynı işi aynı şartlarda ve şekilde yapması mümkün ise, müteahhidin ölmesinin ya da aciz halinin (iş bitirme ehliyetini kaybetmesi veya iflası gibi), sözleşmenin devamına herhangi bir etkisi olmayacağı kabul edilmektedir⁷²³. Müteahhit ölmüşse, onun inşaatı yapma borcu mirasçılara geçtiğinden (TMK md. 539), mirasçılar bizzat veya yardımcı kişiler kullanmak suretiyle inşaatı bitirmekle yükümlü olur⁷²⁴.

Konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmeleri de aslında çoğu zaman müteahhidin bu tür özellikleri göz önünde bulundurularak yapılmaktadır. Bu işlerde müteahhidin şahsına güven, işi zamanında bitirebileceğine olan inanç, daha önce yapmış olduğu işlerde sağladığı başarı ve güvenirlilik, finansman durumu önem arz etmekte olup, sözleşmenin yapılmasında bu hususlar ön plana çıkmaktadır. Bu sebeple konumuz sözleşmeler açısından da bu hükmün uygulanabilir olduğu kanaatindeyiz. Bununla birlikte Yargı kararlarında bu hususta görüş birliği sağlanamamıştır. Yargıtay bazı kararlarında, (arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı) inşaat yapımı işlerinin kişisel nitelik ve özelliklerin ön planda tutularak yapılan bir iş olduğunu belirtmek suretiyle BK. Md. 371'in uygulanacağına hükmetmekle birlikte, bazı kararlarında ise, müteahhidin kişisel niteliklerinin önemli olmadığı işin mirasçıları tarafından da yapılabileceğine işaret etmiştir.

Maddenin uygulanabilirliğinin diğer bir şartı ise, müteahhidin bir kusuru olmaksızın (bir kaza nedeniyle) eseri tamamlayamayacak bir duruma gelmesi yani vefatı ya da işi yapmaktan aciz kalması halinin varlığı söz konusu olmalıdır. (bk. MD. 371/1). Burada, müteahhidin işi yapmaktan aciz kalmasının geçici değil devamlı olması⁷²⁵ göz önünde bulundurulmalıdır. İş yapmaktan aciz kalmak sadece bedensel bir özürden

⁷²² BECKER, s.645-646; TUNÇOMAĞ, s.563-564; ARAL, s.400; KARAHASAN, cilt:1, s.441.

⁷²³ MARTEN, s.197; BECKER, s.645; KARAHASAN, cilt:1,s.439; KOSTAKOĞLU, s.680; EREN, Sona Erme, s.100.

⁷²⁴ ROSSEL No:699 (SUNGUR, s.243); MARTEN, s.197; BECKER,s.645; TUNÇOMAĞ,s.563; TANDOĞAN, s.333; OLGAÇ, s.998.

⁷²⁵ TANDOĞAN, s.334; EREN, Sona Erme, s.100.

kaynaklanması şart değildir⁷²⁶. Bununla birlikte, müteahhit kendi kusuru ile aciz haline düşmüşse, umulmadık olaydan bahsedilemez. Ancak, doktrinde ve yargı kararlarında⁷²⁷, müteahhidin özel hayatındaki her türlü dikkatsizliğin kusur kabul edilmemesi gerektiği, kusurlu olup olmadığı belirlenirken, inşaat sözleşmesinin varlığını dikkate alarak bazı tehlikeli fiillerde bulunmasının kendisinden beklenip beklenmeyeceğinin göz önünde bulundurulmasının esas olduğu vurgulanmaktadır.

Müteahhidin ölmesi ya da tamamen kusuru olmaksızın işi bitirme ehliyetini kaybetmesi sebepleriyle, inşaat sözleşmesi kendiliğinden ileriye etkili olarak sona ereceğinden⁷²⁸ müteahhit inşaatın kalan kısmına ilişkin edim borcundan kurtulur⁷²⁹. İş sahibine tazminat ödeme yükümlülüğü yoktur⁷³⁰. Taraflardan hiçbirisi sözleşmenin ifasını isteyemez. Arsa sahibi müteahhidin mirasçıları yada iflas masasının işin devam etmesi ile ilgili teklifini kabule zorunlu değildir⁷³¹. Arsa sahibi de inşaatı teslim almadığı için müteahhide sözleşmenin bedelini ödemeyecektir⁷³². Ancak, inşaat kısmen de olsa tamamlanmış ve bu kısımdan arsa sahibinin faydalanması (kullanılması) mümkün ise⁷³³ arsa sahibi bu kısmı kabule ve bedelini de ödemeğe mecburdur (BK. Md. 371/2).

Konumuz sözleşme açısından yapılan kısmın bedelinin hesabı, sözleşme götürü bedelli olduğundan, işin tamamına göre yapılan işin fiziki oranı bulunup bu oran götürü bedele uygulanmak suretiyle yapılmalıdır⁷³⁴. Bu şekilde bir orantının doğru sonucu vermesi güvenilir değilse, BK.'nın 366 uyarınca ödenecek karşılığın bulunması doğru olur⁷³⁵.

⁷²⁶ ARAL, s.400; MARTEN, müteahhit kendi kusurundan mütevellit olmamak şartı ile mesela hastalık gibi herhangi bir mücbir hal sebebi ile işe devamdan aciz kalırsa BK. 371. maddede vaaz olunan kuralın uygulanacağını belirtmektedir. (s.197)

⁷²⁷ BECKER, s.646; TUNÇOMAĞ, s.564; TANDOĞAN, s.334; KARAHASAN, cilt:1, s.442; Y. 15. H.D.'nin 13.9.1989 tarih ve E.1989/2347, K.1989/3466 sayılı kararı, *"..görülüyor ki, davalının güvensizliğin nedenini oluşturan eylem kat karşılığı inşaat sözleşmesinde yer almadığı gibi taraflar açısından tamamen ayrı bir hukuki ilişki oluşturmaktadır. Oysa, karşılıklı taahhütleri içeren akdin ifası tehlikeye düştüğü durumlarda, fesih koşulları yasayla düzenlenmiştir."* (YKD, Aralık 1989, s.1763)

⁷²⁸ ARAL, s.401.

⁷²⁹ ARAL, s.401; EREN, Sona Erme, s.101.

⁷³⁰ BECKER, s.646-647; EREN, Sona Erme, s.101.

⁷³¹ TUNÇOMAĞ, s.564; KARAHASAN, cilt:1, s.442.

⁷³² EREN, Sona Erme, s.101.

⁷³³ BECKER, eserin üçüncü bir kişi tarafından tamamlanabilmesi mümkün ise, bu durumda eserin iş sahibince kullanılabilir durumda olduğu görüşündedir (s.646), aynı yönde, TUNÇOMAĞ, s.565; KARAHASAN, cilt:1, s. 442; ayrıca MARTEN, yapılan şey iş sahibinin arsası üzerinde ise, bundan iş sahibince istifadenin hemen her halde mümkün olacağını, burada iş sahibinin yapılan işten istifade etmek isteyip istememesinin değil, istifade edip edemeyeceğinin aranması gerektiğini belirtmiştir. (s.197)

⁷³⁴ Bkz. BECKER, s.646; TUNÇOMAĞ, s.564-565; TANDOĞAN, s.336; KOSTAKOĞLU, s.681.

⁷³⁵ BECKER, s.646; TUNÇOMAĞ, s.564-565; KARAHASAN, cilt:1, s.442.

Bununla birlikte, müteahhidin kusuru yüzünden işi tamamlamaktan aciz kalması halinde, arsa sahibi de ifaya olan menfaatinin (müspet zararının) tazminini isteyebilir⁷³⁶.

2.4.5. Müteahhidin Veya İş Verenin Temerrüdü Dolayısıyla Karşı Tarafın Sözleşmeyi Feshi :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi taraflara karşılıklı edim (borç) yükleyen bir sözleşmedir. Burada esas olarak müteahhidin bağımsız bölümleri meydana getirip teslim borcu, arsa sahibinin bu bağımsız bölümler karşılığı ücret (arsa payı) ödeme borcu söz konusudur. Gerek müteahhidin gerekse arsa sahibinin bu sözleşmesinden kaynaklanan ana borçlarını zamanında ve sözleşmeye uygun olarak yerine getirmemeleri halinde temerrüde düşmeleri söz konusu olacak ve bunun yarattığı sonuçlara katlanmak zorunda kalacaklardır. Bu sonuçlardan birisi de belirli şartlar dahilinde sözleşmenin feshidir.

Yukarıda gerek müteahhidin ve arsa sahibinin temerrüdü konusu işlenmiş ve bu hallerde sözleşmenin feshi durumuna detayları ile yer verilmiştir. Dolayısıyla bu hususlar burada tekrarlanmamıştır.

⁷³⁶ TANDOĞAN, s.337; ARAL, s.401; EREN, Sona Erme, s.101.

İKİNCİ BÖLÜM

ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA :

Arsa payı karşılığında bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibi, arsasının bir kısmı karşılığında, belli sayıda konut ya da işyeri sahibi olmak suretiyle, arsasını daha iyi değerlendirmekte; müteahhit ise, arsayı finanse etmek yükünden kurtularak, düşük finansmanla yüksek karlar elde etmektedir. Dolayısıyla, bu sistemde arsa sahibi arsasını, müteahhit ise teşebbüs gücünü en verimli şekilde değerlendirmektedir. Tüm bu nedenler özellikle belli bölgelerde konut/işyeri inşaatı sektörünün, artık arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı şeklinde yürümesine neden olmaktadır.

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri uygulamada son derece yaygın görülmekle birlikte, vergi kanunlarımızda bu müesseseye ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergileme daha çok genel hükümlere dayalı olarak yapılmaya çalışılmakta, bu da bünyesinde pek çok özellikli durum barındıran bu işlerde, farklı sorunlara neden olmaktadır. Gerçekten diğer imalat sektörlerinde olduğu gibi, inşaat sektöründe de, nihai anlamda bir üretim yapılmaktadır. Ancak, yapılan işlerin her birinin kendine özgü bir üretim olması (standart üretim yapılmaması); işin çoğunlukla bir takvim yılında tamamlanamayıp bir kaç takvim yılına sarkması; üretim yerinin standart olmaması (şantiye usulü çalışılması); hammadde stoklarının işleyiş düzenin ve işin ücretinin ödeme şeklinin farklı olması gibi hususlar, bu işleri diğer standart üretim şekillerinden ayıkmakta, dolayısıyla bu işlerin vergilendirilmesinde de özel düzenlemelerin yapılması ihtiyacı yaratmaktadır. İnşaat işlerinin bu özellikli imalat tarzına, bir de arsa payı karşılığı inşaat işlerinin kendine özgü yapısından doğan hususlar eklendiğinde vergileme iyice karmaşıkmaktadır.

Bünyesinde pek çok özellikli durum barındıran arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin genel hükümlere dayalı vergilendirilmeye çalışılması zaten başlı başına bir karmaşa yaratmış olmakla birlikte, genel hükümlerin bu işler açısından nasıl

uygulanacağına dair de tam bir netlik de yoktur. Nitekim Maliye idaresinin genel hükümlerden dahi olsa, vergilemenin nasıl yapılacağına ilişkin uygulama esaslarını gösterir Tebliğ bazında bir görüşü yoktur⁷³⁷. Maliye İdaresinin bu işlerde vergilendirmenin nasıl yapılacağına ilişkin görüşleri ancak mukteza (özelge) bazında yani sadece verildiği mükellefi bağlayan açıklamalarla sınırlı kalmıştır. Başka bir deyişle Maliye İdaresi bu denli önemli bir alanı mukteza bazında vermiş olduğu görüşlerle yönlendirmeye çalışmaktadır.

Bu karmaşıklık mükellefleri de tereddütte bırakmakta, gerek arsa sahiplerinin gerekse müteahhitlerin bu işlemleri nedeniyle vergilenmede nasıl bir yöntem izleyecekleri konusunda tam bir çelişki yaşamalarına sebep olmaktadır. Bu da çoğu zaman mükelleflerle Maliye İdaresi arasında uyuşmazlıklar yaratmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözüm merci olan yargı da, bu işlerin vergilendirilmesi ile ilgili bir çok hususta Maliye İdaresi ile tamamen farklı bir görüş benimsenmiş durumdadır. Netice olarak, inşaat sektöründe son derece yaygın olarak uygulanan arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesi, Vergi İdaresinin ve Yargı Mercilerinin birbirine uygun olmayan yaklaşımlarına sahne olmakta ve bu belirsizlik ortamı, ekonomideki büyüklüğü gittikçe artan bu sektörde çoğu zaman vergisizliğin hakim olmasına neden olmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümünde, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesine ilişkin özellikli tüm hususlar değerlendirilecektir. Ancak, ilk olarak arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde uygulamada uzun yıllardır tartışma yaratan bir husus üzerinde durulacaktır. Şöyle ki, Gelir Vergisi Kanunu'nda, inşaat işlerinin yukarıda belirttiğimiz özellikli yapısı göz önünde bulundurularak, “birden fazla takvim yılına sirayet eden (yıllara sarı) inşaat ve onarma işlerinde”, “özel bir vergileme sistemi”⁷³⁸ benimsenmiştir. GVK'nun 42-44 üncü maddelerinde düzenlenmiş olan bu “özel vergileme sisteminin” arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerini de kavrayıp kavramadığı tartışmalı bir husustur. Dolayısıyla çalışmamızın bu bölümünde ilk olarak

⁷³⁷ Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri hakkında sadece 30 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde (16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır) bir takım açıklamalar yapılmıştır. Ancak bu Tebliğde de sadece konunun KDV boyutu yüzeysel olarak ele alınmıştır.

⁷³⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, Şükrü KIZILOĞLU ve Saygın EYÜPGİLLER, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Gazi Üni. Yayın, 1987, s.96; Hakkı ÖZEL ve Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)**, 6. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1993,s.54; Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, 2. baskı, Ankara: G.Ü. Yayın No:165, 1996, s.54; Musa ÖRMECİ, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları**, İstanbul, 1995, s.49; ayrıca SEVİĞ, “Özel Beyan Biçimi” olarak nitelemiştir. (Bkz. Veysi SEVİĞ, “İnşaat Taahhüt İşlerinde İki Önemli Sorun”, **Yaklaşım**, sayı:43, Temmuz 1996, s.62)

arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin GVK’ nda yer alan bu özel vergileme sistemi kapsamına girip girmediği konusu üzerinde durulacaktır.

2. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNİN “YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİ”NE İLİŞKİN DÜZENLEMELER (ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİ) AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:

İnşaat sektörü vergilendirme açısından gerçekten diğer imalat sektörlerinden farklılık arz eden bir yapıya sahiptir. Bu özel yapı vergi kanunlarımızda göz ardı edilmiş, sadece “birden fazla takvim yılına sirayet eden (yıllara sari / yıllara yaygın) inşaat ve onarma işleri”nin vergilendirilmesinde GVK’ nda özel bir düzenlemeye yer verilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde gerek gelir vergisi gerek kurumlar vergisi açısından ticari kazancın tespiti hesap dönemi (takvim yılı) itibariyle yapılır⁷³⁹. Bu temel prensibin bir istisnası⁷⁴⁰ yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde uygulanmaktadır. Bu işlerde dönem sonu itibariyle hasılatın ve maliyetin kesinleşmemesi; kazancın henüz oluşum aşamasında bulunuşu; stokların yıl sonu itibariyle kavranmasının son derece güç olması gibi nedenlerle, kazancın tespitinin işin bittiği yıl itibariyle yapılması esası benimsenmiştir⁷⁴¹. Yıllara sari inşaat ve onarma işleri için getirilen bu özel vergileme sistemine ilişkin esaslar GVK’ nun 42, 43 ve 44 üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

Bu özel hükümler her türlü inşaat işinde uygulanmamakta, sadece maddede belirtilen şartları taşıyan inşaat işleri bu kapsamda değerlendirmektedir. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde de bu hükümlerin uygulanıp uygulanmayacağı

⁷³⁹ Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, 16. baskı, Ankara: Savaş Yayınları,1998, s.154; Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.153; ÖRMECİ, s.493.

⁷⁴⁰ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 12. baskı, Ankara : Turhan Kitabevi, 2005,s.273; ERGİNAY,s.156; Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, 6.baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi,2000,s.68.

⁷⁴¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun gerekçesinde, işin gerçek kazancının tespitinin, ancak işin bitiminde mümkün olduğu belirtilmiştir. (Tüm Vergi Kanunları Gerekçeleri, cilt:1, Gelir Vergisi Kanunu, s.197); ayrıca, SEVİĞ, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde herhangi bir aşamada karın veya zararın doğru belirlenmesi olanağının bulunmadığını, çünkü bu gibi işlerde sonradan çıkacak bir harcamanın maliyeti etkilemesinin her vakit mümkün olduğunu ifade etmektedir. (Veysi SEVİĞ, “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Bitim tarihi Tespiti”, **Dünya Gazetesi**, 8 Temmuz 1993); AKDOĞAN ise, bu işlerde ticari kazancın her yıl itibariyle belirlenemeyeceğini, çünkü müteahhidin ilk yıllarda sürekli olarak harcama yapmak durumunda kaldığını, dolayısıyla bu dönemde gider fazlalığının mevcut olduğunu, işin tamamlanmasına yakın dönemlerde nihai anlamda kar veya zararın oluşabileceğini belirtmektedir. (Türk Vergi Sistemi, s.126) YILMAZ, işin bir taahhüde bağlı olması ve bu taahhüdün yerine getirilip getirilmediğinin nihai olarak işin bittiği zaman kontrol edilebileceğinden; yapılan işin sahibince kabul edildiğinde sonucunun belli olacağından hareketle bir yıldan fazla süren inşaat taahhüt işlerinde özel bir vergileme rejiminin kabul edildiğini belirtmiştir. (Kazım YILMAZ, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Asgari İşçilik**, Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2004, s.110)

uzun süre tereddütlere neden olmuş /olmaktadır. Aşağıda öncelikle “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işleri”nde uygulanan “özel vergileme sistemi”ne tabi olmanın şartları kısaca açıklanıp, akabinde arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde bu şartların varlığı araştırılacaktır.

2.1. YILLARA SARI İNŞAAT ONARMA İŞLERİNE İLİŞKİN ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİNİN KAPSAMI:

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun 42, 43 ve 44’üncü maddelerinde yer verilen düzenlemelere göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar, işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilip, tamamı işin bittiği yılın geliri sayılarak bitim yılında beyan edilir. Başka bir deyişle, bu işlerde kazancın elde edildiği yıl, inşaat işinin bittiği yıl olarak kabul edilmekte ve oluşan tüm kazancın bitim yılının geliri olarak vergilendirilmesi öngörülmektedir. İşin bittiği tarih ise, geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, bu usullere tabi olmayan işlerde ise, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarihtir.

GVK’nda yapılan bu düzenleme ile, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar “ticari kazanç” sayılmıştır. Nitekim, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)⁷⁴² nun 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağına ve safi kurum kazancının tespitinde GVK’nun “ticari kazanç” hakkındaki hükümlerinin uygulanacağına hükmedildiğinden, GVK’nun 42-44 üncü maddelerinde yer alan düzenlemeler, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi yapan kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Başka bir deyişle, eğer yıllara sari inşaat ve onarma işini yapan taraf kurumlar vergisi mükellefi ise bu defa, bu kazanç yine GVK’nun 42-44. maddelerinde belirtilen esaslar dahilinde tespit edilecek; ancak, kurum kazancı olarak, kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Birden fazla takvim yılında devam eden inşaat onarma işleri için uygulanan bu sistem, bu işlerden elde edilen kazancın vergisinin işin bitiminde, yani yıllarca sonra

⁷⁴² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ödenmesine neden olmaktadır. Bu işlerle iştigal eden mükelleflerden iş bitinceye kadar vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.⁷⁴³ Ayrıca, işin sonunda ödenecek vergiye mahsuben bir miktar verginin kaynakta alınması işin mahiyetine de uygun bulunduğundan⁷⁴⁴, bu gibi kazançlar için vergi tevkifatı (stopaj) esası kabul edilmiştir. Bu işlerde öngörülen vergi kesintisi, yıllık vergileme yapılmamasının telafisi⁷⁴⁵ olarak da değerlendirilebilir.

İş sahibince, bu işler karşılığında müteahhide nakden veya hesaben ödenen istihkak (avanslar dahil) bedelleri üzerinden yapılması öngörülen (GVK md. 94/3 ve KVK md. 15/1-a) vergi kesintisinin oranı ise %3'tür⁷⁴⁶. Kesinti suretiyle ödenen bu vergiler, işin bitiminde ortaya çıkan kazanç üzerinden beyan edilip hesaplanan vergiden mahsup edilir. (GVK md. 121 ve KVK md.34)

2.2. YILLARA SARI İNŞAAT ONARMA İŞLERİNE İLİŞKİN ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİNİN TABİ OLMANIN ŞARTLARI :

Yapılan işin GVK'nun 42-44 üncü maddelerinde yer alan özel vergileme sistemine tabi olması için, şu şartları bir arada sağlaması gerekir⁷⁴⁷.

- Yapılan işin inşaat veya onarma işi olması ve
- Yapılan işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve
- İşin bir taahhüde bağlı olarak yapılması.

⁷⁴³ Şükrü KIZILOT, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999, s.30; A. Bumin DOĞRUSÖZ, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 1992, s.102.

⁷⁴⁴ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun gerekçesi, Tüm Vergi Kanunları Gerekçeleri, s.197; ayrıca yine madenin gerekçesinde, tevkifat sisteminin gerekçelerinden birisi de, verginin yıllarca sonra, işin sonunda topluca ödenmesinin, Hazinesinin olduğu kadar mükellefin yönünden de sakıncalar arz etmekte olduğu şeklinde açıklanmıştır.

⁷⁴⁵ Ali KARAASLAN, "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergilendirme", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, sayı:129 (Haziran 1992), s.39

⁷⁴⁶ Gelir Vergisi mükellefleri için, 29.12.2006 tarih ve 26391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2006/11449 sayılı B.K.K.; Kurumlar Vergisi mükellefleri için, 31.12.2006 tarih 26392 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2006/11447 sayılı B.K.K. ile, 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanmak üzere kabul edilen oran.

⁷⁴⁷ Bkz. ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.273; Selahattin TUNCER, **Vergi Uygulamaları**, 5.baskı, İstanbul: Okan Yayıncılık,1984, s.88; AKDOĞAN, KIZILOT ve EYÜPGİLLER, s.96-97; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.54; KIZILOT, "İnşaat Muhasebesi",s.27; Mehmet Ali CANOĞLU ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, **Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi**, İstanbul : Beta,1990, s.164; Recep BIYIK, "İnşaat ve Onarma İşlerinden Elde Edilen Kazançlarda Vergileme", **Vergi Dünyası**, Mart 2000, sayı:223, s.36; KARAASLAN, s.41; Metin KAYRAK, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri ile Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", **Vergi Dünyası**, sayı:196 (Aralık 1997), s.65; YILMAZ, s.111.

İşte bu üç şartı birlikte sağlayan işler yıllara sari ya da birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi olarak adlandırılıp, GVK' nun 42-44 üncü maddelerinde yer alan özel hükümler çerçevesinde vergilendirilirler. Dolayısıyla, bu şartların herhangi bir veya bir kaçını sağlamayan inşaat ve onarma işleri ise normal vergi sistemi içerisinde mütalaa edilir. Aşağıda bu şartlara kısaca değinilmiştir.

2.2.1. Yapılan İşin İnşaat Ve Onarım İşi Olması :

GVK' nunun 42 nci maddesinde, bir işin bu madde kapsamında değerlendirilmesi için " inşaat " işi olması öngörülmüş ancak ne GVK' nda ne diğer vergi kanunlarında inşaat ve onarma kavramının neyi ifade ettiği açıklanmamıştır. İlgili diğer kanunlarda da " *inşaat* " kavramı tam anlamıyla ve kesin sınırları ile ortaya konmamış, genel ifadelerle yetinilmiştir.

Gerek vergi gerekse diğer sair külliyatımızda inşaat kavramının tam anlamıyla tanımlanmaması vergi uygulamalarında "özel vergileme sistemi" nedeniyle uyumsuzluklara neden olmaktadır. GVK' nda yapılan özel düzenleme açısından inşaat kavramının gerek Mali İdareye gerekse yargıya yansıyan olaylarda, bu merciler tarafından yapılan değerlendirmelerle farklı anlamlara büründürüldüğü de gözlemlenmektedir.

Bununla birlikte, gerek yukarıda belirtilen düzenlemelerden, gerekse günlük hayattaki kullanımından, konumuz işlerde ortaya çıkan eser olan "bina"nın, "inşaat" olarak değerlendirileceği hususunda ihtilaf yoktur. Dolayısıyla GVK'nun 42-44 üncü maddelerinde düzenlenen sisteme dahil olma açısından, konumuz işlerin ilk şartı sağladığı söylenebilir.

2.2.2. İnşaat Ve Onarma İşinin Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmesi:

İnşaat ve onarım işlerinde özel vergileme sisteminin uygulanabilmesi için aranan koşullardan birisi de, yapılan işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesidir. Buradan anlaşılması gereken 12 aylık takvim yılı değil, sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi

ile bitim tarihinin aynı yıl içinde olmamasıdır⁷⁴⁸. Başka bir deyişle işin süresi değil, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi esastır⁷⁴⁹. Dolayısıyla, faaliyetin konusu inşaat ve onarma işi olsa, bu iş bir taahhüt gereği yapılsa dahi, başladığı takvim yılı içerisinde biten işler, özel vergileme sistemine tabi olmaz⁷⁵⁰. Kazanç genel hükümlere göre saptanır.

Bu çerçevede 1 Ocak 2006 de başlayıp 31 Aralık 2006 da biten taahhüde bağlı bir inşaat işi aynı takvim yılı içerisinde başlayıp bittiğinden GVK' nun 42- 44 üncü maddelerindeki özel vergileme sistemine tabi olmaz; kazancı, genel hükümlere göre vergilendirilir. Bununla birlikte 1 Aralık 2005 de başlayıp 30 Ocak 2006 tarihinde biten taahhüde bağlı bir inşaat işi sadece 2 ay sürmesine rağmen başladığı ve tamamlandığı takvim yılları farklı olduğundan GVK'nun 42- 44 üncü maddeleri kapsamında vergilendirilir.

Dolayısıyla arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri birden fazla takvim yılına sirayet ederse zaten bu şartı otomatik olarak sağlayacaktır.

2.2.3. İnşaat Veya Onarma İşinin Bir Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması:

GVK' nun 42 - 44 üncü maddelerinde hüküm bulan özel vergileme rejimine tabi olmanın son şartı da birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılmasıdır. Bu husus GVK'nun 42-44 üncü maddelerinde açıkça belirtilmiş olmamakla birlikte, GVK md. 44'de "geçici ve kesin kabul usulü"nden söz edilmesi, yine GVK md. 94/3'de müteahhitlere ödenen "istihkak bedelleri" üzerinden vergi kesintisi yapılmasının öngörülmesi, taahhüde bağlı bir işin (istisna akdinin) varlığını gerekli kılmaktadır⁷⁵¹. Nitekim birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin en belirgin özelliği taahhüt kapsamında yapılmasıdır⁷⁵².

⁷⁴⁸ SEVİĞ, "İnşaat- Taahhüt İşlerinde İki Önemli Sorun", s.62; DOĞRUSÖZ, Stopaj, s.102; ÖRMECİ, s.494.

⁷⁴⁹ ÖRMECİ, s.494; YILMAZ, s.114.

⁷⁵⁰ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.273; Yılmaz ÖZBALCI, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara : Oluş Yayıncılık, 2002, s.352; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.54; KIZILOĞLU, İnşaat Muhasebesi, s.30; ayrıca bkz. Yılmaz ALİFENDİOĞLU, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1975, s.62; BİYİK, s.39; M.B.'nin 11469 sayılı muktezası (<http://www.ist-def.gov.tr/mukteza/2005/gelirvergisi2005/gv-11469.htm>) (16 Eylül 2006); Dnş. 4. D.'nin 30.3.2000 tarih ve E.1999/2677, K.2001/1253 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı: 95, Kasım 2000, s.260-261); Dnş. 3. D.'nin 21.11.1991 tarih ve E.1990/401, K.1991/2929 sayılı kararı (SÜRYAY Danıştay Kararları)

⁷⁵¹ Dnş. 4. D.'nin 25.11.1996 tarih ve E.1995/6214, K:1996/4472 sayılı kararı, " Kanunun 43 üncü maddesinde, müşterek genel giderlerin ve amortismanların, çeşitli işler nedeniyle dağıtılması konusu düzenlenirken, tahsil olunan 'istihkak bedellerinin' bir ölçü olarak kullanıldığı görülmektedir. Kanunun 94 üncü maddesinde de, 42 inci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen 'istihkak bedellerinden' söz edilmektedir. Bu düzenlemeler 42 nci maddede öngörülen rejimin uygulanmasında inşaat

“Taahhüt”ten bahsedilebilmesi için, inşaat işinin başkası (iş sahibi) nam ve hesabına ve bir sözleşmeye dayalı olarak yapılması gerekmektedir⁷⁵³. Buna göre, inşaatı yaptıran gerçek yada tüzel kişi bir işverenin mevcut olması ve işin yapılmasının belli bir ücret karşılığında, bu işverene taahhüt edilmesi gerekir⁷⁵⁴.

Vergi hukuku yönünden inşaat onarma işlerinin taahhüt edilmesi, BK. nun 355. maddesindeki istisna akdine dayanmaktadır⁷⁵⁵. Başka bir deyişle birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine dayanak olan sözleşme, nitelik olarak Borçlar Kanunun 355-371 inci maddeleri arasında düzenlenen “istisna – eser sözleşmesi” olarak değerlendirilmektedir⁷⁵⁶. Bu yönüyle “taahhüt”, sözleşmeden doğan bir borç ilişkisi olup⁷⁵⁷, müteahhit bir ücret karşılığında iş sahibine bir edimde bulunmayı borçlanmaktadır (BK md. 355)⁷⁵⁸. Burada bedelin ne şekilde belirlendiğinin önemi yoktur⁷⁵⁹.

Taahhüt kavramının ana unsurları, inşaat işini ismarlayanın yani yapılmasını isteyen bir tarafın (Bu kişi “işveren” yada “iş sahibi” olarak adlandırılır.) ve inşaat işini yapmayı yüklenen karşı tarafın (Bu taraf da “müteahhit” ya da “yüklenici” olarak adlandırılır.) varlığıdır. Müteahhit, inşaat işini tek başına yüklenilebileceği gibi başka kişi

ve onarım işinin başkası hesabına, bir taahhüt uyarınca yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Zira istihkak bedeli ödemesi, bir taahhüde bağlı olarak yapılan inşaat ve onarım işlerinde söz konusu olabilir.” (Danıştay Dergisi, sayı:93,1997,s.197-199); aynı yönde Dnş. 4. D.’nin 25.3.1994 tarih ve E.1992/4119, K.1994/1787 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı:31, Temmuz 1995, s.130); Dnş. 4. D.’nin, 2.6.1992 tarih ve E. 1991/1784, K.1992/2394 sayılı kararı (Lebib Yalkın Yayınları, Danıştay Kararları, s.319); Dnş. 4. D.’nin, 18.01.1994 tarih ve E. 1993/622, K.1994/216 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı:31, Temmuz 1995, s.132) Dnş. 4. D.’nin, E. 1994/4932, K.1995/800 sayılı kararı (Süryay Danıştay Kararları, cilt:1, 1999)

⁷⁵² Mehmet BULUT, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşinin Anlamı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, sayı:181 (1 Ağustos 1994), s.44.

⁷⁵³ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s. 273; ÖZBALCI, s.351; AKDOĞAN, KIZILOT ve EYÜPGİLLER, s.97; KIZILOT, İnşaat Muhasebesi, s.29; DOĞRUSÖZ, Stopaj, s.102-103; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.55; Özhan ULUATAM ve Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, 3. baskı, Ankara : İmaj Yayıncılık, 1999, s.271; Fatih Kemal EBIÇLIOĞLU, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası**, sayı:208 (Aralık 1998), s.49; Ahmet ULU, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme ve Muhasebe Kayıt Düzeni”, **Vergi Sorunları**, sayı:1989/1, s.69; D. 4. D.’nin 6.11.1979 tarih ve E.1978/3262, K. 1979/2765 sayılı kararı (DENET YMM Arşiv)

⁷⁵⁴ EBIÇLIOĞLU, s.40; İslam ÇANKAYA, **İnşaat Muhasebesi**, Ankara: Kozan Ofset, 1998, s.21; ULU, s.67.

⁷⁵⁵ KIZILOT, İnşaat Muhasebesi, s.5; TUNCER, s.88; CANOĞLU ve HACIRÜSTEMOĞLU, s.164; ÖCAL, ERDEN ve IŞIKLAR, s.277; A. Şahin SAVCI, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri ve Vergi Mevzuatı”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 1990, sayı:108, s.48; M.B.’nin 5.1.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı muktezası (Yaklaşım, sayı : 35, Kasım 1995, s.137)

⁷⁵⁶ Bkz. SEVİĞ, “İnşaat – Taahhüt İşlerinde İki Önemli Sorun”, s.62; TUNCER, s. 88; CANOĞLU ve HACIRÜSTEMOĞLU, s.164

⁷⁵⁷ COŞKUNER, s.2.

⁷⁵⁸ Bkz. birinci bölümde eser sözleşmesiyle ilgili yapılan açıklamalar.

⁷⁵⁹ Bkz. eser sözleşmesinde ücret ile ilgili açıklamalar; ayrıca, YILMAZ, s.113.

ya da firmalarla birlikte “konsorsiyum” oluşturmak suretiyle de yapabilir⁷⁶⁰. Ayrıca, iş sahibi gerçek kişi ya da tüzel kişi olabilir.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin GVK’nun 42-44. maddelerinde düzenlenen özel vergileme rejimine tabi olup olmadığı tartışmasındaki kilit nokta bu “taahhüt” şartıdır. Tartışma bu işlerde müteahhidin bağımsız bölümleri kendi nam ve hesabına mı yoksa, arsa sahibine taahhüt ederek mi inşa ettiği noktasında kilitlenmektedir.

2.3. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNİN “ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİ”NE TABİ OLUP OLMADIĞI :

Yukarıda “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri”ne ilişkin GVK’nun 42-44’üncü maddelerinde düzenlenen “özel vergileme sistemi” özetle anlatılmış, bu sisteme dahil olmanın şartları sayılmıştır. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin bu sisteme girip girmeyeceği, gerek doktrinde gerekse Maliye ve Danıştay uygulamasında tartışmalara konu olmaktadır.

Konunun önemine binaen bu tartışmalara değinmekte fayda vardır. Dolayısıyla tüm bu kesimlerin görüşlerine aşağıda yer verilmiştir.

2.3.1. Doktrinde İleri Sürülen Görüşler :

Doktrinde genel olarak, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım işleri ile özel inşaat işleri⁷⁶¹ paralel olarak değerlendirilmektedir. Buna göre doktrinde ağırlıklı görüş; bina inşa edip daire, kat ve dükkan şeklinde satanların, özel vergileme sisteminden (GVK md. 42-44) faydalanamayacakları, yani özel inşaatların, birden fazla takvim yılına sarksa

⁷⁶⁰ ÇANKAYA, s.21; YILMAZ,s.112.

⁷⁶¹ Gerçek veya tüzel kişilerin taahhüt niteliğinde olmayan yani kendi nam ve hesaplarına gerek muhtelif kullanımları için, gerek yapıp satmak amacıyla ifa ettikleri inşaat faaliyetleri uygulamada özel inşaat olarak adlandırılmaktadır. (AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.100; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.54; Fikret ÖCAL, Selman ERDEN ve Sadi IŞIKLAR, **İnşaat Muhasebesi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s.321); özel inşaat işletmeleri inşa ettikleri yapıları daire ve dükkan olarak pazarlamak suretiyle satarlar ve bu satıştan elde edilen kazanç kendilerinin ticari kazancını oluşturur. İnşaat taahhüt işletmeleri ile nam ve hesabına yapı inşa edilen iş sahibi arasında istisna akdi hükümleri geçerli iken, özel inşaat işletmelerinde böyle bir akit bulunmaz; bu işletmelerde işletme ile müşteri arasında satış akdi hükümleri uygulanır. (ÖCAL,ERDEN ve IŞIKLAR,s.321); diğer bir deyişle özel bina inşaatı yapma herhangi bir malı üretilip satma prosedürüne tabi olmaktadır. (ÖZEL ve ŞENYÜZ,s.54).

dahi GVK'nun 42. maddesi kapsamına girmeyeceği⁷⁶²; aynı şekilde, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde de bu hükümlerin (GVK md 42-44) uygulanamayacağı yönündedir⁷⁶³.

Bu görüşü savunan ÇAKMAK⁷⁶⁴, şu noktalara dikkat çekmektedir : “Kat karşılığı sözleşmeler yıllara sari inşaat onarım işi sözleşmeleri değildir. Bu sözleşmede bir taraf belirtilen koşul ve nitelikte inşa edilmiş bina veya binaları teslim etmeyi diğer taraf, arsa teslim etmeyi taahhüt etmektedir. Bu özelliği ile sözleşme yıllara yaygın inşaat onarma işi sözleşmesi değil, bina ile arsanın takas edilmesi sözleşmesidir. Yıllara yaygın inşaat onarma işi olmadığı için, vergi kesintisi de söz konusu değildir. Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin en önemli özelliği kısmi teslim yapılmasıdır. Kısmi teslim yıllar yaygın inşaat onarım işinin ana niteliğidir. Kısmi teslim nedeniyle gelir elde edilmektedir. Oysa kat karşılığı inşaat işinde kısmi teslim yoktur. Bu bakımdan da yıllara yaygın inşaat onarım işi değildir.”

Azınlıkta kalan görüş ise⁷⁶⁵, arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin GVK 42-44 üncü maddesinde düzenlenen özel vergileme rejimine tabi olduğu yönündedir. Burada yapılan işin karşılığının iş sahibi tarafından “aynı istihkak” şeklinde ödendiği ileri sürülmektedir.

2.3.2. Maliye İdaresinin Konuya İlişkin Görüş Ve Uygulaması :

Maliye İdaresinin konuyu tüm yönleri ile ortaya koyan Tebliğ bazında bir görüşü bulunmamaktadır. İdarenin görüşü, mükellef bazında verilen muktezalarda yansıtılmaktadır. Ancak burada da istikrarlı bir yaklaşım ortaya konulmamıştır. İdare bu hususta iki farklı yaklaşım ortaya koymaktadır.

⁷⁶²Bkz. ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.273-274; AKDOĞAN, KIZILOT ve EYÜPGİLLER, s.96; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.54; DOĞRUSÖZ, Stopaj, s.103; ÖRMECİ, s.495; KAYRAK, s.71; Necati PERÇİN, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar”, **Vergi Sorunları**, sayı: 96, s.92-93; Dnş. 4. D.'nin 21.2.1995 tarih ve E.1994/4932, K.1995/800 sayılı kararı (Vergi Sorunları Dergisi, 1997 /2, s.100)

⁷⁶³ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.273-274; AKDOĞAN, KIZILOT ve EYÜPGİLLER, s.96; DOĞRUSÖZ, Stopaj, s.103; ÖRMECİ,s.495; KAYRAK, s.71; PERÇİN, s.92-93.

⁷⁶⁴ Şefik ÇAKMAK, “İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, sayı:226, Haziran 2000, s.13.

⁷⁶⁵ Bkz.BIYIK, s.46.

Maliye İdaresinin vermiş olduğu bir muktezada⁷⁶⁶ ortaya koyduğu yaklaşım şöyledir : İdare, Konut Yapı Kooperatifi ile yapmış olduğu bir sözleşme çerçevesinde, Kooperatifin sahip olduğu arsa üzerinde kat karşılığı inşaat işi yapan müteahhidin bu işini, ilki, Konut Yapı Kooperatifi ile Şirket arasındaki sözleşme gereği anahtar teslimi yapılması taahhüt edilen ve kooperatife kalacak dairelere ilişkin inşaatçılık faaliyeti, diğeri ise, sözleşme gereği arsa sahibi Kooperatif tarafından müteahhide devredilecek arsa üzerinde satmak amacıyla yapılan inşaatçılık faaliyeti olmak üzere iki ayrı faaliyet şeklinde değerlendirmiştir. İdare Konut Yapı Kooperatifine, kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereği anahtar teslimi olarak yapılması taahhüt edilen kısma ilişkin faaliyetin GVK'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, bu faaliyetin hasılatının, Yapı Kooperatifinin Şirkete devrettiği arsaların emsal bedeli olacağını, masraflarının ise Kooperatife devredilecek kısmın inşa giderlerinden teşekkül edeceğini ve bu işin kazancının GVK 42. madde kapsamında tespit edileceğini ifade etmiştir. Dolayısıyla, Maliye idaresinin konuyla ilgili ilk yaklaşımı arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin GVK'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir.

Maliye İdaresinin ikinci görüşü ise tam aksi istikamettir. İdare, vermiş olduğu bir muktezada⁷⁶⁷, GVK'nun 42 nci maddesi kapsamında inşaat işlerinin, resmi ve özel taahhütler gereğince başkasının hesabına yapılan işlerden ibaret olduğunu, işin taahhüde bağlı olarak yapılmasının, inşaat işinin başkasının nam ve hesabına yapılması ve karşılığında hakedişe bağlı bir istihkak ödemesinin ortaya çıkması ile mümkün olacağını; özel inşaat işlerinin ise bünyelerinde istihkak ve hakedişe bağlı taahhüt unsuru taşımayan; ancak, birden fazla takvim yılına sirayet edebilen nitelikte işler olabildiğini; bu nedenle, gerek kendi arsası üzerine gerekse başkasının arsası üzerine kat karşılığı bina inşa ederek satma işinin GVK'nun 42 nci maddesinde düzenlenen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleriyle herhangi bir ilişkisi olmadığını belirtmiştir. Maliye İdaresinin bu ikinci görüşü yönünde başka muktezalar⁷⁶⁸ da mevcut olup, ikinci görüşü yansıtan mukteza sayısının bir hayli fazla olduğu söylenebilir.

⁷⁶⁶ M.B.'nin 8.4.1996 tarih ve 3140 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:182, Ekim 1996, s.144-146)

⁷⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (İVDB)'nin, 16.6.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-42/12728, (11711) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/11711.htm>) (25 Ekim 2006)

⁷⁶⁸ GİB, İVDB'nin, 29.3.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-42/11674, (5606), (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/5606.htm>) (25 Ekim 2006); İstanbul Valiliği (İst. Val.) İl Defterdarlığı'nın 19.11.2003 tarih ve 15820 sayılı muktezası, (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek414.htm>) (25 Ekim 2006); İst. Val. İl Defterdarlığı'nın 01.4.2003 tarih ve 5345 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek276.htm>) (25 Ekim 2006); İst. Val. İl Defterdarlığı'nın 28.2.2003 tarih ve 3147 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek224.htm>) (25 Ekim 2006)

Netice olarak, Maliye İdaresinin bu husustaki görüşü istikrar arz etmemektedir. İdare, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin, GVK'nun 42-44 üncü maddeleri kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği yönünde görüş belirtmiş olduğu gibi, tersi yönde görüşleri de bulunmaktadır. Ancak, İdarenin son yıllarda verdiği muktezalarda, bu işlerin GVK'nun 42-44 üncü maddeleri kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde görüş belirtmiş bulunması ve aksi muktezalara rastlanılmamış olması, İdarenin görüş ve uygulamasını son yıllarda bu yönde kaydirdığı izlenimi yaratmaktadır. Bu nedenle, İdarenin son yıllardaki uygulamasının ikinci görüş çerçevesinde yürütüldüğü söylenebilir.

2.3.3. Yargı Mercilerinin Konuya İlişkin Görüşü :

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin GVK'nun 42-44 üncü maddelerinde düzenlenen özel vergileme sistemine dahil olup olmadığı hususunda yargıya yansıyan uyuşmazlıklarda Danıştay'ın da Maliye İdaresi gibi, bu güne kadar iki yönde de kararlar vermiş olduğu görülmektedir.

Danıştay'ın bu tür işlerin de GVK'nun 42-44 üncü maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündeki ilk görüşünde üzerinde durduğu hususlar şöyledir⁷⁶⁹:

- GVK'nun 42. maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar ve zararın bu madde ile belirlenen yöntemlerden biri ile tespit edilebilmesi için inşaat ve onarma işinin, müteahhitlerce yani bir başkasının nam ve hesabına yapılması ile yapının kendi nam ve hesabına yapılması arasında bir ayırım yapılmış bulunmadığı gibi, maddenin uygulama alanını, başkasının nam ve hesabına inşaat ve onarma işi yapanlarla sınırlayan bir düzenleme de mevcut değildir.

- GVK'nun " Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması" başlıklı 43.maddesi ile "vergi tevkifatı" başlıklı 94.maddesinin 1/4.bendinde istihkaklardan söz edilmiş olması, GVK'nun 42. maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerini başkasının nam ve hesabına yapanların, yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılmasından doğan müşterek genel giderlerinin yıllar itibarıyla dağılımı ile

⁷⁶⁹ Dnş. 3. D. 04.2.1987 tarih ve E. 1986/1816, K. 1987/347 sayılı kararı (Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar 'Özelgeler'**, Ankara: Yaklaşım Yayınları,cilt:1, s.531-532)

bunlara yapılan ödemelerin vergilendirme yöntemlerini ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, kendi içerisinde herhangi bir sınırlama getirmeyen GVK'nun 42. maddesinin kapsamının bu düzenlemelerle sınırlandırıldığını düşünmeye hukuken olanak bulunmamaktadır.

- "İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi" başlıklı GVK'nun 44. maddesinin 1.fıkrasında "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesim kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir." denilmek suretiyle, inşaat ve onarma işlerinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olanlarla, yani başkasının nam ve hesabına yapılanlarla sınırlı olmadığı açıkça gösterilmiştir.

Aslında bu kararda, GVK'nun 42 – 44. maddelerinde düzenlenen özel vergileme sisteminin kendi nam ve hesabına inşaat ve onarma işleri yapanlara uygulanıp uygulanmayacağı tartışılmıştır. Ancak, aşağıda belirttiğimiz üzere Danıştay, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin GVK'nun 42-44 üncü maddeleri kapsamına girip girmeyeceğini tartışırken, bu işleri de, kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanların yaptıkları işlerle aynı şekilde değerlendirdiği için, bu kararın arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri için de geçerli olduğu düşünülmektedir burada verilmiştir. Danıştay'ın aynı gerekçelerle verdiği başka kararlar⁷⁷⁰ da mevcuttur.

Danıştay'ın kararlarına yansıyan diğer görüşü ise, kendi arsaları üzerine bina yaparak satanların (yap-satçıların) ya da başkalarının arsaları üzerine arsa karşılığı inşaat yapanların, gerçekleştirdikleri bu faaliyetlerin GVK'nun 42-44 üncü maddelerinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilemeyeceği yönündedir. Danıştay'ın son dönemlerde istikrar kazanan bu görüşünde vurguladığı hususlar şöyledir⁷⁷¹ :

- GVK'nun 42 nci maddesinin, "arsa payı karşılığı inşaat işi yapanlar" hakkında uygulanıp uygulanmayacağı uyuşmazlığın özünü oluşturmaktadır.

⁷⁷⁰ Dnş. 3. D.'nin 04.2.1987 tarih ve E. 1986/1779, K. 1987/346 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (28 Eylül 2006); Dnş. 3.D.'nin 24.02.1987 tarih ve E.1987/276, K.1987/547 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (28 Eylül 2006); Dnş. 4. D.'nin 18.01.1988 tarih ve E.1986/303, K.1988/239 sayılı kararı "Arsa payı karşılığında işhanı inşaatını üstlenen yükümlünün, GVK'nun 42. maddesindeki olanaktan yararlanmasına engel bulunmamaktadır." (www.danistay.gov.tr) (28 Eylül 2006).

⁷⁷¹ Bkz. Dnş. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (VDDGK)'nın 01.04.2005 tarih ve E.2004/229, K.2005/55 sayılı kararı (http://www.alomaliye.com/nisan_06/danistay_e_2004_229.htm) (30 Eylül 2006)

- GVK'nun 43 üncü maddesinde, müşterek genel giderler ve amortismanların çeşitli işlere dağıtılması konusu düzenlenirken, tahsil olunan "istihkak bedelleri"nin bir ölçü olarak kullanıldığı görülmektedir. Kanunun 94 üncü maddesinde de 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen "istihkak bedelleri"nden söz edilmektedir. Yapılan bu düzenlemeler, inşaat ve onarma işinin başkası hesabına bir taahhüt uyarınca yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Çünkü, istihkak bedeli ödemesi bir taahhüde bağlı olarak yapılan inşaat ve onarma işlerinde söz konusu olabilir.

- Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaat dolayısıyla alıcıdan tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil, satış bedelidir ve 42 nci madde kapsamında düşünülemez. Satışın arsa payı üzerinden yapıp inşaatın alıcı ile akdedilen sözleşmeye göre tasarlanması da bu durumu değiştirmez

- Özel inşaatlar hangi şartlarla yürütülürse yürütülsün, fiilen yapılan iş inşa edilen dairelerin satışından ibarettir. Bu tür inşaatların herhangi bir kıymet imali ve satışından farkı bulunmadığından kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedelinin karşılaştırılması suretiyle kazancın dönerselliği ilkesine göre yapılması gerekir.

Danıştay'ın arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin GVK md. 42-44 kapsamına girmediği yönündeki kararları son dönemlerde istikrar kazanmış olup⁷⁷² son dönemlerdeki uyuşmazlıkların bu görüş çerçevesinde karar bağlandığı söylenebilir.

Bu yönde verilen Danıştay kararlarının gerekçeleri yukarıda örnek kararda belirttiğimiz gerekçelerle aynıdır. Dikkat edileceği üzere burada Danıştay arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin hiçbir özelliğini tartışmadan, bu işi "bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaat" olarak değerlendirmekte ve bu varsayıma göre çözmektedir.

⁷⁷² Dnş. 4. D.'nin, E. 1997/1537, K.1998/1061 sayılı karar (Süryay Danıştay Kararları, cilt:1, 1999, s.2.); Dnş. 4. D.'nin, 2.5.1991 tarih ve E. 1988/5245, K.1991/1632 sayılı kararı (Lebib Yalkın Yayınları, Danıştay Kararları, s.313); Dnş. 4. D.'nin 25.3.1994 tarih ve E.1992/4119, K.1994/1787 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı:31, Temmuz 1995, s.130); Dnş. 4. D.'nin, 2.6.1992 tarih ve E. 1991/1784, K.1992/2394 sayılı kararı (Lebib Yalkın Yayınları, Danıştay Kararları, s.319); Dnş. 4. D.'nin, 18.01.1994 tarih ve E.1993/622, K.1994/216 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı:31, Temmuz 1995, s.132); Dnş. 4. D.'nin, E.1994/4932, K.1995/800 sayılı kararı (Süryay Danıştay Kararları, cilt:1, 1999)

2.3.4. Konunun Değerlendirilmesi :

Yukarda gerek doktrinde, gerek Maliye İdaresinin muktezalarında, gerekse Danıştay kararlarında görüldüğü üzere, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin GVK'nun 42-44. maddeleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği yönündeki tartışmalarda, bu işin kendine özgü yapısı ya da bu işe ilişkin sözleşmenin özellikleri göz önünde bulundurulmamıştır.

Tartışmalar genel olarak “kendi, nam ve hesabına inşaat yapıp satan (yap-satıcı) müteahhitlerin yapmış olduğu faaliyetin, yani “özel inşaat” faaliyetinin GVK'nun 42-44 üncü maddeleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğine odaklanmış, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri de özel inşaatın bir şekli olarak değerlendirilip, bu işlerde de aynı yaklaşımla hareket edilmiştir. Diğer bir deyişle, “arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı” işleri kendi arsası üzerinde inşaat yapıp satan müteahhitlerin yapmış olduğu inşaat işleri ile aynı kulvarda değerlendirilmekte, konumuz işlerde de müteahhidin kendi nam ve hesabına bir iş yaptığı sonucuna varılmaktadır. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin hukuki durumu, özellikli yapısı tartışılmadan, kendi arsası üzerine inşaat yapıp satan müteahhitlerin bu faaliyetleri için ileri sürülen görüşlerin, aynen konumuz iş için de geçerli olacağı yaklaşımıyla, bu işe de şamil kılınması bize göre doğru yaklaşım olamaz.

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işi, kendi arsası üzerinde inşaat yapıp satan müteahhidin faaliyetiyle (yap-satıcılıkla) aynı muameleye tabi tutulamaz. Çünkü⁷⁷³;

- Kendi arsası üzerinde inşaat yapıp satan müteahhitlerin yapmış olduğu iş basit anlamda, bağımsız bölüm üretilip satmaktır. Başka bir deyişle burada yapılan işin herhangi bir imalat ve satış işleminden bir farkı yoktur. Müteahhit ile alıcı arasındaki sözleşme ise satış sözleşmesidir. Burada, müteahhit işi kendi adına yapmakta, sonra uygun bir alıcı bulduğunda satmaktadır. Dolayısıyla, yap-satıcılık işinde, inşaat, bütün ve bölümleri itibarıyla, müteahhit yönünden imal edilip satılan emtia mahiyetindedir.

⁷⁷³ Özel inşaatlar için belirttiğimiz özellikler açısından bkz : KAYRAK, s.71; EBİÇLİOĞLU, s.49.

- Bu tür inşaat işlerini yapanlar yönünden genel elde etme kuralları uyarınca tahakkuk esası geçerlidir. Dolayısıyla inşaatın bitimi değil, satış işleminin gerçekleştiği tarih vergisel açıdan anlam ifade eder. Yani müteahhit işi tamamladığında vergisel bir netice yoktur. Tamamladığı bağımsız bölümleri peyder pey sattığında satış işlemi ile vergisel netice doğar.

Oysa, çalışmamızın birinci bölümünde arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin hukuki boyutu değerlendirilirken detaylı olarak irdelendiği üzere, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde, arsa sahibinin edimi (yani arsa payının devri) “satım sözleşmesi”ne, müteahhidin edimi (inşaat yapımı) ise “eser sözleşmesi”ne özgü edimler olup, bu sözleşme, bu edimlerin birbirleri ile değiş tokuş edildikleri “çift tipli karma” bir sözleşme niteliğindedir.

Gerçi, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, tarafların gerçek iradeleri (niyetleri), müteahhidin arsa sahibine bir iş yaparak, bu işten gelir sağlamak; arsa sahibinin ise müteahhide arsa satarak gelir elde etmek değildir. Ancak, olayın fiili akışında müteahhit, arsa sahibine bir şey yapmayı taahhüt etmekte, karşılığında ise bir ücret almaktadır. Diğer bir deyişle, taraflar arasında, müteahhidin arsa sahibine bir taahhüt karşılığı inşaat işi yapma, arsa sahibinin ise yapılan işin karşılığında müteahhide ücret olarak arsa paylarını devretme şeklinde karşılıklı borçlar yükleyen (taahhütler içeren) bir sözleşme kurulmaktadır.

Dolayısıyla, bu sözleşmede müteahhidin üstlendiği edim “eser sözleşmesinin” tipik edimi olan, sözleşmede taahhüt edilen bir şeyi (yani bağımsız bölümleri) meydana getirmek ve arsa sahibine teslim etmektir. Bu açıdan bağımsız bölümlerin bir taahhüt karşılığı meydana getirildiği açıktır. Yani arsa sahibine bir taahhüt vardır. Yapılan bağımsız bölümlerin arsa sahibine ait olan kısmını, müteahhit arsa sahibi nam ve hesabına inşa etmektedir. Nitekim, bu taahhüt gereği, müteahhidin yükümlülükleri ve hakları yönünden BK’nun 355-371. maddeleri arasındaki “eser sözleşmesi”nin hükümleri uygulanmaktadır. Buna göre, müteahhidin, arsa payı karşılığında arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümleri, arsa sahibine taahhüt etmediğini, yani arsa sahibi namına inşa etmediğini, kendi namına inşa ettiğini söylemek bize göre uygun bir yaklaşım değildir.

Netice olarak, kanaatimizce arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri, GVK'nun 42. maddesindeki, işin taahhüde bağlı olarak yapılması (bir başkasına taahhüt edilmesi- başkası namına yapılması) şartını sağlamaktadır. Bu işin bir inşaat işi olduğunda herhangi bir tereddüt yoktur. Dolayısıyla, yapılan iş birden fazla takvim yılına sirayet ettiğinde tüm şartlar sağlandığından, GVK'nun 42-44. maddeleri kapsamında değerlendirilmesi ve burada belirtilen esaslara göre vergilendirilmesi gerekir.

Ancak, bu noktada şunu da ifade etmek gerekir ki, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin, GVK'nun 42-44 üncü maddelerinde belirtilen sistem kapsamında vergilendirilmesinde bir takım sorunlar söz konusudur.

Bu sorunlardan ilki, bu özel vergileme sisteminin temel mantığı olan müteahhidin yapmış olduğu işin kazancının, işin bitiminde beyanı hususunda gündeme gelmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere GVK'nun 42-44. maddelerinde değerlendirilen işler kapsamında elde edilen kazançlar işin bitiminde beyan edilmektedir. Buradaki sorun müteahhidin bu işten kazanç elde edip etmediği meselesi olacaktır. Başka bir deyişle müteahhidin sözleşme gereği yapmış olduğu bağımsız bölümleri arsa sahibine verip, karşılığında arsa payı elde etmesi olayında, müteahhit açısından bir kazancın doğup doğmayacağı meselesidir. Eğer kazanç doğmayacaksa, beyanın da işin bitimine sarkıtılmasının önemi olmayacaktır. Bu husus arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin tereddütlü konularından birisi olup, ileriki kısımlarda detaylı olarak irdelenecektir. Dolayısıyla burada meseleyi ortaya koymakla yetiniyoruz.

Buradaki diğer bir mesele ise, GVK'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilen işlerde, GVK'nun 94/3 ve KVK'nun 15/1-a maddelerine göre, müteahhitlere istihkak ödemelerinde yapılacak vergi kesintisinin (stopajın) uygulanıp uygulanmayacağı, eğer uygulanacak ise, nasıl uygulanacağı hususudur. İlk olarak, vergi kesintisi, istihkak (hasılat ya da kazanç) sahiplerinin gelir veya kurumlar vergisine mahsuben uygulanır⁷⁷⁴. Bu nedenle, istihkak sahibine ödemeyi yapan kişinin, bu ödeme üzerinden vergi kesintisi uygulaması için, bu istihkakın vergiye tabi bir gelir niteliği taşıması⁷⁷⁵ gerekir. Oysa, konumuz olayda kazanç izafi edilecek kişi olan müteahhidin,

⁷⁷⁴ Bununla birlikte, stopaj "ücretlerde" olduğu gibi bazı hallerde nihai vergi niteliğinde de olabilmektedir. Ancak konumuz işlerde sadece, peşin vergi niteliği taşıyabilir.

⁷⁷⁵ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.764.

arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işi neticesinde, kazanç elde edip etmediği yukarıda ifade ettiğimiz üzere, uygulamada tartışmalı bir meseledir.

Bir an için, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde, müteahhidin bir gelir elde ettiği ve bunun beyan edileceği varsayılsa dahi, bu defa, arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu aynı ödemelerden (arsa payı devirlerinden) stopajın nasıl yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir. Şöyle ki, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, müteahhidin yaptığı inşaat işinin (bağımsız bölümlerin) bedeli “arsa payı” olarak, aynı biçimde ödenmektedir. Dolayısıyla buradaki istihkak da “aynı” arsa payıdır. Daha önce değindiğimiz üzere bu işlerde arsa payının devri, işin başında, işin muhtelif ilerleme aşamalarında ya da işin bitiminde yapıldığından, tüm bu alternatiflere göre devredilen bu “aynı” paylardan stopajın nasıl yapılacağı hususu da sorun yaratacak bir meseledir.

Burada öncelikle belirtelim ki; verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan vergi sorumlusu (VUK md. 8), GVK md. 94 ve KVK md. 15’de belirtilen ödemeleri istihkak sahibine yaparken, kanunla belirlenen usul ve oranda vergiyi (kesinti tutarını) hesaplayarak, bunu yaptığı ödemeden düşecek ve geri kalan kısmı (net ödeme) istihkak sahibine ödeyecektir⁷⁷⁶. Gerek GVK md. 94’de gerekse KVK md. 15’de, bu maddeler kapsamında sayılan ödemeleri “nakden” veya “hesaben” yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsup edilmek üzere kesinti yapmaya mecbur olanlar belirlenmiştir⁷⁷⁷. Bu belirlemeye göre, arsa sahibi, bu maddelerde sayılmayanlardan (vergi mükellefi olmayan gerçek kişi) ise, zaten müteahhide yapacağı arsa payı teslimlerinden vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır. Arsa sahibinin bu maddelerde sayılan kişilerden olması halinde stopaj hususu gündeme gelecektir. Dolayısıyla, konumuz işlerde stopaj meselesinin kapsamı bu manada oldukça daralır.

Arsa sahibinin vergi kesintisi yapmakla yükümlü kişilerden olması halinde ise, bu defa aynı bu ödemeden (arsa payının devri), stopajın yapılıp yapılmayacağı gündeme gelir. Aynı ödemelerde stopajın nasıl yapılacağı oldukça karmaşık ve konumuz sınırlarını aşan bir husustur. Dolayısıyla, çalışmamız kapsamında bu hususun tüm detaylarına

⁷⁷⁶ DOĞRUSÖZ, Stopaj, s.46.

⁷⁷⁷ Söz konusu maddelere göre, yaptıkları istihkak ödemelerinden, vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlar; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir.

girmek mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, konuya kısaca değineceğiz. Prensipten olarak aynı ödemelerden de stopaj yapılacağı hususu kabul edilmekle birlikte⁷⁷⁸, bu stopajın matrahının ne olacağı konusu tartışmalardan birisidir. Burada konuyu uzatmamak açısından, ilk akla gelen çözümün, devredilen arsanın emsal bedeli olabileceğini belirtelim⁷⁷⁹. Burada asıl sorun, bu aynı ödemenin nasıl bölüneceğidir.

Stopajın matrahı, ücretler haricindeki stopaja tabi ödemelerin gayrisafi tutarı, diğer bir deyişle stopaj tutarı düşülmeden önceki brüt hasılattır. (GVK Md. 96) Stopaj “nakden” veya “hesaben” yapılan istihkak ödemelerine uygulanır. (GVK md. 96/1) Nakden ödeme yasada tanımlanmamış olmakla birlikte, ödemenin para ile ya da peşin⁷⁸⁰ olarak yapılması manasına gelmektedir⁷⁸¹. “Hesaben ödeme” kavramı ise, GVK md. 96’da, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlem olarak ifade edilmiştir. Diğer bir deyişle, hesaben ödemenin ölçüsü olarak ödemeyi yapanların borçlu durumda olduklarına dair “her türlü kayıt ve işlemler” esas alınmıştır⁷⁸².

GVK’nun 96. maddesinin 2. fıkrasında, “ *Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.*” hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre, taraflar, stopaja tabi istihkakın “net” olarak ödenmesini yani stopajın ödeyici tarafından üstlenilmesini kararlaştırmışlarsa, stopajın matrahı, bu net tutarın, stopaj oranı dikkate alınarak brütleştirilmesi suretiyle bulunur⁷⁸³. Dolayısıyla, yapılan ödeme istihkakın net tutarını ifade ediyorsa, brütleştirme yapılması ve bulunan brüt üzerinden stopaj hesaplanması gerekir⁷⁸⁴. Buna göre stopajın, istihkakı ödeyen arsa sahibi tarafından üstlenilmesi halinde sorun yoktur. Arsa sahibi, istihkakın net tutarını

⁷⁷⁸ ALİFENDİOĞLU, s.78; DOĞRUSÖZ, Stopaj, s.153; ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.778.

⁷⁷⁹ Nitekim aynı ödemelerde değerlemenin nasıl yapılacağı hususu, ücretler açısından GVK md. 63’de ve gayrimenkul sermaye iradında GVK md. 72’de benzer esaslara dayandırılmıştır.

⁷⁸⁰ DOĞRUSÖZ, “nakden” ibaresinin, birinci anlamı “para olarak”, “para ile”; ikinci anlamı ise, “peşin” elden ödemeye tekabül eden Arapça kökenli bir kelime olduğu; bu ibarenin GVK md. 94 uygulamasında ikinci anlamı ile kabul edilmesi gerektiği görüşündedir. Yazar, aksi yorum ile terimin anlamının sadece parasal ödemelere indirgenemeyeceğini; böyle bir durumun “aynı” ödemelerde vergi kesintisinin ödemenin hesaben yapılacağı ana kadar ertelenmesi gibi bir sakınca doğuracağını, bunun ise verginin tahsilinin ve kesinti uygulamasının ödemeyi yapanın inisiyatifine bırakılmasına neden olabileceğini belirtmiştir. (Stopaj,s.153-154)

⁷⁸¹ Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları, İstanbul : T.C. Maliye Bakanlığı GGM Yayınları, 1949, s.60; Recep TURGAY, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**, 1. cilt, 4.baskı, İstanbul: 1976, s.9-10; ERGİNAY, s.157.

⁷⁸² Erol ÖZ, “Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü Maddesi Uygulamasında ‘Hesaben Ödeme’ Kavramı”, **Vergi Sorunları**, sayı:132, s.92.

⁷⁸³ Mehmet MAÇ, “Stopaja Tabi Ödemelerin Ayın Veya Hizmet Şeklinde Olması Durumunda Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı”, **Vergi Dünyası**, sayı:294 (Şubat 2006), s.6

⁷⁸⁴ MAÇ, “Stopaja Tabi Ödemelerin”,s.6.

oluşturan arsa payını müteahhide devredecek, arsa payının emsal bedelini brütletmek suretiyle tespit ettiği stopajı ise müteahhit adına vergi dairesine yatıracaktır.

Ancak, olayın fiili işleyişi bu şekilde değildir. Arsa sahibi aynı ödeme niteliğindeki arsa payını brüt olarak müteahhide devretmektedir. Müteahhit adına herhangi bir vergiyi yüklenmesi ya da vergi dairesine ödemesi de söz konusu değildir. Bu halde, brüt istihkakın nasıl bölüneceği sorunu gündeme gelmektedir. Uygulamada, MAÇ⁷⁸⁵, istihkakın tutarına eşit değerdeki bir mal veya hizmetin verilmesi şeklindeki bir işlemde malın veya hizmetin bir kısmının alıkonulması ve vergi dairesine yatırılması fiziken mümkün olmadığına göre, brüt istihkakın ayın yahut hizmet şeklinde ödendiği hallerde stopajdan söz edilemeyeceğini, böyle bir stopajın hesaplanıp, bu paranın vergi dairesine yatırılmak üzere istihkak sahibinden istenemeyeceğini belirtmektedir. ÖZBALCI⁷⁸⁶, ise kira karşılığı olarak kiracının gayrimenkule ilave ettiği kıymetleri bedelsiz ya da düşük bedelle mal sahibine devrinde, şu hususlara değinmiştir : *“kanuni ifadesiyle burada da bir aynı ödeme bulunmakla beraber, stopaj yapılması söz konusu olamaz. Stopaj istihkak sahibine yapılacak ödemenin bir kısmının vergi olarak alıkonarak, onun hesabına vergi dairesine yatırılmasını ifade eder. Gayrimenkulü genişletecek veya kıymetini artıracak şekilde kiracı tarafından yapılmış olup mal sahibine devredilen tesislerin ise “bir kısmının alıkonması” mümkün değildir. Verginin buna ayrıca ilave edileceği şeklindeki bir düşünüş ise, olayın yapısına uymaz, fiktif, gerçek olmayan vergilemeye yol açar. Bu nedenle kiracının yaptığı değer artırıcı tesislerin mal sahibine devrinin stopaja yol açacağı mümkün sayılmamak gerekir.”*

Gerçekten de, müteahhide istihkak olarak arsa payının devredildiği olayımızda, arsa sahibinin arsa payı devirlerinde “stopaj” kesintisi yapması fiziken imkansızdır. Çünkü stopaj, istihkak sahibine ödenecek paranın içinden kesilerek yapılması gereken bir işlemdir. Burada arsa payının bölünmesi zaten fiziken mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle müteahhide devredilecek arsa payının %3 eksiğiyle devri söz konusu olacaktır ki, bu da olayın fiili işleyişine uygun bir yaklaşım değildir.

Nitekim, yapılan inşaat karşılığında, iş sahibinin bedel olarak müteahhide başka bir arsa verdiği (arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı niteliğinde olmayan) bir olayda, Maliye İdaresi yapılacak olan binanın birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve

⁷⁸⁵ MAÇ, “Stopaja Tabi Ödemelerin”, s.5.

⁷⁸⁶ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.778-779.

onarma işi olmasına rağmen, bu inşa işi karşılığı hakediş bedeli olarak arsa verilmesinin, bir nevi (takas) ayrı bir devir teslim işlemi olduğundan herhangi bir stopajın söz konusu olmayacağı yönünde görüş belirtmiştir⁷⁸⁷.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin GVK'nun 42-44. maddeleri kapsamında değerlendirilmesinin, diğer neticeleri ise işin bitim tarihinin tespiti (GVK md. 44) ve müteahhidin müşterek giderlerinin ve amortismanlarının yıllara sari inşaat işleriyle diğer işler arasında dağıtılmasıdır ki, bu esasların uygulanmasında sorun yoktur.

Sonuç olarak, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri, bir takvim yılında uzun sürdüğünde, GVK'nun 42-44. maddelerinde yazılı şartları sağlayan ve bu kapsamda değerlendirilmesi gereken işlerdir. Ancak, bu kapsamda değerlendirilmesi halinde vergilemenin nasıl yapılacağı hususunda ciddi problemler söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, yapılması gereken ya arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde vergi kesintisinin (stopajın) nasıl yapılacağına ilişkin yasaya bir hüküm konulması gerekmektedir. Eğer bu tür işlerin bu maddeler kapsamında değerlendirilmesi istenmiyorsa, uygulamada olduğu gibi yasaya aykırı fiili durum yaratarak değil, GVK' nun 42. maddesinin 1. fıkrasının, bu işleri istisna tutacak şekilde aşağıda belirttiğimiz gibi yeniden düzenlenmesi gerekir.

“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde (arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri hariç) kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.”

⁷⁸⁷ GİB, İVDB'nin 05.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/3-12099 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/6126.htm>) (5 Ekim 2006); aynı yönde GİB, İVDB'nin 12.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/3-(2342) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/2342.htm>) (5 Ekim 2006); GİB, İVDB'nin 12.11.2005 tarih ve 2342 (11981) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/2342.htm>) (5 Ekim 2006); GİB, İVDB'nin 12.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/3-11981 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/gv-2322.htm>) (5 Ekim 2006)

3. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞİNDE ARSA SAHİBİNİN GELİR YA DA KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DURUMU :

3.1. ARSA SAHİBİNİN MÜTEAHHİDE DEVRETTİĞİ ARSA PAYININ GELİR YA DA KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU :

3.1.1. Genel Açıklama :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde arsa sahibinin asli edimi, müteahhidin inşa edeceği bağımsız bölümler karşılığında, müteahhide devredilmesi öngörülen arsa payının tapuda müteahhit ya da göstereceği kişiler adına devrini gerçekleştirmektir. Yukarıda, arsa payının tapuda müteahhide devrinin, yani arsa sahibinin borcunun ifa zamanının, prensip olarak müteahhidin işi tamamlaması ve teslimi ile vuku bulacağını; ancak, arsa payının devri ile ilgili çoğunlukla sözleşmede özel bir düzenlemeye yer verildiğini ve bunun geçerli olacağını belirtmiştik. Yine uygulamada bu devrin muhtelif şekillerde yapıldığına değinmiştik. Kısaca özetlersek, müteahhidin güvence istemesi halinde arsa devrinin daha işin başında yapıldığı görülmektedir. Buna göre, arsa sahibi işin başında arsa payını müteahhide devretmekte, ancak kendisini de güvence altına almak için, devrettiği bu kısım üzerine inşaat ipoteği koymakta, koyduğu bu ipoteği ya işin sonunda ya da işin belirli tamamlanma aşamalarına göre çözmektedir. Yine arsanın işin belirli ilerleme safhalarına göre peyder pey müteahhide devredildiği de uygulamada rastlanan bir seçenektir.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde, arsa sahibinin arsa payını tapuda müteahhide devretmesinin, arsa sahibi açısından vergi doğurup doğurmadığı, başka bir deyişle bu devrin vergiye tabi bir işlem olup olmadığı hususunda vergi kanunlarında bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu hususta yasal düzenleme bulunmaması uygulamada bu konuyu, bu işler açısından tartışmalı hususlardan birisi haline getirmiştir. Yukarıda belirttiğimiz üzere Maliye İdaresinin konu hakkında uygulamayı bütün yönleri ile kapsayacak tebliğ bazında bir görüşü de bulunmamaktadır⁷⁸⁸. Dolayısıyla yasal düzenleme bulunmaması ve arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin karmaşık yapısı nedeniyle, bu husus gerek doktrinde

⁷⁸⁸ Sadece 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde konu KDV yönünden yüzeysel olarak ele alınmış burada da detaylı açıklamalar yapılmamıştır.

yoğun tartışmalar yaratmakta, gerekse Maliye İdaresi ve Danıştay uygulamasında ihtilaflara sebep olmuş ve olmaktadır.

Aşağıda arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesi konusunun gerek gelir ve kurumlar vergisi gerekse KDV açısından farklı boyutlarını değerlendirirken, özellikle Maliye İdaresi ve Danıştay uygulamasında temel yaklaşım farklılığının ya da buradaki ana tartışmanın, bu sözleşmenin ve de arsa payı karşılığında bağımsız bölüm alınması/verilmesi işleminin niteliğinin ne olduğu hususundaki değerlendirme farklılığından kaynaklandığı görülecektir. Nitekim, uygulamada bu işlemlerin; “trampa”, “müteahhidin hizmet vermesi arsa sahibinin arsa payı devri”, “arsanın değerlendirilmesi”, “servetin şekil değiştirmesi”, “tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele” şeklinde farklı farklı şekillerde değerlendirildiği görülmektedir. İşte, bu işlerin bir çok boyutunda vergilemenin nasıl yapılacağına kilitlendiği ana noktalardan birisi bu tartışmadır.

Dolayısıyla, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergisel değerlendirmesinin ilk aşaması olan, arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde vergilemenin nasıl yapılacağı hususuna da ilk bu tartışmadan başlanacaktır. Burada belirttiğimiz görüşler, aşağıda konun diğer vergisel boyutlarının değerlendirilmesinde de göz önünde bulundurulacaktır.

3.1.2. Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşinin Niteliği Hesusundaki Tartışmalar:

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesinde, bu işlemin niteliği hususundaki değerlendirme farklılıkları vergilemeyi temelinden etkilemektedir. Mesela, bu işin bir “trampa” olarak değerlendirilmesi halinde buna uygun bir vergileme modeli ortaya çıkmakta, “servetin şekil değiştirmesi ya da arsanın değerlendirilmesi” olarak nitelendirildiğinde ise olay bambaşka bir boyut kazanmakta, bu defa tarafların vergilendirilememesi gibi bir durum ortaya çıkabilmekte, konu eser sözleşmesi olarak değerlendirildiğinde ise yine vergilendirmenin şekli değişmektedir.

Buradaki işlemin niteliğinin tespiti, bu işlerin vergilendirilmesi hususunda büyük önem arz ettiğinden doktrindeki yaklaşımlarla, Maliye İdaresi ve Danıştay uygulamasına geniş olarak yer verilecektir.

3.1.2.1. Maliye İdaresinin Arsa payı karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı İşlerinin Niteliğine İlişkin Yaklaşımı ve Uygulamaları :

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri Maliye İdaresi tarafından önceleri, arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, müteahhidin ise arsa sahibine inşaat işi şeklinde hizmet ifası olarak yorumlanmış ve uygulama bu kurgu üzerinden yönlendirilmiştir. Buna göre, karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslim ve hizmet işlemlerinin her birinin prensip olarak verginin konusuna gireceği belirtilmiştir⁷⁸⁹.

Ancak son dönemlerde İdarenin görüşü; arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin, iki tarafın da karşılıklı olarak birbirlerine mal teslimi yaptıkları bir “trampa işlemi” olduğu yönünde değişmiştir. Nitekim bu işlerin vergilendirilmesi hususunda yayınlanmış tek Tebliğ olan ve konunun sadece KDV boyutunu ve çok da detaya girmeden yüzeysel açıklayan 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde şu belirleme yapılmıştır : *“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.”* Bu Tebliğin yayımından itibaren Maliye İdaresinin vermiş olduğu bir çok muktezada⁷⁹⁰ da, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde, arsa sahibinin arsa payı, müteahhidin bunun karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm teslim ettiği, yani karşılıklı teslimlerin “trampa” olduğu yönünde görüş belirtmek suretiyle, İdare bu yaklaşımında istikrar kazanmıştır.

Maliye İdaresinin, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesini bir “trampa işlemi ya da sözleşmesi” olarak yorumlaması, yukarıda birinci bölümde bu

⁷⁸⁹ M.B. GGM'nün 14.12.1987 tarih ve KDV:2601017-944 sayılı muktezası (DENET YMM arşivi); M.B. GGM'nün 14.06.1988 tarih ve KDV:2601001-1530 sayılı muktezası (DENET YMM arşivi)

⁷⁹⁰ İst. Val. İl Defterdarlığı'nın KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.25- 28824/5924 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:285, Mart 2005, s.150-151); GİB İVDB'nin 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006_3885.htm) (28 Kasım 2006); GİB, İVDB'nin 11/12/2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12466 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/10148.htm>) (28 Aralık 2006) ; İst. Val. Defterdarlığı (KDV Genel Müdürlüğü) KDVG'nün 12.05.2005 tarih KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18. Geç.8.3531 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kdv2005/3531.htm>) (13 Kasım 2006); GİB, İVDB'nin 26.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283)

sözleşmenin hukuki niteliği hususunda yapmış olduğumuz belirlemelere tamamen aykırı olup, bu durum ileride irdelenecektir.

3.1.2.2. Doktrinde İleri Sürülen Görüşler :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirmesindeki bu temel tartışma hususunda doktrinde de farklı görüşler ileri sürülmektedir. Birinci görüşe göre⁷⁹¹, bu sözleşmede arsa sahibi bir kısım arsasını müteahhide vermeyi, müteahhit ise inşa edeceği binadan bazı bağımsız bölümleri, aldığı arsa payına karşılık olarak arsa sahibine vermeyi taahhüt etmektedir. Bu nedenle bu sözleşmede, arsa sahibi, müteahhide verdiği arsa payı açısından satıcı, müteahhidin kendisine bırakacağı bağımsız bölümler bakımından ise alıcı konumundadır. Dolayısıyla bu işlem ya da sözleşme bir “trampa işlemi ya da sözleşmesi” niteliğindedir.

Bu görüşün taraftarlarından ŞİMŞEK⁷⁹², arsa karşılığı inşaat yapan müteahhidin kendi organizasyon ve sermaye tahsisi ile arsa sahibinin arsa payına bağlı bir kıymet imal etmekte olduğunu, malzeme ve işçilik kendisine ait olmak üzere meydana getirdiği bağımsız bölümleri işin bitiminde arsa sahiplerine teslim ettiğini, müteahhidin arsa sahibine yaptığı inşaat hizmetinin niteliğinin trampa sözleşmesinin bir parçasını teşkil ettiğini, trampa sözleşmesinin konusunu ise konut ya da dükkan mahiyetindeki bağımsız bölümler ile arsa payının mübadele edilmesinin oluşturduğunu belirtmektedir. KAYI⁷⁹³ ise, müteahhidin arsa sahibine yaptığı inşaat hizmetinin niteliğinin trampa akdinin bir parçası olduğunu, arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkiye istisna akdi diyebilmenin hukuken mümkün olmadığını belirtmektedir. Yazar, istisna akdinde iş sahibi olarak öngörülen şahıs yerine, üzerine bina inşa edilen arsanın ancak bir kısmının uhdesinde bulunduran arsa sahibini oturtabilmenin imkansız olduğunu; arsa sahibini inşa edilecek binanın

⁷⁹¹ Bu sözleşmeyi trampa olarak yorumlayan yazarlar: Mehmet MAÇ, **KDV Uygulaması**, 4. baskı, İstanbul: Denet Yayıncılık, 1998, s.1.88; Ekrem KAYI, “Özel İnşaat İşlerinde Uygulamada Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, sayı:89 (Ocak 1989), s.34; Ekrem IŞIK, “Kat Karşılığı Arsa- Arsa karşılığı Kat Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Belge Düzeni”, **Vergi Sorunları**, 1989/3, s.13; Hasan KURT, “Trampa Katma Değer Vergisi İlişkisi Ve Bir Danıştay Kararı”, **Vergi Dünyası**, sayı:133 (Eylül 1992),s.3-16 ; Mahmut VURAL, “Kat Karşılığı İnşaatlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Mart 1988,s.17; Önder SEZGİ ve İsa KESKİN, “Bazı Yargı Kararları Ve Düşüncelerimiz”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 1993, s.53; V. Arif ŞİMŞEK, “İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması”, **Yaklaşım**, sayı:9, Eylül,1993, s.37; Oğuz AYDEMİR, “Arsa Karşılığı İnşaatla İnşaatı Yapanın Payının Maliyeti”, **Maliye Postası Dergisi**, 15 Kasım 1995, s.17; Mehmet BULUT, “Kat Karşılığı Yapılan İnşaatlarda Arsa Malikine Verilen Bölüm İçin Fatura Düzenlemeyenlere Özel Usulsüzlük Cezası Kesilecek Mi?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, sayı:216, 15 Ocak 1996, s.40; ÖZDEMİRÇİ, s.100; Gürol ÜREL, “Arsa Karşılığı Konut Yada İşyeri Teslimlerinde Vergileme Sorunları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, sayı:16 (Nisan 2005), s.63.

⁷⁹² ŞİMŞEK, s.37

⁷⁹³ KAYI, “Özel İnşaat İşlerinde”, s.35.

bütününün değil sadece kendisine teslim edilecek bağımsız bölümlerin ilgilendirdiğini, arsa sahibinin, iş sahibi olamayacağı gibi, müteahhidi de bu eserin yapılmasını taahhüt eden kimse konumunda değerlendirmenin doğru olmayacağını ifade etmektedir.

Bununla birlikte, bazı yazarlar⁷⁹⁴ ise, arsa karşılığı bağımsız bölüm işinde, trampadan söz edilemeyeceği görüşündedirler. Bu görüşü savunanlardan KIZILOT⁷⁹⁵, trampada, tapuda iki ayrı kişi adına tescilli bulunan gayrimenkullerin, yine tapuda sahiplerinin karşılıklı olarak değişmesinin söz konusu olduğu, arsa karşılığı daire alınması olayında ise, böyle bir durumun varlığından söz edilemeyeceğini belirtmektedir. ÇEÇEN⁷⁹⁶, müteahhidin yaptığı inşaat işinin, özel hukuk açısından “eser sözleşmesi”ne konu teşkil eden bir işlem olduğu; arsa karşılığı inşaat işlerinde, ücret mukabili bir inşaat yapımı olmamasına rağmen, müteahhit yönünden yapılan sözleşmenin bir “eser sözleşmesi” olduğu görüşündedir. ŞEKER⁷⁹⁷ ise, bu işlemin “trampa” olmadığı gibi, hizmet şeklinde nitelendirilmesini de doğru bulmadığını, çünkü müteahhit ile arsa sahibi arasındaki sözleşmenin, Borçlar Kanunu hükümlerine göre “istisna akdi” olarak nitelendirilebilirse de, söz konusu sözleşmenin yalın bir istisna akdi olmadığını ifade etmektedir. YILMAZ⁷⁹⁸, bu işlemde, arsa üzerinde kat irtifakı tesis edilip, sonrada müteahhidin arsanın üzerinde inşaat yaptığını, bu durumda arsa arsa olmaktan çıkarken arsa sahibinin de mülkiyetinden çıktığını, arsa sahibin arsayı koyması, müteahhidin de inşaatı yapması sonucunda ortaya bir ortaklık çıktığını, ortaklıktaki payların da, ortaklığa koyulan şeylerle orantılı olduğunu, ortaya çıkan mülkiyet şeklinde, her iki tarafa da ait olmayan, Kat Mülkiyeti Kanunu uyarınca paylaşımı mümkün olmayan ortak kullanım alanlarının bulunduğunu, netice olarak burada bir değiş tokuşun bir trampaının bulunmadığını belirtmektedir.

⁷⁹⁴ Salih ÇEÇEN, “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Ekim 1988, sayı : 86, s.50; KIZILOT, İnşaat Muhasebesi”, s.495; Sakıp ŞEKER, “Özel Mülke Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması”, **Yaklaşım**, sayı:3, (Mart 1993), s.67-68, Mustafa AYDINER, “İşletmesine Dahil Arsa Sahibi ile Müteahhit Arasında Yapılmış İşyeri Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Sonuçları ve Bununla İlgili Muhasebe Kayıtları”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, sayı:238, 15 Aralık 1996, s.120; YILMAZ,s.621.

⁷⁹⁵ KIZILOT, İnşaat Muhasebesi”, s.495

⁷⁹⁶ ÇEÇEN, s.50-51; istisna akdi olduğu yönünde, AYDINER, s.120; YANIK, istisna akdi ifadesini kullanmamakla birlikte, müteahhidin yaptığı için hizmet olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. (Zeki YANIK, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Yönünden Vergilendirilmesi için Bir Görüş”, **Yaklaşım**, sayı:26, Şubat 1995, s.1125-126.)

⁷⁹⁷ ŞEKER, s.67-68.

⁷⁹⁸ YILMAZ, s.621.

Yine uygulamada sözleşmenin niteliği açısından farklı çözümler ve öneriler getiren yaklaşımlar söz konusudur⁷⁹⁹. Görüldüğü üzere, doktrin ve uygulamada, arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri ağırlıklı olarak “trampa işlemi” şeklinde değerlendirilmekte ancak, tersi görüşler ve farklı yaklaşımlar da ileri sürülmektedir.

3.1.2.3. Yargı Mercilerinin Konuya İlişkin Yaklaşımı :

Danıştay önceleri arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işini, Maliye İdaresinin görüşüne paralel doğrultuda, yani “trampa işlemi” olarak değerlendirmiştir. Nitekim, konuya ilişkin bir Danıştay Kararı⁸⁰⁰nda şu açıklamalara yer verilmiştir : “...başkasının arsası üzerinde tüm işçilik ve malzeme müteahhide ait olmak üzere yapılan bir binayı arsa sahibine aitmiş gibi kabul etmeye, hele bir değişim söz konusu ise, bir takım şekli görüntüleri olayın gerçek yüzü gibi kabul etmeye vergi hukuku açısından olanak bulunmamaktadır. O halde, arsa üzerine müteahhit tarafından yapılan bir inşaatın arsa sahibine kat veya daire verilmesi gelir vergisi açısından trampa hükmündedir.”

Bununla birlikte, Danıştay daha sonraları bu konuyu tamamen farklı şekilde yorumlamıştır. Danıştay’ın arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin niteliği hususundaki kararlarına yansıyan ağırlıklı görüşü şöyledir⁸⁰¹:

⁷⁹⁹ ERDEM, BK.’ndaki hüküm ve tanımdan anlaşılan trampa bir hak veya malın paradan başka bir hak veya mal ile değiş-tokuşudur. Bu işlem ise satış hükmündedir. Şöyle ki; trampada bulunan taraflar sahip oldukları mallar para ile birbirinden satın almak yerine anlaşarak değiş tokuş etmektedir. Bu durumda tarafların sahip oldukları mal karşılığında para veya mal almış olması sonucu değiştirmemektedir. Yani bu işlem karşılıklı iki satıştan başka bir şey değildir. Burada arsa sahibi arsanın üzerine yaptırmak istediği binayı müteahhide para ile yaptırmak yerine yapılacak binanın bir kısmını almak suretiyle inşa ettirirken müteahhit para ile satın alacağı arsayı inşa ettiği daire veya işyerlerinin bir kısmını vermek suretiyle trampa yoluyla satın almaktadır. Müteahhit yönünden arsa üzerinde inşa edilen daire ve işyerleri emtia niteliğindedir. Müteahhit bu şekilde imal ettiği daire ve işyerlerinin bir kısmını arsa sahibine vererek arsayı satın almaktadır. Dolayısıyla burada karşılıklı olarak gerçekleşen iki teslim söz konusudur. (Hayrettin ERDEM, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Daire ve Dükkanların KDV Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, sayı:72, Aralık 1998, s.153); ayrıca bkz. Mehmet DEMİROĞLU, “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme”, **Vergi Dönüşümü**, sayı:198 (Temmuz 1997), s.102 vd.

⁸⁰⁰ Dnş. 13. D.’nin 07.07.1977 tarih ve E.1976/1779, K.1977/2336 sayılı kararı (<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=41981>) (04 Kasım 2006); aynı yönde Dnş. 4. D.’nin 10.11.1975 tarih ve E.1974/3171 ve K.1975/3257 sayılı Kararı (DENET YMM Arşiv) ; Dnş. 4. D.’nin 29.03.1976 tarih ve E.1975/1363, K.1976/1007 sayılı Kararı (DENET YMM Arşiv) ; Dnş. 13. D.’nin 29.12.1978 tarih ve E.1978/2973, K.1978/3525 sayılı Kararı (DENET YMM Arşiv)

⁸⁰¹ Dnş. 11. D.’nin 23.02.1999 tarih ve E.1997/3352, K.1999/768 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:101, 2000, s.789-794); Dnş. 11. D.’nin 09.12.1999 tarih ve E.1999/3027, K.1999/4846 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:103, 2001, s.940-943); aynı yönde, Dnş. VDDGK’nun 22.4.2005 tarih ve E.2005/46, K.2005/103 sayılı kararı; Dnş. VDDGK’nun 25.6.2004 tarih ve E.2004/51, K.2004/80 sayılı kararı (Danıştay Dergisi sayı:109, s.79)

- 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.

- 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.

- Bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olmasında durum tamamen başkadır. Üzerine inşaat yapılan arsanın mülkiyeti, başlangıçta tamamen arsa sahibine ait olsa dahi, müteahhitle yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre inşaat başlanırken arsa paylara bölünmekte, müşterek mülkiyete esas bu paylara, inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlanmaktadır. İnşaat tamamlandıktan ve her kat (bağımsız bölüm) haline gelip, kişisel mülkiyete geçildikten 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.

- Bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması olayı, *hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik*, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirilebilir.

- Bu nitelikli bir sözleşmenin varsayıma ve benzetmeye dayanılarak vergilendirilmesi ise, verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz.

Danıştay'ın bu işlemi “arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik” bir muamele olarak yorumlaması ve hukuki niteliğini “tamamen kendisine özgü (sui generis)” bir hukuki muamele olarak değerlendirmesi dikkate çekicidir. Danıştay'ın bu yöndeki değerlendirmesinde kullandığı bir başka kavram ise, “*bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olmasının, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğu*” şeklinde kararlara⁸⁰² yansımaktadır. Danıştay'ın konumuz işlerin hukuki niteliği ve buna bağlı olarak vergilendirilmesi hususunda yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle ve aynı yönde vermiş olduğu daha bir çok kararı⁸⁰³ mevcuttur. Danıştay'ın bu görüşünün vergisel yansıması ise, bu işlemler nedeniyle gerek arsa sahibinin gerekse müteahhidin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından herhangi bir yükümlülüğünün doğmayacağı şeklinde tecelli etmektedir.

Bununla birlikte, konumuz işlerde özellikle tarafların KDV yükümlülüğü hususunda yargıya yansıyan uyuşmazlıklarda, ileride konunun KDV karşısındaki durumunu açıklarken detayları ile değineceğimiz üzere, Danıştay'ın yukarıda belirttiği görüşü yanında bazı kararlarında bu görüşten tamamen farklı bir yaklaşım ortaya koyduğu görülmektedir. Bazı kararlarına⁸⁰⁴ yansıyan bu yaklaşımda Danıştay, bu farklı yaklaşımında sözleşmenin niteliğini tartışmadan, sadece, müteahhit tarafından ticari bir faaliyet gerçekleştirildiğini, ticari faaliyet sonucunda elde edilen kazançların KDV kapsamına girdiğini (arsa sahibine yapılan teslimlerin ticari faaliyet kapsamında

⁸⁰² Dnş. VDDGK'nun 25.6.2004 tarih ve E.2004/51, K.2004/80 sayılı kararı (Danıştay Dergisi sayı:109, s.79); aynı yönde Dnş. VDDGK'nun 22.4.2005 tarih ve E.2005/46, K.2005/103 sayılı kararı (Danıştay Dergisi sayı:110 s.77); Dnş. VDDGK'nun 02.07.1993 tarih ve E. 1993/36, K. 1993/78 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:89, 1995, s.145-149)

⁸⁰³ Dnş. 9. D.'nin 18.10.2000 tarih ve E. 1999/3448 , K. 2000/2932 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=31255&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=DA N/701018.59>) (15 Kasım 2006); Dnş. 11. D.'nin 12.04.1995 tarih ve E. 1995/566, K. 1995/1111 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (15 Kasım 2006); Dnş. 9. D.'nin 14.05.1993 tarih ve E. 1992/3914, K. 1993/2057 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:88,1994, s.416-417); Dnş. 7. D.'nin 18.10.1995 tarih ve E.1995/2020, K. 1995/2618 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10642&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (15 Kasım 2006); Dnş. 3. D.'nin 11.12.2002 tarih ve E. 2000/3395, K. 2002/5057 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=48596&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (15 Kasım 2006); Dnş. 7. D.'nin 28.05.1990 tarih ve E. 1989/1359, K.1990/1518 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (16 Eylül 2006)

⁸⁰⁴ Dnş. 11. D.'nin 13.01.1997 tarih ve E.1995/5052, K.1997/146 sayılı kararı (Vergi Dünyası, sayı:190, Haziran 1997,s.144-146); Dnş. 11. D.'nin 12.1.1998 tarih ve E.1996/7112, K.18 sayılı kararı (Süryay Danıştay kararları, KDVK Danıştay Kararları, 5. cilt,98/2,) Dnş. 11. D.'nin 14.4.1997 tarih ve E.1996/2783, K.1997/1343 sayılı kararı (Vergi Dünyası, sayı:202, Haziran 1998, s.141-142); Dnş. 11. D.'nin 19.10.1995 tarih ve E.1995/1909, K.1995/2717 sayılı kararı (KIZILOT, İnşaat Muhasebesi, s.859); Dnş. 11. D.'nin 19.10.1995 tarih ve E. 1995/1902, K.1995/2710 sayılı kararı (Süryay Danıştay Kararları, KDVK Danıştay Kararları)

bulunduğunu) belirterek, yukarıda saydığımız gerekçeler ya da benzer gerekçelerle verilen vergi mahkemesi kararlarını bozmuştur.

Bu farklı yaklaşımlar, Danıştay'ın arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde istikrarlı bir görüş ortaya koyamadığı anlamına gelmektedir. Ancak, Danıştay'ın yukarıda belirttiğimiz ikinci görüşünün, sadece konunun KDV boyutuyla ilgili gündeme geldiği ve de sadece konunun müteahhit açısından değerlendirildiği de dikkate alınmalıdır. Hatta kararlara konu olaylarda genellikle arsa sahibine işyeri teslimi yapıldığı ya da arsa sahibinin “şirket” olduğu gözlemlenmektedir. Tüm bu durumlar dikkate alındığında, Danıştay'ın konumuz işlerde, arsa sahibinin şirket olduğu ya da arsa sahibine işyeri teslim edildiği hallerde, müteahhidin yapmış olduğu işlemin vergisel boyutu hakkındaki görüşünün istikrarsız olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, Danıştay'ın bu istikrar arz etmeyen yaklaşımının sınırlarını çizmek bu manada önem arz etmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin “şirket” olduğu yada arsa sahibine “işyeri” teslim edildiği hallerde Danıştay'ın ne yönde karar vereceğinin belirsiz olduğu söylenebilir.

Bu durumda, tersi yönde kararlar da bulunmakla birlikte arsa sahibinin “şirket” olduğu yada arsa sahibine “işyeri” teslim edildiği hallerde, müteahhidin elde ettiği kazancın ticari kazanç olacağı; diğer hallerde ise vergiye tabi herhangi bir muamelenin bulunmadığı gibi bir netice çıkmaktadır ki, bu neticenin müteahhidin her iki halde de yapmış olduğu faaliyetin aynı olması karşısında hukuki bir dayanağı yoktur. Müteahhidin yapmış olduğu bağımsız bölümün konut ya da işyeri olması ya da muhatabı arsa sahibinin hukuki yapısının olayın mahiyetini hiçbir şekilde etkilememesi gerektiğini düşünüyoruz.

3.1.2.4. Görüşlerin Değerlendirilmesi :

Yukarıda açıklanan yaklaşımlardaki temel farklılık, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin (sözleşmesinin) hukuki nitelendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Maliye İdaresi bu işlemi “trampa” olarak değerlendirmekte ve uygulamayı bu esasa göre yönlendirmektedir. Danıştay ise, ağırlıklı olarak arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işini, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren “tamamen kendine özgü bir hukuki muamele” şeklinde nitelendirilmektedir.

Maliye İdaresinin yaklaşımı, doktrinde de daha çoğunlukta olan bir kesimce benimsenmekte, ancak farklı yaklaşımlar da ileri sürülmektedir. Yargı Mercilerinin yaklaşımı ve bu olaya ilişkin genel çözüm tarzı, taraftar bulamamaktadır. Yasal düzenleme bulunmamasının yaratmış olduğu bu tartışmalar ve tabi ortaya çıkan uygulama farklılıkları mükellefleri de tereddüde düşürmekte ve çoğu zaman son derece büyük rantlar elde edilen bu işlerin vergilendirilememesi neticesi doğmaktadır.

Yukarıda birinci bölümde arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi tüm boyutları ile detaylı olarak irdelenmiştir. Dolayısıyla burada bu sözleşmenin niteliğini tüm boyutları ile tekrar belirtmek gereksizdir. Ancak, yukarıda belirttiğimiz bazı hususlara bu noktada tekrar işaret etmekte fayda görüyoruz. Birinci bölümde, sözleşmenin hukuki niteliği kısmında belirttiğimiz üzere, gerek borçlar hukuku doktrinde⁸⁰⁵ gerekse Yargıtay kararlarında⁸⁰⁶ arsa karşılığı bağımsız bölüm yapım sözleşmelerinin “çift tipli karma sözleşme” niteliğinde olduğu görüşü artık benimsenmiştir. Bu hususta neredeyse aksi görüşe rastlanmamıştır. Yine müteahhit defalar işaret edildiği üzere, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde, iki ayrı sözleşmenin (eser ve satım sözleşmeleri) asli unsurları değiş tokuş edilmekte, diğer bir deyişle, bu sözleşme, eser sözleşmesindeki “inşaatın meydana getirilmesi” edimi ile satım sözleşmesindeki “mülkiyetin geçirilmesi” edimlerinin karşılıklı yüklenilmesiyle oluşmaktadır. Müteahhidin edimi açısından eser sözleşmesi hükümleri, arsa sahibinin edimi açısından ise satım sözleşmesi hükümleri cari olmaktadır.

Bu sözleşme eser sözleşmesinin bir tipi olup, yalın bir eser sözleşmesi değildir. Eser sözleşmesinde olduğu gibi, bu sözleşmede de müteahhit, arsa sahibine bir eser (bağımsız bölüm) meydana getirmeyi taahhüt etmekte, bu işin yani bağımsız bölümlerin

⁸⁰⁵ TANDOĞAN, ÖBİ,s.30; SUNGURBEY, cilt:6, s.660; TEKİL, s.81, SELİCİ,s.7 vd.; KUNTALP, s.12; KARAHASAN, cilt:1, s.628; YAVUZ,s.113; ÖZSUNAY, s.47; KARTAL, s.22; AYAN, s.123.

⁸⁰⁶ Y.15. H.D.’nin 5.12.1974 tarih ve E.1249, K. 2188 sayılı kararı, “inşaatçının yüklendiği yapı yapma ediminde ağır basan yön, gereçlerin tesliminden çok anlaşmaya uygun bir eserin yaratılması (katların yapılması) dır. Bu nedenle, bu edim, eser sözleşmesinin belirleyici özelliklerini ve buna karşılık, arsa malikinin karşı edimi, taşınmaz satımı sözleşmesinin belirleyici taşımaktadır. Böyle olunca, arsa payı karşılığı kat yapımını, çift tipli karma sözleşme diye nitelemek gerekir.” (KARAHASAN, cilt:1,s .664); aynı yönde, Y.15 H.D.’nin 4.12.1980 tarih ve E.1980/1990, K.1980/2594 sayılı kararı (YKD, Ocak 1982, s.90); Y. 15. H.D.’nin 4.10.1974 tarih ve 670/977 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:1, s. 628); Y. 15. H.D.’nin 2.11.1981 tarih ve E. 2098, K.2240 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1598); Y. 15. H.D.’nin 5.6.1980 tarih ve E. 1388, K. 1444 sayılı kararı (KARAHASAN,cilt:2,s.1599); Y. 15 H.D.’nin 30.5.1979 tarih ve E. 947 K. 131 sayılı kararı (KARAHASAN,cilt:2, s.1599-1600); Y. 15. H.D.’nin 8.2.1979 tarih ve E. 2464, K. 224 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1603) Y. 15. H.D.’nin 11.3.1977 tarih ve E. 468 , K. 625 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1604); Y. 15. H.D.’nin 11.5.1978 tarih ve E.955, K.1009 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1604)

ücreti, arsa üzerinden, arsa sahibince verilecek pay ile aynı olarak ödenmektedir⁸⁰⁷. İşte eser sözleşmesinde iş sahibinin ücret ödeme yükümlülüğü, konumuz sözleşmede arsa sahibi açısından, müteahhidin kendisine teslim edeceği bağımsız bölümler karşılığında, müteahhidin uhdesinde kalacak bağımsız bölümlerin bağlandığı arsa payını devir yükümlülüğüne dönüşmektedir⁸⁰⁸. Nitekim eser sözleşmesi ile ilgili hükümlerde, iş sahibinin yüklendiği edim için ücret, bedel gibi daha ziyade para edimini ifade eden deyimler kullanılmakta ise de doktrinde ücretin, satım da olduğu gibi mutlaka para ile tayini gerekmediği, örneğin mali değeri olan bir eşya veya çalışmanın da karşılık olarak gösterilmesinin mümkün olduğu görüşü⁸⁰⁹ ağır basmakta, eğer eserin meydana getirilmesi karşılığında, bir “eşya” tayin edilmişse ya da iş sahibi diğer bir sözleşmenin karakteristik bir asli edimini üstlenmişse, bu taktirde “çift tipli karma bir sözleşmenin (karışık muhtevalı sözleşme)” söz konusu olduğu ve müteahhit yönünden eser sözleşmesi, karşı taraf yönünden de, duruma göre, satım, vekalet veya hizmet sözleşmesi hükümleri uygulanacağı ve tür sözleşmelerin “trampa sözleşmesi” olmayacağı ayrıca belirtilmektedir⁸¹⁰.

Bu nedenle, bu sözleşmenin “hukuki niteliği” borçlar hukuku doktrininde ve Yargıtay kararlarında artık kesin kabul görmüşken, Vergi İdaresinin bu sözleşmenin “trampa sözleşmesi” niteliğinde olduğu yorumuna katılmamız mümkün değildir. Kaldı ki, “Trampa” BK’daki düzenleme şekli açısından satımın bir çeşidi olarak kabul edilmekte⁸¹¹ olup, bir mal ile başka bir malın değiştirilmesidir⁸¹². Burada müteahhidin “inşaat yapma” hizmetinin bedeli arsa sahibinin malı (arsa payı) ile ödenmektedir. Bir mal ile bir hizmetin değişimi trampa değil⁸¹³, karma bir sözleşmedir⁸¹⁴. Müteahhidin arsa sahibine inşaat yapması arsa sahibinin de arsa paylarının devrini gerçekleştirmesi bir “mal” değişimi

⁸⁰⁷ Y. H.G.K.’nın 1.4.1992 tarih ve E. 992/15-129, K. 237 sayılı kararı, “Bu akitlerde (eser sözleşmesi) yüklenicinin imal ve teslim borcuna karşılık iş sahibinin ücret borcu vardır. Bu ücretin mutlaka para olarak ödenmesi gerekmez. Günümüzde yaygın haliyle arsa inşaatlarda ücret yerine arsa payı devri kararlaştırılmaktadır” (KARAHASAN, cilt:2, s.1625); aynı yönde, Y. 15.H.D.’nin 15.10.2003 tarih ve E. 2003/4424, K. 2003/4772 sayılı kararı (<http://www.yargitay.gov.tr>) (11 Şubat 2006); Y. 15. H.D.’nin 05.12.1974 tarih ve E.1249, K. 2188 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1611)

⁸⁰⁸ Bkz. KARTAL, s.20; YAVUZ, s.110; KARATAŞ, s.216.

⁸⁰⁹ Bkz. MARTEN, s.181; BECKER, s.592; VELİDEDEOĞLU ve ÖZDEMİR, s.567; BİLGE, s.246; OLGAC, s.887; TUNÇOMAĞ, s.502; TANDOĞAN, s.28; KARAHASAN, cilt:1, s.70-71; SELİCİ, s.7; ÖNEN, s.312; Y. 15. H.D.’nin 05.12.1974 tarih ve E.1249, K. 2188 sayılı kararı (KARAHASAN, cilt:2, s.1611)

⁸¹⁰ TUNÇOMAĞ, s.502; TANDOĞAN, s.28; FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.52; SELİCİ, s.7; KARAHASAN, cilt:1, s.71.

⁸¹¹ GÖKTÜRK, 2.kısım, s.394; Haluk TANDOĞAN, ÖBİ, s.319.

⁸¹² TANDOĞAN, ÖBİ, s.319, FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.305; ayrıca, uygulamada karıştırıldığı üzere, belirtmek gerekir ki, “takas” trampadan apayrı bir şeydir. Trampa bir çok yanlı hukuki işlemdir, bir sözleşmedir. Oysa takas karşılıklı ve aynı cinsten (türdeş) iki alaktan küçüğünü ortadan kaldıran yenilik doğurucu bir işlemdir; tek yanlı kullanılabilir bir yetkidir. (SEROZAN, s.178)

⁸¹³ BECKER, s.202; TANDOĞAN, ÖBİ, s.321; FEYZİOĞLU, ÖBİ, s.305; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.133

⁸¹⁴ TANDOĞAN, ÖBİ, s.321; HATEMİ, SEROZAN ve ARPACI, s.133.

niteliğinde olmadığından trampa olarak da değerlendirilemez⁸¹⁵. Burada müteahhidin elinde bir mal yoktur. Bu arsanın mülkiyeti arsa sahibinindir. Bu arsa üzerinde yapılan inşaat da, bu malın bütünleyici parçasıdır (mütemmim cüzüdür) (TMK. Md. 718/2⁸¹⁶) ve bu inşaatın mülkiyeti de arsa sahibinindir. (TMK md 684) Müteahhidin bir malı değil, bir iş görme hizmeti vardır. Müteahhit ancak bu iş görmenin bedelini talep edebilir ki, bu bedel, bu sözleşmede müteahhidin yapmış olduğu tüm inşaatteki bağımsız bölümlerin bir kısmının bağlandığı “arsa payı”dır. Netice olarak müteahhit bir malı devretmemekte/edememekte, belli bir çalışmanın sonucunu (ürününü), yapıp ortaya çıkarmayı⁸¹⁷, başka bir deyişle, sözleşmede yüklendiği eseri meydana getirme (edimini) yüklenmektedir. Bu hizmetin, bir malla değiştirilmesi de zaten belirttiğimiz üzere trampa niteliği arz etmez. Bu nedenle uygulamada ortaya konulan yukarıda belirttiğimiz görüşlerden, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin “trampa” olmadığı, müteahhit açısından bir “hizmetin” varlığı görüşüne iştirak ediyoruz.

Bu noktada arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin “çift tipli karma sözleşme” mahiyetinde olması nedeniyle, Danıştay’ın bu sözleşmenin “tamamen kendisine özgü (sui generis)” niteliğinde olduğu görüşüne de iştirak etmediğimiz belirtelim. Kaldı ki, yine yukarıda birinci bölümde sözleşmenin niteliği kısmında belirttiğimiz üzere, “kendine özgü (sui generis) sözleşme”, kanunda düzenlenmiş hiçbir sözleşme tipinin edimlerini ve unsurlarına taşımayan yepyeni –sıfırdan yaratılmış-⁸¹⁸ bir sözleşme mahiyetindedir. Oysa, kanunda öngörülmüş muhtelif sözleşmelerin tipik edim borçlarının karşılıklı olarak yüklenilmesi durumunda, kendine özgü anlamı ve bu anlam bütünlüğü içinde de kanunen öngörülmemiş bir sözleşme oluşmakla birlikte, “sui generis” değildir⁸¹⁹. Bu sözleşmeyi oluşturan tip teşkil edici unsurlar, ait oldukları tipik sözleşmelerin yapılarını bu sözleşmeye de kısmen kazandırır ve böylece bu sözleşme bir tipler karışımı olarak ortaya çıkar⁸²⁰. Bu manada arsa payı karşılığı bağımsız bölüm

⁸¹⁵ KARTAL, s.22.

⁸¹⁶ TMK md. 718/2’de, arazi üzerindeki mülkiyetin kapsamına yasal sınırları saklı kalmak üzere yapıların da gireceği belirtilmiştir. Diğer bir deyişle yapı arazinin bütünleyici parçasıdır ve arazinin mülkiyetine tabi olur. Yapının yapılmasıyla bunun mülkiyeti arazi sahibine ait olmakta ve sonuçta, yapıda kullanılan malzemenin sahibi, malzemesi üzerindeki hakkını kaybetmektedir. Yapıyı yapan ister arazinin sahibi, ister malzemenin maliki, ister bir üçüncü kişi olsun yapının yapılması ister haklı ister haksız olsun, daima bu sonuçla karşılaşılacaktır. Bununla birlikte yapının yapılması (bir kişiye ait malzemelerin başkasının arazisinde kullanılması) eser sözleşmesi gibi geçerli bir hukuki ilişkiye dayanıyorsa malzemenin mülkiyetindeki değişiklik karşısında tarafların karşılıklı hak ve borçları o hukuki ilişkiye ait hükümlere tabidir. (OĞUZMAN, SELİCİ ve ÖZDEMİR, s.375-376.

⁸¹⁷ OLGAC, s.887; ÖZ, s. 8.

⁸¹⁸ Von TUHR, s.243; SEROZAN, s.71; ÖZSUNAY, s.46; KUNTALP, s.10; TANDOĞAN, ÖBL, s.11.

⁸¹⁹ KUNTALP, s.83.

⁸²⁰ KUNTALP, s.83.

yapımı sözleşmesini “kendisine özgü (sui generis)” sözleşme olarak nitelendirmek mümkün değildir. Çünkü bu sözleşme, kanunda düzenlenmiş sözleşme tiplerinin (yasal tipin) edimlerini ve unsurlarını taşımayan yepyeni bir sözleşme değil, kanunda düzenlenmiş eser sözleşmesinin ve satım sözleşmesinin unsurlarını taşıyan bir sözleşmedir.

Ayrıca, Danıştay’ın bazı kararlarında vurguladığı, “servetin (arsanın) değerlendirilmesi” ve “servetin biçim değiştirmesi” kavramlarının literatürde bulunmadığı, yanlış bir kavram olduğu; gayrimenkul satılarak nakde dönüştürülmüşse bu işlemin de servetin şekil değiştirmesi olmasına rağmen bu halde vergilemenin söz konusu olduğu, bu nedenle servetin şekil değiştirmesi veya değerlendirilmesinin vergilememenin gerekçesi olamayacağı şeklindeki görüşe⁸²¹ de farklı gerekçelerle de olsa iştirak ediyoruz.

3.1.3. Arsa Sahibinin Müteahhide Devrettiği Arsa Payının Gelir Ve Kurumlar Vergisine Tabi Olup, Olmadığı :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri Maliye İdaresi tarafından trampa (iki ayrı satış) olarak nitelendirilmektedir. Bunun konumuz işlerin vergilendirmesinin ilk aşaması olan arsa sahibinin arsa payını müteahhide devri işleminde vergisel açıdan ortaya çıkardığı netice, İdare tarafından verilen muktezalarda⁸²² da belirtildiği üzere, arsa sahibinin arsasını satması ve doğal olarak bu satıştan kazanç etmesidir. İdare arsanın devri karşılığında elde edilen bedelin ise, normal

⁸²¹ İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu, “Özel Mülkiyet Konusu Arsa Karşılığında Kat Sahibi Olunmasında, Arsa Karşılığında Elde Edilen Bağımsız Bölümlerin Yeni Bir Gayrimenkul Edinimi Olup Olmadığı Ve Konuya İlişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı”, sayı: 2006/13-14-15-16-17, 15 Mart 2006 Raporunda, bu hususta ileri sürülen görüşler olarak belirtilmiştir. (bkz.s.29)

⁸²² GİB İVDB’nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-7021 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, Ekim 2006, sayı:303, s.162); GİB İVDB’nin 15.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80-12326 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/2073.htm>) (16 Kasım 2006); GİB İVDB’nin 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/3885.htm>) (28 Kasım 2006); GİB İVDB’nin 04.04.2006 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.19.02/VUK-1/12076 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/2580.htm>) (28 Kasım 2007); GİB Adana VDB’nin 23.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01/167 sayılı muktezası (<http://www.adanavdb.gov.tr/muktezalar.htm>) (11 Şubat 2007); GİB Antalya VDB’nin B.07.1.GİB.4.07.16.01/ GVK. ÖZ.06.5 sayılı muktezası (http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gelir_Vergesi2005-2006.htm) (21 Mart 2007); ayrıca bkz. Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004,3. baskı, Hesap Uzmanları Derneği, s. 275

satımlardaki gibi para değil daire, iş yeri, villa (bağımsız bölüm) gibi kıymetler olduğunu⁸²³ belirtmektedir.

Nitekim yukarıda açıkladığımız üzere bu görüş doktrinde de daha fazla yazar tarafından benimsenmekte, arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payının teslim (elden çıkarma) mahiyetinde olduğu dolayısıyla bu teslimden elde edilen kazancın vergiye tabi bulunduğu neticesi kabul görmektedir⁸²⁴.

Arsa sahibinin, arsa karşılığı daire almak amacıyla arsasını müteahhide tesliminin vergiye tabi olup olmayacağı hususunda Danıştay'ın yukarıda belirttiğimiz ağırlıklı yaklaşımı; bu olayda, arsa sahibi yönünden gelir getirici bir muamele bulunmadığı, arsanın değerlendirilmesine yönelik bir hazırlık işleminin söz konusu olduğu, ortada “gelir” olmadığından vergilendirmeden de bahsedilemeyeceği yönündedir.

Netice olarak, Maliye İdaresinin istikrar arz eden doktrinde de çoğunlukla benimsenmiş bulunan görüş ve uygulaması gereği, arsa sahibinin arsa payının müteahhide devri nedeniyle doğan kazancı vergiye tabi olup, uyumsuzluk halinde, Danıştay farklı yaklaşım ortaya koyabilmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, şahsi kanaatimiz, bu sözleşmenin kendi şartları içerisinde değerlendirilmesi gerektiği yönündedir. Bu manada, arsa sahibi müteahhide bir inşaat işi yaptırmakta, karşılığını da “aynı” olarak ödemektedir. Bu ödemeyi yapmak için arsasının bir kısmını elden çıkarmakta, bir başka deyişle “satmaktadır”. Her ne kadar, işlemin kendi bütünlüğü içerisinde, arsa sahibinin arsasını satmak gibi bir amacı olmadığı ileri sürülebilse de, bu işlem ile arsa sahibinin arsasını daha iyi değerlendirmek (bina yaptırarak, daha kıymetli bir mal edinmek) amacıyla, arsanın bir kısmını üçüncü bir kişiye

⁸²³ GİB Adana VDB'nin 23.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01/167 sayılı muktezası (<http://www.adanavdb.gov.tr/muktezalar.htm>) (11 Şubat 2007); ayrıca bkz. Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s. 275

⁸²⁴ Ali PADIR, “Arsa Karşılığı Müteahhitten Bağımsız Bölüm Alınması Ve Satılmasında Kazanç Tespiti”, **Vergi Dünyası**, Sayı:230 (Ekim 2000), s.12 vd.; ÖZDEMİRÇİ,s.101; ÜREL, s.67; ayrıca sahip olunan arsanın müteahhide verilmesi 4 yıl içinde gerçekleşirse, bu işlemin vergiye tabi tutulacağı yönünde, İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu, “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması”, 15.01.2006 tarih ve 06/1-2-3-4-5-6 sayılı Rapor,s.31); arsa karşılığı bağımsız bölüm alınması olayını trampa olarak değerlendirmeyenlerden KIZILOĞLU, arsanın belli sayıda daire ve dükkan karşılığı müteahhide verilmesi olayında, gelir vergisi yönünden vergiyi doğuran bir olayın söz konusu olmadığını, ancak, burada her olayı, ait olduğu koşullara göre değerlendirerek, bir genellemeye gitmemek gerektiğini belirtmektedir. (İnşaat Muhasebesi, s.495)

satıp, aldığı parayla müteahhide inşaat yaptırması arasında sonuçları bakımından bir fark olmaması gerekir. Bu nedenle işlemin niteliği açısından “trampa” görüşüne iştirak etmemekle birlikte, arsa sahibinin müteahhide “arsa satmış “ olduğu hususuna iştirak ediyoruz. Sırf böyle bir sistemin varlığı vergilendirmenin önüne geçmemelidir. Aksi taktirde bu sistemden faydalanarak bağımsız bölüm yaptıran kişi ile arsasının bir kısmını satarak bağımsız bölüm yaptıran kişi arasında vergilendirme açısından farklı neticeler ortaya çıkar ki, bu da doğru ve hakkaniyete uygun değildir.

3.1.4. Arsa Payı Devrinden Elde Edilen Kazancın Mahiyeti :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde, arsa sahibinin arsasını müteahhide devri hususunda uygulamadaki genel yaklaşım (Maliye İdaresinin temel görüşü ve doktrindeki daha ağırlıklı değerlendirme) bu devrin gelir getirici bir muamele olduğu ve vergiye tabi bulunduğu yönünde olmakla birlikte, bu noktada yine yasal düzenleme olmayışından kaynaklanan başka tartışmalar yaşanmaktadır. Bu tartışmalardan ilki bu kazancın maliyetinin ne olacağı meselesidir. Arsanın ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olduğu hallerde elde edilen kazancın mahiyetinde tereddüt yoktur. Ancak, arsanın özel mülkiyete dahil olduğu (yani bir gerçek kişiye ait olduğu) hallerde ortaya çıkan kazancın mahiyeti tartışmalıdır. Yasada özel düzenleme bulunmayışı, bu tartışmaları da genel hükümler üzerinde yoğunlaştırmaktadır.

Aşağıda arsa sahibinin, müteahhide yapmış olduğu arsa payı devrinden elde ettiği kazancın mahiyetinin belirlenmesi hususunda detaylı açıklamalar yapılacaktır. Ancak, kazancın mahiyetinin tespiti hususunda, daha önemli bir belirsizlik, çalışmamızın ileriki kısmında üzerinde duracağımız bir diğer mesele olan, gerçek kişi arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payı karşılığında iktisap ettiği bağımsız bölümleri elden çıkartmasındaki vergisel durumunda yaşanmaktadır. Bu nedenle kazancın mahiyetinin tespiti hususunda aşağıda yaptığımız genel tespitler, o aşamada belki daha da önem arz edecektir. Ayrıca, müteahhidin muhtelif aşamalarda elde ettiği kazancın mahiyetinin tespitinde de bu genel açıklamalardan faydalanılacaktır. Dolayısıyla, bu bölümde yapacağımız açıklamalar, ilerideki tartışmalara da ışık tutacaktır. Netice olarak, gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın mahiyetinin tespiti, konumuz işlerin hem arsa sahibi hem müteahhidin vergisel durumunun belirlenmesi açısından önemli bir aşamasını teşkil etmekte olup, bu yüzden bu husus geniş ölçüde irdelenmiştir.

Belirttiğimiz üzere, arsa sahibinin (ya da müteahhidin) tüzel kişi (şirket) olması halinde kazancın mahiyetinin tespiti özellik arz etmemektedir. Çünkü, arsa ticari bir işletmeye dahilse, bu devirden elde edilen kazanç “ticari kazanç” mahiyetinde olacaktır. Ticari işletme kurum vasfında ise, bu defa yine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6/2 fıkrası gereği, kurumların her türlü kazancı “ticari kazanç” olarak addedildiğinden, kurumun aktifindeki arsanın devrinden doğan kazanç “ticari kazanç” olacaktır. Dolayısıyla, kazancın mahiyetinin tespiti açısından arsanın ya da iktisap edilen bağımsız bölümlerin özel mülkiyete tabi olduğu durumlar özellik arz etmektedir.

Bu noktada özellikle Danıştay’ın, arsa sahibinin arsa tesliminde “gelir” oluşmadığı görüşünden yola çıkarak, konuya “gelir” kavramından başlayıp, akabinde gerçek kişilerin satın alma ya da inşa etme suretiyle sahip oldukları gayrimenkulleri elden çıkarmalarından doğan kazancın mahiyeti ve vergilendirilme durumu hakkında, Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan düzenlemeleri irdeleyeceğiz.

3.1.4.1. Gelir Kavramı :

Genel olarak, bir vergi neyin üzerinden alınıyorsa (neyin üzerine konulmuşsa), o şey o verginin konusudur⁸²⁵. Nitekim, Gelir Vergisinin konusunu da “gelir” teşkil eder.⁸²⁶ Başka bir deyişle, Gelir Vergisinin yükümlendirdiği ekonomik unsur gelirdir.⁸²⁷ Bir iktisat kavramı olan “gelir”in⁸²⁸ analizi genel olarak, iki teoriye dayanılarak yapılmaktadır : Dar anlamıyla “gelir”⁸²⁹, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini⁸³⁰ çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanmaları sonucu “devamlı (sürekli)” olarak elde ettikleri değer ya da

⁸²⁵ Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1998, s.122.

⁸²⁶ F. NEUMARK, **Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi**, İstanbul,1946, s.4; ERGİNAY, s.151; Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, 17. baskı, Ankara: Siyasal Kitapevi, 2006, s.80; TUNCER, s.58; GÜNEŞ, s.122; Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul: İst. Bilgi Üni. Yayınları, 2006, s.123.

⁸²⁷ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.238.

⁸²⁸ Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, İstanbul: Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s.13; Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Der Yayınları, 1987, s.130; TUNCER, vergicilik açısından gelir kavramının, ekonomik gelir kavramından bütünü ile farklı olduğuna; vergicilik açısından gelir kavramının “mali gelir” olarak adlandırılabilmesine işaret etmektedir. (s.58); NEUMARK, vergi hukukunun kendi ihtiyaçlarına göre, iktisat ilmindeki mefhumları şu veya bu şekilde farklı olarak vaaz ve tesis edebileceğini, hatta bazen bunu yapmanın zorunlu olduğunu belirtmektedir. (s.21)

⁸²⁹ Bu yaklaşım “kaynak teorisi” olarak adlandırılmaktadır.

⁸³⁰ ÖZEL bu hususta şu noktalara işaret etmektedir: *Bilindiği gibi “üretim katılan faktörler” “işgücü-emek”, “sermaye”, “toprak” ve “girişimci”dir. Faktörlerin her birisinin üretimden dolayı ya da dolaysız aldıkları pay genelde bir “gelir” olmasına karşın ekonomi bilminde ayrı ayrı sözcüklerle anlatılmıştır, bunlar sırasıyla iş gücünün aldığı pay “ücret”, sermayenin aldığı pay “faiz”, toprağın aldığı pay “rant” ve girişimcinin aldığı pay ise “kâr” olarak adlandırılmıştır. Ama adı ne olursa olsun alınan payların tamamı genel anlamda “gelir”dir.* (Salih ÖZEL, “Türk Vergi Sisteminde Gelir Kavramı”, **Yaklaşım**, sayı: 165 (Eylül 2006), s.17.

değer akımı olarak⁸³¹ açıklanmaktadır. Yani gelirin belirli kaynaklardan ve belirli zamanlarda elde edilmesi ve de muntazaman tekerrür etmesi⁸³² temel prensiptir. Bu teoriye göre üretim faktörüne *-belirli kaynaklara-* dayanmadan (üretim faktörü sunmadan ya da üretim sürecine sokulmadan) elde edilen değerler⁸³³; “devamlılık” arz etmeyen (devamlı bir kaynaktan elde edilmeyen) değerler⁸³⁴ ile geliri sağlayan kaynağın kendi değerindeki değişimler⁸³⁵ gelir sayılmaz. Geniş anlamda “gelir” ise⁸³⁶, kişinin belli bir dönemde tüketime ayırdığı harcamaların tümü ile aynı dönemde mal varlığında meydana gelen artışın toplamından oluşur⁸³⁷. Bu teoride gelirin nereden sağlandığı yani kaynağı⁸³⁸ ya da bir kaynağın işletilmesine bağlılık⁸³⁹ önemli değildir. Burada, kişinin “devamlı” kaynaklardan elde ettiği değerler ile “arızı” olarak elde ettiği değerlerin tümü gelir kavramına dahil edilmekte⁸⁴⁰, gelirin oluşumunda “devamlılık” önem arz etmemektedir⁸⁴¹. Bu teoride, gayrimenkulde (fiyatların yükselmesi gibi sebeplerle) kıymet artışı şeklinde aktif elde etmeden ortaya çıkan zenginleşmeler ile⁸⁴² varlıkların değerinde meydana gelen ve henüz paraya çevrilmemiş değişimler⁸⁴³ de gelir olarak kabul edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunumuz bu teorilerden birincisini (kaynak teorisini) esas almış olmakla birlikte, ikinci teoriye giren bir takım arızı kazançları da verginin konusu ve

⁸³¹ Bkz. NEUMARK, s.22-23; Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, 4. baskı, İstanbul, 1971, s.34; ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.239; TURHAN, s.130; ERGİNAY, s.151; Arif NEMLİ, **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. baskı, İstanbul : Filiz kitabevi, 1990; s.150; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.5; Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi) – 2**, 3. baskı, Bursa : Ekin Kitabevi, 1994, s.197-198; Nihal SABAN, **Vergi Hukuku (Özel Kısım)**, İstanbul: Der Yayınları, 2004, s.4; Erdoğan ARSLAN, “Vergilendirmede “Gelir” Tanımının Düşündürdükleri”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2003, Sayı : 257, s.14.

⁸³² Bkz. Henry LAUFFENBURGER, **Mali İktisat ve Mali Kanunlar (Gelir, Sermaye ve Vergi)**, İsmail ÖZÜT(çev.), Ankara : A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1961, s.36-37; Gıyas AKDENİZ, **Gelir Vergisi (Birinci Kitap Ticari Kazanç)**, İstanbul, 1957, s.6.

⁸³³ ERGİNAY, s.151; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.5; TURHAN, s.130; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.5; EDİZDOĞAN, s.198; SABAN, s.4.

⁸³⁴ Bkz. NEUMARK, s.23; AKDENİZ, s.6; TEKELİ, s.53; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.5; Mehmet ARSLAN, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2007, s.10.

⁸³⁵ Esat TEKELİ, **Vergi Hukukuna Giriş**, İstanbul: İ.Ü. Yayını, 1961, s.53; BULUTOĞLU, 4.baskı ,s.34.

⁸³⁶ Bu yaklaşım (teori) “safi değer artışı teorisi” olarak adlandırılmaktadır.

⁸³⁷ Bkz. BULUTOĞLU, 4. baskı, s.36; TURHAN, s.131; ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s. 66; NEMLİ, s.149; EDİZDOĞAN, s.200; SABAN, s.5; Fercan AYKUTLU, “4369 Sayılı Kanuna Göre “Gelir”in Tanımı”, **Vergi Dünyası**, sayı: 204 (Ağustos 1998), s.50.

⁸³⁸ NEUMARK, s.24; LAUFFENBURGER, s.37; TEKELİ, s.53; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.5; ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s. 239; ŞENYÜZ, s.4; ARSLAN, s.10; Erdoğan ARSLAN, s.14.

⁸³⁹ AKDENİZ, s.7.

⁸⁴⁰ TURHAN, s.131; ERGİNAY, s.151-152; EDİZDOĞAN, s.200.

⁸⁴¹ AKDENİZ, s.7; TEKELİ, s.53; EDİZDOĞAN, s.200; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.5-6; Erdoğan ARSLAN, s.14; LAUFFENBURGER, tekerrür etme ihtimali olmaksızın, bir defalık, arızı bir şekilde olsa bile, husule gelen servet artışının, bir zenginleşmenin bu teoriye göre gelir telakki edildiğini belirtmektedir. (s.37)

⁸⁴² Bkz. LAUFFENBURGER, s.37

⁸⁴³ Bkz. NEUMARK, s.26; NEMLİ, s.150.

kapsamına dahil etmiş⁸⁴⁴, diğer bir deyişle bu iki teörinin karışımından oluşan bir sistem⁸⁴⁵ esas alınmıştır.

GVK'nda gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı” (GVK. md. 1) olarak ifade edilmek suretiyle, bir belirleme yapılmış, gelir kavramı genel bir şekilde tanımlanmamıştır⁸⁴⁶. GVK'nun 2. maddesinde ise hangi tür kazanç ve iratların gelire dahil olduğuna⁸⁴⁷, gelirin nelerden oluştuğuna⁸⁴⁸ yer verilmek suretiyle, gelir kavramı kapsamında düşünülecek kazanç ve iratların gruplamalar halinde belirtilmesi⁸⁴⁹ yöntemi esas alınmıştır. Böylelikle gelirin kapsamında girecek kazanç ve iratların kapsam ve sınırları çizilmiş⁸⁵⁰, başka bir ifadeyle, bu verginin konusuna giren kazanç ve iratlar ayrı ayrı sayılmış ve bunların özellikleri ile nasıl vergilendirilecekleri⁸⁵¹ müteakip maddelerde açıklamıştır. Dolayısıyla, bir gelirin vergiye tabi tutulabilmesi, GVK. md. 2' de sayılan gelir türlerinden birine girmesine bağlıdır. Kanunda belirtilmeyen (sayılan bu 7 unsur içerisinde yer almayan) kazanç ve iratlar vergiye tabi tutulamayacağı

⁸⁴⁴ Bkz. AKDENİZ, s.22; TEKELİ, s.54; ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.245; ERGİNAY, s.152; TUNCER, s.59; ULUATAM ve METHİBAY, s.252; EDİZDOĞAN, Türk Gelir Vergisinde, “gelir”in dar anlamda ele alındığını ve gelirin ilk altı unsurunda bazı tartışma götürür durumlar bir yana kaynak kuramının benimsendiğini, gelirin yedinci unsuru olan “diğer kazanç ve iratlar” da ise, Kanunun kaynak kuramından uzaklaşarak, aksak bir safi artış kuramına doğru kaydığını belirtmektedir. (s.202 - 203)

⁸⁴⁵ ERGİNAY, s.152; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.6; TURHAN, s.133; ARSLAN, s.11; DOĞRUSÖZ, iktisat biliminin gelir teorilerinden kaynak teorileri yaklaşımında sınırlı bir gelir anlayışının benimsendiğini ifade etmektedir. (Bumin DOĞRUSÖZ, “Arizi kazançlar”, **Dünya Gazetesi**, 12.10.2006, [http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/12-10-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/12-10-2006(1).htm) 6 Ocak 2007)

⁸⁴⁶ Bkz. AKDENİZ, s.3; BULUTOĞLU, 4. baskı, s.40; AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.61; ayrıca SABAN, burada gelirin tanımının değil, vergilendirilecek gelirin unsurlarının verildiğini belirtmektedir (s.10); ÖZBALCI, gelir kavramını muhteva itibarıyla yeterli kesinlikte belirleyecek bir açıklıkla verilmeyeceğine işaret etmiştir (ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.65); TUNCER, gelirin bazı önemli özellik ve öğeleri belirtilmiş olmakla birlikte, iktisadi yapısı hakkında yeterli fikir vermekten uzak bulunduğunu belirtmiştir (s.59); M.B. Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları'nda, bu husus, sınırları ve kapsamı çok geniş olan Gelir Vergisi gibi bir verginin tatbikatında, gelirin böyle genel, nazari ve mücerret bir tanımlama yoluna gidilmesinin, bir çok müşküller doğuracağı ve ihtilaflara yol açacağı, bu sebeple gelirin böyle bir tanımının yapılmamış olduğuna değinilmiştir. Bu nedenle, geliri teşkil eden unsurların müspet olarak belirtildiği ve böylelikle verginin konusunu tayin bakımından vazedilmiş olan prensiplerin de maddi ve müşahhas bir şekilde çerçevesiyle belirtildiği (s.57)

⁸⁴⁷ ERGİNAY, s.151; AKSOY, s.162; EDİZDOĞAN, s.202; Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, 2.baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s.321.

⁸⁴⁸ ŞENYÜZ, s.13-14;

⁸⁴⁹ AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi, s.10; TURGAY, İktisadi bakımdan gelir mevhumunun hudut ve şümulü ne olursa olsun mali bakımdan gelirin gereği gibi açıklanması ve çerçevesiyle verilmesinin gerekli olduğunu, nitekim, Gelir Vergisi Kanunumuz da bu esastan hareket edilerek verginin konusunu teşkil eden gelir deyişi ile ne kastedildiğinin ve geliri doğuran kaynakların nelerden ibaret olduğunun açıklandığını ifade etmektedir. (Gelir Vergisi Kanunu, s.7)

⁸⁵⁰ AKDENİZ, s.3; TEKELİ, s.56-57; ERGİNAY, s.165; EDİZDOĞAN, s.202; ARSLAN, s.11; AYKUTLU, s.51; ÖZBALCI, genel tanım itibarıyla herhangi bir sınırlama mevcut bulunmamasının, bu tanım dahilinde yapılacak değerlendirmede gelirin en geniş anlamı ile vergi konusuna alınmış olduğu izlenimi yaratmasına rağmen, gelir kavramının kapsamının tayininde, gelir unsurları ile ilgili belirlemeye itibar edildiğini belirtmektedir. (Gelir Vergisi Kanunu, s.68)

⁸⁵¹ AKDENİZ, s.21; BULUTOĞLU, 4. baskı, s.40; ERGİNAY, s.167; ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.240; TUNCER, s.60; AKSOY, s.162.

gibi⁸⁵² kıyas yoluyla da Gelir Vergisinin konusuna dahil edilip⁸⁵³ vergilendirilemezler. Bu nedenle, Kanununda sayılmayan kazanç ve iratlar, özünde gelir niteliği taşısa dahi bu Kanunun uygulamasında gelir kabul edilmezler, gelir vergisi dışında tutulurlar⁸⁵⁴.

Gelir Vergisinin kapsamına giren kazanç ve iratlar Kanunun 2. maddesinde 7 bent halinde sayılmıştır⁸⁵⁵. Bunlar: ticari Kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardır. GVK'nun konusuna giren ve yasada tarif edilerek sınırları tespit edilmiş olan bu kazanç ve irat çeşitlerine gelirin unsurları denilmektedir⁸⁵⁶. Gelir Vergisi uygulaması açısından, bir gelir akımının hangi gelir unsurunun kapsamına girdiğinin tespiti son derece önem arz etmektedir⁸⁵⁷. Çünkü her gelir unsuru itibarıyla yasada tanınmış olan safi gelirin hesaplanma şekli, indirim, istisna, muafiyet imkanları, uygulama şekilleri ve diğer yükümlülükler birbirinden farklılık arz etmektedir⁸⁵⁸; yani her gelir unsuru için farklı vergileme teknikleri öngörülmüştür⁸⁵⁹. Dolayısıyla, mükelleflerin hak ve yükümlülüklerinin hakkaniyete uygun tespiti ve yasa koyucunun amacına uygun doğrultuda vergileme yapılabilmesi için, kazanç ve iradın hangi gelir unsuru ile ilgili olduğunun doğru tespit edilmesi ve uygulamanın buna göre yapılması son derece önemlidir⁸⁶⁰. Bu nedenle, arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde de, arsa sahibinin arsa payını devri ya da elde ettiği bağımsız bölümlerin satışı nedeniyle doğan kazancının niteliğinin tespiti, bunların vergilendirilmesi açısından son derece önem arz etmektedir.

⁸⁵² BULUTOĞLU, 4. baskı, s.40; TURHAN, s.133; AKSOY, s.162; TUNCER, s.60; EDİZDOĞAN, s.202; KANETİ, Vergi Hukuku, s.321; AKDOĞAN, s.14; ŞENYÜZ, s.7; bu konuda farklı değerlendirme için bkz. ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.68 vd.

⁸⁵³ AKSOY, s.162; TUNCER, s.60; ŞENYÜZ, s.7.

⁸⁵⁴ Bkz. ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.241; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.21; TURHAN, s.133; TUNCER, s.60; bu konuda farklı değerlendirme için ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.68 vd.

⁸⁵⁵ M.B. Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları'nda bu gruplandırma şöyle açıklanmaktadır : Geliri teşkil eden kazanç ve iratlar, husule geldikleri ve bağlı bulundukları kaynaklara göre ayrı ayrı gösterilmiş ve bu gruplandırma ile aynı zamanda "ayırma" prensibinin yani kazançları kaynaklarına göre ayırarak vergilendirme prensibinin icaplarına uyulmuştur. (s.65)

⁸⁵⁶ AKSOY, s.162; TUNCER, s.59; bu kazanç ve iratlar Kanunda "gelirin unsurları" başlığı altında sayılmış olmakla birlikte, SABAN, burada kavramsal bir yanlış olduğunu, doğru kavramın "gelirin sınıflandırılması – türleri" olması gerektiğini belirtmektedir. (s.11); AKDENİZ, "gelirin kategorileri" kavramını kullanmıştır. (s.3)

⁸⁵⁷ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.241; AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi, s.14; ULUATAM ve METHİBAY, s.254.

⁸⁵⁸ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.242; AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi, s.14; ULUATAM ve METHİBAY, s.254.

⁸⁵⁹ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.241.

⁸⁶⁰ AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi, s.14.

3.1.4.2. GVK’nda Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazancın Mahiyeti hakkındaki Düzenlemeler ve Arsa Sahibinin Arsa Payını Müteahhide Devrindeki Durumu:

Gerçek kişilerin satın alma ya da inşa etme suretiyle sahip oldukları gayrimenkulleri elden çıkarmalarından doğan kazancın mahiyeti ve vergilendirilmesi hakkında, GVK’nda iki ayrı gelir türünde düzenlemeye yer verilmiştir. Bunlardan ilki “diğer kazanç ve iratlar”, diğeri ise “ticari kazanç” hükümleri arasında yer alan düzenlemelerdir. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın niteliğinin belirlenmesi, yani kazancın “diğer kazanç ve iratlar” gelir türündeki “değer artış kazancı” olarak mı, yoksa “ticari kazanç” olarak mı vergilendirilmesi gerektiği hususu çoğu zaman ihtilaflara neden olmaktadır. Nitekim, bu husus arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesinde en fazla tartışılan hususların başında gelmektedir.

Gerçekten de belirttiğimiz üzere, gayrimenkul devirlerinde söz konusu olabilecek “ticari kazanç” ve “diğer kazanç ve iratlar” için yasada tanınmış olan indirim, istisna, muafiyet imkanları uygulama şekilleri ve diğer yükümlölükler birbirinden farklılık arz ettiğinden, gayrimenkul satışlarının hangi hallerde “ticari kazanç” hükümlerine göre vergilendireceğinin hangi hallerde “diğer kazanç ve irat” sayılacağıın tespiti önem arz etmektedir.

Aşağıda gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın niteliğinin tespiti bakımından, bu iki gelir türü genel olarak açıklanacak ve arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payı açısından elde etmiş olduğu kabul edilen kazancın hangi hallerde, hangi gelir türüne gireceği hususu irdelenecektir. Belirttiğimiz üzere, bu açıklamalar ileride üzerinde duracağımız, arsa sahibinin arsa payı karşılığı edindiği bağımsız bölümlerin satışından elde ettiği kazancın vergilendirilmesi ile müteahhidin vergisel durumunun irdelenmesinde de önem arz etmekte olup, buradaki açıklamaların o kısımlarda da göz önünde bulundurulması gerekir.

3.1.4.2.1. Genel Olarak “Ticari Kazanç” ve Gayrimenkul Alım Satımında Uygulaması :

Ticari kazanç riski üstlenen bir girişimcinin⁸⁶¹ bağımsız faaliyeti⁸⁶² neticesinde elde ettiği gelirdir. Faaliyetin bağımsız yürütülmesi, faaliyeti gerçekleştiren kişinin kendi nam ve hesabına hareket etmesi, yaptığı işin sonuçlarına (kar/zararına) kendisinin katlanması⁸⁶³ anlamına gelir. Ticari kazancın varlığı için, gelir getirici (ya da bu amaca yönelik)⁸⁶⁴ ve sürekli bir faaliyetin, bir organizasyon dahilinde⁸⁶⁵ gerçekleşmiş olması gerekir. Dolayısıyla, ticari kazancın kapsamının tayininde, gelir getirici ve sürekli ticari yada sınai bir faaliyetin, bir işletme organizasyonu dahilinde ve de risk üstlenen bir girişimci tarafından bağımsız olarak yürütülmesi unsurlarının varlığı aranır.

Ticari Kazanç, GVK'nun 37. maddesinde, “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama ticari kazanç öğelerini kavrayan⁸⁶⁶ sınırlarını çizen⁸⁶⁷ bir tanımlama olmayıp, çok genel⁸⁶⁸ ve soyuttur⁸⁶⁹. Hangi işlemlerin ticari faaliyet olduğu ya da ticari faaliyetten ne kastedildiği genel bir tanımla belirtilmemiştir⁸⁷⁰.

GVK'nun 37. maddesinin 2. fıkrasında ise, belirsizlikleri, tereddütleri ve tartışmaları önlemek ve açıklık getirmek amacıyla⁸⁷¹ bu Kanun uygulamasında ticari

⁸⁶¹ BULUTOĞLU, 8.baskı ,s.14; ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.261;TUNCER, s.72.

⁸⁶² KANETİ, s.322; ULUATAM ve METHİBAY, s.260.

⁸⁶³ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.263; TUNCER, s.72.

⁸⁶⁴ KANETİ, s.322; ULUATAM ve METHİBAY, s.261.

⁸⁶⁵ ARSLAN, s.19; ULUATAM ve METHİBAY, s.261.

⁸⁶⁶ BULUTOĞLU, 8. baskı, s.15.

⁸⁶⁷ AKSOY, s.162; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.21; AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi, s.84.

⁸⁶⁸ AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.67.

⁸⁶⁹ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.261.

⁸⁷⁰ AKDENİZ, s.59; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.444; ERGİNAY, s.167; KANETİ, s.322; ÖZEL ve ŞENYÜZ,s.21; BİLİCİ, s.150; M.B. Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları'nda ticari faaliyetlerin dayanağı olan muameleler Türk Ticaret Kanunundaki “ticari muamelelere” ilişkin hükümlerle izah edilmeye çalışılmaktadır. (s. 168-169); AKSOY, her ne kadar Ticaret Kanununa açık bir atıf yoksa da, Ticari ve sınai faaliyetin mahiyeti ve sınırları belirlenirken genel esaslar ve özellikle bu faaliyetleri tanzim eden Ticaret Kanunu hükümlerinden yararlanılacağına işaret etmektedir. (s.162), ERGİNAY, burada Ticaret Kanununa zımnen atıf yapıldığının kabul edilmesi gerektiğini belirtmektedir.(s.167); aynı yönde; KANETİ, s.322; AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.67; CANOĞLU ve HACIRÜSTEMOĞLU, s.139-140; ARSLAN, s.18; ÖZDEMİR, TTK'da belirlenen faaliyetlerden elde edilen kazancın ticari kazanç olduğunu ifade etmektedir. (Emin ÖZDEMİR, “Gayrimenkul Satışlarında Ticari Kazanç, Sair Kazanç Ve Vergilendirilmeyecek Kazanç Ayrımı”, **Yaklaşım**, sayı:23 (Kasım 1994), s.59); Dnş. VDDGK'nun 02.07.1993 tarih ve E. 1993/36, K. 1993/78 sayılı kararı, “Bu nedenle, ticari faaliyetin kapsamının belirlenmesinde Ticaret Kanunu hükümlerinden yararlanmak gerekmektedir.” (Danıştay Dergisi, sayı:89, 1995, s.145-149)

⁸⁷¹ Bkz. Dnş. VDDGK'nun 02.07.1993 tarih ve E. 1993/36, K. 1993/78 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:89, 1995, s.145-149); BULUTOĞLU, 8. baskı, s.15; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.25; CANOĞLU ve HACIRÜSTEMOĞLU, s.138; ayrıca, AKDOĞAN, uygulama itibarıyla gelir unsurlarının kapsamına girip

kazanç sayılacak ve GVK'nun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecek bazı özellikli işlerden elde edilen kazançlar altı bent halinde sayılmıştır. Fıkranın 4. bendinde “*gayrimenkullerin alım satımı ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar*”ın da ticari kazanç olarak vergilendirileceğine hükmedilmiştir.

Burada gayrimenkullerin alım satımı ve inşaa işleriyle ilgili kazançların ticari kazanç sayılabilmesi için, bu işlerle “devamlı olarak uğraşılması” kriterine yer verilmiştir. Dolayısıyla, gayrimenkul alım satımında GVK’ nun ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan koşul “faaliyetin devamlılığı”dır⁸⁷². Bu nedenle, gayrimenkul alım satımı ya da inşaa işleri ancak arızı değilse, yani “devamlılık” unsuru mevcutsa, elde edilen kazanç “ticari kazanç” olarak vergilendirilir⁸⁷³.

3.1.4.2.2. Genel Olarak “Diğer Kazanç ve İratlar” ve Gayrimenkul Alım Satımında Uygulaması:

GVK'nun 2 nci maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar arasında, “diğer kazanç ve iratlar” 7. bende sayılmıştır. “Diğer kazanç ve iratlar”, belirli kaynaklara bağlanması mümkün olmayan⁸⁷⁴, belirli dönemlerde (periyodik olarak) meydana gelmeyen başka bir deyişle “sürekli –devamlı” değil “arızı” olan⁸⁷⁵ ve çoğu zaman bir teşebbüs sonucu olmaksızın, kişilerin bazı varlıklarda kendiliğinden meydana gelen⁸⁷⁶ (safi servet artışı teşkil eden⁸⁷⁷) kazanç ve iratlardır. Bu nedenle, “safi artış teorisi”ne

girmedigi ya da ticari kazanç sayılıp sayılmayacağı konusunda kuşku uyandırabilecek bir takım faaliyetleri belirtmek açısından yer verildiğini ifade etmiştir. (Vergilerin incelenmesi, s.26); aynı görüş için ÖZDEMİR, s. 59; BİLİCİ, ticari kazanç sayılacak kazançlara örnekler verme amacıyla konulduğunu belirtmektedir. (s.150)

⁸⁷² Bkz. ERGİNAY, s.168-169; AKSOY, s.164; TUNCER, s.72; KANETİ, s.322; ULUATAM ve METHİBAY, s.260-261; ARSLAN, s.19; Fahrettin ÖZDEMİR, “Gerçek Kişilerde Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2003, Sayı : 261, s.93.

⁸⁷³ AKDENİZ, s.62; BULUTOĞLU, 8. baskı, s.15; AKSOY, s.164; Gündoğan DURAK, “Gayrimenkullerin Gerçek Kişilerce Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi ve Özellikli Durumlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2005, sayı:8, s.38; Dnş. 3. D.'nin 22.02.1990 tarih ve E. 1989/958, K.1990/639 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (09 Kasım 2006)

⁸⁷⁴ M.B. Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları, s.264; Recep TURGAY, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**, 2. cilt, 4.baskı, İstanbul: 1976, s.1107.

⁸⁷⁵ Bkz. AKDENİZ, s.22; ERGİNAY, s.210; ÖZBALCI, s.623; TURHAN, s.134-135; TUNCER, s.166; AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.195; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.181; DOĞRUSÖZ, “Arızı Kazançlar”.

⁸⁷⁶ BULUTOĞLU, s.160; ERGİNAY, s.210; TURHAN, s.134-135; EDİZDOĞAN, aksak bir safi artış kuramı uygulaması olarak belirtmektedir. (s.203)

⁸⁷⁷ AKDENİZ, s.22.

uygun düşen kazanç türüdür⁸⁷⁸. Bu gelir türünü diğerlerinden ayıran en önemli özellik, *devamlılık göstermeyen gelirlerin*⁸⁷⁹ bu kapsamda mütalaa edilmiş olmasıdır.

“Diğer kazanç ve iratlar”a ilişkin esaslar Gelir Vergisi Kanununun 80-82. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunda kullanılan “diğer kazanç ve iratlar” ibaresi ilk bakışta, ilk altı gelir kalemine girmeyen tüm gelir unsurlarının, bu kapsama dahil edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacağı izlenimi yaratmakla birlikte⁸⁸⁰, bir torba gelir türü değildir⁸⁸¹. Çünkü hangi kazanç ve iratların “diğer kazanç ve iratlar” kapsamında değerlendirileceği⁸⁸², başka bir deyişle bu gruba girecek kazanç unsurları, yasada tadadi olarak sayılmıştır⁸⁸³. Burada sayılanlar haricinde bir unsurun vergiye tabi tutulması (diğer altı gelir unsuru kapsamına da sokulamaması halinde) mümkün olmayıp⁸⁸⁴ aksi durum kanuna ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil eder⁸⁸⁵.

GVK’nun 80. maddesinde, *“Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire dahildir.”* hükmüne yer verilmek suretiyle, ilk altı gelir çeşidinin, bu gelir çeşidine göre öncelikli olduğu vurgulanmıştır⁸⁸⁶. Diğer bir deyişle, herhangi bir kazanç veya irat ilk altı gelir türünden birisinin özelliğini taşıyorsa, o gelir türüne ilişkin hükümler dahilinde vergilendirilir⁸⁸⁷. Dolayısıyla, arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payı nedeniyle elde ettiği kazanç, “ticari kazanç” mahiyeti taşıyorsa, bu durum öncelik arz edecek ve bu kazanç türüne ilişkin hükümlere göre vergilendirilecektir.

“Diğer kazanç ve iratlar”, GVK’nun 80. maddesinde, “değer artış kazançları” ve “arızı kazançlar” olmak üzere iki alt ayrıma tabi tutulmuştur. “Değer artış kazançları” alt ayrımında, belli servet unsurlarının (çeşitli mal ve hakların) elden çıkarılmaları sırasında

⁸⁷⁸ Bkz. ERGİNAY, s.210; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.22; Semih ÖZ, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay – Elde Etme-**, Ankara : Maliye ve Hukuk yayınları, 2006, s.229.

⁸⁷⁹ Bkz. AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.195; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.181.

⁸⁸⁰ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.314; TUNCER, s.165; ARSLAN, s.14.

⁸⁸¹ SABAN, s.102.

⁸⁸² ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.244; TUNCER, s.165; ARSLAN, s.14.

⁸⁸³ NEUMARK, s.310; Seyit Ahmet BAŞ, “Şahsi Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Ocak 1999, sayı : 209, s.57; AYKUTLU, s.52; M.B. Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları’nda, “değer artış kazancı” olarak mütalaa edilen muhtelif çeşit kazanç ve iratların, genel ortak özellikleri göz önünde bulundurulmak suretiyle mahiyetleri tavsif edilemediğinden, kanunda bunların ayrı ayrı sayılmak suretiyle tespiti cihetine gidildiği belirtilmektedir. (s.264)

⁸⁸⁴ TUNCER, s.165; AYKUTLU, s.52; BAŞ, s.57.

⁸⁸⁵ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.244.

⁸⁸⁶ BULUTOĞLU, s.160.

⁸⁸⁷ TUNCER, s.167; AKSOY, s.232; AKDOĞAN, Vergilerin İncelenmesi, s.111.

doğan değer artışına (gelire)⁸⁸⁸ ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Burada belirtilen mal ve hakların kişisel servete dahil olması gerekmektedir. Ticari servete dahil olanlar bu madde kapsamı dışındadır⁸⁸⁹. Bu mal ve hakların şartları yasada belirlenmiş olan bir devir işlemi sonucunda elden çıkarılmasında edilen kazanç, bu varlıklardaki değer artış gelirleri sayılmıştır⁸⁹⁰.

GVK'nun "değer artış kazançları" başlıklı mükerrer 80. maddesinde ise hangi tür varlık ve hakların bu kapsamda vergilendirilecekleri tadadi olarak sayılmıştır. Maddenin 1. fıkrasının 6. bendinde şu hükme yer verilmiştir : *"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."* Görüldüğü üzere hükümde, GVK'nun 70. maddesinin belli fıkralarına gönderme yapılmak suretiyle, vergilendirilecek kıymetler tespit edilmiştir. Nitekim GVK'nun 70. maddesinin 1. fıkrasının 1 nolu bendinde sayılan kıymet "arazi" ve bina"dır. Dolayısıyla, arazi ve binaların belli şartlarla elden çıkarılmasından doğan kazançlar bu kapsamda mütalaa edilip, bu maddede belirtilen şartlarla vergilendirileceklerdir⁸⁹¹.

Belirttiğimiz üzere, değer artış kazançları, bu tür işleri devamlı ve mutad meslek halinde yapmayanların⁸⁹² elde ettikleri gelirdir. Gayrimenkul satışından doğan kazancın, "değer artış kazançları" olarak vergilendirilmesi için temel şart, bu kazançlarda süreklilik unsurunun olmamasıdır. Bu tür kazançlar normal gelirler gibi periyodik olarak sürekli bir şekilde⁸⁹³ ortaya çıkmazlar, sürekli bir kaynaktan elde ediliyorsa, değer artış kazancı olarak vergilendirilmezler⁸⁹⁴.

⁸⁸⁸ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.244; BULUTOĞLU, 4. baskı, s.38; BULUTOĞLU bu kazançları "sermaye kazancı olarak" adlandırmaktadır. (4. Baskı, s.160)

⁸⁸⁹ Dnş. 3. D.'nin 27.03.2003 tarih ve E.2000/5042, K.2003/1456 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (6 Kasım 2006); Dnş. 3. D.'nin 24.9.2003 tarih ve E. 2001/1794,K.2003/4430 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=49832&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (07 Kasım 2006)

⁸⁹⁰ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.314.

⁸⁹¹ Olayımızda, arsa sahibinin ilk etapta müteahhide devrettiği değer arsa payı, ikinci etapta ise, arsa payı karşılığı iktisap ettiği bağımsız bölümler yani binadır. Her iki kıymet de, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır, başka bir deyişle gayrimenkul hükmündedir.

⁸⁹² NEUMARK, s. 310; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, cilt:2, s.1107.

⁸⁹³ NEMLİ, s.164.

⁸⁹⁴ Bkz. AKDOĞAN, KIZILOT ve EYÜPGİLLER, s.195; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.181.

Eğer gayrimenkullerin alım satımı ticari organizasyon gerektiren bir tarzda icra ediliyorsa⁸⁹⁵, bu yoldan elde edilen kazançlar değer artış kazancı değil, ticari kazanç sayılır⁸⁹⁶. Netice olarak gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi, ilgili kıymetlerin arızı olarak iktisabı ve elden çıkarılmaları halinde uygulanır. Bu tür işlemlerle devamlı şekilde uğraşanlarca sağlanan kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilir⁸⁹⁷.

3.1.4.2.3. Arsa Sahibinin Elde Ettiği Kazanç Yönünden Değerlendirme :

Yukarıda belirttiğimiz üzere, gayrimenkul alım satımı işleri hem “ticari kazancın” özelliklerini taşıyan hem de “diğer kazanç ve iratlar” arasında sayılan bir işlemdir. Bu durumda gelir türünün belirlenmesi bu kazanç ve iradın saptanması bakımından zorunludur⁸⁹⁸. Nitekim, konumuz arsa sahibinin, arsa payını müteahhide devrinde, elde ettiği kazanç hem “ticari kazanç” hem de “değer artış kazancı”nın yasada belirtilen özelliklerini taşımakta, buradaki ayraç ise, yukarıda kazanç türlerinin genel özelliklerini belirtirken vurguladığımız üzere “devamlılık” unsuru olmaktadır. Başka bir deyişle arsa sahibi gayrimenkul alım – satımı işleriyle devamlı iştigal eden bir kişiye, elde ettiği gelir “ticari kazanç” olarak, bu işleri arızı şekilde gerçekleştirmişse, bu defa elde ettiği gelir “değer artış kazancı” olarak vergilendirilecektir.

Gayrimenkul alım satımı faaliyetinin devamlı ya da arızı olarak ifası gelirin mahiyetinin tespiti bakımından büyük önem arz etmekle birlikte, değer artış kazançlarına ilişkin düzenlemede devamlılığın ölçütü belli değildir. Yine GVK. 37. maddenin 4. fıkrasında gayrimenkullerin alım satımı ve inşaa işleriyle ilgili kazançların ticari kazanç sayılabilmesi için, bu işlemlerle “devamlı olarak uğraşılması” kriterine yer verilmiş, ancak bu denli önem arz eden “devamlılık” kavramından neyin kastedildiği belirtilmemiştir. Bu nedenle yasada kesin sınırları çizilmemiş bu kavram da uygulamada yoğun tartışma yaratan bir mesele olarak yerini almıştır.

⁸⁹⁵ ÖZDEMİRCİ, s.94; LEVENT BAŞAK, “2003 Yılında Gerçek Kişilerce Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi Esasları”, **Yaklaşım**, Mart 2004, sayı:135, s.164.

⁸⁹⁶ Bkz.TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu,2. cilt, s.1107; BULUTOĞLU, s.160-161.

⁸⁹⁷ Bkz.TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, cilt:2, s.1107; ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.640; BİLİCİ, s.193, (dipnot 371); Halil COŞKUN, “Ticari Faaliyet Kapsamına Girmeyen Gayrimenkul Satışlarının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Kasım 1999, sayı:83, s.45 ; Fikret ERKAN, “Gayrimenkullerin Ve Benzerlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Ekim 2002, s.149; BAŞAK, s.157-158.

⁸⁹⁸ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.264.

Ayrıca, burada bir noktaya daha işaret etmek gerekir ki, gayrimenkul alım satımı işinden elde edilen gelirin mahiyetini belirlenmesinde, “devamlılık kriteri” yanında, uygulamada vurgulanan diğer iki önemli unsur ise, “gayrimenkulün edinme – satış amacı” ya da “kazanç sağlama amacı”⁸⁹⁹ ve “ticari organizasyon”un⁹⁰⁰ varlığıdır.

Aşağıda tüm bu tartışmalara yer vererek, konumuz açısından bu hususun ilgilendirdiği ilk aşama olan, arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinden elde etmiş olduğu gelirin mahiyeti açısından değerlendirme yapılacaktır.

3.1.4.2.4. Gayrimenkul Alım - Satım ve İnşa İşlerinde, “Ticari Kazanç – Değer Artış Kazancı” Ayrımında, “Devamlılık” Unsuru Hususundaki Tartışmalar :

GVK’nda gayrimenkul alım satım ve inşa işlerini devamlı yani mutlak meslek halinde sürdürenlerin⁹⁰¹ kazançları ticari addolunmuştur. Nitekim maddede geçen “uğraşmak” teriminde, süreklilik mevcuttur⁹⁰². Tesadüfen yapılan bir muamele ile “ticari bir işletme” ortaya çıkmaz⁹⁰³.

Nitekim, gayrimenkul alım-satım işleminin sadece bir kez yapılması durumunda, devamlılık unsurunun bulunmadığı hususunda kuşku yoktur⁹⁰⁴. Ancak, alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde, “devamlılık” kriterinin gerçekleşmesinin ölçüsü olarak neyin alınacağı sorusu gündeme gelmektedir. Bu hususta, AKDENİZ⁹⁰⁵, subjektif olmasına rağmen, en iyi ölçünün “devamlı olarak icra niyeti” olabileceğini ifade etmektedir. Yazar, bu subjektif ölçünün, örneğin bir ticarethane açtığını ilan etmek, ticaret siciline kaydolmak, uzun ve devamlı olarak aynı mahiyette işlemler yapmak gibi objektif ve belirli karineleri de olabileceğini belirtmektedir⁹⁰⁶.

⁸⁹⁹ Dnş. 3. D.’nin E.2001/4681, K.2003/933 sayılı kararı (Vergi Dünyası, Aralık 2003, sayı:268, s.211-212)

⁹⁰⁰ Nitekim SEVİÇ, ticari faaliyetin en belirgin özelliğinin, gelir sağlama amacına yönelik olması, faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve devamlılık arz etmesi olduğuna işaret etmektedir. (Veysi SEVİÇ, “Vergilendirme ve iktisadi işletme kavramı”, **Dünya**, 07.10.2005, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/07-10-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/07-10-2005(1).htm)) (25 Ocak 2007)

⁹⁰¹ AKDENİZ, s.62; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.449; TUNCER, s.72.

⁹⁰² TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.445.

⁹⁰³ TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.445.

⁹⁰⁴ DURAK, s.38.

⁹⁰⁵ Bkz. AKDENİZ, s.63; aynı yönde TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s. 446.

⁹⁰⁶ Bu hususta SEVİÇ, ticari işin en belirgin özelliğini “ticari organizasyonun” varlığının teşkil ettiğini; sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve özelliklerin tümünün veya bir kısmının yerine getirilmiş olmasının, bir ticari işletmenin varlığını gösteren unsurlar olduğu gibi bir ticari organizasyonun varlığını da gösterdiğine işaret etmektedir. (Veysi SEVİÇ, “Dernek veya vakıflara ait iktisadi

Bazı yazarlar, maddede kastedilen devamlılığın sadece satışta devamlılık veya sadece alıfta devamlılık olmadığını, yani muamelelerin çokluğunun hem alımda hem de satımda gerçekleşmesi gerektiğini, gayrimenkullerin satımı işlemi birden fazla defa gerçekleşse dahi alımda çokluğun bulunmadığı hallerde ticari kazançtan bahsedilemeyeceğini belirtmekte⁹⁰⁷, ticari faaliyetteki muamelelerin sürekliliğinin yanında, faaliyet sahibinin bu işlemi devamlı şekilde gerçekleştirme niyetinin varlığının da dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır⁹⁰⁸.

Konuyla ilgili yargı mercilerinin yaklaşımları ise şöyledir : Öncelikle ifade edelim ki, Danıştay, GVK uygulaması açısından bir kazancın ticari kazanç sayılabilmesi için bulunması gereken en önemli yani asli unsurun, “faaliyetteki devamlılık” olduğu görüşündedir⁹⁰⁹. Buna göre, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle ilgili olarak elde edilen kazancın ticari kazanç sayılabilmesi için, ticari bir organizasyon çerçevesinde (emek sermaye ilişkisi içerisinde) alım ve satımın devamlı olarak yapılması gerekmektedir⁹¹⁰.

Gayrimenkul alım satımı şekli ve maddi şartları ile kurulmuş (belirgin) bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, sorun yoktur, bu faaliyet ticaridir⁹¹¹ ve elde edilen kazanç, ticari kazançtır. Ancak, maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda, Danıştay’ın temel yaklaşımı, “kazanç doğuran işlemin çokluğu”nun,

işletmeler”, **Dünya**, 25.01.2007, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/25-01-2007\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/25-01-2007(2).htm) (25 Nisan 2007); Yazar ayrıca konuyla ilgili şu belirlemeyi yapmıştır : “Bir işlemin devamlılık taşıdığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilmektedir. Maddi ve şekil anlamında bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen nesnel ölçü olarak kabul edilmektedir.” (Veysi SEVİÇ, “Gayrimenkulde değer artışı-ticari kazanç ayrımı”, **Dünya**, 26.10.2005, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/26-10-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/26-10-2005(1).htm) (13 Ocak 2007); ÖZDEMİRCİ, muamelenin çokluğundan ne anlaşılması gerektiği konusunun zaman zaman tartışma yarattığını; bu hususta bir takvim yılı içinde birden fazla alış veya birden fazla satış olması ölçütlerinin yerini ikiden fazla alış veya ikiden fazla satış olması veya ticari muhasebeye ihtiyaç gösterir yoğunlukta bu işlemlerin yapılması gibi kıstaslara bıraktığını ifade etmiştir. (ÖZDEMİRCİ, s.94) ; BAŞAK ise, gayrimenkul alım-satımı faaliyetinde devamlılık unsurunun, bu faaliyetin ticari faaliyet kapsamında bulunduğunu her zaman gösterecek objektif bir kıstas olmadığına, bu gibi durumlarda vergi hukukunda müstakar hale gelmiş objektif kıstaslar bulmanın neredeyse imkansız olduğuna işaret etmiştir. (s.158)

⁹⁰⁷ ÖZDEMİR, s.60-61; DURAK, s.38.

⁹⁰⁸ TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.446; AKSOY, s.164; DURAK, s.38.

⁹⁰⁹ Dnş. 3. D.’nin 13.11.1990 tarih ve E.1988/2498, K.1990/3121 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (03 Kasım 2006); Dnş. 4 D.’nin 07.01.1987 ve E. 1986/4765, K.1987/46 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:68-69, 1988, s.301-305); Dnş. 3. D.’nin 26.06.1995 tarih ve E. 1994/4685, K. 1995/3197 sayılı kararı; Dnş. 3. D.’nin E.2001/4681, K.2003/933 sayılı kararı (Vergi Dünyası, Aralık 2003, sayı:268, s.211-212)

⁹¹⁰ Dnş. 3.D.’nin 18.02.1998 tarih ve E.1996/6825,K.1998/455 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:97, 1999, s.190-192); Dnş. 4. D.’nin 24.05.2004 tarih ve E.2003/1831, K.2004/1132 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (03 Kasım 2006)

⁹¹¹ Hasan KARABACAK, “Gelir Vergisi Yönünden Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmeleri”, **Vergi Dünyası**, Mart 1989, sayı:91, s.46.

devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olduğudur. Danıştay, bu hallerde, bir işlemin devamlılık taşımasının, bu işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebileceğine, devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde ise, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükünün mükellefe düşeceğine işaret etmektedir⁹¹².

Danıştay'ın, gayrimenkul alım satımında devamlılık unsurunu işlem sayısındaki çokluğa bağlamasının gerekçesi, gayrimenkul ediniminin kişisel gereksinme, servetin korunması veya satarak kazanç sağlama amaçlarından birine dayandığı; kişisel gereksinme nedeniyle gayrimenkul ediniminde sayının sınırlı olacağı; servetin korunması amacıyla gayrimenkul ediniminin ise, tekrar satış gerektirmeyeceği; dolayısıyla, bu iki nedenden birine dayanılarak edinilen gayrimenkullerin, bu gereksinimin ortadan kalkması veya servetin nakde dönüştürülmesini haklı ve gerekli kılan nedenlerle elden çıkarıldığı kanıtlanırsa ticari kazançtan bahsedilemeyeceği, aksi taktirde, işlem sayısındaki çokluğun, kazanç sağlama amacının da göstergesi olarak kabul edilmesi gerektiği, şeklinde açıklanabilir⁹¹³.

Danıştay ayrıca, gayrimenkul alım satımı işlerinde ticari kazançtan bahsedilebilmesi için, devamlılığın hem alımda hem de satımda sağlanması gerektiğini

⁹¹² Dnş. 3. D.'nin 30.10.2003 tarih ve E. 2001/2269, K.2003/4800 sayılı kararı (Danıştay Kararları Dergisi, sayı:3, 2004, s.128-129); Dnş. 3. D.'nin 03.12.2003 tarih ve E. 2001/3189, K. 2003/5116 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=50771&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (05 Kasım 2006); Dnş. 9. D.'nin 29.9.2005 tarih ve E. 2003/2737, K. 2005/2541 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=79288&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (05 Kasım 2007)

⁹¹³ Dnş. 3. D.'nin 14.3.2002 tarih ve E. 2001/494, K. 2002/773 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=42524&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (05 Kasım 2006); Dnş. 9. D.'nin 13.10.2004 tarih ve E. 2002/917, K. 2004/4916 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=54678&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (05 Kasım 2006)

vurgulamakta⁹¹⁴, devamlılık unsurunun, alıcı ve satıcının birden fazla olmasını değil, alım ve satım işleminin birden fazla yapılmış olmasını ifade ettiğini belirtmektedir⁹¹⁵.

Devamlılık unsurunun hangi hallerde gerçekleşeceğinin, örnek bazı Danıştay kararlarına yansması şöyledir :

- Danıştay⁹¹⁶, 50 bağımsız bölümden 10 mesken ve 5 garajın 10 ayrı kişiye tek bir işlemle satılmış olmasının inşa veya alım-satım işinin mutlak meslek haline getirildiğini ortaya koymayacağını, bu nedenle satıştan sağlanan kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilemeyeceğini belirtmiştir.

- Danıştay bir kararında⁹¹⁷, sahip olduğu arsa üzerine inşa edilen 52 bağımsız bölümlü inşaatın tek bir kuruma ve iki ayrı tapu işlemi ile satılmasının devamlılık unsurunun varlığını göstermeyeceğini belirtmiştir.

- Bir kişinin arsası üzerine inşa ettiği zemin kat hariç altı katlı iş hanının yapı kullanma izni aldıktan sonra aynı yıl içinde bir Holding'e satmasının devamlılık unsuru taşımadığına hükmedilmiştir⁹¹⁸.

⁹¹⁴ Dnş. VDDGK'nun 08.06.1990 tarih ve E. 1990/13, K. 1990/42 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=16964&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kat>) (11 Ocak 2007); Dnş. 3. D.'nin 20.02.2001 tarih ve E.1999/3352, K.2001/584 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (06 Kasım 2006); Dnş. 4. D.'nin 24.05.2004 tarih ve E.2003/1831, K.2004/1132 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (03 Kasım 2006); Nitekim, Dnş. VDDGK'nun 08.06.1990 tarih ve E. 1990/13, K. 1990/42 sayılı kararında, eğer Yasada sadece satışta devamlılık yeterli kabul edilseydi, aynı maddenin 6 ncı fıkrasında satın alınan taşınmazın beş yıl içinde satışı koşulunun aranmasının da gereksiz olacağına, esasen 6 ncı fıkraya göre alımdan beş yıl geçtikten sonra satışın vergi dışı tutulduğuna, dolayısıyla 4 üncü fıkradaki devamlılık halinin hem alış hem satışta aranması gerektiğine işaret edilmektedir. (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=16964&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kat>) (11 Ocak 2007)

⁹¹⁵ Dnş. 7. D.'nin 04.03.2004 tarih ve E.2001/1825, K.2004/590 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (08 Kasım 2006); Dnş. 7. D.'nin 04.03.2004 tarih ve E. 2001/2623, K. 2004/594 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=82901&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (11 Ocak 2007); Dnş. 7. D.'nin 13.05.2004 tarih ve E. 2001/2195, K. 2004/1280 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=54934&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (10 Ocak 2007)

⁹¹⁶ Dnş. 3. D.'nin 22.02.1990 tarih ve E. 1989/958, K.1990/639 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (09 Kasım 2006)

⁹¹⁷ Dnş. 4 D.'nin 07.01.1987 ve E. 1986/4765, K.1987/46 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı: 68-69, 1988, s.301-305)

⁹¹⁸ Dnş. 3. D.'nin 14.05.2003 tarih ve E. 2002/2559, K. 2003/3083 sayılı kararı (Vergi Dünyası, sayı:271, Şubat 2004, s.185-186)

- Yine bir başka kararda⁹¹⁹ muhtelif yıllarda iktisap edilen taşınmazların, belli bir tarihte tek bir kişiye satılmasının, Gelir Vergisi Kanununun aradığı anlamda ticari organizasyon içeren ve devamlılık arz eden bir faaliyet sayılamayacağı belirtilmiştir.

- 1988 yılında elde ettiği 6 adet arsayı ve bir binayı 1999 yılında satan kişinin bu işlemi, sürekli gayrimenkul alım satımı ile iştigal olarak değerlendirilmiştir⁹²⁰.

- Bir Danıştay kararı⁹²¹ ise, bir yıl içinde birden çok satışın varlığının, devamlılık koşulunun oluştuğunu gösterdiği belirtilmiştir.

Devamlılık kavramı ile ilgili, Maliye İdaresinin genel yaklaşımı ise şöyledir:

Maliye İdaresinin bu hususta, Danıştay'ın yukarıda belirttiğimiz görüşüne yakın bir çizgidedir. İdare, ticari faaliyetin bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayandığını belirtmekte, gayrimenkullerin alım-satım veya inşa işlerinden elde edilen gelirin, devamlılık arz etmesi, bu işlerin bir emek sermaye organizasyonu dahilinde yapılıp organizasyonun bütün unsurları ile değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması halinde ticari kazanç sayılacağına işaret etmektedir⁹²². Dolayısıyla, İdarenin yaklaşımına göre⁹²³ gayrimenkul alım-satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari

⁹¹⁹ Dnş. VDDGK'nun 01.04.2005 tarih ve 2004/216, K. 2005/70 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=81773&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (05 Kasım 2006)

⁹²⁰ Dnş. 9. D.'nin 13.10.2004 tarih ve E. 2002/917, K. 2004/4916 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=54678&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (05 Kasım 2006)

⁹²¹ Dnş. VDDGK'nun 14.11.2003 tarih ve E.2003/233, K.2003/414 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=49735&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (05 Kasım 2007)

⁹²² GİB, İVDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-12304 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:301, Eylül 2006, s.195-196); GİB İVDB'nin 30.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-3758 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergesi2005/3758.htm>) (15 Aralık 2006); İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 11.07.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Mük.80-9650 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek315.htm>) (14 Aralık 2007); GİB Antalya VDB'nin 11.08.2005 tarih ve B.07.1.GİB. 4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.46 sayılı muktezası (http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gv/11082005_116.htm) (21 Şubat 2007)

⁹²³ GİB İVDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-Mük.80-12304 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:301, Eylül 2006, s.195-196); GİB İVDB'nin 26.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283); GİB İVDB'nin 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-12148 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergesi2005/7393.htm>) (18 Aralık 2006); GİB İVDB'nin 30.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-3758 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergesi2005/3758.htm>) (15 Aralık 2006); GİB Antalya VDB'nin 08.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.34 muktezası (<http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gelirVergesi2005-2006.htm>) (21 Şubat 2007); GİB Antalya VDB'nin 11.08.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.46 sayılı muktezası (http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gv/11082005_116.htm) (21 Şubat 2007); ayrıca, 5520 sayılı KVK'na ilişkin 1 seri nolu KVK Genel Tebliğinde (03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.) "Devamlılık" kavramı hakkında şu belirleme yapılmıştır : "Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap

organizasyon içinde yapıldığında, alım-satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağına tereddüt bulunmamaktadır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise, yine Danıştay yaklaşımında olduğu gibi, İdare de faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçünün, *muamelenin çokluğu* olduğunu belirtmektedir. İdareye göre, muamelenin çokluğu, genel olarak gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmasıdır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, bir faaliyete ticari olma özelliği veren en önemli unsurlardan birisi de organizasyonun sahibi olan kişi ya da kişilerin yapılan faaliyetten bir kazanç elde etme kasıt ve niyeti ile bu faaliyeti gerçekleştirmeleridir⁹²⁴. Dolayısıyla, değer artış kazancını, ticari kazançtan ayırmada kullanılan bir başka kriter de, kişinin değer artışı yaratan malını edinirken⁹²⁵ ya da elden çıkarırken planladığı amaçtır. Gayrimenkuller, kişinin envanterine giren, normal olarak alış verişe konu ettiği ve sadece bu amaçla satın aldığı mallar niteliğinde ise⁹²⁶, diğer bir deyişle kişi başkasına satmak (kar elde etmek) niyetiyle gayrimenkul ediniyorsa⁹²⁷, bunları satılması ticari muamele olarak nitelendirilir. Gayrimenkulün elden çıkarılmasında ticari gaye yoksa⁹²⁸, şahsi ihtiyacını karşılamak veya servetin niteliğini değiştirmek için satılmışsa⁹²⁹, elde edilen kazanç değer artış kazancı olacaktır.

Nitekim hem Danıştay⁹³⁰ hem de Maliye İdaresi⁹³¹, şahsi ihtiyaç veya servetin muhafazası amacı ile alınan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançların

döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir. Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir. (Bu belirleme 5520 sayılı KVK'nun 2. maddesinin gerekçesinde de yer almaktadır.)

⁹²⁴ ARSLAN, s.20; Dnş. VDDGK'nun 14.11.2003 tarih ve E.2003/233, K.2003/414 sayılı kararı, "Olayda bir yıl içinde birden çok satışın varlığı devamlılık koşulunun oluştuğunu göstermekte olup, bu işlemlerin kazanç sağlama gayesiyle yapılmadığı kanıtlanamamıştır." (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=49735&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (14 Ocak 2007)

⁹²⁵ NEMLİ, s.169.

⁹²⁶ NEMLİ, s.169.

⁹²⁷ TEKELİ, s.55; ÖZDEMİR, s.61; Dnş. 3. D.'nin E.2001/4681, K.2003/933 sayılı kararı (Vergi Dünyası, Aralık 2003, sayı:268, s.211-212)

⁹²⁸ BAŞAK, s.162.

⁹²⁹ ÖZDEMİR, s.64.

⁹³⁰ Dnş. 4. D.'nin 23.03.2004 tarih ve E. 2002/3784, K.2004/574 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (12 Ocak 2007)

⁹³¹ GİB İVDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-Mük.80-12304 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:301, Eylül 2006, s.195-196); GİB İVDB'nin 26.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283); GİB İVDB'nin 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.

ticari kazanç olarak değil, GVK'nun değer artışı kazançlarını düzenleyen Mükerrer 80. maddesi hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Çünkü, burada alım-satım işlemlerindeki amaç, kazanç elde etme değil, bir ihtiyacın giderilmesi veya servetin korunmasıdır.

Sübjektiflik arz eden “kazanç elde etme niyetinin varlığı” unsurunun da “devamlılık” kavramı içerisinde aranması gerekir. Eğer bir kişi gayrimenkul alım satımı ile devamlı olarak iştigal ediyorsa, bu işlerden kazanç elde etme niyetinin varlığı söz konusudur. Nitekim bir Danıştay kararında⁹³² gayrimenkul alım-satımı ve inşası işlerinin, gayrimenkullerin başkalarına satılması için yapılıp yapılmadığı, buna bağlı olarak da faaliyetin devamlılık arz edip etmediği ön planda tutulmuştur. Bu hususun tayininde de bu işin maksat ve devamlılık unsurları açısından ticari bir organizasyon içinde yapılıp yapılmadığının, gerçekleştirilen işlemin çokluğunun tespitine bağlı olduğuna işaret edilmiştir.

3.1.4.2.5. Arsa Sahibinin Arsa Payını Müteahhide Devri Açısından Konun Değerlendirilmesi :

Yukarıda ayrıntılı olarak belirttiğimiz üzere, gerçek kişilerin gayrimenkul alım satımı ve inşaa işleri aşağıda sayılan şartları sağlıyorsa, bu işlerden elde edilen gelirler ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve bu kapsamda vergiye tabi tutulacaktır.

- Bu faaliyetin süreklilik arz etmesi,
- Ticari bir organizasyon dahilinde yapılması,
- Kazanç elde etme niyetinin varlığı.

Bu şartlar yoksa bu defa elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak nitelendirilecek ve bu kapsamda vergilendirilecektir.

4.34.16.01/GVK-Mük.80-12148 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergesi2005/7393.htm>) (18 Aralık 2006); GİB İVDB'nin 30.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-3758 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergesi2005/3758.htm>) (15 Aralık 2006); GİB Antalya VDB'nin 08.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.34 sayılı muktezası (<http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gelirVergesi2005-2006.htm>) (21 Şubat 2007)

⁹³² Dnş. 3. D.'nin 22.02.1990 tarih ve E. 1989/958, K.1990/639 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (09 Kasım 2006)

Belirttiğimiz üzere, gayrimenkul alım-satım işleminin sadece bir kez yapılması durumunda, devamlılık unsurunun bulunmadığı hususunda kuşku yoktur. Bu durumda elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, gayrimenkul alım-satımının, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapılması halinde de, alım-satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağına tereddüt bulunmamaktadır. Bu nedenle arsa payı karşılığı bağımsız bölüm işlerinde, arsa sahibinin sadece bir tek arsasını müteahhide devretmesi olayında ticari kazanç boyutu yoktur, bu halde elde ettiği kazanç, değer artış kazancı kulvarında değerlendirilecektir. Yine, arsa sahibinin arsa alım satım işlerini şekli ve maddi şartları ile oluşmuş ticari bir organizasyon içerisinde yürüttüğü hallerde de, müteahhide devrettiği arsa payından elde ettiği gelir, ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

Oysa, ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise, yine Danıştay ve Maliye İdaresinin ortak yaklaşımı uyarınca, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığının belirlenmesi açısından muamelenin çokluğu gündeme gelmektedir. Bu durumda, arsa sahibi aynı takvim yılı içerisinde birden fazla gayrimenkul satmış ve de arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı için bir veya birden fazla müteahhide arsa devirleri gerçekleştirmişse ya da aynı işleri önceki veyahut sonraki vergilendirme dönemlerinde de ara arda yapmışsa, bu durumda arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu arsa payı devri ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Bu noktada yukarıda belirttiğimiz tartışmalarda, gerek bazı yazarlarca gerekse bazı yargı kararlarında vurgulanan, “devamlılık” unsurunun varlığını, “devamlılığın” hem alımda hem de satımda sağlanması şartında arayan görüşe iştirak ediyoruz. Bu görüş gereği arsa payını müteahhide devreden bir kişinin, diğer gayrimenkul satımı işlemleri de söz konusu ise, bu durumda tüm bu faaliyetlerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi için, bu gayrimenkullerin alımında da süreklilik aranması gerektiğini düşünüyoruz. Bu nedenle hasbelkader yıllar önce edindiği arsanın bir kısmını müteahhide devrederek yaptırdığı bağımsız bölümleri bir veya birkaç defada satan kişinin aslında tek faaliyeti olduğu, onun da yıllar önce alınan bir arsadan ibaret bulunduğu esastan hareket edilmelidir. Bu şartlarda elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak kabul görmelidir.

3.1.5. Arsa Sahibinin Müteahhide Devrettiği Arsa Payına İlişkin Elde Ettiği Kazancın Değer Artış Kazancı Addedildiği Durumlarda Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar :

GVK'nun 80. maddesinde "Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire dahildir." hükmüne yer verilmek suretiyle, ilk altı gelir çeşidinin, bu gelir çeşidine göre öncelikli olduğu vurgulanmıştır. Diğer bir deyişle, herhangi bir kazanç veya irat ilk altı gelir türünden birisinin özelliğini taşıyorsa, o gelir türüne ilişkin hükümler dahilinde vergilendirilir⁹³³. Dolayısıyla, gayrimenkul alım satımı ve inşa işlerinden elde edilen kazanç, "ticari kazanç" mahiyeti taşıyorsa, bu durum öncelik arz edecek ve bu kazanç türüne ilişkin hükümlere göre vergilendirilecektir. Aksi durumda vergilendirme değer artış kazançlarına ilişkin hükümler dahilinde yapılacaktır.

Gayrimenkulün satışından doğan kazancın hangi şartlarda hangi kazanç kapsamında değerlendirileceğinin son derece önemli olduğunu belirtmiştik. Bu nedenle yukarıda detaylı olarak bu tür kazançların mahiyetinin tespiti üzerinde durulmuş, gayrimenkul alım satımından elde edilen kazancın hangi hallerde hangi gelir türüne dahil olacağı irdelenmiştir.

Gayrimenkul alım satımında elde edilen kazancın mahiyeti tespit edildikten sonra, elde edilen kazancın her iki halde de vergilendirilmesine ilişkin esaslar gündeme gelecektir. Bu noktada öncelikle, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde vergilendirmenin ilk aşaması olan arsa sahibinin arsanın bir kısmını müteahhide devretmesi olayında, elde ettiği kazanç için her iki gelir türü açısından yasada tanınmış olan indirim, istisna, muafiyet imkanları araştırılacaktır. Akabinde istisna kapsamında olmayan gelirler açısından, kazancın "elde edilmesi" (vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi), vergilendirilecek matrahın tespiti gibi vergilendirmeye ilişkin esaslar üzerinde durulacaktır.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, yukarıda da belirttiğimiz üzere arsa sahibi açısından iki aşamalı bir vergilendirme söz konusudur. İlki arsa payını müteahhide devretmesi aşamasında elde ettiği kazançla ilişkin vergilendirme, ikincisi ise

⁹³³TUNCER, s.167; AKSOY, s.232; AKDOĞAN, "Vergilerin İncelenmesi", s.111.

ileride üzerinde duracağımız arsa payı karşılığı müteahhitten devraldığı bağımsız bölümleri elden çıkarmasında ortaya çıkan gelirin vergilendirilmesidir. Müteahhit açısından da yine vergisel tartışma iki noktada gündeme gelmektedir. İlki arsa payına karşılık arsa sahibine inşa ettiği bağımsız bölümler, ikincisi ise kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin satışlarıdır.

Aşağıda arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde vergilendirme hususunun ilk aşaması olan arsa sahibinin arsa payını müteahhide devretmesi olayında elde ettiği kazancın vergilendirilmesine ilişkin esaslar üzerinde durulacaktır. Burada da yine elde edilen kazancın “değer artış kazancı” veya “ticari kazanç” olması hallerinde vergilendirme esasları her iki kazanç türü açısından ayrı ayrı ele alınacaktır. Gelirin “değer artış kazancı” ya da “ticari kazanç” olduğu hallerde vergilendirilmesine ilişkin burada açıklayacağımız esaslar, ileride üzerinde duracağımız arsa sahibinin, arsa payı karşılığı elde ettiği bağımsız bölümlerin satışından elde ettiği kazancın vergilendirilmesi hususunda da geçerli olacaktır. Ayrıca, bu kavramlar ve esaslar “müteahhit açısında vergileme” hususları hakkında yapacağımız açıklamalarda da geçerli olacaktır. Bu nedenle buradaki açıklamaların ilerideki belirttiğimiz vergisel meseleler açısından da göz önünde bulundurulması gerekir.

Arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde elde ettiği gelir, “ticari kazanç” mahiyetinde değilse, “değer artış kazancı” kulvarına dahil edilecektir. Bu halde de öncelikle, elde edilen gelir için, yasada tanınmış olan indirim, istisna, muafiyet imkanları ve uygulama şekilleri üzerinde durulacaktır. Akabinde kazancın “elde edilmesi”, vergilendirilecek matrahın tespiti gibi vergilendirmeye ilişkin esaslar açıklanacaktır.

3.1.5.1. Arsa Payının Devrinden Elde Edilen Kazancın Vergi Dışı Kaldığı Haller :

Gelir Vergisi Kanunun “değer artış kazançları” başlıklı mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendinde şu hükme yer verilmiştir : *“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”*. Dolayısıyla, GVK’nun 70. maddesinin 1

fıkrasının 1. bendinde sayılan kıymetlerden olan konumuz gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, mükerrer 80. madde de belirtilen şartlarla vergilendirileceklerdir.

Ayrıca, yine GVK'nun mükerrer 80. maddesinin 3.fıkrasında ise, Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6.000 YTL.'si⁹³⁴ gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Dolayısıyla arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde elde ettiği gelir değer artış kazancı kulvarında değerlendirildiğinde, "iktisap şekli", "elde tutma süresi" ve "elde edilen kazancın tutarı"na bağlı olarak, bu geliri kısmen ya da tamamen vergi dışı tutabilen üç durum söz konusu olmaktadır. Gayrimenkulün devrinden elde edilen kazanç maddede belirtilen bu durumlara uyuyor ise, elde edilen gelir değer artış kazancı olarak da vergilendirilmeyecek, yani tamamen vergi dışı kalacaktır. Bu haller aşağıda açıklanacaktır.

3.1.5.1.1. Arsa Sahibi, Müteahhide devrettiği Arsayı İvazsız Olarak İktisap Etmişse, Bu Arsanın Devri Sebebiyle Oluşan Kazanç Vergilendirilmez:

GVK'nun mükerrer 80. maddesinde, gayrimenkulde oluşan değer artışının vergilendirilebilmesi için belirtilen ilk şart, gayrimenkulün satın alma, inşa ya da trampa gibi⁹³⁵, bir bedel yani bir ivazla (karşılık) iktisap edilmiş olmasıdır. Buna göre iktisap şeklinin önemi bulunmamakla birlikte, iktisabın ivaz karşılığı gerçekleşmiş olması vergileme için aranan şarttır. Dolayısıyla, ivazsız olarak örneğin bağışlama ya da miras suretiyle⁹³⁶ iktisap edilen gayrimenkullerin yasada belirtilen elde tutma süresi içinde dahi olsa satılması halinde ortaya çıkan değer artışı vergiye tabi tutulamaz.

⁹³⁴ Bu tutar, 2007 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 6.400 YTL olarak tespit edilmiştir. (26.12.2006 tarih ve 26382 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 259 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği)

⁹³⁵ BULUTOĞLU, s.182; COŞKUN, s.45

⁹³⁶ Sakıp ŞEKER, " 4 Yıl Elde Tutulduktan Sonra Elden Çıkarılan Konut Dışındaki Gayrimenkul Satış Kazançlarında Vergi Yok Mu?", **Yaklaşım**, Haziran 2003, sayı:126, s.167.

Buradaki ana gerekçe, bu tür ivazsız intikallerin Veraset İntikal Vergisi'ne tabi olmasıdır⁹³⁷. Yani, arsa ivazsız olarak iktisap edilirken zaten bir vergiye tabi tutulmuştur. Bunun devrinde bir de gelir vergisi almak aynı konu üzerinden ikinci bir vergileme anlamına gelir ki; bu da mükerrer vergileme yaratır.

Netice olarak, arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibi, arsasını miras, bağışlama gibi nedenlerle ivazsız olarak iktisap etmişse, bu arsanın bağımsız bölüm karşılığı müteahhide devrinde, elde etmiş olduğu kazanç vergiye tabi tutulmayacaktır.

3.1.5.1.2. Arsa Sahibi, Müteahhide devrettiği Arsa Sebebiyle Elde Ettiği Kazancın Vergiden İstisna Olan Kısmı :

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasında doğan değer artışının vergilendirilmesi için yasada elde edilen kazancın tutarı açısından da bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre gayrimenkulün devrinden bir takvim yılında elde edilen kazancın 6.000 YTL.⁹³⁸ tutarındaki kısmı vergiden müstesnadır. (GVK. mükerrer 80/3 md.) Dolayısıyla, arsa sahibinin, müteahhide devrettiği arsa payı nedeniyle elde ettiği kazancın bu tutar kadarlık kısmı vergiden istisna edilecektir.

Yasada belirtilen bu tutar, gayrimenkulün elde bulundurulduğu süreye tekabül eden her yıl için değil, sadece satışın yapıldığı yıl geçerlidir⁹³⁹. Yine bir kişinin bir takvim yılında birden fazla gayrimenkulü elden çıkarması halinde, bu tutar her bir gayrimenkul için değil, bunların satış bedelleri toplamına uygulanır⁹⁴⁰.

3.1.5.1.3. Arsa Sahibinin Arsayı “Elde Tutma Süresi” :

Elde tutma süresinin Mahiyeti : Değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde diğer bir sınırlama da gayrimenkulün elde tutma süresi bakımından getirilmiştir. Vergicilikte sermaye kazançlarını diğer gelirlerden ayıran kriterlerden birisi de⁹⁴¹, elde tutma süresidir. Gayrimenkulde ortaya çıkan değer artışının vergilendirilebilmesi için, bu

⁹³⁷ Bkz. 4369 sayılı Kanunun gerekçesi

⁹³⁸ 2007 takvim yılı gelirlerinde 6.400 YTL. olarak uygulanacaktır.

⁹³⁹ Bkz. BULUTOĞLU, s.162-163.

⁹⁴⁰ Bkz. BULUTOĞLU, s.163.

⁹⁴¹ NEMLİ, s.168.

değer artışının belli bir süre içerisinde gerçekleştirilmiş olması şartı aranmaktadır. Değer artış kazancının oluşumunda belli bir süre sınırı konulmasının nedeni, bu süre içindeki satışların kazanç sağlama amacı ile yapılmış olduğunun kanunen varsayılması⁹⁴² ya da kanununun spekülatif kazanç ile sadece tasarrufların değerlendirilmesine yönelik edinimleri ayırmak istemesi⁹⁴³ şeklinde açıklanabilir.

GVK'nun 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. Dolayısıyla, 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.

Yasada belirtilen bu 5 yıllık süre, 1.1.2007 tarihinde kadar “4 yıl” olarak uygulanmış, 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 5615 sayılı Gelir Vergisi ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁹⁴⁴’un 5 inci maddesiyle değiştirilmek suretiyle 5 yıla çıkarılmıştır. Bununla birlikte yine aynı Kanunun 11. maddesiyle, GVK’na eklenen Geçici 71. madde ile 1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş gayrimenkuller açısından sürenin yine 4 yıl olarak uygulanması hükme bağlanmıştır. Buna göre, 1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilen gayrimenkuller için elde tutma süresi 4 yıl, bu tarihten sonra iktisap edilen gayrimenkuller için ise süre 5 yıl olarak uygulanacaktır.

Buna göre, bağımsız bölümler karşılığında, arsa payını müteahhide devreden arsa sahibi, bu arsayı 5 yıldan (1.1.2007 tarihinden önce iktisap etmişse 4 yıldan) fazla elinde tutmuşsa, bu devirden elde edilen gelir, değer artış kazancı sayılmayacak, dolayısıyla vergiye tabi tutulmayacaktır. Aksi halde vergilendirme şartları oluşacaktır.

Elde Tutma Süresinin Hesaplanması : Değer artış kazancının oluşumunda, gayrimenkulün beş yıllık⁹⁴⁵ elde tutulma süresinin hesabı takvim günü⁹⁴⁶ itibariyle yapılır. Başka bir deyişle, mal ve hakların iktisap edildiği tarih ile elden çıkarıldığı tarih arasında

⁹⁴² ÖZDEMİRÇİ, s.96.

⁹⁴³ Bumin DOĞRUSÖZ, “Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satın Alınan Gayrimenkullerde Dört Yıllık Süre Özelgesi”, **Dünya**, 16.01.2006 ([http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/16-01-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/16-01-2006(1).htm)) (12 Ocak 2007).

⁹⁴⁴ 04.04.2007 tarih ve 26483 nolu Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹⁴⁵ Bu sürenin yukarıda belirttiğimiz üzere 1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilen gayrimenkuller için 4 yıl olarak dikkate alınması gerekir.

⁹⁴⁶ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.642; COŞKUN, s.45

geçen her 365 gün bir yıl olarak⁹⁴⁷ hesaba dahil edilir. Buna göre, örneğin 30.6.2003 yılında alınan bir arsa için, 30.6.2007 tarihinde 4 yıllık süre⁹⁴⁸ dolacaktır. Arsa sahibi, bu tarih ve öncesinde arsayı müteahhide devrederse, elde ettiği kazanç vergiye tabi olacak, bu tarihten sonra devrederse, elde edilen kazanç vergiye tabi tutulamayacaktır.

Burada, iktisap ve elden çıkarma tarihleri, kazancın değer artışı kazancı kapsamına girip girmediğinin tespiti açısından (5 yıllık süre hesaplanırken) önem taşımaktadır⁹⁴⁹. Buna göre, bazı hallerde “iktisap tarihi” şöyle belirlenecektir :

- Gayrimenkullerin iktisabı tapuya tescil ile mümkün olduğundan, satın alma suretiyle gerçekleşen iktisaplarda, iktisap tarihi tapuya tescil tarihidir⁹⁵⁰.

- İnşa suretiyle edinilen gayrimenkullerde, iktisap tarihi yapı kullanma izninin alındığı tarihtir⁹⁵¹.

- Yapı kullanma izni alınmadan inşaatın fiilen kullanılmaya başlanması halinde ise, prensip olarak iktisap tarihi fiilen kullanıma başlandığı tarih olmakla birlikte, her hadise kendi özelliği çerçevesinde değerlendirilmelidir⁹⁵².

- Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi suretiyle devredilen gayrimenkullerde ise, bu sözleşme ile mülkiyet devredilmemekte, sadece mülkiyet devretme borcu yüklenilmekte olduğundan, bu hallerde 4 yıllık elde tutma süresinin, mülkiyetin alıcı tarafından kazanıldığı tarihte işlemeye başlaması gerekir⁹⁵³.

⁹⁴⁷ ŞEKER, “ 4 Yıl Elde Tutulduktan Sonra Elden Çıkarılan”, s.168.

⁹⁴⁸ İktisap tarihi 1.1.2007 tarihinden önce olduğundan hesaplama 4 yıl üzerinden yapılmıştır.

⁹⁴⁹ Bu tarihler, ileride kazancın tespiti kısmında açıklayacağımız endeksleme uygulaması bakımından da önem arz etmektedir.

⁹⁵⁰ Gelir Vergisi Kanunu ve İzahatları, s.266; ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.642; ŞENYÜZ, s.429; COŞKUN, s.45; ÖZDEMİRCİ, s.96.

⁹⁵¹ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.642; COŞKUN, s.46; ÖZDEMİRCİ, s.96.

⁹⁵² ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.642; COŞKUN, s.46; ÖZDEMİRCİ, s.96.

⁹⁵³ DOĞRUSÖZ, “Gayrimenkul Satış Vaadi”, **Dünya**,16.01.2006; ayrıca, satış vaadi sözleşmesiyle birlikte müstakbel alıcı gayrimenkulü fiilen kullanmaya başlarsa, bu hallerde Maliye İdaresi, iktisabın, satış vaadi sözleşmesiyle fiili olarak kullanılmaya başlandığı tarihte gerçekleştiği yönde bir mukteza vermiştir. (GİB’nin 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80-11995 sayılı muktezası, Vergi Sorunları, sayı:208, Ocak 2006, s.177 vd.) Bu mukteza İdarenin satıcı açısından da satış tarihini, ileri de üzerinde duracağımız üzere, tapuya tescile değil, fiili kullanıma tahsis tarihine bağladığı görüşüne paralellik arz etmektedir. Satış vaadi sözleşmesinde iktisabın fiili kullanıma bağlanmasının eleştirisi için bkz. DOĞRUSÖZ, “Gayrimenkul Satış Vaadi” Dünya,16.01.2006.

Arsa sahibinin, müteahhide devrettiği arsa payını elde tuttuğu sürenin hesaplanmasında iktisap tarihi ve elden çıkarma tarihinin belirlenmesi gerekir. İktisap tarihinin tespiti zaten yukarıda belirttiğimiz şekilde yapılacaktır. Elden çıkarma tarihi ise, özellikli bir konu olup, bu husus aşağıda ayrıca irdelenmiştir.

3.1.5.2. “Elden Çıkarma” Kavramı :

Vergisel açıdan sermaye kazançlarının oluşumu varlıkların elden çıkarılıp değer artışının fiilen gerçekleşmesiyle tekemmül eder⁹⁵⁴. Dolayısıyla değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde, sermaye varlığının elden çıkarılarak, değer artışlarının piyasadaki fiyatlarıyla tespit edilmesi ve paraya çevrilmesinin gerekli olduğu belirtilmektedir⁹⁵⁵. Nitekim, GVK’nun mük. 80. maddesinde de değer artış kazancının oluşumu maddede sayılan mal ve hakların “elden çıkarılması”na bağlanmıştır. Değer artış kazançları açısından “elden çıkarma” deyiminin ise; gayrimenkullerin satılmasını, bir ivaz karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade edeceğine hükmedilmiştir. (GVK. mük. md. 80)

Dolayısıyla yasamızda değer artış kazancının oluşumu için mal ve hakların illa nakde dönüştürülmesi esas alınmamış, “trampa” hali de değer artış kazancının oluşumunda elde çıkartma olarak değerlendirilmiştir. Yukarıda belirttiğimiz üzere, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri Maliye İdaresi tarafından trampa olarak değerlendirilmekte, bu yaklaşım uygulamada daha fazla yazar tarafından kabul görmektedir. Dolayısıyla bu yaklaşımın devamı olarak “trampa” halinde de elden çıkarmanın gerçekleşmiş olduğu söylenebilir.

Bu noktadaki diğer bir tartışma ise, bu trampa ne zaman gerçekleştiği, ya da arsa sahibinin arsa payını müteahhide hangi tarihte satmış kabul edileceğidir. Nitekim bu husus, bu devirden elde edilen kazancın arsa sahibinin açısından değer artış kazancı mahiyeti arz ettiği durumlarda büyük önem arz etmektedir. Çünkü, arsa 5 yıl (01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilenler için 4 yıl) elde tutulduktan sonra elden çıkarılırsa, oluşan kazanç vergilendirilmeyecektir. Bu sürenin hesabında ise, arsanın iktisap tarihi ile elden çıkarma arasındaki süre esas alınacaktır. Arsanın iktisap tarihi yukarıda belirttiğimiz şekilde

⁹⁵⁴ NEMLİ, s.171.

⁹⁵⁵ Bkz. ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.315; aynı yönde BULUTOĞLU, 4. baskı, s.38

belirlenecektir. Elden çıkarma tarihinin belirlenmesi ise yine tartışmalı hususlardandır. Bu husus “vergiyi doğuran olay” kavramı ile de ilintilidir. Dolayısıyla bu hususun, aşağıda “vergiyi doğuran olay” kavramı ile ilgili yapılan açıklamalarla birlikte dikkate alınması gerekir.

3.1.5.3. Arsa Payının Devrinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı :

3.1.5.3.1. Genel Olarak Değer Artış Kazançları Açısından “Gelirin Elde Edilmesi” (Vergiyi Doğuran Olay) :

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin başında bulunan vergilendirme işlemlerini başlatan ana olay olup⁹⁵⁶, verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin meydana gelmesidir⁹⁵⁷. Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 19. maddesinde “*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” hükmü gereği, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle, devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcu doğar (VUK md.19/2). Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayın vuku bulmasıyla, vergi mükellefiyetine ilişkin tüm yükümlülükler de başlar⁹⁵⁸. Buna göre, konusu, yükümlüsü, matrahı ve oranı gibi temel nitelikleri kanunda belirtilmiş olan soyut bir verginin, yükümlü bakımından belirli ve somut bir borç haline gelebilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir⁹⁵⁹. Yine, vergilendirme döneminin saptanması, vergilendirme işleminin tabi olacağı hükümler⁹⁶⁰, bir kısım şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesi zorunluluğu⁹⁶¹, ceza uygulaması, gecikme faizi⁹⁶², tarh zaman aşımı süreleri⁹⁶³ de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanı esas alarak belirlenir. Tüm bu açılardan hayati bir işleve sahip olan vergiyi doğuran olayın, doğru saptanması büyük önem arz etmektedir.

⁹⁵⁶ Yusuf KILDİŞ, Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, **E-Yaklaşım**, Nisan 2006, sayı:33.

⁹⁵⁷ Recep TURGAY, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, 2. baskı, İstanbul, 1969 ,s.88; KIRBAŞ, s.81; Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 2. baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006, s.105; MUTLUER, s.123.

⁹⁵⁸ Mehmet Nadir ARICA, **Vergi Usul Kanunu**, Ankara,1989, s.170.

⁹⁵⁹ Yusuf KARAKOÇ, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (1) (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1996, sayı:181, s.103.

⁹⁶⁰ KIRBAŞ, s.83; OKTAR, s.105.

⁹⁶¹ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık,1998,s.188; KIRBAŞ, s.84; ÖZYER, tarh ve tahakkuka ilişkin hükümlerin uygulanması, beyanname, ödeme ve bildirimle ilişkin sürelerin belirlenmesi (Mehmet Ali ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. baskı, Hesap Uzmanları Derneği, 2004, s.79)

⁹⁶² ÖZYER, s.79.

⁹⁶³ ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu, s.188; KIRBAŞ, s.83-84; OKTAR, s.105.

Her vergi kanununda olduğu gibi, GVK’nda da vergiyi doğuran olay belirlenmiştir. Nitekim, GVK’nun 1. maddesinde yer alan “*Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” tarifinden, gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın gelirin elde edilmesine⁹⁶⁴, yani “elde etme” kavramına bağlandığı neticesi çıkmaktadır. Dolayısıyla, gelirin “elde edilmesiyle” devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcu doğar (VUK md.19/2). Gelirin vergiye tabi tutulabilmesi için gelirin elde edilmesi şarttır⁹⁶⁵. Bu nedenle, gelirin elde edildiği zamanın tespiti uygulanacak kanun hükümleri, verginin oranı, yararlanılacak istisna ve muafiyetlerin doğru olarak belirlenmesini de sağlayacaktır⁹⁶⁶. Ancak, bu kadar önemli işleve sahip olan “elde etme” kavramı (vergiyi doğuran olay) yasada tanımlanmamıştır⁹⁶⁷. Bununla birlikte, yasada bazı gelir türleri için, vergiyi doğuran olayın tespiti açısından farklı elde etme ölçütleri belirlenmiş⁹⁶⁸, diğer bir deyişle, elde etme, gelir türlerine göre farklı esaslara bağlanmıştır⁹⁶⁹.

GVK’nda “elde etme” açısında, bazı gelir türlerinde “tahakkuk”, bazı gelir türlerinde ise “tahsil” esası uygulanmaktadır⁹⁷⁰. GVK’nda düzenlenen farklı gelir türleri bu esaslar dahilinde irdelendiğinde, bazı yazarlar⁹⁷¹ gelirin “elde edilmesi”nin, zirai kazanç (bilanço esasına tabi olanlar) ve ticari kazançlarda “tahakkuk” esasına bağlandığı, bunlar dışında kalan gelir türlerinde ise, tahsil esasının (fiilen tahsilin) geçerli olduğunu

⁹⁶⁴ BULUTOĞLU, 4.baskı, s.50; ERGİNAY, s.156; TURGAY, Vergi Usul Kanunu, s.88; ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu, s.187; KIRBAŞ, s.82; AKSOY, s.154; KANETİ, s.316; ARICA, s.171; OKTAR, s.106; ARSLAN, s.12, KARAKOÇ, s.106.

⁹⁶⁵ TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.9; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.9; AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi, s.78; ARSLAN, s.12; Musa ÖRMECİ, “Gelir Ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, sayı 154 (Haziran 1994), s.16 ; Dnş. 3. D.’nin 21.11.1990 tarih ve E.1990/2057, K.1990/3199 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:82-83,1992, s.223-226)

⁹⁶⁶ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.248

⁹⁶⁷ M.B. Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları’nda, bir gerçek kişinin emek sarf ederek veya emeğiyle birlikte sermayesini de işleterek, bir kazanç veya menkul veya gayrimenkul sermayesinden bir hasılat temin etmesini veya diğer bir deyişle bu kaynaklardan hasıl olan kazanç ve iradın bir şahsın mamelekine dahil olmasını, gelir vergisi tatbikatında geniş manasıyla “elde etme” tabirinin kapsamı içerisinde mütalaa etmek gerektiği belirtilmektedir. (s.60); AKDENİZ, elde etmeyi mameleke dahil olma kıstasına bağlamanın vergi adaleti sağlama bakımından sağlam ve kabul edilebilir bir tez olmadığını belirtmektedir. (s.33)

⁹⁶⁸ ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.248; KANETİ, s.316; AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.63; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.9.

⁹⁶⁹ BULUTOĞLU, 4. baskı, s.50; ÖZBALCI, s.80; ULUATAM ve METHİBAY, s.255; ARSLAN, s.12.

⁹⁷⁰ AKSOY, s.154; TUNCER, s.62; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.10; AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi, s.79; ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN şu hususlara işaret etmektedir : “*Netice olarak, Gelir için temel alınan tanım satın alma gücündeki artış idi. Bu aynı zamanda mal varlığındaki artışı ifade eder. gelirin elde edilmesi alacak olarak doğma (tahakkuk) esasına bağlandığı taktirde, alacak hakkının doğması ile mal varlığındaki artış sağlanır. Buna karşılık edim yada tahsil esasının kabul edildiği gelir türleri açısından, daha önce alacak olarak hakkın doğmasıyla gerçekleşen mal varlığındaki artış yerine bu kez mal varlığının bileşiminde bir değişiklik söz konusu olur. Alacağın tahsil edilmesiyle kişinin mal varlığında yer alan alacak hakları toplamında bir azalma buna karşılık örneğin nakit hesabında bir artma meydana gelir. Malvarlığının toplamı değişmez bileşimi değişir.*” (s.251-252)

⁹⁷¹ BULUTOĞLU, s.51; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.10.

belirtmektedir. Tahsil ve tahakkuk esasları arasındaki fark gelirin fiilen elde edilmesiyle kesinleşmesi arasındaki zaman farkıdır. Tahsil esası gelirin fiilen tahsilini dikkate alırken, tahakkuk esası elde etme açısından gelirin kesinleşmiş olmasını yeterli saymaktadır⁹⁷². Doktrinde daha yaygın olan görüş ise, gelirin elde edilmesini, kişinin geliri meydana getiren kazanç ve iratlara fiilen ve hukuken tasarruf edebilir hale gelmesine bağlayan yaklaşımdır⁹⁷³. Buna göre, kişi geliri fiilen ve hukuken tasarruf edebildiği anda, bu geliri elde etmiş sayılır.

Bu yaklaşımdaki hukuki tasarruf ve fiili tasarruf kavramları ise şu şekilde ifade edilmektedir : *Hukuki tasarruf*, gelir sahibinin gelir üzerinde talep hakkının doğması⁹⁷⁴, başka bir ifadeyle gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir⁹⁷⁵. Bir hizmetin yapılması veya bir malın satılması karşılığında kişinin bir alacak hakkının doğması, hukuki tasarruftur⁹⁷⁶. Gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanıp tahakkuk etmesi, sahibinin talep hakkını mutlaka beraberinde getirmez . Talepte bulunabilmek için, ödeme vadesi veya süresinin dolmuş olması gerekir⁹⁷⁷. Fiili tasarruf (tahsil esası) ise; gelirin nakdi veya ayın olarak kişinin mal varlığına katılması⁹⁷⁸, tahsil edilmesidir⁹⁷⁹. Başka bir deyişle, gelirin, hak sahibine ödenmiş olması ve hak sahibinin kazanç ve irat üzerinde fiili (eylemli) egemenlik sağlamasıdır⁹⁸⁰. Fiili tasarruf nakden veya hesaben elde etme olarak iki şekilde gerçekleşebilir⁹⁸¹. Nakden elde etme, bir kazanç veya iradın para ile ya da

⁹⁷² ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.10.

⁹⁷³ ERGİNAY, s.156; AKSOY, s.154; AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.63; ARSLAN, 12; yine kişinin gelire nakden ve hesaben tasarruf edebildiği anda elde etmiş sayılacağını belirten görüşler de söz konusudur. Ancak bu genel prensip yanında, bu görüşü savunan yazarlar da ticari kazanç açısından tahakkuk esasının geçerli olduğunu belirtmektedirler. (TUNCER, s.62; CANOĞLU ve HACIRÜSTEMOĞLU, s.134; ALİEFENDİOĞLU, s.87); AKDENİZ, elde etmenin mevcudiyeti için, iki unsurun varlığının aranması gerektiğini belirtmektedir. Bunlardan ilki, gelire hak kazanılmış olması, diğeri gelirin, kişinin emrine amade olmasıdır. Kişinin gelire hak kazanması için, geliri doğuran hadisenin kesin bir mahiyet taşıması, yani sözleşmenin bütün şartlarının yerine getirilmiş, bütün vecibelerin ifa edilmiş, gelirin miktarı açık ve kesin olarak taahhüt etmiş ve kişi lehine tahakkuk etmiş olması gerektiğini belirtmektedir. Yazara göre, gelirin kişinin emrine amade olması ise, tahsilinin sadece kişinin arzu ve iradesine bağlı olması anlamı taşır (s.34); bkz. aynı yönde TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s. 11; ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN ise, elde etme kavramın alacak olarak doğma, talep edilebilir hale gelme ve edimin gerçekleşmesi şeklinde üçlü bir hukuki bölümlenmeye göre düşünebileceğini belirtmektedir. (s.251)

⁹⁷⁴ 191 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (19.01.1996 tarih ve 22528 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)'nin I/B bölümü.

⁹⁷⁵ ÖZBALCI, s.80; KANETİ, s.317; KARAKOÇ, s.108; Hasan YALÇIN, "Ticari Kazançta Elde Etme Tahakkuk Esası ve Dönemsellik İlkesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:230, Ekim 2000, s.47.

⁹⁷⁶ ERGİNAY, s.156

⁹⁷⁷ ÖZBALCI, s.81; Mehmet ÖNER, "Mal Teslimlerinde Ticari Kazanç Açısından Tahakkukun Anlamı", **Vergi Dünyası**, sayı:234, Şubat 2001, s.70.

⁹⁷⁸ ERGİNAY, s.156; ÖZBALCI, s.82; KARAKOÇ, s.109; YALÇIN, "Ticari Kazançta Elde Etme", s.47.

⁹⁷⁹ ERGİNAY, s.156

⁹⁸⁰ KANETİ, s.317.

⁹⁸¹ ERGİNAY, s.157.

peşin⁹⁸² olarak tahsil edilmiş olmasıdır⁹⁸³. Hesaben elde etme ise, peşin olarak ödenmemesine rağmen, kazanç ve iradın kişinin kullanabileceği bir hesaba geçmesidir⁹⁸⁴. Bu hesapların verdiği sonuç da bir kıymet ifade etmektedir⁹⁸⁵. Dolayısıyla, fiili tasarrufun hesaben ödeme ile meydana geldiği hallerde, gelir sahibinin mal varlığına doğrudan doğruya bir değer girişi olmamakta, ancak değer artışı alacaklarında (mal varlığının aktifinde) oluşmaktadır⁹⁸⁶.

Uygulamada gelirin elde edilmesini hukuki ve fiili tasarrufa bağlayan bu görüşe eklemeler yapılarak (ara yöntemler) oluşturulan diğer bir yöntemin de benimsendiği görülmektedir⁹⁸⁷. Bu görüşe göre gelirin elde edilme aşamaları, sırasıyla; tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve fiili tasarruftur.

Bu yaklaşıma göre, ilk aşama tahakkuktur. "Tahakkuk", gelirin alacak olarak doğması aşaması⁹⁸⁸, diğer bir deyişle, gelirin hukuken ve ekonomik bir işlem olarak "doğuş" anıdır⁹⁸⁹. Gelirin elde edilmesi için, gelir önce tahakkuk etmeli, yani mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmelidir⁹⁹⁰. Bunun için geliri doğuran işlem eksiksiz olarak tekemmül etmiş olmalıdır⁹⁹¹.

⁹⁸² Nakden ödeme kavramı GVK'nun 94. maddesinde de yer almaktadır. DOĞRUSÖZ, bu maddedeki "nakden" ibaresinin nasıl yorumlanması gerektiğini belirlerken; "nakden" ibaresinin, birinci anlamı "para olarak", "para ile"; ikinci anlamı ise, "peşin" elden ödemeye tekabül eden Arapça kökenli bir kelime olduğunu; bu ibarenin, GVK md. 94 uygulamasında ikinci anlamı ile kabul edilmesi gerektiğini; aksi yorum ile terimin anlamını sadece parasal ödemelere indirgemenin mümkün olmadığını; çünkü böyle bir durumda, "aynı" ödemelerde, vergi kesintisini ödemenin hesaben yapılacağı ana kadar ertelemek gibi bir sakınca ortaya çıkacağını; bunun ise, verginin tahsilini ve kesinti uygulamasını, ödemeyi yapanın iktidarına bırak gibi bir sakıncayı beraberinde getireceğini belirtmektedir. (Stopaj, s.153-154). DOĞRUSÖZ'ün vergi kesintisi ile ilgili hususta yapmış olduğu bu belirlemenin, gelirin elde edilmesinde nakden ödeme kavramı için de aynen geçerli olduğunu düşünüyoruz. Çünkü burada da önceki bölümlerde belirttiğimiz üzere, gelirin sadece para değil para ile ölçülebilen değerler olarak da elde edilebileceği kabul edilmektedir. Aynı tahsilatta benzer sakıncaların doğmaması açısından bu hususun kabulü gerekmektedir.

⁹⁸³ M.B. Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları, s.60; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.9-10; ERGİNAY, s.157.

⁹⁸⁴ TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.10; ERGİNAY, s.157.

⁹⁸⁵ M.B. Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları, s.60.

⁹⁸⁶ DOĞRUSÖZ, Stopaj, s.154.

⁹⁸⁷ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s. 76 vd.; KANETİ, s. 316-317; YALÇIN, "Ticari Kazançta Elde Etme", s.47; Dnş. 4.D.'nin 1.7.1993 tarih ve E.1991/3160, K.1993/3447 sayılı kararı, "Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Elde etme ise vergiyi doğuran olaydır. Kazanç unsurlarına göre bir gelirin elde edilmesi için tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik ve fiili tasarruf unsurlarının gerçekleşmesi gerekmektedir." (Danıştay Dergisi, sayı: 89, s. 211-213)

⁹⁸⁸ Mehmet MAÇ, **Kurumlar Vergisi**, 3. Baskı, İstanbul: DENET Yayınları, 1999, s.255; ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.251.

⁹⁸⁹ ÖZEL, s.20.

⁹⁹⁰ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.80; KANETİ, s.316-317; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.10, KARAKOÇ, s.108; Semih ÖZ, s.45.

⁹⁹¹ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.80; ÖNER, s.70.

Yine bu yaklaşımda hukuki tasarruftan sonra da ekonomik tasarruf aşamasına yer verilmekte ve gelirin ekonomik olarak da tasarruf edilmesi gereği üzerinde durulmaktadır. Yukarıda belirttiğimiz üzere, alacak hakkının ikinci aşaması hukuki tasarruf yani gelirin “istenebilir hale gelmesidir”, ancak bu yaklaşıma göre, gelirin istenebilir hale gelmesi gelirin gerçekleştiği anlamına gelmez, gelirin aynı zamanda ödemeyi yapacak olan tarafından gelir sahibinin emrine amade kılınması, yani **“ekonomik tasarruf”** aşamasına ulaşması⁹⁹² da gerekmektedir. “Emre amade kılınması”ndan maksat gelirin istendiği halde sahibine ödenecek hale gelmiş olması⁹⁹³, tahsilinin sadece kişinin arzu ve iradesine bağlı kalması anlamı taşımaktadır⁹⁹⁴. Buna göre, bir gelir hukuken talep edilebilir hale geldiği halde, ödemeyi yapacak olanın yükümlülüklerini yerine getirmemek suretiyle gelirin fiilen sahibinin emrine amade kılınmaması halinde, gelir elde edilmiş sayılmamaktadır.

3.1.5.3.2. Değer Artış Kazançları Açısından “Gelirin Elde Edilmesi”:

Arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde, ortaya çıkan gelirin, ne zaman elde edilmiş sayılacağı hususunu ilk olarak, bu gelirin değer artış kazancı arz ettiği durumlar için ele alacağız. Bu açıdan değer artış kazancında elde etme kavramının irdelenmesi gerekir.

Kişinin mal varlığının piyasa değerinin artmasının, onun gelirini yükseltmek yönünde etkisi vardır⁹⁹⁵. Dolayısıyla, henüz satılarak realize edilmemiş olsa dahi, kişinin sermaye kazancı elde etme yönünde sahip olduğu potansiyeli her an realize edebileceği ve refah düzeyinin yükseleceği düşüncesi,⁹⁹⁶ varlıkların değerinde meydana gelen ve henüz paraya çevrilmemiş değişimlerin de gelir olarak dikkate alınması görüşünü doğurmaktadır⁹⁹⁷. Ancak, bu yaklaşımın yaratacağı çeşitli sorunlar nedeniyle, vergi kanunumuz da bir varlığın değerinin artmasını vergiyi doğuran olay olarak kabul etmemektedir⁹⁹⁸. Dolayısıyla, vergisel açıdan sermaye kazançlarının oluşumunun, varlıkların elden çıkarılıp, değer artışının fiilen gerçekleşmesiyle tekemmül ettiği kabul

⁹⁹² 191 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin I/B bölümü; ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.81; KANETİ, s.317; ÖZEL, s.20.

⁹⁹³ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.81; YALÇIN, “Ticari Kazançta Elde Etme”, s.47.

⁹⁹⁴ AKDENİZ, s.34; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.11.

⁹⁹⁵ NEMLİ, s.166.

⁹⁹⁶ NEMLİ, s.166.

⁹⁹⁷ NEMLİ, s.150.

⁹⁹⁸ BULUTOĞLU, 8.baskı, s.75.

görmektedir⁹⁹⁹. GVK'nun mük. 80. maddesinde de belirtildiği üzere, gayrimenkuller ancak satış, trampa, istimlak gibi yollarla elden çıkarıldığında değer artışı realize olmaktadır¹⁰⁰⁰. Realize olan gelir vergilendirilebilir durumdadır. Ancak, bu defa da vergilendirmenin ne zaman yapılacağı, diğer bir deyişle gelirin ne zaman elde edilmiş sayılacağı meselesi gündeme gelmektedir.

Değer artış kazançlarında elde etmenin hangi halde ve ne zaman gerçekleşeceği yasada açıkça düzenlenmemiştir. Bu hususta doktrinde de tam bir fikir birliği yoktur. Bazı yazarlar¹⁰⁰¹ gelirin “elde edilmesi”nin, zirai kazanç (bilanço esasına tabi olanlar) ve ticari kazançlarda “tahakkuk” esasına bağlandığı, bunlar dışında kalan gelir türlerinde ise, tahsil esasının (fiilen tahsilin) geçerli olduğu belirtmektedir. Bu görüşe göre, değer artış kazançlarında elde etme açısından “tahsil esası” geçerlidir. Bu yönde görüş belirten SABAN¹⁰⁰², GVK'nun 81. maddesindeki, “... para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat...” ifadesini, değer artış kazançlarında elde etmenin “tahsil esasına” bağlandığının göstergesi olarak değerlendirmektedir. Bu görüş uyarınca, gelir sahibi bu kazancı tahsil etmediği müddetçe elde etmiş sayılmayacaktır.

Bununla birlikte, bazı yazarlar¹⁰⁰³ ise, değer artış kazançlarında elde etmenin hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlı olduğunu belirtmektedir. Bu görüşe göre, satışın yapılması ile bedel alacak olarak tahakkuk edip talep edilebilir hale gelmekte; bu halde “tahakkuk” ile “hukuki ve ekonomik tasarruf” çakışmaktadır. Buna göre, değer artış kazançları, belli bir kaynaktan elde edilmediğinden ve gelirden süreklilik olmadığından, hukuki ve ekonomik tasarrufu, tahakkuktan ayırmak mümkün değildir. Dolayısıyla bu tür kazançlarda gelirin tahakkuk ettiği anda, hukuki ve ekonomik tasarrufun da gerçekleşmiş olduğu mantık ve varsayımı içinde, elde edilmiş sayılması gerektiği belirtilmektedir. Bu görüşün savunucuları, değer artış kazançlarında “elde etmeyi” netice olarak “tahakkuk” aşamasına bağlamaktadır. Nitekim, değer artış kazançlarında “elde etme”yi doğrudan tahakkuka bağlayan yazarlar¹⁰⁰⁴ da vardır. Buna göre, Mükerrer 80. maddede sayılan

⁹⁹⁹ NEMLİ, s.171.

¹⁰⁰⁰ BULUTOĞLU, s.161.

¹⁰⁰¹ BULUTOĞLU, s.51. TUNCER,63; ÖZEL ve ŞENYÜZ,s.10; SABAN, s.103; BİLİCİ,s.148; ARSLAN,s.14.

¹⁰⁰² SABAN, s.103.

¹⁰⁰³ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.83; ÖZDEMİRCİ, s.98.

¹⁰⁰⁴ ÖRMECİ, “Vergiye Doğuran Olay ve Sonuçları”, s.23; ÖRMECİ, sair kazanç ve iratların bir bölümünü teşkil eden değer artış kazançların, G.V.K.'nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasında 7 bent halinde sayıldığını; bu bentlerin tamamında “... elden çıkarılmasından doğan kazançlar...” deyimini kullanıldığını belirtmektedir. (s.23)

mal ve hakların elden çıkarılmasıyla, bedelin talep hakkı da doğduğundan, gelir elde edilmiş olmaktadır.

Belirttiğimiz farklı yaklaşımlar, değer artış kazançlarında “elde etme”nin ne zaman ya da hangi halde gerçekleştiği hususunda doktrinde görüş birliği olmadığını göstermektedir. Ancak, elde etmeyi “tahsil esasına” bağlayan görüşün daha fazla taraftar topladığı söylenebilir.

Kanaatimizce, değer artış kazançları gerçek kişi bünyesinde doğduğundan ve şahsi servete dahil bir takım mal ve hakların arızı olarak elden çıkarılmasında gündeme geldiğinden, kişinin vergiyi ödeyebilmesi için, satış bedelini tahsil etmesi esas alınmalıdır. Sahip olduğu gayrimenkulü elden çıkaran kişiden, bu gayrimenkulün bedelini tahsil etmeden, vergi alınmamalıdır. Aksi halde kişinin nakdi tasarrufu olmadığı durumlarda, bu vergiyi bir yerlerden ödünç alarak ödemesi ya da ödeyememesi gibi bir durum doğar. Bu da kişiyi zor durumda bırakacağından, hakkaniyete uygun olmayacağı gibi, kişinin ödeyemeyeceği vergiyi beyandan kaçınması ya da düşük beyanda bulunması gibi yollara başvurmasına neden olabilir.

Konu hakkındaki Danıştay ve Maliye İdaresinin görüşü, gayrimenkul devri açısından değerlendirildiğinde ise; Maliye İdaresinin genel olarak gayrimenkullerin elden çıkarılmasında vergiyi doğuran olayın, tapuya tescil tarihinde meydana geldiği; ancak, fiili kullanım (veya iskan ruhsatı) ya da tapuya tescil tarihinden hangisi önce ise, devrin tekemmülü için o tarihe itibar edileceği şeklinde görüş bildirdiği görülmektedir¹⁰⁰⁵. Danıştay da genel olarak gayrimenkul devrinde tapuya tescili esas almakla birlikte, özel durumlarda Maliye İdaresine yakın bir yaklaşım sergilemektedir¹⁰⁰⁶.

¹⁰⁰⁵ Konuya ilişkin bir muktezada şu hususlara yer verilmiştir. : “... gayrimenkullerin devrinde vergiyi doğuran olay satış işleminin tapuya tescili ile meydana gelmektedir. Ancak, tapuya tescil edilmese de fiilen alıcıya teslim edilen gayrimenkuller için fiili teslim tarihinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.” GİB İVDB’nin 05.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/269.madde-5039 sayılı muktezası (İstanbul YMM Odası “Mevzuattaki Gelişmeler”, 15 Ağustos 2006, sayı : 06/42-43-44-45-46, s.30-32)

¹⁰⁰⁶ Dnş. 4.D.’nin 25.3.1987 tarih ve E.1986/2453, K.1987/1063 sayılı kararı; D. 4.D.’nin 10.1.1978 tarih ve E.1977/1196, K.1978/7 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı: 32-33, 1979, s.362-363); ayrıca, Dnş. 9.D.’nin 9.3.1983 tarih ve E.1982/5021, K.1983/1601 sayılı kararı, “Vergilendirmeye konu taşınmaz satış vaadi sözleşmesi ile satıldığına, bedeli satıcı tarafından tahsil edilmekle beraber tapuda mülkiyetin intikalini sağlayan tescil işlemi yapılmadığına göre vergiyi doğuran olay meydana gelmemiştir.”, (Danıştay Dergisi, sayı: 52-53, 1984, s. 418-421); Dnş. 3. D.’nin 07.03.1985 tarih ve E.1984/2377, K.1985/824 sayılı kararı “....Medeni Kanunda gayrimenkul mülkiyetinin tapuya tescil ile tamamlanacağı açıklanmışsa da gayrimenkul satışında vergiyi doğuran olayın, satış bedelinin tamamının satıcı lehine tahakkuk etmesi ile meydana geldiği, satıcı satış bedeline o gayrimenkulün iktisaden tasarruf etme hakkını alıcıya terk ettiği anda istihkak kesbedeceğinden satıcının bu muameleden sağladığı gelirden gayrimenkulün alıcıya teslimi anında elde edilmiş sayılacağı” (www.danistay.gov.tr) (10 Ocak 2007)

3.1.5.3.3. Arsa Sahibinin Arsa Payını Müteahhide Devrinde Ortaya  ıkan Değer Artış Kazancının “Elde Edilme” Zamanı :

Arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde gelirin hangi halde ve ne zaman elde edileceği konusu, yine ihtilaflı hususlardandır. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm işinde genellikle arsa payının müteahhide devri ile ilgili sözleşmede özel bir düzenlemeye yer verildiğine, buna göre bu işlerde arsa payı devrinin muhtelif şekillerde yapıldığına değinmiştik. Dolayısıyla, gelirin elde edilmesi açısından, arsa payının tapuda devri esas alınır, bu noktada farklı tarihler ve birden fazla devir işlemi söz konusu olabilecektir (Arşanın işin başında devri, sonunda devri ya da muhtelif ilerleme aşamalarında göre devri gibi). Bir diğer alternatif ise, arşanın tapuda müteahhide devredilmemesine rağmen, inşaatın yapılabilmesi için fiilen müteahhide bırakılmasının esas alınmasıdır ki, yukarıda belirttiğimiz üzere alelade gayrimenkul devri işlemlerinde Maliye İdaresinin bu hususta bir çok karar ve görüşü bulunmaktadır.

Bu noktada     nc  bir alternatif de “trampa” halinin varlığı halidir. Nitekim yukarıda belirttiğimiz üzere, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri Maliye İdaresi tarafından trampa olarak değerlendirilmekte ve bu yaklaşım doktrinde de yoğun olarak kabul görmektedir. Buna göre de, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde arsa sahibinin arsasını müteahhide devri ile müteahhidin arsa karşılığı inşa ettiği gayrimenkulleri arsa sahibine bırakılması ayrı ayrı teslim ve satış işlemi olarak değerlendirilmektedir. Bu noktadaki trampanın gerçekleşme zamanına, gelirin “elde edildiği” tarih olarak itibar edilebilecektir.

Tüm bu alternatifler, arsa sahibinin, arsa payının devri nedeniyle elde ettiği kazancının hangi hallerde ve ne zaman elde edildiğinin belirlenmesi hususunun da son derce karmaşık ve de ihtilaflı olduğunu göstermektedir.

Yukarıda değer artış kazançlarında “elde etme”nin ne zaman ya da hangi halde gerçekleşmiş kabul edileceği konusunda iki farklı görüş ileri sürüldüğünü belirtmiştik. Nitekim, konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm işlerinde de, arsa sahibinin müteahhide arsa devri, bu yaklaşımlar çerçevesinde çözümlenmeye çalışılmaktadır. Bir

görüŖe göre¹⁰⁰⁷, arsa sahibi müteahhitten devralacağı bağımsız bölümler karşılığında arsa payını devretmekte, yani devredilen arsanın karşılığı aynı şekilde tahsil edilmektedir. Dolayısıyla devir tarihi itibarıyla elde edilmiş bir gelir yoktur. Kaldı ki, arsanın devri karşılığında alınan bedel olan bağımsız bölümlerin rayiç değerleri, ancak bu bağımsız bölümler teslim edildiğinde hesaplanabilir. Bu nedenle arsa sahibi, arsa payını işin başında, muhtelif aşamalarında ya da bağımsız bölümleri teslim almadan önce her hangi bir tarihte devrederse, bu devir ile alacak hakkı doğacak; ancak, bu devrin karşılığı olan bağımsız bölümleri teslim almadığı müddetçe geliri elde etmiş sayılmayacaktır. Bu görüş, arsanın devri karşılığı olarak bağımsız bölüm alındığını, bu karşılığın (bağımsız bölümlerin) ise, ancak inşaat bittiğinde tahsil edildiğini, diğer bir deyişle “tahsil” prensibini esas almaktadır. Bu görüş değer artış kazancının oluşumunda elde tutma süresinin hesabını da yine bağımsız bölümlerin teslim alınma tarihine bağlamaktadır.

Diğer görüş ise¹⁰⁰⁸, arsanın tapuda devri ile arsa sahibinin alacak hakkının doğduğu yani gelirin “tahakkuk” ettiği, elde etme “tahakkuk” ile gerçekleşeceğinden, bu aşamanın vergilendirme için yeterli sayılacağı yönündedir. Buna göre, gelirin vergilendirilmesi için, tahsilat aşamasını, yani devredilen arsanın karşılığı olan bağımsız bölümlerin teslimini beklemeye gerek olmayacaktır.

Konunun Maliye İdaresi tarafından değerlendirilmesine gelince, öncelikle belirtelim ki, arsa payının müteahhide devrinin değer artış kazancı arz ettiği durumlarda bu kazancın ne zaman elde edilmiş sayılacağı ile ilgili Maliye İdaresinin Tebliğ bazında bir görüşü olmadığı gibi, doğrudan bir muktezası da tespit edilememiştir. Bununla

¹⁰⁰⁷ ÖZDEMİRCİ, s.101; ÜREL, s.67; PADIR, sözleşme yapılması ile devrin söz konusu olmadığını, kat karşılığı arsa verilmesinde, arsanın karşılığında alınacak bağımsız bölüm veya bölümlerini yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihte elden çıkarıldığının, bir başka ifade ile arsanın müteahhide devredildiğinin kabul edilmesi gerektiği görüşündedir. (s.13)

¹⁰⁰⁸ Nitekim konumuz olayda, ÖZBALCI Vergi Hukuku Bürosu’nca yayınlanan bir sirkülerde, trampa hükmünde olan kat karşılığı arsa devrinde, arsa payının inşaatı yapacak olan müteahhide devredilmesi ile satışın gerçekleşmiş olacağı, bu açıdan müteahhide ait arsa payının tapudan geçirilmek suretiyle “satışı” ile, şekli bir satış yapılmadan, sözleşme gereğince müteahhidin emrine tahsis edilmesi arasında fark bulunmadığı, bu sonuncu halde de arsanın inşaatı yapacak olanın ekonomik ve fiili tasarrufuna bırakılmış olmasının devrin tekemmülü için yeterli sayılması gerektiği, netice olarak arsa sahibinin, arsayı devrettiği dönem itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi ödemek durumunda olduğu belirtilmiştir. (4 Ekim 1990 tarih ve 1/63 sayılı Sirküler); ayrıca İstanbul YMM Odası Mali Platformu Rapor’unda ise, kat karşılığı olmak üzere yapılan arsa devirlerinde arsa sahibi açısından vergiyi doğuran olayın arsa devrinin gerçekleşmesi ile meydana geldiği görüşüne yer verilmiştir. (“Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması”, s.33)

birlikte, verilen bazı muktezalarda¹⁰⁰⁹, arsanın kat karşılığı müteahhide tesliminde bir ivaz karşılığı devir söz konusu olacağından, değer artış kazancının uygulamasına esas dört yıllık sürenin tespitinde, arsanın iktisap tarihi ile müteahhide teslimi sonrası bağımsız bölümlerin arsa sahibine fiilen teslim veya tapuya tescil tarihi arasındaki sürenin dikkate alınması gerekeceği belirtilmiştir. Maliye İdaresinin vermiş olduğu bu muktezalarda yapmış olduğu belirlemeden, arsa payının devrinin değer artış kazancı arz ettiği durumlarda, arsa sahibi açısından kazancın elde edilmesinin, müteahhitten bağımsız bölümleri fiilen teslim aldığı ya da tapuda tescil edildiği tarihte, diğer bir deyişle “tahsil” tarihinde gerçekleşeceği anlaşılmaktadır.

Kanaatimce, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibi müteahhitten bir inşaat yapımı hizmeti almakta, bu hizmetin ücretini de arsasının bir kısmını müteahhide devrederek ödemektedir. Yani arsanın satış nedeni bir hizmetin karşılığını ödemektir. Bu manada arsanın satış bedelinin hizmet olarak tahsil edildiği de söylenebilir. Değer artış kazancında tahsilatı esas alan görüş uyarınca, bu tahsilat gerçekleştiğinde yani hizmet tamamlandığında, arsa sahibi açısından vergiyi doğuran olay da tekemmül etmiş olacaktır. Elde etmede, tahakkuku benimseyen görüş esas alındığında bu defa tahsilatın beklenmesine gerek kalmayacak arsanın hukuken (tapuya tescille) ya da fiilen devriyle vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. Değer artış kazançları açısından “tahsil” esasını kabul eden görüşe iştirak ettiğimizi yukarıda belirtmiştik. Bu nedenle arsa sahibi açısından “elde etme” zaten müteahhidin inşaat hizmetini tamamlamasıyla gerçekleşecektir. Bununla birlikte, tahakkuk esasını benimseyen görüşe itibar edilse dahi, bu işlerde yine arsanın devriyle gelirin doğmayacağını düşünüyorum. Çünkü burada alelade bir arsa satışı yoktur. Arsa sahibi yapılacak bir işin ücreti olarak bu arsayı devretmektedir. Diğer bir deyişle müteahhit ile arasında bir sözleşme ilişkisi mevcuttur. Müteahhit inşaat işini sözleşmeye uygun olarak ifa etmeden ücrete (yani arsa payına) hak kazanamaz. Nitekim, sözleşmenin herhangi bir sebeple feshi bu ilişkiyi sona erdirmekte ve arsa sahibi tescili iptal ettirebilmektedir. Örneğin yukarıda birinci bölümde müteahhidin borçları kısmında belirttiğimiz üzere, arsa devredilmiş olmasına rağmen müteahhit zamanında işe başlamazsa ya da işi sözleşmeye uygun yürütmüyorsa arsa sahibi belli şartlarla sözleşmeyi feshedebilecektir. Müteahhidin temerrüdü halinde de belli

¹⁰⁰⁹ GİB İVDB'nın 15.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/GVK-Mük-80-12326 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/2073.htm>) (16 Kasım 2006); aynı yönde GİB İVDB'nın 04.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12076 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/2580.htm>) (28 Kasım 2006)

şartlarla fesih yine mümkündür. Kaldı ki, arsa sahibi işin herhangi bir aşamasında da müteahhidin zararını karşılamak suretiyle sözleşmeyi fesih hakkına sahiptir. Yine arsa sahibinin belli durumlarda ücretten indirim yapma hakkı da söz konusudur. Tüm bu durumlar müteahhidin iş tamamlanmadan bu ücrete hak kazanamayacağını göstermektedir. Bu nedenle, arsa payının müteahhide başlangıçta devri bir nevi güvence olup, şekli bir işlemdir. Vergiyi doğuran olayın şekli bir işleme bağlanması düşünülemez.

Bununla birlikte, arsa sahibinin uygulamada müteahhide devredeceği arsa payı karşılığında yapılan inşaatın bir kısmı ile birlikte, bir miktar para da aldığı görülmektedir. Bu durumda, müteahhit, arsa sahibinden toplamda devraldığı arsanın bir kısmını arsa sahibine yaptığı inşaat işinin (bağımsız bölümlerin) karşılığı olarak, bir kısmını da parayla satın almış olmaktadır. Arsa sahibi açısından doğrudan para tahsil edilerek satılan bu kısmın vergiyi doğuran olay manasında yukarıda belirttiğimiz durumla bir ilgisi yoktur. Bu kısım doğrudan arsa satış kazancı olarak dikkate alınmalı ve satışın yapıldığı (ilgili kısmın müteahhide tapuda devredildiği) tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş kabul edilmelidir. Ancak bu halde de yukarıda belirttiğimiz özel gerekçeler haricinde, değer artış kazancında elde etmeyi tahsilata bağlayan ve bizim de iştirak ettiğimiz görüş gereği, burada da “elde etme”nin, bu kısmın satışına ilişkin paranın tahsiline bağlanmasının doğru olacağı söylenebilir.

3.1.5.4. Arsa Payının Devrinden Elde Edilen Kazancın Tutarı (Verginin Matrahı) :

3.1.5.4.1. “Safi Değer Artışı” Kavramı :

GVK’nda “safi gelirin” vergilendirilmesi ilkesi benimsenmiştir¹⁰¹⁰. Nitekim bu husus Kanunun gerek 1. maddesinde¹⁰¹¹ gerekse 2. maddesinde¹⁰¹² açıkça belirtilmiştir. Buna göre, gelire giren kazanç ve iratların “safi” tutarı vergiye tabi tutulur. Buradaki “safi” kavramı iki anlamı bünyesinde barındırır. Birincisi, kazanç ve iratların elde edilmesi için yapılan masrafların bu kazanç ve iratlardan (gayrisafi hasılat) indirilmesinden¹⁰¹³

¹⁰¹⁰ TUNCER, s.170; KANETİ, s.316.

¹⁰¹¹ GVK’nun 1. maddesinde gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların “safi” tutarı olarak tanımlanmak suretiyle, kazanç ve iratların “safi” tutarının esas alınacağına hükmedilmiştir.

¹⁰¹² Yasanın 2. maddesinde gelire giren kazanç ve iratlar sayıldıktan sonra, bunların yasada aksine bir belirleme olmadığı müddetçe “safi” miktarlarıyla dikkate alınacağına hükmedilmiştir.

¹⁰¹³ ERGİNAY, s.161; AKSOY, s.155; TUNCER, s.63; AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.65; BİLİCİ, s.149; ULUATAM ve METHİBAY, s.253.

sonra kalan tutarı ifade eder ki; vergilendirmenin de bu indirimden sonra kalan “safi tutar” üzerinden yapılması gerekir¹⁰¹⁴. Nitekim gelirin safi tutarı, uygulamada¹⁰¹⁵ “vergi matrahı” olarak anılmaktadır. Safi kazancın tespitinde, kazanç ve irattan sadece yasa da belirtilen giderler indirilebilir¹⁰¹⁶.

“Safi” kavramının ikinci anlamı ise şöyledir. Bir kazanç ve iradın elde edilmesi için yapılan masrafların, bu kazanç ve iradın tutarını (gayrisafi hasılatı) aşması halinde “zarar” meydana gelir. İşte, bir gerçek kişinin, bir veya birden fazla kaynağından oluşan zararın, diğer kaynaklarından elde ettiği karlardan indirilmesinden¹⁰¹⁷ sonra kalan tutarı ifade eder ki, vergileme bu mahsuptan sonra kalan tutar üzerinde yapılır¹⁰¹⁸.

Gelirin safi tutarının vergilendirilmesi prensibini esas alan Gelir Vergisi Kanunu’nda, gelir türlerinin her birinde gayrisafi gelirden indirilebilecek gider ve maliyetlere de ayrı ayrı yer verilmiştir. Nitekim değer artış kazançlarında vergiye matrah teşkil edecek tutar, “safi değer artışı” olarak belirlenmiştir. Safi değer artışı ise, GVK’nun mük. 81. maddesinde belirtilen esaslarla hesaplanır. Buna göre değer artış kazançlarında, safi gelir, gayrimenkulün elden çıkarılması karşılığında alınan para ve ayınlarla, para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, diğer bir deyişle toplam hasılatтан; elden çıkarılan gayrimenkulün maliyet bedeli ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan gider, ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın, ayın olarak sağlanan kısmının parasal VUK’nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Gayrimenkullerin elden çıkarılması karşılığında alınan bedelin para olduğu hallerde değerlendirme ile ilgili bir sorun yoktur. Elden çıkarma bedeli olarak, nakit karşılığı satış halinde satış bedeli¹⁰¹⁹ esas alınır. Gelir para olabileceği gibi, mal şeklinde yani aynı olarak da elde edilebilmektedir¹⁰²⁰. Aynı olarak elde edilen gelirler, bizzat geliri elde edenin tüketimine ayrılmış olsa bile, bu değerler gelir olarak kabul edilmektedir¹⁰²¹. Hasılatın “ayın” olarak sağlanması halinde bunun parasal değeri VUK’nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecektir. (GVK. mük. md. 81)

¹⁰¹⁴ KANETİ, s.316; AKDOĞAN, KIZILOT ve EYÜPGİLLER, s.65.

¹⁰¹⁵ BULUTOĞLU, s.43.

¹⁰¹⁶ BULUTOĞLU, s.43; AKDOĞAN, KIZILOT ve EYÜPGİLLER, s.65.

¹⁰¹⁷ ERGİNAY, s.161; AKSOY, s.155; KANETİ, s.316; TUNCER, s. 63; ULUATAM ve METHİBAY, s.253.

¹⁰¹⁸ KANETİ, s.316.

¹⁰¹⁹ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.646; ÖZDEMİRCİ, s.98.

¹⁰²⁰ NEUMARK, s.26; ERGİNAY, s.152; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.7; EDİZDOĞAN, s.198.

¹⁰²¹ EDİZDOĞAN, s.198.

GVK'nun mük. 81. maddesinde yapılan bu belirlemeye göre, aynı bir ödeme şekli olan trampa halinde de, elden çıkarılan kıymet karşılığında tahsil edilen malın VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecek değerinin esas alınacağı söylenebilir¹⁰²². Çünkü, hasılatın aynı şekilde sağlanması durumunda, satılan değer değil, karşılığında alınan aynı değer emsal ya da rayiç bedelinin esas alınması gerekir¹⁰²³.

Safi gelirin, hesaplanabilmesi için, bilinmesi ya da tespiti gereken diğer kalem ise, gayrimenkulün maliyet bedelidir¹⁰²⁴. Örneğin bir arsanın maliyet bedeli, bu arsanın elde edilmesi ya da değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara bağlı muhtelif giderlerin toplamından oluşur (VUK md. 262). Ancak maliyet bedelinin çeşitli nedenlerle, mükelleflerce tespit edilememesi halinde, maliyet bedeli yerine; VUK hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedelin, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınması gerekir. (GVK mük. 81. md.)

3.1.5.4.2. Arsa Payının Devrinde “Safi Değer Artışı” (Vergi Matrahı) :

Yukarıda belirttiğimiz üzere, değer artış kazancında, vergileme için kazancın safi tutarının esas alınacağı tabiidir. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu arsa payı devrinden elde ettiği kazancın niteliğinin, değer artış kazancı arz ettiği durumlarda, vergilendirilecek değer artışının (yani safi kazancın) tespitinin nasıl yapılacağı da tereddütlü hususlardan birisidir.

Arsa sahibinin, arsasının bir kısmını müteahhide devretmesinden doğan değer artış kazancının “safi tutarının”, diğer bir deyişle verginin matrahının tespiti için, öncelikle devir bedelinin yani gayrisafi hasılatın tutarının belirlenmesi gerekir. Akabinde, bu tutardan, arsanın maliyet bedeli ile bu devirden dolayı yapılp arsa sahibinin uhdesinde kalan giderler, ödenen vergi ve harçların indirilerek safi gelire ulaşılır. Dolayısıyla,

¹⁰²² ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.646; ÖZDEMİRÇİ, s.98.

¹⁰²³ Bkz. TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, 2. cilt, s.1111; ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.646; AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi, s.215.

¹⁰²⁴ VUK'nun 262. maddesinde maliyet bedeli, “iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı” olarak tarif edilmiştir.

aşağıda konuyu hasılatın tespiti ile maliyet bedeli ve diğer giderlerin tespiti şeklinde ikiye ayırarak inceleyeceğiz.

3.1.5.4.2.1. Arsanın Müteahhide Devir Bedeli (Gayrisafi Hasılatın Tutarı) :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu arsa payı devrinden elde ettiği kazancın niteliğinin, değer artış kazancı arz ettiği durumlarda, bu devrin bedelinin diğer bir deyişle hasılatın tespiti de tereddütlü konulardandır.

Uygulamada, konu hakkında farklı görüşler ileri sürülmektedir. Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu'nun bir sirkülerinde¹⁰²⁵, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinde, arsa payının inşaatı yapacak olana devrinde, "emsal bedeli" üzerinden fatura düzenlenmesi ve kayıtlara alınmasının gerekli olduğu, netice olarak arsa sahibinin, arsayı devrettiği dönem itibariyle devrettiği kısmın kayıtlı değeri ile rayiç bedeli arasındaki fark üzerinden gelir ve kurumlar vergisi ödemek durumunda bulunduğu belirtilmektedir. PADIR ise¹⁰²⁶, buradaki hasılatın, arsa veya arsalar karşılığında iktisap edilen dairelerin tamamı için müteahhit tarafından fatura edilen bedel ve bu dairelerin inşa edildiği arsa payı bedelinin toplamından oluşacağı görüşündedir.

Müteahhide devredilen arsa payının devir bedelinin tutarına (gayrisafi hasılat) ilişkin olarak, Maliye İdaresinin istikrarlı bir görüş ortaya koyamadığı, verdiği muktezalarda farklı yaklaşımlar ileri sürdüğü görülmektedir. Verilen bir muktezada¹⁰²⁷, arsanın müteahhide devrinin, değer artış kazancı arz ettiği durumda, arsa karşılığı iktisap edilen villaların değeri gayrisafi hasılat olarak kabul edilmiştir. Bu muktezaya göre, hasılatın tutarı, diğer bir deyişle arsa payının müteahhide devir bedeli, devredilen arsa karşılığında müteahhitten alınan bağımsız bölümlerin değeri olacaktır. Maliye İdaresinin konuyla ilgili yansıttığı görüşlerden birisi de¹⁰²⁸, arsanın devir bedeli olarak, arsanın müteahhide devredildiği tarihteki emsal bedelinin esas alınması gerektiği yönündedir. İdare bu görüşünde, arsanın devir bedelinin (gayrisafi hasılat), karşılığında elde edilen

¹⁰²⁵ Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu'nun, 4 Ekim 1990 tarih ve I/63 sayılı Sirküleri,s.2.

¹⁰²⁶ PADIR, s.13.

¹⁰²⁷ GİB İVDB'nin 15.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80-12326 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/2073.htm>) (16 Kasım 2006); aynı yönde, GİB, İVDB'nin 04.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12076 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/2580.htm>) (28 Kasım 2006)

¹⁰²⁸ GİB İVDB'nin 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/3885.htm>) (28 Kasım 2006)

ayni kıymetin değerine göre değil, arsanın devir tarihindeki kendi emsal bedeline göre belirleneceğini ileri sürmektedir.

Bu konuda İdarenin ağırlıklı olarak yansıttığı görüşü ise şöyledir¹⁰²⁹: “*Kat karşılığı inşaatın arsa maliyet bedeli, müteahhit firma tarafından 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.*” İdaresinin bu görüşüne göre, arsa sahibinin, müteahhide devrettiği arsa payının bedeli (gayrisafi hasılat), müteahhidin sözleşmeye istinaden arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin inşası için yapmış olduğu harcamaların toplamından oluşacaktır. Diğer bir ifadeyle, arsa payının devri karşılığında elde edilen hasılat, arsa payı karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyetlerinin toplamından oluşacaktır.

İdarenin son verdiğimiz muktezada belirtmiş olduğu görüşünün daha yaygın olduğu görülmektedir¹⁰³⁰. Bu durum Maliye İdaresinin bu görüşe daha fazla itibar ettiği izlenimi uyandırır da, İdarenin vermiş olduğu muktezalarda yukarıda belirttiğimiz üzere farklı farklı görüşler ortaya koyması, bu konuda net bir görüşünün olmadığını ve vergi incelemelerinde nasıl bir yaklaşım sergileyeceğinin de belirsiz olduğunu göstermektedir. Yasada yer almayan bu hususta doktrinde olduğu gibi Maliye İdaresinin kendi uygulamasında dahi bir görüş birliği yoktur.

Kaldı ki, Maliye İdaresi müteahhide yapılan arsa payı devrini trampa olarak değerlendirdiğine göre, bu değerlendirmenin devamı olarak, bu devrin bedelini de aynı olarak tahsil edilen bağımsız bölümlerin değerine bağlaması gerekir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, hasılatın ayın şeklinde sağlanması durumunda, satılan “değerin-gayrimenkulün” değil, karşılığında alınan “ayni kıymetin” değerinin esas alınması gerekir¹⁰³¹. Nitekim yasada hasılatın “ayın” olarak sağlanması halinde bunun parasal

¹⁰²⁹ GİB, İVDB’nin 12.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/229-11925 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/vergiusul2005/2817.htm>) (13 Ocak 2007)

¹⁰³⁰ İst. Val. İl Defterdarlığı’nın 15.09.2004 tarih ve KDV.MUK.B.07.4. DEF. 0.34. 18.25 - 28824/5924 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:285, Mart 2005,s.150-151); GİB İzmir VDB’nin 14.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01/176200-ÖZ/97-2001 sayılı muktezası (<http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/>) (17 Mart 2007); M.B. İst. Defterdarlığı’nın 29.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-269-9174 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/8715.htm>) (13 Şubat 2007)

¹⁰³¹ Bkz. TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, 2. cilt, s.1111; ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.646; AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi, s.215.

değerinin (elde edilen hasılatın tutarı) VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmiştir (GVK mük. md. 81/1). Buna göre, İdarenin konumuz işlerde benimsediği sistemin tutarlı olması açısından, hasılatın da alınan bağımsız bölümlerin değerine göre belirlenmesi uygun düşer.

Kanaatimizi daha önce belirtmiş ve burada müteahhidin arsa sahibine bir bağımsız bölüm satmadığını / satamadığını, mülkiyeti arsa sahibine ait olan bir şeyi tekrar sahibine satamayacağını ifade etmiştik. Buna göre müteahhit arsa sahibine bir inşaat işi yapmakta bu işin bedelini de arsa payı olarak tahsil etmektedir. Arsa sahibi bedeli ödemek için arsasını satmaktadır. Uygulamada müteahhide ve arsa sahibine kalacak bölümler tespit edilirken, arsanın konumu, büyüklüğü, imar durumu gibi hususlar ön planda tutulmakta, diğer bir deyişle pazarlık arsanın değeri göz önünde bulundurularak yapılmaktadır. Diğer bir deyişle müteahhide bırakılacak bölüm (ya da bağımsız bölümlerin paylaşımı) arsanın rayiç değerine göre hesaplanmaktadır. Bu da uygulamada farklı farklı paylaşım oranlarını gündeme getirmektedir. Müteahhitler bazen arsa sahibinin arsasını kendisinin değerlendirmek istemesi nedeniyle arsayı satın alamamakla birlikte, kim zamanda finansmanları yeterli olmadığı için ya da arsaya para bağlamak istemedikleri için bu sistemi tercih etmektedir. Dolayısıyla bu sistemin tersi müteahhidin rayiç bedel ödeyerek arsayı satın almasıdır. Tüm bu nedenlerle, arsa sahibinin arsa payını müteahhide devir bedelinin, bu arsa payının rayiç bedeline tekabül ettiği kanaatindeyiz.

3.1.5.4.2.2. Arsanın Maliyet Bedeli ve Maliyet Bedelinin Artırılması :

Maliyet Bedelinin tespiti : Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu arsa payı devrinden elde ettiği kazancın niteliğinin değer artış kazancı arz ettiği durumlarda, safi kazancın tespitinde, diğer kalem ise maliyet bedeli ve diğer giderlerdir.

VUK'nun 262. maddesinde belirlenen tanımdan hareketle, arsanın maliyet bedeli, satın alınmışsa ödenen bedel ile değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamından oluşur. Buna göre, örneğin arsa kredi

ile alınmışsa kredi faizlerinin de maliyete dahil edilmesi mümkündür¹⁰³². Bununla birlikte, arsanın maliyet bedelinin çeşitli nedenlerle tespit edilememesi halinde, maliyet bedeli yerine; VUK hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel esas alınır. (GVK Md. Mükerrer 81)

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, müteahhide devrettiği arsa payı nedeniyle arsa sahibinin safi kazancı tespit edilirken, arsanın maliyetinin nasıl dikkate alınacağı hususunda Bakanlık tarafından verilen bir muktezada¹⁰³³, arsanın müteahhide devrinin, değer artış kazancı arz ettiği durumda, arsa karşılığı iktisap edilen villaların değeri gayrisafi hasılat olarak kabul edilmiştir. Safi kazancın ise, bu şekilde tespit edilen gayrisafi hasılatтан, arsanın endekslenmiş maliyet bedeli (arsa maliyet bedelinin hesabında elde edilen villalar karşılığı müteahhide verilen arsa bedeli dahil olmak üzere) ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve arsa sahibinin uhdesinde kalan giderler ve ödenen vergi ve harcamaların indirilmesi suretiyle bulunacak tutar olduğu belirtilmiştir.

Bu muktezaya göre, arsanın maliyetinin, sadece müteahhide devredilen arsa payının maliyeti değil, tüm arsanın maliyet bedeli olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Oysa, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde müteahhide devredilen gayrimenkul, tüm arsa değil, sadece sözleşmeye göre müteahhide kalacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa payıdır. Burada arsa sahibine kalacak bağımsız bölümlere ilişkin arsa payının maliyeti de toplam hasılatтан indirilmektedir ki, bunun zaten safi kazanç kavramına uygun bir yaklaşım olmadığı açıktır.

Maliyet Bedelinin Artırılması (Endeksleme) : Sermaye kazançları, çoğu zaman fiyatlar genel seviyesindeki artışların bir sonucu olarak meydana çıkar¹⁰³⁴. Bu bakımdan kişinin satın alama gücünde reel bir artışa yol açmaz¹⁰³⁵. Bu bakımdan gayrimenkuldeki değer artışı gerçek bir kazanç değil, fiyatlar genel seviyesindeki yükselişi yansıtır¹⁰³⁶. Bir kimse, örneğin 20 yıl önce 100 birime almış olduğu bir arsayı bugün 1000 birime sattığında bir sermaye kazancı oluşur. Ancak, bu dönem içinde

¹⁰³² GİB İVDB'nın 19.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-MÜK-80-13396 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007/13396.htm>) (16 Kasım 2006)

¹⁰³³ GİB İVDB'nın 15.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80-12326 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/2073.htm>) (16 Kasım 2006)

¹⁰³⁴ NEMLİ, s.170.

¹⁰³⁵ NEMLİ, s.170.

¹⁰³⁶ BULUTOĞLU, s.167.

fiyatlar genel seviyesindeki artış % 1000'i bulmuşsa, kişinin satın alma gücünde sermaye kazancı yönünden reel bir artış olduğu ileri sürülemez. Bu kişi bu arsanın satış bedeli ile emsal nitelikte bir arsa almaya kalkışsa ödeyeceği bedel yine 1000 birimdir.

Ülkemizde özellikle önceki yıllarda yüksek oranda yaşanan son yıllarda bir miktar durulmuş olsa dahi yine de etkileri devam eden enflasyon nedeniyle fiktif kazançlar oluştuğu bir gerçektir. Nitekim, mal ve hakların elden çıkarılmasında enflasyondan kaynaklanan (fiktif) kazançların vergi dışı tutulması amacıyla belirli bir ölçüde düzeltme yoluna gidilmiştir¹⁰³⁷. Buna göre, elden çıkarılan gayrimenkullerin maliyet bedelinin hesabında enflasyon artışının dikkate alınması¹⁰³⁸ başka bir deyişle gayrimenkulün iktisap bedelindeki nominal artışların vergilendirilmemesi¹⁰³⁹ için endeksleme uygulaması kabul edilmiştir. Böylece iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki nominal değer artış kazancı tutarının, enflasyon oranları dikkate alınarak, gerçek artış tutarına dönüştürülmesi sağlanmakta ve mükelleflerin gerçek kazançları üzerinden vergi alınması¹⁰⁴⁰ amaçlanmaktadır.

Buna göre, gayrimenkulün elden çıkarılmasında iktisap bedeli, bu gayrimenkulün, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Ancak, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır (GVK mük. md. 81). Dolayısıyla, arsa payının müteahhide devrinde, değer artış kazancı söz konusu ise, değer artış kazancının safi tutarı tespit edilirken, müteahhide devredilen arsa payının iktisap bedeli (tapuda kayıtlı değeri esas alınarak¹⁰⁴¹), iktisap edildiği ay dahil, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, endekslenerek dikkate alınacaktır. Arsanın yukarıda belirtilen esaslarla tespit edilecek hasılatından, bu şekilde endekslenerek bulunana maliyet bedeli düşülecek ve safi kazançla ulaşılabacaktır.

¹⁰³⁷ TUNCER, s.170-171.

¹⁰³⁸ BİLİCİ, s.196.

¹⁰³⁹ AKDOĞAN, Türk Vergi Sistemi, s.217.

¹⁰⁴⁰ 3239 sayılı kanunun gerekçesi.

¹⁰⁴¹ GİB, İVDB'nin 19.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-MÜK-80 -13396 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007/13396.htm>) (16 Kasım 2006)

3.1.6. Arsa Sahibinin Müteahhide Devrettiği Arsa Payına İlişkin Elde Ettiği Kazancın ‘‘Ticari Kazanç’’ Olduğu Durumlarda Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar:

3.1.6.1. Genel Açıklama :

Arsanın iktisadi bir işletmeye dahil olduğu durumda arsa sahibi işletmenin, arsa payını müteahhide devrinden elde ettiği gelir, ‘‘ticari kazanç’’ mahiyetinde değerlendirilecektir. Bu iktisadi işletme, KVK’nun 1. maddesinde sayılan kurumlar¹⁰⁴²dan ise, elde edilen kazanç kurumlar vergisine , diğer hallerde Gelir Vergisi’ne tabi olacaktır. Aşağıda, arsanın iktisadi işletmeye dahil olduğu hallerde elde edilen ticari kazanç için, yasada tanınmış istisna, muafiyet imkanları ve uygulama şekilleri üzerinde durulacaktır. Akabinde, kazancın ‘‘elde edilmesi’’ (vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi), vergilendirilecek matrahın tespiti gibi vergilendirmeye ilişkin esaslar açıklanacaktır.

3.1.6.2. Arsanın Kurumlar Vergisi Mükellefi Bir Kurumun Aktifinde Olması Durumunda KVK’nun 5/ (1) - e Maddesinde Tanınan İstisnanın Uygulanıp Uygulanamayacağı :

Kurumların aktifindeki gayrimenkullerin satışından doğan kazançlar, belli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (5520 sayılı KVK’nun 5/(1)/e fıkrası)¹⁰⁴³. İstisnanın uygulanabilmesi için maddede yer verilen temel koşullara göre, gayrimenkulün en az 2 yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması; satıştan elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması; satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekir. Ayrıca, esas faaliyeti gayrimenkul ticareti olan kurumların, bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin –aktifte iki yıldan fazla yer almış olsa bile- satışından elde ettikleri kazançlar için istisna uygulanamaz.

¹⁰⁴² Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme ve iş ortaklıkları.

¹⁰⁴³ Kurumların aktiflerine kayıtlı gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik düzenleme 1984’ten beri 5522 sayılı KVK’nun Geçici 10, Geçici 18, 8/18, Geçici 23, Geçici 28 ve 8/12 inci madde hükümleri kapsamında zaman içinde şartlarında bir takım değeriklikler yapılmak suretiyle uygulana gelmiştir. Son olarak 5520 sayılı KVK’nda 21.06.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere bu istisna devam ettirilmiştir.

Arsa payının müteahhide devri, değindiğimiz üzere müteahhide yapılan bir satıştır. Nitekim Maliye İdaresinin uygulaması da zaten muhtelif defalar belirttiğimiz üzere bu yöndedir. İdare bu işlemleri trampa olarak yani iki ayrı teslim ve satış şeklinde değerlendirmekte ve uygulamayı bu esastan hareketle yönlendirmektedir. Bu nedenle maddede belirtilen gayrimenkullerin "satış"larından elde edilen kazanç şartı gerçekleşmektedir. Arsa sahibi maddede belirtilen diğer şartları da sağlarsa, yani esas faaliyet konusu gayrimenkul ticareti (alım-satım, inşa ve kiralama) değilse ya da bu gayrimenkul arsa sahibi kurum açısından "emtia" niteliği arz etmiyorsa; satıştan elde ettiği kazancı pasifte özel bir fon hesabına alınırsa ve de bu arsa en az 2 yıl aktifinde kalmışsa, satış bedelinin 2 yıl içerisinde tahsili haricinde istisnanın tüm şartları sağlanmaktadır.

Buradaki tek tereddütlü husus satış bedelinin tahsili meselesidir. Maddede, *"satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi"* gerektiği şeklindeki belirleme, Maliye İdaresi tarafından satış bedelinin "parayla-para olarak" tahsil edilmesi gerektiği şeklinde yorumlanmaktadır. Nitekim, 5520 sayılı KVK'na ilişkin 1 seri nolu KVK Genel Tebliği'nde " ...söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır."¹⁰⁴⁴ şeklinde bir belirleme yapılmıştır.

Öncelikle maddede yer almayan ve istisnayı ortadan kaldırarak doğrudan vergilendirmeye ilişkin anlam ifade eden bu düzenlemenin Tebliğle getirilemeyeceğini ifade edelim. Ancak, Kanunun gerekçesinde de *"Söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir."* ifadesinin yer alması düşündürücüdür. Çünkü bu belirleme bu maddenin genel gerekçesiyle çelişmektedir.

Maddenin ana gerekçesi, *"İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir"* şeklinde açıklanmıştır. Yine maddenin gerekçesinde; istisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin

¹⁰⁴⁴ Tebliğin 5.6.2.4.1 nolu bölümü

teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı belirtilmektedir.

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, kurumun aktifinde yıllarca atıl durumda kalmış bir arsa verilerek, karşılığında muhtelif şekillerde değerlendirilecek bağımsız bölümler yaptırılmaktadır. Bu işlemin bağlı değer olan arsayı, kurumun faaliyetinde daha etkin şekilde kullanılır hale getirdiği apaçık ortadadır. Nitekim şirket bu bağımsız bölümleri satarak kazanç elde edecek ya da kiralayacak, muhtelif şekillerde kullanacaktır. Boş bir arsa, kuruma ilave ekonomik imkanlar yaratacak hale getirmektedir. Atıl durumdaki bir arsanın konutlara, alışveriş merkezlerine, işyerlerine dönüştürülmesinin kurumun mali yapısını güçlendirdiği tartışmasızdır. Arsa payının müteahhide verilerek bağımsız bölüm iktisap edilmesi bu istisnanın genel gerekçesine tamamen uyumlu bir işlemdir. Yasada satış bedelinin para ile tahsili belirtilmediğinden, maddede yer alan diğer koşulların sağlanması halinde, arsanın devri sebebiyle sağlanan kazancın bu istisnadan faydalanabileceğini düşünüyoruz.

3.1.6.3. Arsa Payının Müteahhide Devrinde Ticari Kazancın “Elde Edilme” Zamanı (Vergiye Doğuran Olay) :

3.1.6.3.1. Genel Olarak Ticari Kazançta “Elde Etme” :

Yukarıda vergiyi doğuran olay kavramına detaylı olarak yer verilmiş, bu olayın vuku bulmasıyla, devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcu ve de vergi mükellefiyetine ilişkin tüm yükümlülüklerin de doğacağı, diğer bir deyişle gelirin vergiye tabi tutulabilmesi için vergiyi doğuran olayın vukuu bulmasının şart olduğu ve gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın gelirin “elde edilmesi” olduğu belirtilmiş ve elde etme kavramı üzerinde detayları ile durulmuştur. Burada da ticari kazançta elde etme hususu irdelenecektir.

Daha önce değindiğimiz üzere, “elde etme” kavramı GVK’ nda tanımlanmamıştır. Bununla birlikte, doktrinde¹⁰⁴⁵, ticari kazançta vergiyi doğuran olayın

¹⁰⁴⁵ BULUTOĞLU, 4. baskı, s.50-51; MAÇ, Kurumlar Vergisi,s.255; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.447; AKSOY, s.154; TUNCER, s.62; KANETİ, s.317; SABAN, s.34; AKDOĞAN, KIZILOT ve EYÜPGİLLER, s.63; ARICA, s.171; ULUATAM ve METHİBAY, s.255; BİLİCİ, s.148; ARSLAN,s.14; ayrıca AKDENİZ, Gelir Vergisi Kanununu 38. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden “doğan” kazançlar ifadesinin kullanılmış olmasının, kanunun vaazının ticari kazançta “doğma”yı “elde etme” addettiğini gösterdiğini belirtmektedir.

vuku için, gelirin fiili tahsilinin değil, alacak olarak gerçekleşmesinin (tahakkuk etmesinin) yeterli olduğu, başka bir deyişle ticari kazancın elde edilmesinde, “tahakkuk esası”nın geçerli olduğu yönünde fikir birliği vardır. Tahakkuk, gelirin alacak olarak doğması aşaması¹⁰⁴⁶, diğer bir deyişle, gelirin hukuken ve ekonomik bir işlem olarak “doğuş” anıdır¹⁰⁴⁷. Gelirin tahakkuk etmesi ve neticesinde vergilendirilebilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi şarttır¹⁰⁴⁸. Bunun için geliri doğuran işlem eksiksiz olarak gerçekleşmiş olmalıdır¹⁰⁴⁹. Nitekim, Ticari kazançta tahakkuk esasının cari olduğu Danıştay ve Maliye İdaresi tarafından da görüş birliği içinde uygulana gelen bir prensiptir.

Buna göre, ticari bir muameleden doğan kazancın vergiye tabi tutulması için, bu muamelenin eksiksiz olarak gerçekleşmesi, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi ve alacak hakkının doğması yeterlidir. Kazancın (hasılatın) tahsil edilip edilmediği önemli değildir¹⁰⁵⁰. Alacak doğmasına rağmen, talep edilebilir halde olmasa (“isteme hakkı doğmasa” ve “mal varlıkları” arasına katılmasa¹⁰⁵¹ örneğin vadeli satış halinde henüz vadesi gelmemiş olsa¹⁰⁵²) dahi, gelir kabul edilerek vergilendirilir.

(s.63); ÖRMECİ'ye göre, işletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili GVK.'nın 39. maddesinde, elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacaklar olarak tanımlanmış ve böylece ticari kazançta "elde etme" olgusu "tahakkuk esası"na bağlanmıştır. (ÖRMECİ, “Vergiye Doğuran Olay”, s.17)

¹⁰⁴⁶ MAÇ, Kurumlar Vergisi, s.255; ÖNCEL, KUMRULU ve ÇAĞAN, s.251.

¹⁰⁴⁷ ÖZEL, s.20.

¹⁰⁴⁸ ÖZBALCI, s.80; KANETİ, s.217; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.10, YALÇIN, “Ticari Kazançta Elde Etme”, s.47; Semih ÖZ, s.45; nitekim bir Danıştay kararında şu belirleme yapılmıştır : “5422 sayılı Kurumlar Vergisi 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanması kabul edilmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 39'uncu maddesinde ise hasılatın tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderlerin ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade edeceği hükmüne yer verilmekle, hasılatı doğuran işlemin tamamlanması, bir başka deyişle gelirin mahiyet ve tutar olarak kesinlik kazanması hasılat kaydı için yeterli görülmüştür.” (Dnş. 3. D.'nin 29.5.2001 tarih ve E. 1999/4120, K. 2001/2061 sayılı kararı (DENET YMM Arşiv)

¹⁰⁴⁹ KANETİ, s.217; ARSLAN, s.20.

¹⁰⁵⁰ MAÇ, Kurumlar Vergisi, s.255; KANETİ, s.317.

¹⁰⁵¹ ÖZEL, s.20.

¹⁰⁵² TUNCER, s.62; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.10; BİLİCİ, s.148.

Konu hakkındaki Yargı¹⁰⁵³ ve Maliye İdaresinin¹⁰⁵⁴ görüşü, konumuz gayrimenkul devri açısından değerlendirildiğinde ise, genel olarak gayrimenkullerin elden çıkarılmasında vergiyi doğuran olayın, tapuya tescil tarihinde meydana geldiği, ancak, fiili kullanım (veya iskan ruhsatı) ya da tapuya tescil tarihinden hangisi önce ise, devrin tekemmülü için o tarihi itibar edileceği şeklinde görüşün ağır bastığı görülmektedir. Diğer bir deyişle, özel hukukta, gayrimenkul mülkiyeti naklinin, ancak tapuya tescil ile gerçekleşeceği öngörülmüş ise de, bu prensibin vergi hukuku sahasında aynen uygulanması yoluna gidilmemektedir¹⁰⁵⁵.

3.1.6.3.2. Arsa Payının Müteahhide Devrinde Vergiyi Doğuran olay :

Yukarıda, arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde, ortaya çıkan gelirin değer artış kazancı arz ettiği durumlarda, bu gelirin ne zaman elde edilmiş sayılacağı hususu irdelenmiştir. Bu devrin değer artış kazancı arz ettiği durumlarda olduğu gibi, ticari kazanç olarak değerlendirildiği durumlarda da, arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrine ilişkin gelirin hangi halde ve ne zaman elde edilmiş sayılacağı hususu yine ihtilaflıdır.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde arsa sahibi ticari işletmenin, arsa payını tapuda müteahhide devri prensip olarak müteahhidin işi tamamlaması ve teslimi ile gerçekleşmekle birlikte, uygulamada bu devrin, işin başında ya da muhtelif

¹⁰⁵³ Dnş. 4.D.'nin 25.3.1987 tarih ve E.1986/2453, K.1987/1063 sayılı kararı Dnş. 4.D.'nin 10.1.1978 tarih ve E.1977/1196, K.1978/7 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı: 32-33, 1979, s.362-363); ayrıca Dnş. 9.D.'nin 9.3.1983 tarih ve E.1982/5021, K.1983/1601 sayılı kararı, "Vergilendirmeye konu taşınmaz satış vaadi sözleşmesi ile satıldığına, bedeli satıcı tarafından tahsil edilmekle beraber tapuda mülkiyetin intikalini sağlayan tescil işlemi yapılmadığına göre vergiyi doğuran olay meydana gelmemiştir." (Danıştay Dergisi, sayı: 52-53, 1984, s. 418-421); Dnş. 3. D.'nin 07.03.1985 tarih ve E.1984/2377, K.1985/824 sayılı kararı, "...Medeni Kanunda gayrimenkul mülkiyetinin tapuya tescil ile tamamlanacağı açıklanmışsa da gayrimenkul satışında vergiyi doğuran olayın, satış bedelinin tamamının satıcı lehine tahakkuk etmesi ile meydana geldiği, satıcı satış bedeline o gayrimenkulün iktisaden tasarruf etme hakkını alıcıya terk ettiği anda istihkak kesbedeceğinden satıcının bu muameleden sağladığı gelirden gayrimenkulün alıcıya teslimi anında elde edilmiş sayılacağı" (www.danistay.gov.tr) (10 Ocak 2007); aynı yönde, Dnş. 4. D.'nin 12.03.1970 tarih ve E. 1968/4119, K.1970/1258 sayılı kararı (TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.500-501)

¹⁰⁵⁴ GİB İVDB'nin 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/GVK-Mük-80-11995 sayılı muktezası "Gayrimenkul satışlarında gelir, satıcı tarafından gayrimenkule iktisaden tasarruf etme hakkının alıcıya bırakıldığı (borcunu ifa ettiği) anda elde edilmektedir. Gayrimenkullerde iktisaden tasarruf etme, satışın tapuya tescili ile gerçekleşmektedir. Ancak bazı hallerde, tapuya tescil edilmeden önce de gayrimenkulün tasarruf hakkı alıcıya bırakılabilmektedir. Örnek olarak arsalarda arsa üzerine alıcı tarafından inşaat başlatılması arsanın tasarruf hakkının fiilen alıcıya bırakıldığını gösterir. Buna göre, gayrimenkul satışlarında satış işleminin tapuya tescil edildiği tarihte gelirin elde edildiği esas olmakla birlikte, tapuya tescilden önce, gayrimenkulün tasarruf hakkının alıcıya bırakılması halinde, gelirin bu tarihte elde edilmiş sayılması gerekir." (Vergi Sorunları, sayı:208, Ocak 2006 , s.177 vd.)

¹⁰⁵⁵ Dnş. 4. D.'nin 28.04.1970 tarih ve E. 1968/6061, K.1970/2323 sayılı kararı (TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.501)

aşamalarında (işin belirli ilerleme safhalarına göre) peyder pey devredildiği de görülmektedir.

Ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası göz önünde bulundurulduğunda, devrin peyder pey yapılması alternatifinde, birden fazla devir işlemi ve buna bağlı olarak birden fazla tahakkuk işlemi söz konusu olabilecektir. Bir diğer durum ise, arsanın tapuda müteahhide devredilmemesine rağmen, inşaatın yapılabilmesi için fiilen müteahhide bırakılmasının esas alınmasıdır ki, yukarıda belirttiğimiz üzere alelade gayrimenkul devri işlemlerinde Danıştay'ın ve Maliye İdaresinin bu hususta görüş ve uygulamaları mevcuttur.

Konumuz olayda, Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu'nca yayınlanan bir sirkülerde¹⁰⁵⁶, trampa hükmünde olan kat karşılığı arsa devrinde, arsa payının inşaatı yapacak olan müteahhide devredilmesi ile satışın gerçekleşmiş olacağı, bu açıdan müteahhide ait arsa payının, tapudan geçirilmek suretiyle “satışı” ile şekli bir satış yapılmadan, sözleşme gereğince müteahhidin emrine tahsis edilmesi arasında fark bulunmadığı, bu sonuncu halde de, arsanın inşaatı yapacak olanın ekonomik ve fiili tasarrufuna bırakılmış olmasının devrin tekemmülü için yeterli sayılması gerektiği, netice olarak arsa sahibinin, arsayı devrettiği dönem itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi ödemek durumunda olduğu yönünde görüş belirtilmiştir.

Arsa sahibinin müteahhide arsa payı devri açısından vergiyi doğuran olayın tekemmülü ile ilgili kanaatimiz yukarıda detaylı olarak belirtilmiştir Burada tekrar üzerinde durmayacağız.

3.1.6.4. Arsa Payının Devrinden “Elde Edilen” Ticari Kazancın Tutarı :

Gelir Vergisi Kanunumuz “safi gelirin” vergilendirilmesi ilkesini benimsendiği ve safi gelirin tespiti ile ilgili hususlar yukarıda¹⁰⁵⁷ detaylı olarak açıklanmıştır. Buna göre, arsanın iktisadi bir işletmenin aktifine kayıtlı olduğu hallerde, arsa payının müteahhide devri nedeniyle oluşan kazancın safi tutarının tespiti için, bu devir nedeniyle elde edilen hasılatın arsa payının işletmenin aktifine kayıtlı maliyetinin düşülmesi gerekir.

¹⁰⁵⁶ Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu, I/63 sayılı Sirküler, s.2.

¹⁰⁵⁷ Bkz. s.220 vd.

Arsa payının devrinde hasılatın belirlenmesi ile ilgili hususlar yukarıda açıklanmıştır¹⁰⁵⁸. Bu esaslar burada da aynen geçerlidir. Arsa payının maliyet bedelinin ise yine bu arsanın elde edilmesi ya da değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara bağlı muhtelif giderlerin toplamından oluşacağı tabiidir. (VUK md. 262)

3.2. ARSA SAHİBİNİN MÜTEAHHİDE DEVRETTİĞİ ARSA PAYI KARŞILIĞI ALINAN (YAPTIRILAN) BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDAN KAYNAKLANAN KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ:

3.2.1. Genel Açıklama

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide devretmekte, bunun karşılığında müteahhit de inşa ettiği bağımsız bölümlerden bir kısmını arsa sahibine bırakmaktadır. Arsa sahibi kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümleri kendisi kullanmakta ya da satış, kiralama gibi muhtelif şekillerde değerlendirmektedir. Bu fiili işleyişte, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesi de arsa sahibi açısından iki farklı aşamada gündeme gelmektedir. İlki arsa payının müteahhide devri aşamasındaki vergilendirmeye ilişkin hususlardır ki, bunlar yukarıda açıklanmıştır. İkinci aşama ise, arsa payı karşılığında iktisap ettiği bağımsız bölümlerin satışında gündeme gelen vergisel durumlardır. İşte, çalışmamızın bu kısmında da, arsa sahibinin, arsa payı karşılığı iktisap ettiği bağımsız bölümlerin satışının gelir ve kurumlar vergisi karşısındaki durumu üzerinde durulacaktır.

Arsa sahibinin, arsa payı karşılığı iktisap ettiği (bizim görüşümüze göre inşa ettirdiği) bağımsız bölümleri satışında vergi doğup doğmayacağı, başka bir deyişle bu devrin vergiye tabi bir işlem olup olmadığı hususunda vergi kanunlarında bir düzenleme yoktur. Bu nedenle, bu husus da Maliye İdaresi ve Danıştay uygulamasında ihtilaflara sebep olmaktadır.

Buradaki tartışma ise temel olarak, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin, yeni bir iktisap olup olmadığı noktasında kilitlenmektedir. Ayrıca, bağımsız bölümlerin

¹⁰⁵⁸ Bkz. s.223 vd.

iktisap tarihi; satıştan elde edilen kazancın değer artış kazancı ya da ticari kazanç teşkil ettiği haller; vergi matrahının tespiti gibi hususlar da tartışmalı konulardandır.

Arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasındaki vergileme hususuna, ilk olarak temel tartışma noktasından yani bu bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup, olmadığı meselesinden başlanıp, akabinde konunun diğer boyutları üzerinde durulacaktır.

3.2.2. Arsa Karşılığı Alınan (Yaptırılan) Bağımsız Bölümlerin “Yeni Bir İktisap” Olup Olmadığı Hususundaki Tartışmalar :

Arsa sahibinin, arsa payı karşılığında müteahhitten devraldığı bağımsız bölümlerin yeni bir gayrimenkul iktisabı olup olmadığı hususu yasada yer almayan ve yine tereddüt yaratan bir konudur. Arsa payı karşılığı alınan (ya da bizim görüşümüze göre inşa ettirilen) bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olarak kabul edilip edilmemesi bunların satışında, özellikle gerçek kişiler açısından vergilendirmenin mahiyetini çoğu zaman tamamen değiştirmektedir. Öncelikle, eğer bu bağımsız bölümler yeni bir iktisap olarak kabul edilirse, yani arsa ile bağlantısı koparılsa, 5 yıllık elde tutma süresinin hesabında arsanın iktisap edildiği tarih değil, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin iktisap tarihi esas alınacaktır. İvazsız olarak iktisap edilen arsalarda ise, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümler ivazsız arsanın bir devamı olarak kabul görmeyecek ve bunların elden çıkarılmasından doğan gelir, diğer şartların da varlığı halinde değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Ayrıca, bu husus, elde edilen kazancın mahiyetinin tespiti ile değer artış kazancı arz eden durumlarda, satış kazancının unsurlarından birisi olan maliyet bedelinin artırılmasının başlangıç tarihini, bu vesileyle vergi matrahını doğrudan etkilemektedir. Tüm bu nedenlerle oldukça önem arz etmektedir.

Öncelikle belirtelim ki, doktrinde arsa karşılığı alınan bölümlerin yeni bir iktisap olduğu görüşü yaygındır¹⁰⁵⁹. Aşağıda Maliye İdaresinin ve Danıştay'ın bu konudaki yaklaşımına yer verilecektir.

Arsa karşılığı Alınan Bağımsız Bölümlerin Yeni Bir İktisap Olup Olmadığı Hususunda Maliye İdaresinin Görüş ve Uygulaması : Arsa sahibinin müteahhide

¹⁰⁵⁹ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.642; KIZILOĞ, İnşaat Muhasebesi, s.495-496; COŞKUN, s.46; ÖZDEMİRCİ, s.96.

devrettiği arsa payı karşılığında aldığı ya da inşa ettirdiği bağımsız bölümlerin, arsadan ayrı yeni bir iktisap olup olmadığı hususunda Maliye İdaresinin tebliğ bazında görüşü bulunmamaktadır. İdare bu konudaki görüşü ve uygulamasını da muktezalarla yönlendirmeye çalışmaktadır.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, Maliye İdaresinin arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde iki ayrı teslimin (satışın) bulunduğu, bunlardan birincisinin arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi olduğu ve karşılıklı bu teslimlerin "trampa" teşkil ettiği yönündeki istikrarlı yaklaşımının neticesi olarak, müteahhit tarafından teslim edilen, diğer bir ifadeyle arsa sahibine satıldığı kabul edilen bağımsız bölümlerin arsa sahibi açısından yeni bir iktisap teşkil edeceği söylenebilir.

Nitekim, Maliye İdaresinin muktezalardaki genel yaklaşımı¹⁰⁶⁰, arsa sahibinin arsası üzerine kat karşılığı inşaat yapılmasının gayrimenkulun vasfını değiştirdiği ve inşaat sonucu arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir. Dolayısıyla, verilmiş olan bir çok muktezaya yansıyan görüşünde Maliye İdaresi, arsa sahibinin arsasının bir kısmı karşılığında edindiği bağımsız bölümlerin arsa ile bağlantısını koparmakta (bu ilişkiyi yok saymakta) ve bu bağımsız bölümleri yeni bir gayrimenkul iktisabı olarak kabul etmektedir.

Arsa karşılığı Alınan Bağımsız Bölümlerin Yeni Bir İktisap Olup Olmadığı Hususunda Danıştay'ın Yaklaşımı : Danıştay'ın arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerindeki genel yaklaşımına yukarıda değinmiştik buna göre Danıştay özetle, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olmasını, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen

¹⁰⁶⁰ GİB İVDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283); GİB İVDB'nin 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-12148 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/7393.htm>) (18 Aralık 2006); GİB Antalya VDB'nin 08.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.34 muktezası (<http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gelirVergesi2005-2006.htm>) (21 Şubat 2006); GİB Antalya VDB'nin 11.08.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.46/ muktezası (http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gv/11082005_116.htm) (21 Şubat 2007); İst. Valiliği'nin 25.05.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0. 34.11/GVK-Mük-80-11636 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/gv-11636.htm>); GİB Adana VDB'nin 23.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01/ 167 sayılı muktezası (<http://www.adanavdb.gov.tr/muktezalar.htm>) (11 Şubat 2007); M.B.'nin 24.02.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4305-105/6587 sayılı muktezası (İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu, sayı: 99/34-34-36-37-38-39-40, 15 Haziran 1999, s.68-69); İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 10.12.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Mük-80-11055 sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/gelv_2004/gv_163.htm) (19 Aralık 2006)

kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirmekte. Ayrıca, bu işlemin trampa hükümleri ile ilgilendirilmesinin de mümkün olmadığını belirtmekte ve arsasını bağımsız bölüm karşılığında müteahhide teslim eden arsa sahibi yönünden bu işlemi, ticari bir muamele değil, arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bir tasarruf olarak görmektedir.

Danıştay'ın arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleriyle ilgili genel yaklaşımı bu yönde olmakla birlikte; arsa sahibinin arsa payı karşılığında edindiği bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup olmadığı hususundaki uygulaması istikrar arz etmemektedir. Yargıya yansıyan uyuşmazlıklarda bu güne değin verilmiş kararlar irdelendiğinde, birbirine zıt iki görüşün yansıtıldığı görülmektedir.

Danıştay Dairelerinin vermiş olduğu bir kısım kararlarda, Maliye İdaresine paralel olarak, arsa üzerinde kat karşılığı yapılan binadan, arsa sahibinin uhdesinde kalan kısımların, arsadan bağımsız yeni bir iktisap olduğu kabul edilmiştir. Nitekim bir Danıştay kararında¹⁰⁶¹, farklı yıllarda satın alınıp arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında müteahhide arsa tesliminin, yeni bir hukuki işlem olduğu, bu sözleşmeden dolayı edinilen bağımsız bölümlerin satılmasına bağlanacak hukuki sonucun söz konusu işleme dayanılarak belirlenebileceği ifade edilmiştir. Başka bir kararda¹⁰⁶² ise, 1968 yılında satın aldığı arsanın belli bir payını müteahhide devreden arsa sahibinin, karşılığında aldığı daire ve dükkanlar, 1968 yılında satın alınan arsadan başka ve yeni bir edinim olarak değerlendirilmiştir. Danıştay'ın arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin yeni bir edinim olduğu ve bunların satışından kaynaklanan kazancın vergilendirilmesi gerektiği yönünde başka kararları da mevcuttur¹⁰⁶³.

Bununla birlikte Danıştay'a yansıyan bazı uyuşmazlıkların ise, arsanın belli bir kısmı karşılığında alınan bağımsız bölümlerin, yeni bir iktisap olmadığı yönünde karara

¹⁰⁶¹ Dnş. 3. D.'nin 30.10.2003 tarih ve E. 2001/2269, K.2003/4800 sayılı kararı (Danıştay Kararları Dergisi, sayı:3, 2004,s.128-129)

¹⁰⁶² Dnş. 3. D.'nin 24.9.2003 tarih ve E. 2001/1794 , K. 2003/4430 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=49832&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (07 Kasım 2006)

¹⁰⁶³ Dnş. VDDGK'nun 08.06.1990 tarih ve E. 1990/13, K. 1990/42 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=16964&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=kat> karşılığı) (11 Mart 2007); Dnş. 3. D.'nin 1.10.2003 tarih ve E.2001/1398, K.2003/4493 sayılı kararı(www.danistay.gov.tr) (05 Ocak 2007); Dnş. 4. D.'nin 9.12.1987 tarih ve E.1986/5461, K.1987/3468 sayılı kararı (KIZILOT, İnşaat Muhasebesi,s.499-500)

bağlanmıştır. Nitekim bir Danıştay kararında¹⁰⁶⁴, arsa karşılığı bina inşaatında binayı arsa sahibinin inşa etmeyip sözleşme yaptığı müteahhidin inşa ettiği; arsa sahibinin, arsası üzerine inşa edilen binadan sözleşme gereği hissesine isabet eden bağımsız bölümler nedeniyle paylandırılan arsa miktarına göre kat irtifakı kurulmasının yeni bir gayrimenkul iktisabı olmayıp, servetinin değerlendirilmesinden ibaret bir durum teşkil ettiği, bu nedenle yeni bir gayrimenkul alımının söz konusu olmadığı; arsa karşılığı kat iktisabının gayrimenkul alım ve satımı şeklinde yapılan bir ticari faaliyet sayılamayacağı belirtilmiştir. Yine başka bir kararda ise¹⁰⁶⁵ Danıştay şu hususlara işaret etmektedir: Üzerine inşaat (bina) yapılan arsanın mülkiyeti başlangıçta tamamen arsa sahibine ait olmakla birlikte, müteahhitte yapılan sözleşme uyarınca ve Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre inşaata başlanırken arsa payları bölünmektedir. Müşterek mülkiyete esas bu paylara inşaat yapma ve kat mülkiyeti tesis etme borcu (kat irtifakı) bağlanmaktadır. İnşaat tamamlandıktan ve her kat bağımsız bölümler haline gelip, kişisel mülkiyete geçildikten sonra da, o bağımsız bölümlere ait arsa payları bağımsız bölümlere bağlı olarak devam etmektedir. Dolayısıyla, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesidir.

Görüldüğü üzere Danıştay ikinci görüşünde, arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payı karşılığında edindiği bağımsız bölümleri yeni bir gayrimenkul iktisabı olarak değerlendirmemiştir. Danıştay'a göre burada servetin değerlendirilmesi ya da servetin biçim değiştirmesinden ibaret bir işlem mevcut olup, yeni bir gayrimenkul alımı söz konusu değildir. Danıştay Dairelerinin ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bu yönde vermiş olduğu daha bir çok karar¹⁰⁶⁶ mevcuttur.

Danıştay'ın ikinci görüşü kapsamında vermiş olduğu kararların yoğunluğu, birinci görüşü kapsamında verdiği karara göre daha fazladır. Ancak, bu farklı görüş ve uygulamaları nedeniyle, Danıştay'ın arsa payı karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin

¹⁰⁶⁴ Dnş. 9. D.'nin 27.10.2005 tarih ve E. 2004/3401, K. 2005/3121 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=95584&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (11 Aralık 2006)

¹⁰⁶⁵ Dnş. VDDGK'nun 25.6.2004 tarih ve E.2004/51, K.2004/80 sayılı kararı (DENET Arşiv)

¹⁰⁶⁶ Dnş. VDDGK'nun 2.7.1993 tarih ve E.1993/36, K.1993/78 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:89, 1995, s.145-149); Dnş. VDDGK'nun 22.4.2005 tarih ve E.2005/46, K.2005/103 sayılı kararı; Dnş. 4. D.'nin 30.6.2004 tarih ve E.2004/310, K.2004/1618 sayılı Kararı ; Dnş. 4. D.'nin, 21.4.2004 tarih ve E.2003/1483, K.2004/867 sayılı kararı; Dnş. 3. D.'nin 20.2.2001 tarih ve E.1999/3352, K.2001/584 sayılı kararı (kararlar için bkz. www.danistay.gov.tr) (06 Kasım 2006)

yeni bir iktisap olup olmadığı hususunda net bir tavrının olmadığı söylenebilir. Bu nedenle, bu hususta doğacak uyuşmazlıkların nasıl karar bağlanacağı belirsizdir. Benzer olayların gerek Danıştay Dairelerince gerekse Danıştay Vergi Daireleri Genel Kurulunda farklı farklı neticelere bağlanması gerçekten düşündürücüdür.

Arsa payı karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin “yeni bir iktisap” olduğu yaklaşımına prensipte iştirak ediyoruz. Çünkü, arsa sahibi aktifindeki bir değeri elden çıkararak, yeni bir değeri aktifine katmaktadır. Ancak, burada üzerinde durmak istediğimiz husus, kanaatimce bu bağımsız bölümlerin arsa kısmının değil, üzerindeki “inşaat kısmının yeni iktisap” olduğudur. Arsa zaten mevcut ve aktiftedir. İnşaat kısmı ise yeni bir edinimdir.

Dolayısıyla kanaatimce, arsa sahibinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın “değer artış kazancı” mahiyetinde olduğu hallerde, 5 yıllık “elde tutma süresinin” hesaplanmasında ya da maliyet bedelinin endekslenmesinde; bağımsız bölümün “arsa kısmının” iktisap tarihi olarak, arsanın iktisap tarihine; “inşaat kısmı” iktisap tarihi olarak ise, bağımsız bölümün iktisap tarihine itibar edilmelidir. Aksi uygulama, yıllar önce iktisap edilmiş bir arsanın ya da veraset suretiyle edinilmiş bir arsanın kendi değerinde ortaya çıkan artışın da vergilendirilmesi anlamına gelir. Bu durum ise, GVK’nun mük. md. 80’ deki ivazsız intikal eden gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancı ve de 5 yılı aştıktan sonra satılan gayrimenkulde ortaya çıkan kazancı vergi dışı tutan hükümlere aykırılık teşkil eder.

3.2.3. Arsa Payı Karşılığı Alınan (Yaptırılan) Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Mahiyeti :

3.2.3.1. Kazancın Mahiyetinin Belirlenmesine İlişkin Esaslar :

Arsa sahibinin arsa payı karşılığında müteahhitten devraldığı bağımsız bölümlerin yeni bir gayrimenkul iktisabı olup olmadığı hususu yasada yer almayan ve bu nedenle belirsizlik yaratan bir konudur. Yukarıda belirttiğimiz üzere, arsa payı karşılığında alınan bağımsız bölümler, Maliye İdaresince ve doktrinde “yeni bir iktisap” olarak değerlendirilirken, Danıştay’ın görüşü net değildir.

Arsa payı karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin arsadan bağımsız “yeni bir iktisap” olduğu anlayışı esas alındığında, arsa sahibinin bu yeni gayrimenkulleri, yeni bir tarihte¹⁰⁶⁷ satın almış (ya da edinmiş) olduğu kabul edilecektir. Bu durumda yeni iktisap edilen bu gayrimenkullerin elden çıkarılmasındaki vergileme şartları esas alınacaktır. Oysa, yeni bir iktisap olarak kabul edilmemesi halinde, bu defa arsa payı karşılığı edinilen bağımsız bölümler, çok daha önceki bir tarihte iktisap edilmiş bir arsanın şekil değiştirmiş hali olarak değerlendirilecektir. Bu durumda, bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak arsanın iktisap tarihine itibar edilecektir. Bu bağımsız bölümlerin satışı ise, belli bir tarihte alınan tek bir gayrimenkulün (arsanın) satışı olarak değerlendirilecektir.

Aşağıda arsa payı karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup olmadığı hususu göz önünde bulundurulmak suretiyle, öncelikle arsa sahibinin arsa payı karşılığında edindiği bağımsız bölümleri elden çıkarması halinde ortaya çıkan kazancın mahiyeti üzerinde durulacaktır. Ancak, arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın mahiyetinin tespiti gerçek kişilerin servetine dahil arsalar açısından geçerlidir. Arsanın ticari bir işletmenin aktifinde olduğu hallerde daha önce değindiğimiz üzere, satıştan elde edilen gelir “ticari kazanç” mahiyetindedir.

Daha önce değindiğimiz üzere, GVK’nda gerçek kişilerin satın alma ya da inşa etme suretiyle sahip oldukları gayrimenkulleri elden çıkarmalarından doğan kazancın mahiyeti, belli şartlarla “diğer kazanç ve irat (değer artış kazancı)”, yine belli şartlarla da “ticari kazanç” olarak değerlendirilmiştir. Gayrimenkulün satışından doğan kazancın hangi şartlarda hangi kazanç kapsamında değerlendirileceği son derece önemli bir mesele olup, bu husus yukarıda ayrıntılı olarak irdelenmiştir. Nitekim, o kısımda belirttiğimiz üzere , gayrimenkul satışından elde edilen kazancın “değer artış kazancı” mı, yoksa “ticari kazanç” mı sayılacağı noktasındaki temel ayraç; başta faaliyetteki “devamlılık” olmak üzere, ticari organizasyonun varlığı ve kazanç sağlama gayesidir. Buna göre, arsa sahibi gayrimenkul alım – satımı işleriyle devamlı iştigal eden bir kişiye, elde ettiği gelir “ticari kazanç” olarak, bu işleri arızı şekilde gerçekleştirmişse, bu defa elde ettiği gelir “değer artış kazancı” olarak vergilendirilecektir. Burada ticari organizasyonun varlığı ve kazanç elde etme gayesi de göz önünde bulundurulmalıdır.

¹⁰⁶⁷ Arsa payı karşılığında edinilen bağımsız bölümlerin “yeni bir iktisap” olarak kabul edildiği hallerde, bu iktisabın hangi tarihte gerçekleşmiş sayılacağı hususundaki açıklamalar için bkz.s.248 vd.

Daha önce belirttiğimiz üzere, gayrimenkul alım satımı faaliyetinin devamlı ya da arızı olarak ifası gelirin mahiyetinin tespiti bakımından büyük önem arz etmekle birlikte, “devamlılığın ölçütü” yasada belirlenmemiştir. Bu nedenle yasada kesin sınırları çizilmemiş bu kavram da uygulamada yoğun tartışma yaratan bir mesele olarak yerini almıştır. İşte, yukarıda¹⁰⁶⁸ arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payı nedeniyle elde ettiği kazancın mahiyetinin tespitinde üzerinde detaylı olarak durduğumuz “devamlılık” kriterini, bu kısımda bu defa arsa sahibinin arsa payı karşılığı aldığı bağımsız bölümlerin satışından elde ettiği kazancın mahiyetinin tespiti açısından irdelleyeceğiz. Değer artış kazancı ve ticari kazanç mevhumları ve devamlılık kriteri hakkında yukarıda yapmış olduğumuz genel ve detaylı açıklamaları tekrar etmeyeceğimizden, o açıklamaların burada da göz önünde bulundurulması gerekir.

3.2.3.2. Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Mahiyetinin tespitinde “Devamlılık” Unsuru Hakkındaki Tartışmalar :

Arsa karşılığında elde edilen bağımsız bölümlerin satışından doğan kazancın “ticari kazanç” sayılabilmesi için, bu faaliyetin “ticari faaliyet” olması gerekir. Daha önce değindiğimiz üzere, “ticari faaliyet”ten bahsedilebilmesi için, faaliyetin sürekli olması, emek-sermaye organizasyonuna dayanması ve kazanç sağlama niyetinin varlığı esastır. Gayrimenkul alım-satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, elde edilen gelir GVK’nun “ticari kazançlar”a ilişkin hükümleri kapsamında vergilendirilir. Ticari bir organizasyon içerisinde yapılan satışlar tek satış dahi olsa ticari kazanç olarak değerlendirilir. Ayrıca, GVK’nun 37/4. bendi gereği, ticari bir organizasyonunun varlığının açıkça görülmemesi halinde dahi, gayrimenkul alım satımı ve inşaa işlerinin “devamlı” olarak icrasından elde edilen gelirin, “ticari kazanç” mahiyetinde olduğunu ifade etmiştik.

Gayrimenkul alım-satımından doğan kazancın mahiyetinin tespiti noktasında önem arz eden “faaliyetteki devamlılık” kriteri açısından objektif ölçüler koymak gerçekten güçlük arz etmektedir. Devamlılık ölçütü açısından doktrinde ortaya konulan görüşlere yukarıda¹⁰⁶⁹ yer verilmiştir. Aşağıda, arsa payı karşılığı alınan bağımsız

¹⁰⁶⁸ Bkz.s.195 vd.

¹⁰⁶⁹ Bkz. s.195 vd; ayrıca Gökhan SARI, “Arsa Sahiplerinin Arsaları Karşılığında Aldıkları Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, sayı:140, s.82 vd.; arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elde

bölümlerin elden çıkarılmasında “devamlılık” unsurunun, Maliye İdaresi ve Danıştay’da nasıl yorumlandığı üzerinde durulmuştur.

Daha önce değindiğimiz üzere, ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde Maliye İdaresinin temel yaklaşımı; alım-satım faaliyetlerinin bir kişisel gereksinimin giderilmesi ya da servetin korunması dışında, kazanç sağlamak niyet ve kastıyla yapılması halinde elde edilen gelirin “ticari kazanç” olduğu yönündedir. İdare, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçünün ise, “muamelenin çokluğu” olduğu görüşündedir.

Arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında “devamlılık” unsurunun hangi hallerde sağlanmış sayıldığı, buna bağlı olarak da elde edilen kazancın hangi hallerde “ticari kazanç” hangi hallerde “değer artış kazancı” olarak değerlendirileceği hususunda ise, Maliye İdaresinin görüşü şu şekilde özetlenebilir¹⁰⁷⁰ :

- Arsa karşılığında alınan bağımsız bölümlerin aynı yıl içerisinde birden fazla defada veya takip eden birden fazla yılda art arda satılması halinde elde edilen kazanç, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

- Arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin; aynı kişiye, farklı tarihlerde; farklı kişilere aynı tarihte; değişik kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumlarında elde edilen kazanç, “ticari kazanç” hükümlerine göre vergilendirilir.

çıkarılmasında ŞEKER; bağımsız bölümlerden birden fazlasının satılmasının ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerektiğini, ticari kazancın unsurlarından biri olan devamlılıkta, işlemdeki sayısal çokluk kadar inşaatın büyüklüğünün ve parasal değer yüksekliğinin de önemli olduğunu belirtmektedir. (s.63)

¹⁰⁷⁰ GİB İVDB’nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-Mük.80-12304 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:301, Eylül 2006, s.195-196); GİB, İVDB’nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283); GİB İVDB’nin 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-12148 sayılı muktezası ([http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelir vergisi 2005/7393.htm](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelir%20vergesi%202005/7393.htm)) (18 Aralık 2006); GİB İVDB’nin 30.11.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-3758 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergesi2005/3758.htm>) (15 Aralık 2006); GİB Antalya VDB’nin 08.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.34 muktezası (<http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gelirVergisi2005-2006.htm>) (21 Şubat 2007)

- Arsa karşılığında elde edilen bağımsız bölümlerin tamamı aynı kişiye topluca satılırsa, elde edilen kazanç GVK'nun Mükerrer 80. maddesi hükmü gereğince , “değer artışı kazancı” olarak vergilendirilir.

- Arsa karşılığında elde edilen bağımsız bölümlerin bir kısmının iktisap tarihinden itibaren dört yıllık süre içerisinde toplu olarak, diğer kısmının bu dört yılı takip eden yıllarda topluca veya tek olarak satılması durumunda, elde edilecek kazanç yine “ticari kazanç” hükümlerine göre vergilendirilir.

Bu genel görüş, Maliye İdaresi tarafından olay bazında verilen muktezalara da¹⁰⁷¹ yansımaktadır.

Arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında “devamlılık” unsurunun, Danıştay'da nasıl yorumlandığına gelince; öncelikle yukarıda genel olarak

¹⁰⁷¹ Olay bazında Maliye İdaresinin görüşlerini yansıtmayı açısından örnek bazı muktezalar şöyledir : M.B.'nin 08.02.2005 tarih ve GEL.0.40/4006-845/5905 sayılı muktezası, “*Olayda arsa karşılığı inşaat işi neticesinde iktisap edilen dairelerin bir kısmının kaba inşaat halindeyken kat irtifakı tesis edilerek satılması ve müşteri çıkması durumunda bu faaliyetin devamı söz konusu olup, satış işlemlerinin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları içerisinde değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu durumda, yapılan faaliyetin ticari olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.*” (Yaklaşım, sayı:152, Ağustos 2005, s.290); İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 10.12.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Mük-80-11055 sayılı muktezası, “*Bu hüküm ve açıklamalara göre halen inşaatı devam eden gayrimenkullerden hissenize düşecek olan 70 adet bağımsız bölümü iktisap tarihinden itibaren (tapuya adınıza tescil edilmesi veya fiilen tarafınıza teslim tarihi) 4 yıl içerisinde satılması halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan söz konusu gayrimenkullerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilen gelirin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi, söz konusu gayrimenkullerin bir defada aynı kişiye satılması durumunda ise değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.*” (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/gelv_2004/gv_163.htm) (19 Aralık 2006); GİB Antalya VDB'nin 15.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/ GVK.ÖZ.06.34 muktezası “... mükellefin 4 ve 7 nolu dairelerin satışından elde ettiği gelirin, sadece iki daire satışı olması dolayısıyla süreklilik arz etmediğinden ticari kazançtan söz edilemeyeceği, bu nedenle de değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.” (<http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gelirVergisi2005-2006.htm>) (21 Şubat 2007); GİB Antalya VDB'nin 11.08.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01 /GVK.ÖZ.06.46/ muktezası “*Bu açıklamalara göre; adı geçen daireniz mükelleflerinden arsasını kat karşılığı müteahhide vererek kat irtifakı kurulduktan sonra bu daireleri değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda satmaları durumunda elde ettikleri kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.*” (http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gv/11082005_116.htm) (21 Şubat 2007); GİB İVDB'nin 04.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12076 sayılı muktezası, “*Bu durumda, villaların iktisabından sonra 4 yıl içerisinde bir tanesinin bir defaya ait olmak üzere bir kişiye veya birden fazlasının bir defada aynı kişiye satılmasında satış bedeli ile söz konusu villa veya villaların artırılmış maliyet bedeli arasındaki farkın ilgili yıl için tespit edilen haddi aşması (2006 takvim yılı için tespit edilen tutar 6 bin YTL) halinde aşan kısmın değer artış kazancı olarak beyannameyle beyan edilmesi, söz konusu villaların aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilecek gelirin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi..*” (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul_2006/2580.htm) (28 Kasım 2006)

gayrimenkullerin elden çıkarılmasında “devamlılık” unsurunun üzerinde durmuştuk. Danıştay’ın yaklaşımına da detaylı olarak yer vermiştik¹⁰⁷². Daha önce değindiğimiz üzere, ticari organizasyonun maddi ve şekli anlamda belirgin olmadığı durumlarda Danıştay’ın temel yaklaşımı; “kazanç doğuran işlemin çokluğu”nun, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olduğudur. Bir işlemin devamlılık taşıması ise, bu işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenir. Yine, Danıştay kararlarında gayrimenkul alım satımı işlerinde ticari kazançtan bahsedilebilmesi için, devamlılığın hem alımda hem de satımda sağlanması gerektiğinin vurgulandığını belirtmiştik.

Danıştay’ın gayrimenkul alım satımından doğan kazancın mahiyeti hususunda genel yaklaşımı istikrar arz etmekle birlikte, arsa payı karşılığında alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın mahiyetinin tespitinde farklı yorumlarla sonuca gitmiştir. Kararlarına yansıyan bir görüşünde Danıştay¹⁰⁷³; arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsaların üzerine sözleşme gereği bina inşa edilmesinin ve kat irtifakı kurulmasından itibaren 4 yıl geçtikten sonra satılmasının servetin değerlendirilmesi olduğunu, bu sebeple devamlı gayrimenkul alım satımı işi olarak kabul edilemeyeceğini belirtmektedir. Bu görüşe göre, arsa karşılığı bağımsız bölüm inşaatı sözleşmesi uyarınca inşa edilen binadan arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin satılması, ticari nitelikte bir işletme veya ticari organizasyon çerçevesinde yapılan bir iş olarak nitelendirilemez. Bu sebeple Danıştay, arsa payı karşılığı alınan 24 adet gayrimenkulün elden çıkarılmasının, gayrimenkul alım satımıyla devamlı uğraşıldığını göstermeyeceği yönünde karara varmıştır. Danıştay, başka bir görüşünde ise, tam tersi bir yaklaşım sergilemektedir. Nitekim bir Danıştay kararında¹⁰⁷⁴ ticari

¹⁰⁷² Bkz. s.146 vd.

¹⁰⁷³ Dnş. 9. D.’nin 27.10.2005 tarih ve E. 2004/3401, K. 2005/3121 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=95584&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (11 Aralık 2006); aynı Dnş. 3. D.’nin 26.06.1995 tarih ve E. 1994/4685, K. 1995/3197 sayılı kararı, “*Sahibi bulunduğu arsayı Müteahhide vererek, karşılığında % 50 payla beş adet villa almıştır. Bu villaların satışından dolayı elde ettiği kazanç ticari kazanç sayılarak vergilendirilmişse de, mülkiyetinde bulunan arazi üzerinde yapılan villaları satmaktan ibaret olan bu faaliyet Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen devamlılık unsurunu taşımadığından ticari faaliyet olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.*”(<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=9532&lcode=down&count=0&minpar=&maxpar=0&mode1=1&src=>) (14 Aralık 2006)

¹⁰⁷⁴ Dnş. 7. D.’nin 21.05.2004 tarih ve E. 2001/876, K. 2004/1416 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (26 Nisan 2007); ayrıca Dnş. 3. D.’nin 30.10.2003 tarih ve E. 2001/2269, K.2003/4800 sayılı kararı “*Farklı yıllarda satın alınıp, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi yapılarak müteahhide arsa teslimi, yeni bir hukuki işlemdir. Bu sözleşmeden dolayı edinilen bağımsız bölümlerin satılmasına bağlanacak hukuki sonuç söz konusu işleme dayanılarak belirlenebilir. Bu şekilde edinilen bağımsız bölümlerden 10 adedinin 1999 yılında elden çıkarılması, gayrimenkul alım satımıyla devamlı olarak uğraşıldığına karine teşkil etmektedir. Satın aldığı arsayı arsa olarak satmadığı tartışmasız olan davacının bağımsız bölüm satışının arsanın satın*

kazancın belirlenmesinde devamlılık unsurunun, alım ve satımın birden fazla yapılmış olmasını ifade ettiğini; arsa sahibinin kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında ortağı olduğu şirkete verdiği arsa karşılığında edindiği gayrimenkullerin her birinin satışının, ayrı birer satım işlemini oluşturduğunu; bu şekilde yapılan işlemlerin, GVK'nun 37/4. maddesinde tanımlanan anlamda gayrimenkul alım satım işiyle devamlı olarak uğraşıldığını gösterdiğini; bundan elde edilen gelirlerin de, ticari kazanç mahiyetinde olduğunu belirtmiştir. Görüldüğü üzere Danıştay'ın bu husustaki kararları istikrar arz etmemekte olup, çelişkilidir. Bu durum doğacak uyuşmazlıkların nasıl çözümleneceği konusunun belirsiz olduğunu göstermektedir.

Arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin satışında muvazaalı haller dışında, süreklilik bulunmadığını düşünüyoruz. Yıllar önce aldığı bir arsayı hasbelkader müteahhide veren ve başkaca da herhangi bir faaliyeti bulunmayan bir kişinin, bu arsa karşılığında edindiği bağımsız bölümleri satışında süreklilik aranmaması gerekir. Nitekim alımında da süreklilik yoktur. Alımında süreklilik varsa; bu halde bu işlemlerle sürekli işgal ettiği kabul edilebilir.

3.2.4. Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Edilen Kazancın Değer Artış Kazancı Olduğu Hallerde Vergilendirilmesine İlişkin Esaslar :

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın, alım satım işlemlerinin devamlılık arz etmesi halinde ticari kazanç, aksi halde değer artış kazancı olduğunu belirtmiştik. Arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların, ticari kazanç olarak değerlendirildiği hallerde önemli bir özellik yoktur. Yukarıda¹⁰⁷⁵, arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde vergileme esaslarını açıklarken ticari kazançla ilişkin belirttiğimiz esaslar burada da geçerlidir. Dolayısıyla bu hususu tekrar etmekte fayda görmüyoruz. Bununla birlikte, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların “değer artış kazancı” mahiyetinde olduğu hallerde ise, özellikli durumlar söz konusudur.

alınmasından dört yıl geçtikten sonra yapılmasının bu durumu değiştirici bir yönü bulunmamaktadır.”
(Danıştay Kararları Dergisi, sayı:3, 2004,s.128-129)

¹⁰⁷⁵ Bkz. s.228 vd.

Arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde ortaya çıkan gelirin, değer artış kazancı mahiyetinde olduğu hallerde vergilendirilmesine ilişkin esaslar açıklanırken, “değer artış kazançları”nın vergilendirilme prensiplerine geniş ölçüde yer verilmiştir¹⁰⁷⁶. Dolayısıyla, bu esasların burada tekrarlanması fuzuli olacaktır. Bu nedenle burada, arsa sahibinin arsa payı karşılığı aldığı bağımsız bölümleri satışının doğan gelirin değer artış kazancı arz ettiği hallerde, bu açıdan özellikli durumlar açıklanacaktır. Buradaki özellik arz eden hususlar ise, alınan bağımsız bölümlerin “yeni bir gayrimenkul iktisabı” olarak kabul edilmesi ya da edilmemesinin değer artış kazancına etkisi, alınan bağımsız bölümlerin “iktisap tarihi” ve kazancın tespitine ilişkin durumlardır.

3.2.4.1. “Elde Tutma Süresi”nin, Arsa Payı Karşılığında Alınan Bağımsız Bölümlerin Elden Çıkarılması Açısından Değerlendirilmesi :

Gelir Vergisi Kanunun “değer artış kazançları” başlıklı mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendi hükmüne göre, gayrimenkullerin “*iktisap tarihinden başlayarak beş yıl*¹⁰⁷⁷ içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar”, değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir. Dolayısıyla, 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. Bu nedenle arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin iktisap tarihinden itibaren beş yılı (1.1.2007 tarihinden önce iktisap etmişse 4 yıldan) geçtikten sonra satılması halinde elde edilen kazanç vergilendirilemeyecektir. Aksi halde vergilendirme şartları oluşacaktır. Ancak, bu belirlemenin, burada oluşan kazancın “ticari kazanç” değil, “değer artış kazancı” arz ettiği hallere münhasır olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Alınan bağımsız bölümlerin satışı yukarıda üzerinde durduğumuz nedenlerle, “ticari kazanç” oluşturacak nitelikte ise, zaten böyle bir süre şartı olmayacaktır.

Arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında oluşan gelirin değer artış kazancı mahiyeti arz ettiği durumlarda, vergilendirmenin yapılacağı ya da ortadan kalkacağı 5 yıllık elde tutma süresinin hesabında, bu bağımsız bölümlerin “yeni bir

¹⁰⁷⁶ Bkz. s.203 vd.

¹⁰⁷⁷ Yukarıda değinildiği üzere, Yasada belirtilen bu 5 yıllık süre, 1.1.2007 tarihine kadar “4 yıl” olarak uygulanmış, 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere süre 5 yıla çıkarılmıştır. Ancak, 1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilen gayrimenkullerin satışında süre 4 yıl olarak uygulanacaktır.

iktisap” olarak kabul edilip edilmemesi büyük önem taşımaktadır. Çünkü eğer arsa sahibinin, arsa karşılığı aldığı bağımsız bölümler “yeni bir iktisap” olarak kabul edilmezse, arsanın bir devamı olarak işlem görecektir ve arsa hangi tarihte iktisap edilmişse, bağımsız bölümler de bu tarihte iktisap edilmiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bu bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasından doğan kazancı vergi dışı bırakacak 5 yıllık sürenin hesabı arsanın iktisap edildiği tarihten başlatılacaktır. Oysa, alınan bağımsız bölümler “yeni bir iktisap” olarak değerlendirildiğinde, bu bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın vergiye tabi tutulup tutulmayacağına belirlenmesinde 5 yıllık sürenin hesabı bu defa bağımsız bölümlerin iktisap edildiği tarihten başlayacaktır.

Buna göre örneğin 01.06.1997 tarihinde arsa satın alan bir kişinin, bir müteahhitle arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi yaptığını ve arsanın bir kısmını 30.08.2004 tarihinde müteahhide devrettiğini; inşa edilen bağımsız bölümleri de 30.07.2006 tarihinde iktisap ettiğini ve bu bağımsız bölümlerin tümünü 10.03.2007 tarihinde tek bir kişiye sattığını varsayarsak, elde edilen kazancın vergiye tabi olup olmayacağı her iki görüşe göre şöyle belirlenecektir. Öncelikle belirtelim ki, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümler topluca tek bir kişiye satıldığından, yukarıda belirttiğimiz üzere, alım ve satımda devamlılıktan bahsedilemeyeceğinden elde edilen kazanç “ticari kazanç” değil “değer artış kazancı” mahiyeti arz edecektir. Elde edilen gelirin vergilenip vergilenmeyeceği belirlenirken, bu bağımsız bölümleri “yeni bir iktisap” olarak kabul etmeyen görüş esas alındığında, elde tutma süresinin hesabında bağımsız bölümlerin iktisap edildiği 30.07.2006 tarihi değil, arsanın iktisap edildiği 01.06.1997 tarihi esas alınacaktır. Buna göre, arsa 01.01.2007 tarihinde önce iktisap edilmiş olduğundan elde tutma süresi 4 yıl olarak dikkate alınacak ve arsanın iktisap edildiği 01.06.1997 tarihi ile bağımsız bölümlerin elden çıkarıldığı 10.03.2007 tarihi arasında geçen süre 4 yılı aştığından, bu bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazanç vergiye tabi olmayacaktır. Oysa arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümleri “yeni bir iktisap” olarak kabul eden görüş esas alındığında, bu defa elde tutma süresinin hesabında, arsanın iktisap edildiği 01.06.1997 tarihi değil, bağımsız bölümlerin iktisap edildiği 30.07.2006 tarihi esas alınacaktır. Buna göre bağımsız bölümlerin iktisap edildiği 30.07.2006 tarihi ile elden çıkarıldığı 10.03.2007 tarihi arasında geçen süre 4 yılın altında kaldığından, elde edilen kazanç vergiye tabi tutulacaktır.

Görüldüğü üzere, alınan bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olarak kabul edilip edilmemesi vergilemeyi tümünden etkilemektedir. Yukarıda belirttiğimiz üzere¹⁰⁷⁸, Maliye İdaresinin istikrarlı görüşü; arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin “yeni iktisap” olduğu yönündedir. Danıştay ise, bu hususta istikrarlı bir yaklaşım sergilememekte, her iki yönde de kararlar vermektedir¹⁰⁷⁹. Bu nedenle mükellefler bu hususta da tam bir ikilem yaşamaktadır. Bu husustaki şahsi kanaatimiz yukarıda¹⁰⁸⁰ belirtilmiştir.

3.2.4.2. Arsa Karşılığı Alınan Bağımsız Bölümlerin İktisap Tarihi :

Arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirin değer artış kazancı mahiyeti arz ettiği durumlarda, gerek kazancın vergilenip vergilenmeyeceğini belirleyen 5 yıllık elde tutma süresinin hesaplanmasında, gerekse vergilendirilecek kazancın tutarı tespitindeki maliyet bedelinin artırımı (endeksleme) uygulamasında iktisap tarihi önem arz etmektedir. Bu nedenle arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin “yeni bir iktisap” olarak kabul edildiği durumda, bu bağımsız bölümlerin hangi tarihte iktisap edilmiş sayılacağına belirlenmesi gerekir. Öncelikle belirtelim ki; doktrinde bazı yazarlara göre¹⁰⁸¹, arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin iktisap tarihi, inşaatın tamamlanıp yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihtir.

Arsa payı karşılığı alınan (inşa ettirilen) bağımsız bölümlerin “iktisap tarihi” hususunda Maliye İdaresinin görüşü net değildir. Bazı muktezalarda¹⁰⁸², arsa karşılığı

¹⁰⁷⁸ Bkz. s.235-236

¹⁰⁷⁹ Danıştay yaklaşımı için bkz. s.236-238.

¹⁰⁸⁰ Bkz. s.238-239.

¹⁰⁸¹ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.642; COŞKUN, s.46.

¹⁰⁸² GİB İVDB'nin 04.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12076 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/2580.htm>) (28 Kasım 2006); İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 10.12.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Mük-80-11055 sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/gelv_2004/gv_163.htm) (19 Aralık 2006); GİB İVDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283); GİB Antalya VDB'nin B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.5 sayılı muktezası (<http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gelirVergesi2005-2006.htm>) (26 Nisan 2007); GİB Antalya VDB'nin 20.09.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/ GVK.ÖZ.05.78 sayılı muktezası (http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gv/11092006_3.htm) (26 Şubat 2007) İst. Valiliği'nin 25.05.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Mük-80-11636 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergesi2005/gv-11636.htm>) (26 Şubat 2007); GİB İVDB'nin 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-12148 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergesi2005/7393.htm>) (18 Aralık 2006); GİB Antalya VDB'nin 08.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.34 muktezası (<http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/gvk/gelirVergesi2005-2006.htm>) (21 Şubat 2007); GİB Adana VDB'nin 23.01.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01/167 sayılı muktezası (<http://www.adanavdb.gov.tr/muktezalar.htm>) (11 Şubat 2007); ayrıca Beyanname Düzenleme Kılavuzu,s.276.

alınan bağımsız bölümlerin iktisap tarihinin belirlenmesinde, tapuya tescil veya bağımsız bölümlerin fiilen teslim alındığı tarihe itibar edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Maliye İdaresinin bir çok muktezasında yansıttığı bu görüş yanında, bazı muktezalarda farklı tarihlerin de esas alındığına rastlanmaktadır. Örneğin verilen bir muktezada¹⁰⁸³ arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin iktisap tarihinin, “cins tashihi”¹⁰⁸⁴ işleminin yapıldığı tarih olduğu; bir başka muktezada¹⁰⁸⁵ ise, bağımsız bölümlerin kat irtifakının tescili tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir.

Buradaki bir diğer husus ise, Maliye İdaresinin yukarıda belirttiğimiz yaygın görüşünde, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak ileri sürdüğü “tapuya tescil” tarihinden ne anlaşılması gerektiğinin belirsizliğidir. Zira, arsa zaten arsa sahibinin adına tescillidir. Bu arsa üzerinde arsa sahibine kalacak bağımsız bölümlere ilişkin arsa payı müteahhide devredilmemektedir. Dolayısıyla müteahhidin arsa sahibinin arsası üzerinde inşa ettiği bağımsız bölümlerden arsa sahibine tekabül edenleri, arsa sahibine devrederken tapuda tescilden söz edilemez. Ancak, inşaat halindeki bağımsız bölümler için taraflar arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların önlenmesi veya üçüncü şahısların hakkının korunması amacıyla kat irtifakının kurulması ve inşa halindeki bölümlerin tapuya tescili gibi işlemler yapılmaktadır. Eğer burada kastedilen bu manadaki tapuya tescil ise, tamamlanmamış bir bağımsız bölümün tesliminden ve arsa sahibi açısından iktisabından söz edilemeyeceğinden bu görüşe katılmak zaten mümkün değildir. Ancak, kanaatimce burada belirtilen görüş yukarıda değindiğimiz Maliye İdaresinin genel olarak gayrimenkullerin iktisabında kabul ettiği anlayıştır. Ancak, burada tapu tescil tabirinin kullanılması bu işin (bu teslimin) fiili işleyişine uymamaktadır.

Kanaatimce, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin iktisap tarihi açısından doktrinde bazı yazarların işaret ettiği, “inşaatın tamamlanıp yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarih”e itibar edilmesinin uygun yaklaşım olacağı söylenebilir. Çünkü, 3194 sayılı

¹⁰⁸³ İst. Valiliği İl Defterdarlığı’nın 14.05.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Geç.56-(7765) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek304.htm>) (09 Ocak 2007)

¹⁰⁸⁴ Cins tashihi (değişikliği); bir taşınmaz malın cinsinin yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlemidir. Kat irtifakı kurulmuş taşınmaz malın kat mülkiyetine esas cins değişikliği talebinin herhangi bir kat irtifakı sahibi veya apartman yöneticisi tarafından yapılması yeterlidir. (Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nün 01.12.1993 tarih ve 1993/3 sayılı Genelgesi)

¹⁰⁸⁵ GİB İVDB’nın 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-MÜK-80-12444 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/4656.htm>) (10 Şubat 2007); aynı yönde İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı’nın 14.05.2003 tarih ve 7765 sayılı muktezası (DENET YMM Arşiv)

İmar Kanunu'nun "Yapı Kullanma İzni" başlıklı 30. maddesinde, yapı tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığı halde ise bu kısımlarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatını veren belediye veya valilikten izin alınmasının zorunlu olduğu; mal sahibinin başvurusu üzerine yapının ruhsat ve eklerine uygun olduğu ve kullanılmasında fen bakımından sakınca görülmediğinin tespitinin gerektiği belirtilmiştir. Kanunun 31. maddesinde ise, inşaatın bitme gününün kullanma izninin verildiği tarih olduğu hükme bağlanmıştır. Bu nedenle yapı kullanma izin belgesi alınmamış bir binanın yasal olarak kullanılması mümkün değildir. Dolayısıyla, ancak yapı kullanma izni alındığı tarihten sonra bağımsız bölüm kullanılacak hale gelmiş ve üzerinde fiili tasarrufta bulunulacak durumda olur. Yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarih, prensip olarak inşaat işlerinin bittiğini de gösterdiğinden, bağımsız bölümlerin edinme tarihi olarak da kabul görmelidir. Bununla birlikte Maliye İdaresinin "fiili teslim" görüşüne ise şu açıdan itibar edilebilir. İnşaatın kullanılması yasal olarak "yapı kullanma izni"ne bağlı olmakla birlikte, uygulamada yapı kullanma izni alınmadan önce de inşaatın kaçak olarak fiilen kullanılmaya başlandığı durumlar görülmektedir. İşte yapı kullanma izni alınmadan fiili kullanım başlamışsa, o zaman "fiili kullanıma" itibar edilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

3.2.4.3. Arsa Payı Karşılığı Alınan Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Edilen Değer Artış Kazancının Tutarının (Vergi Matrahının) tespiti :

Genel olarak "safi gelirin" (vergi matrahının) tespitine ilişkin esasları yukarıda ele almış, GVK'nda gelire giren kazanç ve iratların "safi" tutarının vergilendirilmesinin esas alındığını, diğer bir deyişle gelirin elde edilmesi için yapılan masrafların, gelirin gayrisafi tutarından (gayrisafi hasılatın) indirilmesinden sonra kalan tutarın (safi gelirin) vergi matrahını teşkil ettiğini belirtmiştik. Buna göre, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın safi tutarının (vergi matrahının) tespitinde, öncelikle devir bedelinin yani gayrisafi hasılatın tespit edilmesi ve bu tutardan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli ile bu devirden dolayı yapıp, arsa sahibinin uhdesinde kalan giderler, ödenen vergi ve harçların indirilmesi gerekir. Dolayısıyla bağımsız bölümlerin satışından elde edilen safi kazancın hesaplanması için, satış hasılatının ve maliyet bedelinin belirlenmesi gerekir.

Arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın safi tutarının tespitinde, gayrisafi hasılatın yani satış bedelinin belirlenmesi özellik arz etmemektedir. Buradaki gayrisafi hasılat gayrimenkullerin elden çıkarılması karşılığında alınan tutardır. Bedelin para olduğu hallerde, gayrisafi hasılat nakit satış bedelidir. Bedelin ayın olarak sağlandığı hallerde ise, bunun değerinin VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespiti öngörülmüş olup (GVK mük. Md. 81), bu hususa ilişkin özellikli durumlar yukarıda¹⁰⁸⁶ belirtilmiştir.

Arsa payı karşılığı alınan bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın safi tutarının (vergilendirilecek matrahın) tespitinde özellik arz eden durum bu bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespitidir. Arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin nasıl tespit edileceği de yine tereddüt taşıyan bir husustur.

Doktrinde bu konuda farklı görüşler ileri sürülmektedir. Nitekim, arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlerin maliyet belinin, arsa sahibi açısından da satın alma hükmünde olduğu¹⁰⁸⁷; arsa sahibine devredilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyetinin, müteahhit firmada kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsanın maliyet bedeli olduğu¹⁰⁸⁸; bağımsız bölümlerin maliyetinin tespitinde arsa payının rayiç bedelinin esas alınması gerektiği, bu bedel ile dairelerin satış bedelinin kıyaslanması ve aradaki farkın değer artış kazancı olarak beyan edilmesinin daha uygun ve adil olacağı¹⁰⁸⁹ yönünde görüşler ileri sürülmektedir.

Doktrinde olduğu gibi Maliye İdaresinin bu konudaki görüşü de, tam anlamıyla çelişkilidir. İdare vermiş olduğu bazı muktezalarda¹⁰⁹⁰, bu bağımsız bölümlerin iktisap tarihi esas alınmak suretiyle, VUK hükümlerine göre takdir komisyonunca tespit edilecek değerinin maliyet bedeli olarak esas alınması gerektiği yönünde görüş belirtmiştir. İdare bir başka muktezada¹⁰⁹¹ ise, iktisap edilen bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin, müteahhide devredilen arsa payı dahil toplam arsanın satın alma bedeli ile maliyete giren

¹⁰⁸⁶ Bkz. s.223 vd.

¹⁰⁸⁷ AYDINER, s.120.

¹⁰⁸⁸ YILMAZ, s.265.

¹⁰⁸⁹ KIZILLOT, İnşaat Muhasebesi, s.496

¹⁰⁹⁰ İst. Val. İl Defterdarlığı'nın 31.10.2003 tarih B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Mük.80-(14790) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek397.htm>); M.B.'nin 24.02.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4305-105/6587 sayılı muktezası (İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu, sayı: 99/34-34-36-37-38-39-40, 15.06.1999, s.68-69)

¹⁰⁹¹ M.B. GGM'nün, 06.01.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4305-366 sayılı muktezası (www.gelirler.gov.tr)

diğer giderlerin toplamından oluştuğunu belirtmiştir. Bir başka muktezada ise,¹⁰⁹² iktisap bedeli olarak, müteahhit tarafından dönemler itibariyle bağımsız bölümlere karşılık olmak üzere düzenlenen fatura bedellerinin esas alınacağı belirtilmiştir. İdarenin bir başka muktezasında¹⁰⁹³ ise, kat karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhide verilen arsa dolayısıyla edinilen bağımsız bölümlerin satışının ticari kazanç kapsamına girdiği anda, arsanın maliyet bedelinin tespit edilmemesi nedeniyle, VUK'nun 289'uncu maddesi gereğince “vergi değeri” üzerinden kayıtlara intikal ettirilerek yapılan giderler de esas alınmak suretiyle ticari kazancın tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere arsa payı karşılığında alınan bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin nasıl tespit edileceğinin hususunda Maliye İdaresi tam bir görüş karmaşası yaratmıştır. Bu belirtilen esaslardan her biri farklı maliyet bedellerine tekabül etmekte, bu da, arsa sahibinin edindiği bağımsız bölümlerin satışında farklı vergi matrahlarının oluşması anlamına gelmektedir. Bu farklı görüş yelpazesi karşısında, elde ettikleri kazancı beyan etmek isteyen mükelleflerin bu kazancı nasıl tespit edip, beyan edecekleri dahi belli değildir.

Konu hakkında Danıştay'ın yaklaşımı ise¹⁰⁹⁴, müteahhitten arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin iktisap bedeli olarak, arsa bedeli ile müteahhidin defter kayıtlarındaki inşaat maliyetinin esas alınamayacağı; “maliyet bedelinin”, “rayiç değer” olduğu bunun da satış değerine tekabül ettiği yönündedir. Dolayısıyla, iktisap tarihinde ya da iktisap edildiği yıl içerisinde satılan bağımsız bölümlerin rayiç değerleri satış değerine eşit olduğundan değer artışına konu olabilecek bir kazanç bulunmamaktadır.

Danıştay'ın bu yaklaşımına göre, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, bu bağımsız bölümlerin müteahhitten devralındığı (yapı kullanma izninin alındığı ya da bağımsız bölümlerin fiilen teslim alındığı) tarihteki rayiç bedelidir. Bu bedel de bağımsız bölümlerin o tarihlerdeki piyasa fiyatına tekabül etmektedir. Bu bağımsız bölümlerin iktisap edildiği yıl satılmaları halinde maliyet bedeli ile satış bedeli eşit kabul edildiğinden kazanç doğmayacak, takip eden yıllarda satıldığında, yine iktisap tarihindeki

¹⁰⁹² İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 04.11.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Mük-80-(15041) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek402.htm>) (10 Şubat 2007)

¹⁰⁹³ GİB İVDB'nin 05.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/269.madde-5039 sayılı muktezası (İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Platformu, “Mevzuattaki Gelişmeler”, 15 Ağustos 2006 ve 06/42-43-44-45-46 sayılı, s.30-32)

¹⁰⁹⁴ Dnş. 3 D.'nin 06.12.1991 tarih ve E. 1990/163, K.1991/3079 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr); Dnş. 4. D.'nin 14.11.2002 tarih ve E. 2001/1368, K. 2002/3562 sayılı kararı (Yaklaşım Dergisi, Sayı: 147, Mart 2005, s.310)

rayiç bedelin artırılmış (revize edilmiş) tutarı ile satış bedeli arasındaki fark vergi matrahını teşkil edecektir. Görüldüğü üzere, Danıştay yaklaşımı uyarınca, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin arsa sahibince inşaatın devamı sırasında yada inşaatın tamamlandığı yılda satılması halinde bir değer artış kazancından bahsedilemeyecektir.

Maliye İdaresinin ve Doktrinin birbirinden farklı görüşleri ile Danıştay'ın arsa karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümlerin satışını büyük oranda vergi dışı bırakan yaklaşımı, bu hususun ne denli belirsiz bir alan olduğunu göstermektedir.

Bu husustaki yaklaşımımız, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işiyle ilgili yukarıda muhtelif defalar açıkladığımız genel yaklaşıma paralel olarak özetle şöyledir: Arsa sahibinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyeti, bu kısımlara ilişkin arsa maliyeti ve inşaat maliyetinden oluşur. Arsa kısmının maliyeti bellidir. Bu maliyet arsanın satın alma bedelinin bu bağımsız bölümlere isabet eden kısmına düşen paydır. Bu pay maliyet bedeli artırılmak (endekslenmek) suretiyle güncellenmelidir. Bağımsız bölümlerin inşaat kısmının maliyeti ise şu şekilde tespit edilir. Arsa sahibi müteahhide bir inşaat işi yaptırıp karşılığını arsasının bir kısmını müteahhide devrederek ödemektedir. Buna göre, teslim aldığı bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, devrettiği arsa payının rayiç bedeline eşit olmalıdır. Çünkü bu inşaat işi için ödediği yegane bedel budur. Arsa sahibi bir nevi arsasının bir kısmını müteahhide satmakta karşılığında aldığı bedelle bu inşaat işini yaptırmaktadır. Dolayısıyla arsanın rayiç bedeli aynı zamanda bu inşaat işinin de karşılığını oluşturmaktadır.

3.2.5. Veraset Yoluyla İntikal Eden Arsa Üzerinde, Arsa Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapımı Nedeniyle Murislerin Vergisel Durumu :

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin arsa sahibince çok eski yıllarda iktisap edilen arsalar üzerinde yapıldığına sıklıkla rastlanmaktadır. Bu arsalar, ya üzerinde çok eski yıllarda yapı yapılmış ve arsanın değerine göre üzerindeki yapının değerinin çok cüzi kalmış arsalar, ya da yine çok eski yıllarda alınmış ancak, şehirleşmenin yıllar itibarıyla gelişmesiyle değeri kat be kat yükselmiş, önceleri ücra yerlerken yıllar itibarıyla nüfusun artması ve şehrin dışarı doğru gelişmesiyle yerleşim yeri haline gelmiş yerlerdeki arsalar. Diğer bir deyişle sahibi tarafından iktisabından yıllarca sonra değer kazanan arsalar. Dolayısıyla arsaların, arsa payı karşılığı

bağımsız bölüm yapımı için müteahhitle anlaşıldığı dönemde, veraset yoluyla mirasçılara intikal etmiş halde olduğu durumlara sıklıkla rastlanmaktadır. Bu nedenle, veraset yoluyla intikal etmiş arsalar üzerinde arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı hallerinde murislerin vergisel durumu da özellik taşıyan konulardandır. Öncelikle belirtelim ki, bu konunun da iki farklı boyutu vardır. Birincisi, müteahhit ile yapılmış olan kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca sahip olunan arsanın bir kısmının müteahhide devredilmesi karşılığında bağımsız bölüm elde edilmesi; ikincisi ise iktisap edilen bağımsız bölümlerin satışı işlemidir. İlk işlemde veraset yoluyla sahip olunan arsanın müteahhide devrinin vergisel boyutu, ikinci işlemde ise bağımsız bölümlerin devrinden elde edilen kazancın vergisel boyutu önem arz etmektedir.

Bu iki işlem yukarıda arsanın ivazlı intikal etmiş olduğu haller için detaylı olarak açıklanmıştır. Bu nedenle aşağıda sadece veraset yoluyla intikal eden arsalarda gerçekleştirilen arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerindeki özellikli bazı hususlara değinilecektir.

Konunun birinci boyutu, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi uyarınca inşa edilen bağımsız bölümlerin belli bir kısmı karşılığında, veraset yoluyla iktisap edilen arsanın yine belli bir payının müteahhide devri işlemidir. Yukarıda değindiğimiz üzere, Maliye İdaresi'nin görüş ve uygulamasına göre; arsa karşılığı inşaat işinde arsa sahibi müteahhide arsa teslimi (satışı) yapmaktadır. Dolayısıyla murisin bu satıştaki vergisel durumu özellik arz eder.

GVK'nun "Değer Artış Kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde, tadadi olarak sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olacağına hükmedilmiştir. Maddede yapılan düzenleme uyarınca, gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiye tabidir. Ancak, maddede parantez içinde düzenlenen "ivazsız olarak iktisap edilenler hariç" hükmü gereği, daha önce değindiğimiz üzere, ivazsız olarak örneğin bağışlama ya da miras suretiyle iktisap edilen gayrimenkullerin yasada belirtilen elde tutma süresi içinde satılması halinde dahi ortaya çıkan değer artışı vergiye tabi tutulamaz. Buna göre, veraset yoluyla iktisap edilen arsanın belli bir payının, yapılan sözleşme gereğince mirasçılar tarafından müteahhide devri işleminde vergiye tabi herhangi bir kazanç doğmayacaktır.

Ancak arsa sahibinin, gayrimenkul alım satımı işleriyle devamlı olarak uğraşması durumunda elde edilen gelir “ticari kazanç” mahiyeti taşıyacaktır. Bu durumda, arsanın veraset yoluyla intikal etmiş olmasının vergileme açısından bir özelliği kalmayacak ve vergileme yukarıda ilgili bölümde¹⁰⁹⁵ yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde yapılacaktır.

Veraset yoluyla iktisap edilen arsa üzerinde gerçekleştirilen arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibi murislerin vergilendirilmesinin ikinci aşaması arsa karşılığında alınan bağımsız bölümlerin elden çıkartılmasından doğan kazancın vergilendirilmesidir. Bu husus hakkında yine yukarıda belirttiğimiz üzere yasal bir düzenleme yoktur. Konu gerek doktrinde gerekse Maliye İdaresi ve Danıştay uygulamasında oldukça tartışmalı bir durum arz etmektedir.

Tartışmanın temel noktası, yukarıda detayları ile üzerinde durduğumuz arsa karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin arsadan bağımsız yeni bir gayrimenkul iktisabı olup olmadığı noktasında düğümlenmektedir. Şöyle ki; eğer bu bağımsız bölümler “yeni bir iktisap” olarak kabul edilirse, alınan bağımsız bölümlerin miras yoluyla intikal eden (ivazsız iktisap edilen) arsadan bağlantısı koparılıp, tamamen yeni bir gayrimenkul olarak değerlendirilecek; diğer bir deyişle arsa payı karşılığında yani ivazlı iktisap edilmiş sayılacaktır. Dolayısıyla, bağımsız bölümlerin müteahhit tarafından tesliminden itibaren 5 yıl geçmeden satıldığında vergiye tabi tutulması gündeme gelecektir. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, alınan bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olarak kabul edilip edilmeyeceği hususu yukarıda¹⁰⁹⁶ detaylı olarak irdelenmiştir.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, bu husustaki görüşü istikrar arz eden Maliye İdaresi, arsa sahibinin arsasının bir kısmı karşılığında edindiği bağımsız bölümlerin arsa ile bağlantısını koparmakta yani yok saymakta ve bu bağımsız bölümleri yeni bir gayrimenkul iktisabı olarak kabul etmektedir. Diğer bir ifadeyle, veraset yoluyla iktisap edilen arsanın kat karşılığı müteahhide teslimi ile edinilen gayrimenkullerin iktisabını takiben elden çıkarılmasının iki ayrı teslim ve satış işlemi olarak değerlendirmektedir¹⁰⁹⁷. Maliye İdaresi yeni iktisap kabul ettiği bu bağımsız bölümlerin “iktisap tarihi” olarak da,

¹⁰⁹⁵ Bkz. s.228 vd.

¹⁰⁹⁶ Bkz. s.235 vd.

¹⁰⁹⁷ GİB İVDB'nin 23.1.2007 tarih ve 1275 sayılı muktezası (DENET YMM Arşiv)

genel manada tapuya tescil tarihini kabul etmekte; ancak, bağımsız bölümlerin fiili teslim tarihinin tapuya tescil tarihinden daha önceki bir tarih olması halinde ise, fiili teslim tarihine itibar etmektedir.

Veraset suretiyle intikal eden arsanın, kat karşılığı inşaat yaptırılmak suretiyle değerlendirilmesi neticesinde, arsanın bir kısmı karşılığında iktisap edilen bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup olmadığı; dolayısıyla, bu kısımların satışından elde edilen kazancın vergisel durumu hakkında Danıştay'ın bir çok kararı mevcut olmakla birlikte, bu kararların istikrar arz etmediği görülmektedir.

Yargıya yansıyan uyuşmazlıklarda bu güne değin verilmiş kararlar irdelendiğinde, birbirine zıt iki farklı görüşü yansıtan kararlara rastlanmaktadır. Danıştay Dairelerinin vermiş olduğu bir kısım kararlarda, Maliye İdaresine paralel olarak, veraset suretiyle intikal eden arsa üzerinde kat karşılığı yapılan binadan, arsa sahibinin uhdesinde kalan kısımların, arsadan bağımsız yeni bir iktisap olduğu kabul edilmiştir¹⁰⁹⁸.

Bununla birlikte Danıştay'ın bazı kararlarında ise, veraset yoluyla intikal eden arsanın belli bir kısmı karşılığında alınan bağımsız bölümlerin, yeni bir iktisap değil "servetin şekil değiştirmesinden" ibaret bir işlem olduğu ve bunların satışının vergiye tabi tutulamayacağı belirtilmiştir¹⁰⁹⁹. Danıştay Dairelerinin ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bu yönde vermiş olduğu daha bir çok karar¹¹⁰⁰ mevcut

¹⁰⁹⁸ Dnş. 3. D.'nin 01.10.2003 tarih ve E. 2001/1398, K.2003/4493 sayılı kararı, "Davacının ivazsız iktisap ettiği arsanın belli bir payının mülkiyetini müteahhide devretmesi karşılığında aldığı daire ve dükkanlar, 1986 yılında veraseten intikal eden arsadan başka ve yeni bir edinimdir. 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...." (www.danistay.gov.tr) (05 Ocak 2007) ; aynı yönde, Dnş. 3. D.'nin, 27.03.2003 tarih ve E. 2000/5042, K.2003/1456 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (06 Kasım 2006); Dnş. 4. D.'nin, 9.12.1987 tarih ve E.1986/5461, K.1987/3468 sayılı kararı (KIZILOTL, İnşaat Muhasebesi,s.499-500)

¹⁰⁹⁹ Dnş. VDDGK'nun 2.7.1993 tarih ve E.1993/36, K.1993/78 sayılı kararı, "İş hanının inşa edildiği gayrimenkul, veraset yoluyla iktisap edildiği ve gayrimenkul alım, satım ve inşa işleriyle sürekli olarak uğraşılmadığından, devamlılık taşımayan bu faaliyetin Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin ikinci fıkrasının 4. bendine göre vergiye tabi tutulması mümkün değildir. Öte yandan, işhanının inşa edildiği gayrimenkulün iktisabında ticari amaç bulunmadığı ve servetin değerlendirilmesi amacıyla arsa üzerine inşaat yapılarak servetin biçim değiştirdiği anlaşıldığından, ticari nitelik taşımayan bu faaliyetin arazi olarak yapılmasından sağlanan kazancın, arazi ticari kazanç olarak da vergilendirilemeyeceği sonucuna varılmaktadır." (Danıştay Dergisi, sayı:89, 1995, s.145-149); aynı yönde ve aynı gerekçelerle verilmiş, Dnş. VDDGK'nun 22.4.2005 tarih ve E.2005/46, K.2005/103 sayılı kararı ve Dnş. VDDGK'nun 25.6.2004 tarih ve E.2004/51, K.2004/80 sayılı kararı da mevcuttur. (DENET YMM Arşiv)

¹¹⁰⁰ Dnş. 4. D.'nin, 30.6.2004 tarih ve E.2004/310, K.2004/1618 sayılı Kararı ; Dnş. 4. D.'nin, 21.4.2004 tarih ve E.2003/1483, K.2004/867 sayılı kararı; Dnş. 3. D.'nin, 20.2.2001 tarih ve E.1999/3352, K.2001/584 (kararlar için bkz. www.danistay.gov.tr) (06 Kasım 2006)

olup, bu kararların yoğunluğu Danıştay'ın yukarıda verdiğimiz diğer görüşünden daha fazladır.

Görüldüğü üzere, veraset yoluyla intikal eden arsa üzerinde, arsa payı karşılığı olarak inşa edilen inşaattan arsa sahibinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin satışından doğan kazancın vergilendirilmesi hususunda birbirine zıt yönde kararları mevcut olan Danıştay'ın, herhangi bir ihtilaf durumunda nasıl bir yaklaşımda bulunacağı hususunda kesin bir şey söylemek güçtür. Ancak Danıştay'ın bu işleminden doğan kazancın servetin değerlendirilmesi ve de şekil değiştirmesinden başka bir şey olmadığı bunun da vergiye tabi tutulamayacağı yönündeki kararlarının ağırlıklı olduğu, hatta bu yönde 3 adet Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararının bulunduğu da göz ardı edilmemelidir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararının herhangi bir Danıştay Dairesi kararından daha fazla anlam ifade ettiği de açıktır.

Arsa sahibinin müteahhitten aldığı bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olduğu görüşüne prensip olarak katıldığımızı yukarıda ifade etmiştik. Ancak, bir kez daha yineleyelim ki, burada yeni iktisap edilen varlık arsa değil, bu arsa üzerindeki inşaat kısmıdır. Arsa zaten mevcuttur ve arsa sahibinin uhdesindedir. Bu nedenle, bu bağımsız bölümlerin elden çıkarılmasında, arsa kısmının ayrı bina kısmının ayrı işleme tabi tutulması gerekir. Arsa kısmına tekabül eden kazanç, arsa ivazsız intikal edildiği için vergi dışı bırakılmalıdır. Bu nedenle sadece, inşaat kısmına tekabül eden kazancın vergilendirilmesi gerekir.

4. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNDE MÜTEAHHİDİN GELİR YA DA KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DURUMU :

4.1. GENEL AÇIKLAMA

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde sözleşmenin diğer tarafı olan müteahhidin vergisel durumuna ilişkin de bir takım özellikli haller mevcuttur. Bu özellikli durumlara da çalışmamızın bu kısmında yer verilecektir.

Öncelikle belirtelim ki, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin bu işin muhtelif aşamalarında ve farklı açılardan gelir ve kurumlar vergisi karşısındaki durumu yukarıda irdelenmiş, bu irdeleme yapılırken yeri geldikçe bazı kavramlar da detaylı olarak açıklanmıştır. Bu açıklamalardan bir çoğu müteahhidin vergisel durumunu da bazı açılardan kavramaktadır. Diğer bir deyişle yukarıda arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde arsa sahibinin vergisel durumu açıklanırken, bazı açılardan bu işin diğer tarafı olan müteahhidin nasıl vergileneceğine ilişkin açıklamalar da dolaylı da olsa yapılmıştır. Dolayısıyla bu kısımda bu irdelemeler tekrar yapılmayacaktır.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde müteahhidin gelir ve kurumlar vergisi açısından özellik taşıyan vergisel durumlarından en önemlisi, kuşkusuz müteahhidin arsa sahibi ile olan ilişkisinin niteliğidir. Diğer bir deyişle müteahhidin arsa payı karşılığında, arsa sahibine bırakmış olduğu bağımsız bölümlerin bir tür trampa mı, hizmet mi, yoksa başka bir işlem mi olduğu meselesidir. Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm teslimlerinde, müteahhit açısından özellik arz eden diğer hususlar ise, yapılan inşattan müteahhide kalan bağımsız bölümlerin maliyeti; arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerden kazanç elde edilip edilmeyeceği; edilecekse tutarının tespiti ve üçüncü kişilere yapılan satışlardaki özellikli hallerdir.

4.2. MÜTEAHHİDİN ARSA PAYI KARŞILIĞI OLARAK ARSA SAHİBİNE YAPTIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM TESLİMLERİNİN GELİR YADA KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:

4.2.1. Müteahhidin Bu Sözleşmedeki Konumunun Vergisel Anlamı :

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde müteahhidin vergisel durumu hakkında yine yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Yasal düzenleme bulunmayışı ve arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin karmaşıklığı nedeniyle, bu husus gerek doktrinde yoğun tartışmalar yaratmakta, gerekse Maliye İdaresi ve Danıştay uygulamasında ihtilaflara sebep olmuş ve olmaktadır. Daha önce geniş olarak değindiğimiz üzere, arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde Maliye İdaresi ve Danıştay uygulamasında temel yaklaşım farklılığı ya da buradaki ana tartışma noktası; bu işlemin trampa mı, servetin şekil değiştirmesi mi, yoksa kendisine özgü başka bir

işlem mi olduğu meselesidir. Bu noktadaki değerlendirme farklılıkları vergilemeyi temelinden etkilemektedir. Yukarıda bu hususun Maliye İdaresi, Danıştay ve doktrinde nasıl yorumlandığı detaylı olarak irdelenmiştir¹¹⁰¹. Bu görüş ve uygulamalara tüm detayları ile tekrar yer vermek fuzulidir. Dolayısıyla, burada sadece Maliye İdaresi, Danıştay ve doktrindeki değerlendirmelerin müteahhit açısından ne gibi sonuçlar yaratacağı üzerinde durulacaktır.

Yukarıda detaylı olarak yer verdiğimiz üzere, Maliye İdaresinin arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesi hakkındaki görüşü gerek 30 seri nolu KDV Tebliğinde, gerekse verilen bir çok muktezada belirtildiği üzere;, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde, arsa sahibinin arsa payı, müteahhidin bunun karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm teslim ettiği, yani karşılıklı teslimlerin "trampa" olduğu yönündedir. Dolayısıyla, bu işlerin trampa sayılması görüşünün uzantısı olarak Maliye İdaresi, bu işlerde müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi (satışı) yaptığı kurgusu üzerinden uygulamayı yönlendirmektedir.

Nitekim değindiğimiz üzere, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapı işleri doktrinde de ağırlıklı olarak trampa işlemi şeklinde değerlendirilmekte, ancak bu sözleşmenin "trampa" olarak değerlendirilemeyeceği, müteahhidin arsa sahibine "hizmet verdiği" dolayısıyla, bu sözleşmenin istisna sözleşmesi ya da karma sözleşme olduğu yönünde de görüşler bulunmaktadır.

Danıştay'ın arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerindeki ağırlıklı yaklaşımı da, belirttiğimiz üzere, bu işleminin "trampa" niteliğinde olmadığı, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirilmesi gerektiği dolayısıyla bu işlemde her iki taraf açısından da vergiyi doğrucu bir muamele olmayacağı yönündedir.

Bununla birlikte, bu işlerde tarafların KDV yükümlülüğü konusunda yargıya yansıyan bazı uyuşmazlıklarda, Danıştay, yukarıda belirttiğimiz görüşünden tamamen farklı bir yaklaşım ortaya koymuştur. Bu farklı yöndeki kararlarda¹¹⁰², bu işlerde müteahhit tarafından ticari bir faaliyet gerçekleştirildiği, ticari faaliyet sonucunda elde

¹¹⁰¹ Bkz.s.171 vd.

¹¹⁰² Bu kararlar için bkz. s.177 dipnot 804.

edilen kazançların KDV kapsamına girdiği ya da arsa sahibine yapılan teslimlerin ticari faaliyet kapsamında bulunduğu belirtilmiştir. Bu kararlar, KDV yönünden verilmiş olmakla birlikte, kararların gerekçesinde yer alan, “arsa sahibine yapılan teslimlerin, ticari faaliyet kapsamında bulunduğu” şeklindeki ifadeler, bu kararlarda müteahhidin hem KDV hem de gelir ya da kurumlar vergisi açısından yükümlülüğün doğduğu manasına gelmektedir.

Bu farklı yaklaşımlar, Danıştay’ın arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde özellikle müteahhidin durumu açısından istikrarlı bir görüş ortaya koyamadığı anlamına gelmektedir. Burada konunun KDV boyutu açısından verilen bu farklı kararlara konu olayların bazılarında arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin “işyeri” niteliğinde olduğu, bazılarında da ise arsa sahibinin “şirket” olduğu hususu da dikkate alınmalıdır. Bu açıdan bakıldığında, arsa sahibinin “şirket” olduğu yada arsa sahibine “işyeri” teslim edildiği hallerde Danıştay’ın ne yönde karar vereceğinin belirsiz olduğu söylenebilir. Ancak, arsa sahibine “işyeri” teslim edildiği ya da arsa sahibinin şirket olduğu hallerde müteahhidin elde ettiği kazancın ticari kazanç olacağı, diğer hallerde ise vergiye tabi herhangi bir muamelenin bulunmadığı gibi çelişkili bir netice çıkmaktadır. Oysa, müteahhidin yapmış olduğu bağımsız bölümün konut ya da işyeri olmasının ya da muhatabı arsa sahibinin hukuki yapısının, müteahhidin vergisel durumunu hiçbir şekilde etkilememesi gerektiğini düşünüyoruz.

Yukarıda bu husustaki genel kanaatimizi belirtilmiştir¹¹⁰³. Özetle, bu sözleşme “trampa” sözleşmesi niteliğinde değildir. Müteahhit açısından eser sözleşmesinin, arsa sahibi açısından ise satım sözleşmesinin edimlerinin karşılıklı yüklenildiği çift tipli karma sözleşme mahiyetindedir. Burada müteahhit bir malı satmamakta, bir inşaat yapımı hizmeti vermektedir. Bu hizmetin bedeli ise, bu sözleşmede müteahhidin yapmış olduğu tüm inşaatteki bağımsız bölümlerin bir kısmının bağlandığı “arsa payı”dır.

4.2.2. Müteahhidin Arsa Sahibine Devrettiği Bağımsız Bölümler Nedeniyle Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde arsa sahibinin kat karşılığı arsasını müteahhide teslimi ile müteahhidin arsa karşılığı inşa ettiği gayrimenkulleri arsa sahibine bırakması işlemlerini “trampa” olarak değerlendiren Maliye İdaresinin bu

¹¹⁰³ Geniş açıklama için Bkz. s.178 vd.

yaklaşımının, müteahhit açısından ortaya çıkardığı netice, müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölüm satışı yaptığıdır¹¹⁰⁴. Trampa yaklaşımı doktrinde de ağırlıklı olarak kabul görmektedir. Ayrıca, Danıştay'ın yukarıda belirttiğimiz bazı kararlarında, bu işlem trampa olarak değerlendirilmemekle birlikte, müteahhidin ticari faaliyet kapsamında bir teslim yaptığıının belirtilmiş olması, Danıştay'ın azınlıkla kalan görüşüne göre de, bu teslimler nedeniyle ticari kazanç oluşabileceği neticesini çıkarmaktadır.

Tüm bu yaklaşımlar, müteahhidin bu satış nedeniyle bir kazanç doğuyorsa bu kazancın beyanını gerektirmektedir. Nitekim, Maliye İdaresi tarafından verilen bir muktezada¹¹⁰⁵ müteahhidin arsa sahibine daire ve işyeri tesliminden elde ettiği gelirin "ticari kazanç" mahiyetinde olduğu, bu nedenle GVK'nun ticari kazanca ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bizim yaklaşımımız da farklı gerekçelerle de olsa, müteahhidin bu teslimden kazancı doğduğu yönündedir. Ancak bu kazanç, mal satış kazancı değil, hizmet ifası kazancı mahiyetindedir.

Müteahhidin elde ettiği kazancın mahiyetine gelince, kat karşılığı bağımsız bölüm işlerini icra eden müteahhitler genellikle ya ticari bir organizasyon şeklinde yapılanmışlardır ya da bu işlerle devamlı suretle uğraşan kişileridir. Dolayısıyla elde edilen kazanç genellikle ticari kazanç mahiyeti arz etmektedir¹¹⁰⁶. Yukarıda gayrimenkul alım satımı ve inşası işlerinin hangi hallerde değer artış kazancı hangi hallerde ticari kazanç sayılacağı ve bu kazançların vergilendirmesine ilişkin esaslar detaylı olarak açıklanmıştır¹¹⁰⁷. Burada bu hususların tekrar edilmesi mükerrerlik yaratacağından, o bölümde yapmış olduğumuz genel açıklamaların müteahhit açısından da göz önünde bulundurmasını belirtmekle yetiniyoruz.

Müteahhidin arsa sahibine yapmış olduğu bağımsız bölüm tesliminde gelir ve kurumlar vergisi açısından vergiyi doğuran olayın tespitinde de, yine ilgili bölümde¹¹⁰⁸ yaptığımız açıklamaların dikkate alınması gerekir. Ayrıca, müteahhidin bağımsız bölümü

¹¹⁰⁴ GİB İVDB'nın 07.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13- 7103- 10976 sayılı muktezası "...arsa karşılığı inşaatların devrinde inşa edilen gayrimenkulün tapuya tescil veya fiilen teslimi alıcı tarafından iktisap olarak nitelendirileceği gibi satıcı tarafından da tapuya tescil veya fiilen teslim satış hükmündedir." (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi2006/10976.htm>) (19 Şubat 2007); ayrıca bkz. s.172' deki 804 nolu dipnotta yer alan muktezalar.

¹¹⁰⁵ GİB İVDB'nın 20.12.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük.80-12148 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/7393.htm>) (18 Aralık 2006)

¹¹⁰⁶ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s. 276

¹¹⁰⁷ Bkz. s.194 vd.

¹¹⁰⁸ Bkz.s.210 vd. ile s.230 vd.

arsa sahibine devrinde, arsa sahibi açısından iktisap tarihi müteahhit açısından da teslim ya da satış tarihine tekabül edeceğinden¹¹⁰⁹, yukarıda arsa sahibinin bağımsız bölümleri iktisap tarihi açısından yapmış olduğumuz açıklamalar¹¹¹⁰, müteahhit açısından da bağımsız bölümlerin teslimi açısından geçerli olacaktır.

4.2.2.1. Müteahhidin Arsa Sahibine Yapmış Olduğu Bağımsız Bölüm Teslimi Nedeniyle Doğan Kazancının Tutarı (Safi Kazanç) :

Müteahhidin arsa sahibine yapmış olduğu bağımsız bölüm teslimi nedeniyle elde ettiği safi kazancın tutarının tespiti için, bu bağımsız bölümlerin devir bedelinin ve maliyet bedelinin tespiti gerekir.

4.2.2.1.1. Arsa Sahibine Bırakılan Bağımsız Bölümlerin Hasılatının tespiti:

Arsa payı karşılığında müteahhidin arsa sahibine devrettiği bağımsız bölümlerin hangi değer üzerinden fatura edileceği, diğer bir deyişle satış bedelinin ne olacağı konusunda, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm teslimini satış olarak değerlendiren Maliye İdaresinin net bir görüşü yoktur.

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin KDV karşısındaki durumunu yüzeysel olarak ele almasında rağmen bu hususta tebliğ bazında belirtilen tek görüş olması açısından önem arz eden 30 seri nolu KDV tebliğde yapılan belirlemede Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan iş yeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde emsal bedeli üzerinden KDV uygulanacağı belirtilmiştir. Tabi ki de bu belirleme, müteahhidin arsa sahibine yapmış olduğu bağımsız bölüm teslimlerinde her halükarda gelir ve kurumlar vergisi açısından da emsal bedelin esas alınacağı anlamına gelmemesine rağmen, bu konudaki tek tebliğ olması nedeniyle yapılan belirleme İdarenin görüşünü ortaya koyması açısından önemlidir. Nitekim bazı muktezalarda¹¹¹¹ bu

¹¹⁰⁹ GİB İVDB'nin 07.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/KVK-13-7103-(10976) sayılı muktezası "...gayrimenkulün tapuya tescil veya fiilen teslimi alıcı tarafından iktisap olarak nitelendirileceği gibi satıcı tarafından da tapuya tescil veya fiilen teslim satış hükmündedir." (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi_2006/10976.htm) (19 Şubat 2007); aynı yönde GİB, İVDB'nin 20.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/KVK-13-6922 sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi_2006/2465.htm) (18 Şubat 2007)

¹¹¹⁰ Bkz.s.208-209

¹¹¹¹ M.B. İst. Defterdarlığı'nın 26.01.2004 tarih ve 945 sayılı muktezası (DENET Arşiv); M.B. İst. Defterdarlığı'nın 29.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-269-9174 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/8715.htm>) (13 Şubat 2007)

yaklaşımına uygun olarak, müteahhidin arsa sahibine yapacağı bağımsız bölüm teslimlerinde, emsal bedel üzerinden fatura düzenlemesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Buna görüşe göre, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin satış hasılatı olarak emsal bedeli¹¹¹² esas alınacak, bu tutarla bu bağımsız bölümlerin maliyet bedeli arasındaki fark, bu bağımsız bölümlerin satış kazancı olarak beyan edilecektir.

Bununla birlikte, Maliye İdaresinin muktezalarda¹¹¹³ yansıttığı bir başka görüşü ise tamamen farklı olup, müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler için “maliyet bedeli” üzerinden fatura düzenlenmesi gerektiği yönündedir. Buna göre, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin satış hasılatı, bu bağımsız bölümlerin maliyet bedeli kadar olacak, dolayısıyla bu teslimden kazanç oluşmayacaktır. Bu görüş nihai anlamda Danıştay’ın yaklaşımı olan arsa payı bağımsız bölüm yapımı işinde müteahhit açısından da bir kazanç oluşmayacağı görüşüne ana prensipte olmasa dahi gelinen sonuç açısından paralellik arz etmektedir.

Görüldüğü üzere, Maliye İdaresinin bu husustaki birbirinden tamamen farklı görüşleri, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm işini yapan müteahhitleri tereddütte bırakmaktadır. Müteahhitler, arsa sahibine teslim ettikleri bağımsız bölümleri İdare görüşüne uygun olarak satış kabul edip, buradan kaynaklanan kazancı beyan etmek isteseler dahi, kazancın tutarını nasıl belirleyecekleri konusunda tam bir belirsizlik yaşamaktadır.

4.2.2.1.2. Arsa Sahibine Bırakılan Bağımsız Bölümlerin Maliyet Bedelinin Tespiti :

Müteahhidin arsa sahibine yapmış olduğu bağımsız bölüm teslimini satış sayan görüşün gereği olarak, müteahhidin bu teslimden elde edeceği kazancın tutarının (safı kazancın) hesaplanmasında ikinci aşama da bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespiti.

¹¹¹² Bu hususta bkz. KDV kısmındaki “emsal bedele” ilişkin açıklamalar.

¹¹¹³ GİB İVDB’nin 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/3885.htm>) (28 Kasım 2006); İst. Valiliği İl Defterdarlığı’nın 15.09.2004 tarih ve KDV.muk.B.07.4.Def.0.34.18.25- 28824/5924 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:285, Mart 2005,s.150-151)

Müteahhidin ifa ettiği faaliyet bir şeyin imalidir. Dolayısıyla müteahhidin maliyeti de imal edilen mallar gibi hesaplanır¹¹¹⁴. Müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, bu bağımsız bölümlere tekabül eden arsa payı ve inşaat maliyeti toplamından oluşmaktadır. Oysa, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, sadece bu bağımsız bölümler için yapılan inşaat maliyetinden teşekkül etmektedir. (Çimento, kum, çakıl, kapı, pencere, boya, elektrik-su tesisatı gibi direkt ve endirekt madde ve malzemeler; direkt işçilik; genel üretim giderleri ile genel giderlerden pay verilmişse bu pay da maliyete dahildir. VUK md. 275) Bu kısımlar için arsa maliyeti yoktur. Çünkü arsa sahibine kalan bağımsız bölümlere ilişkin arsa payları zaten arsa sahibine aittir, bunlar için müteahhit herhangi bir maliyete katlanmamıştır.

Her bir bağımsız bölümün inşaat maliyeti, arsa sahibine bırakılacak bağımsız bölümler dahil tüm inşaat için yapılmış olan toplam maliyetin her bir bağımsız bölüme bazı ölçü ve esaslara göre (genellikle m²) pay verilmesi suretiyle bulunur.

4.2.2.1.3. Arsa Sahibine Teslim Edilen Bağımsız Bölümler Nedeniyle Doğan Kazancın Tutarı :

Arsa payı karşılığı arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümleri satış kabul eden Maliye İdaresinin görüşü gereği, bu teslimden bir kazanç doğması tabidir. Nitekim, bu kazancın safi tutarının tespitinde, bağımsız bölümlerin satış bedelinden, bu bağımsız bölümlere tekabül eden maliyet bedelinin ve varsa diğer giderlerin düşülmesi gerekir.

Maliye İdaresinin yukarıda belirttiğimiz görüşleri esas alındığında, kazancın safi tutarı noktasında birbirinden tamamen farklı neticeler çıkmaktadır. İdarenin, bağımsız bölümlerin arsa sahibine emsal bedeli üzerinden teslimini öngören görüşü esas alındığında, her halükarda bağımsız bölümlerin maliyet bedelinden yüksek olan emsal bedel ile bağımsız bölümlerin maliyet bedeli arasındaki fark safi kazancı teşkil edecek ve bu fark üzerinden hesaplanan vergi ödenecektir. Oysa, Maliye İdaresinin bağımsız bölümlerin arsa sahibine maliyet bedeli üzerinden teslimini öngören görüşü esas alındığında bu defa bu teslimden herhangi bir kazanç doğmayacaktır.

¹¹¹⁴ Ayrıca bkz. ÜREL, s.69.

Bizim buradaki temel yaklaşımımız daha önce üzerinde durduğumuz üzere, burada müteahhidin arsa sahibine bir inşaat hizmeti verdiği ve karşılığını da arsa payı olarak tahsil ettiği yönündedir. Burada müteahhidin elde ettiği kazanç da, tahsil ettiği ücret mahiyetindeki arsa payının rayiç değerine göre belirlenmelidir. Konumuz sözleşme yukarıda birinci bölümde belirttiğimiz üzere götürü bedelli bir sözleşme olup, bedel işin başında belirlenmektedir. Bu bedel de sözleşmenin yapıldığı ya da müteahhide kalacak bağımsız bölümlerin belirlendiği andaki arsa payının rayiç değeri olmaktadır.

4.3. MÜTEAHHİDİN UHDESİNDE KALAN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN MALİYET BEDELİNİN TESPİTİ :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde müteahhit belirli bir arsa payı karşılığında, arsa sahibinin arsası üzerine inşaat yapmakta, bu inşaatın belli sayıda bağımsız bölümü arsa sahibine devretmekte, diğer bağımsız bölümler ise kendi uhdesinde kalmakta, bunları serbestçe tasarruf edebilmektedir. Müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespiti önem arz etmektedir. Nitekim, bu bağımsız bölümler maliyet bedelleri üzerinden aktifine alınacak, bunların satışından elde edilen kar ise, satış hasılatından bu maliyet bedeli düşülmek suretiyle tespit edilecektir. Ayrıca, eğer müteahhit bu gayrimenkullerden bir kısmını satmayıp, örneğin kiraya verirse, bu bağımsız bölümler müteahhit açısından “sabit kıymet” mahiyeti arz edecek, bu defa bu bağımsız bölümler üzerinden amortisman ayrılırken yine tespit edilen maliyet bedeli esas alınacaktır. İşte tüm bu açılardan, müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedellerinin tespiti öne arz etmektedir.

Daha önce değindiğimiz üzere, inşaat işinde müteahhit açısından bir imalat söz konusu olup, müteahhidin maliyeti de imal edilen mallar gibi hesaplanır. İnşa suretiyle iktisap edilen bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin inşaat harcamalarından (Hammadde, işçilik, genel imal giderleri ile genel yönetim giderlerinden pay verilmişse pay verilen kısım) ve arsa maliyetinden oluşacağı tabiidir (VUK md. 275). Nitekim, müteahhit açısından bu bağımsız bölümlerin inşaat kısmına ait harcamaların tutarı bellidir. Arsa kısmı için ise, bu işlemin özelliği gereği arsa sahibine bir ödeme yapılmamıştır. Arsanın bedeli bir nevi aynı olarak (bağımsız bölüm yapım hizmeti şeklinde) ödenmiştir. İşte bu noktada müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin “arsa maliyeti”nin nasıl tespit edileceği hususu gündeme gelmektedir.

Müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyetinin ne olacağı konusunda doktrinde ortaya konulan genel yaklaşım; müteahhidin arsa sahibine verdiği bağımsız bölümlere isabet eden toplam inşaat harcamalarının, kendisine kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyetini teşkil edeceği yönündedir¹¹¹⁵. Müteahhit bu maliyeti arsa sahibine bağımsız bölüm inşa etmekle ödemektedir¹¹¹⁶. Nitekim, AYDEMİR¹¹¹⁷, müteahhidin payına düşen kat veya bağımsız bölümlerin maliyetinin, yapı için yaptığı masrafların tümünden oluştuğunu, bu masrafların arsa sahibine düşen kat veya bağımsız bölümlere tahsis edilen kısmının da, müteahhidin maliyetlerine dahil olduğunu, işte bu kısmın, arsaya mukabil bir masraf olmasına rağmen, müteahhide kalan kat veya bağımsız bölümlerin maliyeti içinde görülmesinin, arsa değerinin kendiliğinden maliyette dikkate alınmış bulunduğunu ortaya koyacağını belirtmektedir.

Bu yaklaşım genel olarak Maliye İdaresince de kabul görmektedir. Nitekim verilen bir çok muktezada, müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa payının maliyetinin, müteahhit tarafından arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin inşaatı için yapılan harcamaların toplamından oluştuğu belirtilmiştir. Diğer bir deyişle, toplam inşaat maliyetinin (harcamanın) arsa sahibine verilen bağımsız bölümlere isabet eden kısmı kat karşılığı iktisap edilen arsanın maliyet bedelini ifade etmektedir¹¹¹⁸. Bu toplam maliyet müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlere belli bir dağıtım anahtarıyla (her bağımsız bölümün büyüklüğü gibi) dağıtılmak suretiyle her bir bağımsız bölümün maliyeti tespit edilmelidir¹¹¹⁹.

¹¹¹⁵ ÖZBALCI, Gelir Vergisi s.381; KIZILOĞ, İnşaat Muhasebesi, s.489; AYDINER, s.120; Özcal KORKMAZ, "Kat, Daire ve Dükkan Karşılığı Başkasının Arsasına İnşaat Yapanların KDV Karşısındaki Durumu", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, şubat 1996, Sayı:242, s.131; YILMAZ, s.265; ÜREL, s.69; AYDEMİR, "İnşaatı Yapanın Payının Maliyeti", s.14; ayrıca Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2004, s.59

¹¹¹⁶ ÜREL, s.69

¹¹¹⁷ AYDEMİR, s.14.

¹¹¹⁸ GİB İVDB'nin 07.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/KVK-13-7103-(10976) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi2006/10976.htm>) (19 Şubat 2007); M.B. İst. Defterdarlığı'nın 29.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20/VUK-269-9174 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/8715.htm>) (13 Şubat 2007); İst. Defterdarlığı'nın 26.01.2004 tarih ve 945 sayılı muktezası (DENET Arşiv); İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 15.09.2004 tarih ve KDV.muk.B.07.4.Def.0.34.18.25-28824/5924 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:285, Mart 2005, s.150-151); ayrıca İst. Val. İl Defterdarlığı'nın 27.06.2005 tarih ve B.07.4.DEF. 0.34.11/KVK-13-6428 sayılı muktezasında şu belirleme yapılmıştır : "Buna göre kat karşılığında başkasının arsasına yapılan inşaatla toplam inşaat maliyeti, şirketinize ait dairelerle arsa sahibine verilen dairelerin inşası için yapılan harcamaların tutarındır. Ancak toplam inşaat maliyetinin (harcamanın) arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı ile arsa sahibine yapılan nakit ödemenin kat karşılığı iktisap edilen arsanın maliyet bedelini ifade etmektedir." (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kurumlarvergisi2005/6428.htm>) (23 Şubat 2007)

¹¹¹⁹ Bkz. GİB İVDB'nin 07.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/KVK-13-7103-(10976) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi2006/10976.htm>) (19 Şubat 2007); İst. Val. İl Defterdarlığı'nın 27.06.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-13-6428 sayılı muktezası <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kurumlarvergisi2005/6428.htm>) (23 Şubat 2007)

Ancak, Maliye İdaresinin, arsa sahibine devredilen bağımsız bölümleri satış kabul etmekte, bu satışın bedelini yukarıda belirttiğimiz üzere¹¹²⁰, bazı muktezalarında bu bağımsız bölümlerin maliyet bedeline bazı muktezalarında ise bağımsız bölümlerin emsal bedeline diğer bir deyişle birbirinden tamamen farklı değerlere bağlamaktadır. Bu görüşlerin devamı olarak da aynı muktezalarda, bu bedeller üzerinden belirlenen bağımsız bölüm teslim tutarlarının müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa payı olarak maliyete intikal ettirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Buna göre, müteahhit bağımsız bölümleri emsal bedelle arsa sahibine teslim ederse, bu bedel aynı zamanda, müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa payının maliyet bedeli olarak kabul edilmektedir. Müteahhit bağımsız bölümleri bu bağımsız bölümler için yapmış olduğu inşaat maliyetlerinin toplam değeri üzerinden fatura ederse, bu defa bu değer müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa payının maliyet bedeli olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla Maliye İdaresinin, müteahhidin inşa ettiği bağımsız bölümleri arsa sahibine hangi bedelle devretmesi gerektiğini belirtmek üzere vermiş olduğu muktezalarda yansıttığı çelişkili yaklaşımların devir bedelinin tespiti hususunda yarattığı belirsizliğin devamı, müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa payının maliyet bedelinin ne olacağı noktasında da kendisini göstermektedir.

İdarenin, müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedelini, arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin inşaatı için yapılan harcamaların toplamına bağlayan yaklaşımı, başka bir açıdan da kendi içerisinde tutarsızdır. Şöyle ki; Maliye İdaresi arsa sahibini, müteahhide yapmış olduğu arsa payı devri açısından kazanç elde etmiş sayarken, bu kazancın tutarını tespitite; yukarıda belirttiğimiz üzere, farklı farklı görüşler ileri sürmektedir¹¹²¹. Bunlardan birisi, arsa payının müteahhide devir bedeli olarak, devredilen arsa karşılığında müteahhitten alınan bağımsız bölümlerin değerini esas alan görüştür. İdarenin bir diğer görüşü, arsa sahibinin, müteahhide devrettiği arsa payının bedelinin, müteahhidin sözleşmeye göre arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin inşası için yapmış olduğu harcamaların toplamından oluşacağı yönündedir. Diğer bir ifadeyle, arsa payının devri karşılığında elde edilen hasılat, arsa payı karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümlerin maliyet bedellerinin toplamından oluşacaktır. Bu hususta İdarenin yansıttığı bir başka görüş ise, arsanın müteahhide devredildiği tarihteki emsal bedelinin esas alınması gerektiği yönündedir. Bu

¹¹²⁰ Bkz. s.223 vd.

¹¹²¹ Bkz. s.223 vd.

durum yukarıda belirttiğimiz üzere arsa sahibinin kazancının tespitinde karmaşaya sebep olmaktadır. Bu karmaşanın diğer bir yansıması ise, işte müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyetinin tespitinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü, arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payı, müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlere bağlı olan arsa payıdır. Dolayısıyla, bu payın devir bedeli ile müteahhidin uhdesinde kalacak arsa payının maliyet bedeli aynı olmalıdır. Satıcının satış bedeli ile alıcının alış bedeli arasında fark olacağı düşünülemez.

Örneğin Maliye İdaresinin bir görüşüne göre, arsa payının müteahhide devrinde arsanın “emsal bedeli” esas alınırken, müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa payının maliyet bedelinin belirlenmesinde, müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin inşaatı için yapılan harcamaların esas alınması mümkün müdür ? Elbette ki, hayır. Satıcının satış bedeli ile alıcının alış bedeli farklı olamayacağından Maliye İdaresi burada ya arsa sahibinin arsa devir bedelini tespit ederken, ya da müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedelini belirlerken hataya düşmektedir. İkisinin aynı anda doğru olması mümkün değildir.

Bu nedenle eğer müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlere tekabül eden arsa payının maliyet bedelinin, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin inşaatı için yapılan harcamaların toplamından oluştuğu görüşü esas alınacaksa, arsa sahibinin de arsa payını müteahhide bu tutar üzerinden devrettiği kabul edilmelidir. Nitekim İdarenin yukarıda belirttiğimiz üzere bu doğrultuda görüş belirttiği muktezaları da söz konusudur.

Netice olarak Maliye İdaresinin, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin; iki tarafın da karşılıklı olarak birbirlerine mal teslimi yaptıkları bir “trampa işlemi” olduğu; buradaki iki işlemin de satış hükmünde bulunduğu ve prensip olarak vergilendirilmesi gerektiği yönündeki görüş ve uygulamaları istikrar arz etmekle birlikte, bu görüşün devamı olarak, vergilemenin nasıl yapılacağı, vergiye tabi matrahların nasıl tespit edileceği hususundaki görüşlerinin belirsiz, birbiriyle çelişkili yani tutarsız olduğu söylenebilir.

Müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, bunların arsa maliyeti ve inşaat maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır. Burada inşaat maliyeti

bellidir. Arsanın maliyetinin tespiti hususunda ise, temel yaklaşımımız gereği, müteahhidin bu arsaları iktisap etmek için ödediği bedel esas alınmalıdır. Bu bedel de müteahhidin hizmet bedeli olmaktadır. Nitekim, bu hizmetin karşılığı arsa sahibi tarafından arsa payı olarak ödenmekte olduğundan, bu arsa payının rayiç değeri hem müteahhidin hizmet bedeline hem arsa sahibinin arsayı satış bedeline tekabül etmektedir. Müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa payının maliyeti de bu bedeldir.

Bununla birlikte uygulamada müteahhidin belli bir inşaat hizmeti yanında arsa sahibine bir miktar da para verdiği rastlanan bir seçenektir. Diğer bir deyişle arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde, müteahhidin arsa sahibine belli sayıda bağımsız bölüm yanında bir miktar para verdiği de rastlanan bir uygulama modelidir. Yukarıda belirttiğimiz üzere, verilen bu para aslında arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinden ayrı olarak, müteahhidin arsanın bir kısmını da para vererek satın almasından ibarettir. Bu hallerde müteahhitler kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyetlerini hesaplarken, para olarak ödedikleri bu tutarları da maliyetlerine intikal ettirmelidirler.

4.4. İNŞAAT DEVAM EDERKEN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE YAPILAN SATIŞLARIN (TOPRAKTAN SATIŞLARIN) DURUMU:

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirilmesi ile doğrudan ilgili olmamakla birlikte, bu olayın bir devamı niteliğinde olan ve uygulamada sıkça rastlanan bir husus da, müteahhidin arsa sahibinin arsası üzerinde inşa ettiği bağımsız bölümlerden, kendi uhdesinde kalacak olanları, daha inşaata başlamadan ya da inşaatın belli aşamalarında üçüncü kişilere satarak inşaatın finansmanını karşılaması modelinde yaşanan bazı vergisel problemlerdir. Müteahhitler kadar sık rastlanmasa dahi, arsa sahibinin de kendisine kalacak bağımsız bölümleri daha inşaat tamamlanmadan sattıkları görülmektedir. “Topraktan satış” olarak da adlandırılan bu tür devirlerde, bağımsız bölümlerin bedeli de daha inşaat bitmeden alıcılardan kısmen ya da tamamen tahsil edilmektedir.

Gerek müteahhit gerekse arsa sahibi tarafından inşaat bitmeden yapılan satışlarda en çok tereddüt yaratan husus vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşmiş

sayılacağı meselesidir. Bu kısımda bizim üzerinde durmak istediğimiz husus da budur. Uygulamada sıkça gündeme gelen bu hususta da farklı yaklaşımlar söz konusu olabilmektedir. Aşağıda öncelikle bağımsız bölümlerin daha tamamlanmadan satışının gerçekleştirilme şekilleri üzerinde durulacak, akabinde buradaki vergiyi doğran olay irdelenecektir.

4.4.1. Üçüncü Kişilere Yapılan Satışların Gerçekleşme Şekilleri :

Bağımsız bölümler tamamlanmadan yapılan bu satışlar, müteahhit açısından şu şekilde gerçekleştirilmektedir. Eğer arsa sahibi işin başında müteahhide arsa payını devretmişse, bu satışlar ya gayrimenkul satış vaadi sözleşmesiyle yapılmakta ya da alıcıların güvence istemeleri durumunda, kat irtifaklı arsa payı tapusu verilmektedir. Diğer bir deyişle arsa payı üzerinden tesis edilen kat irtifaklarının satışı yapılmaktadır.

Arsa sahibi arsa payını müteahhide devretmemişse bu defa satışlar yine farklı şekillerde gerçekleştirilmektedir. Bunlardan birisi; müteahhidin, gayrimenkul satış vaadini de içeren arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinden doğan hakkını üçüncü kişilere devretmesidir. Şöyle ki; yukarıda müteahhidin alacak hakkını üçüncü kişilere devretmesi ile ilgili kısımda¹¹²² belirttiğimiz üzere; arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde müteahhit sözleşmeden doğan edimlerini yerine getirdiğinde arsa sahibine karşı kişisel hak kazanmaktadır. Buna göre, arsa sahibinden, sözleşme uyarınca kendisine bırakılan bağımsız bölümlerin tapusunun adına nakledilmesini isteyebileceği gibi; bu kişisel hakkını BK'nun 162 ve devamı maddeleri uyarınca, arsa sahibinin rıza ve onayını almaya gerek olmaksızın yazılı olmak koşuluyla üçüncü kişilere de devir ve temlik edebilir. Müteahhidin kişisel hakkını temellük eden üçüncü kişi de bu hakkını müteahhidin halefi olarak arsa sahibine karşı ileri sürme olanağına sahiptir ve mülkiyetin kendisine nakledilmesini isteyebilir.

Arsa sahibinin arsa payını müteahhide devretmediği durumlarda uygulanan diğer bir model ise; arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinde, bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satışı ve devri konusunda arsa sahibince müteahhide yetki verileceğinin belirtilmesi, böylelikle müteahhidin kendi uhdesinde kalacak bağımsız bölümleri arsa sahibine vekaleten üçüncü kişilere devretmesidir. Bu durumda, tapu

¹¹²² Bkz.s.126 vd.

kayıtlarında bağımsız bölümlerin satış ve devrini gerçekleştiren arsa sahibiymiş gibi görünse de, gerçekte devrin muhatabı müteahhittir. Nitekim, vergilendirme açısından olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan (VUK md.3), bu durumda vergisel yükümlülükler açısından müteahhit esas alınır.

4.4.2. İnşaat Bitmeden Yapılan Bağımsız Bölüm Satışlarında “Vergiye Doğuran Olay”ın Gerçekleşme Zamanı :

Yukarıda gerek değer artış kazancı gerekse ticari kazanç açısından “vergiye doğuran olay”, diğer bir deyişle “gelirin elde edilmesi” kavramları detaylı olarak açıklanmıştır. Belirttiğimiz üzere, ticari kazançta vergiyi doğuran olayın vukuunda, diğer bir deyişle gelirin elde edilmesinde “tahakkuk esası”nın geçerli olduğu hususunda gerek doktrinde gerekse Maliye İdaresi ve yargı mercilerinde fikir birliği vardır. Buna göre, ticari kazançta vergiyi doğuran olayın vuku ve buna paralel olarak gelirin vergilendirilmesi için, gelirin fiilen tahsili değil, alacak olarak gerçekleşmesi yeterlidir. Diğer bir deyişle, geliri doğuran işlem eksiksiz olarak gerçekleşmiş ve de gelir mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olmalıdır. Ayrıca ilgili bölümde, değer artış kazancı açısından da gelirin elde edilmesi diğer bir deyişle vergiyi doğuran olayın vukuu detaylı olarak açıklanmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, inşaat bitmeden yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşmiş sayılacağına belirlenmesi için, arsa sahibi ya da müteahhidin yapmış olduğu bu bağımsız bölüm satışlarının “ticari kazanç” mahiyeti arz ettiği durumlarda, gelirin tahakkuk edip etmediğinin tespiti önem arz etmektedir.

Konuyla ilgili olarak bazı yazarlar, inşaatın devamı sırasında satılan bağımsız bölümler nedeniyle alınan paraların avans niteliğinde olduğunu; bu satışlarda tapuya tescil daha önceden yapılmış olsa dahi satışın, bağımsız bölümün tamamlanıp, alıcının tasarrufuna sunulduğu (teslim edildiği) anda gerçekleşmiş sayılacağını belirtmektedir¹¹²³. Ayrıca, bu tarihten önce kazancın hesaplanmasının mümkün bulunmadığına, çünkü inşaat bitmeden maliyetlerin de belli olamayacağına¹¹²⁴ işaret edilmektedir. Teslim tarihi açısından ise, yapı kullanma izin belgesinin alınmasının bir ölçü olarak kullanılabileceği;

¹¹²³ Bkz. ÖZBALCI , Gelir Vergisi Kanunu, s.381; aynı yönde KIZILOT, İnşaat Muhasebesi,s.489; ÜREL,s.69.

¹¹²⁴ KIZILOT, İnşaat Muhasebesi, s.489.

ancak, daha önce alıcı daireyi fiilen kullanmaya başlamışsa, bu tarihte satışın gerçekleştiğinin kabul edileceği¹¹²⁵ belirtilmektedir.

Konuyla ilgili, Danıştay yaklaşımı da doktrinde bazı yazarlarca ortaya konulan yukarıda belirttiğimiz görüş paralelindedir. Danıştay'ın kararlarına yansıyan bazı özellikli noktalar şöyle özetlenebilir ¹¹²⁶:

- İnşaat tamamlanmadan yapılan bağımsız bölüm satışlarında, vergi doğuran olay ancak teslimle meydana gelir. İnşaat işlerinde teslimin yapılabilmesi için inşaatın tamamlanması ve kullanılabilir halde olduğunu gösteren yapı kullanma izin belgesinin alınması gereklidir. Dolayısıyla, inşa halinde satılan ancak henüz teslim edilmemiş olan bağımsız bölümler nedeniyle vergi doğuran olay gerçekleşmemiş olacaktır.

- İnşaat halinde satışı yapılan bölümler için özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan yani taraflar arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların önlenmesi veya üçüncü şahısların hakkının korunması amacıyla kat irtifakının kurulması ve inşa halindeki bölümlerin tapuya tescili gibi işlemler yapılmış olması, inşa halinde satılan bölümler açısından vergi doğuran olayın meydana geldiği anlamına gelmez.

Doktrindeki bazı yazarlarca belirtilen görüş ve Danıştay'ın konuya yaklaşımı paralellik arz etmekle birlikte, yine çalışmamızın bir çok noktasında olduğu gibi, burada da Maliye İdaresinin istikrarlı bir görüş ortaya koymadığı söylenebilir. Aslında Maliye İdaresi temel olarak doktrindeki ağırlıklı yaklaşım ve Danıştay görüşüne paralel bir görüş

¹¹²⁵ ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu, s.381

¹¹²⁶ Dnş. 11. D.'nin 07.06.1995 tarih ve E. 1995/2099, K.1995/1823 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10629&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (23 Şubat 2007); aynı yönde Dnş. 3. D.'nin, 05.12.1996 tarih ve E. 1996/1427, K. 1996/5119 sayılı Kararı, "Satış akdi özü itibariyle satıcının satışa konu olan malı alıcıya teslim etmek borcu ile alıcının bu malın bedelini ödemek borcu üzerine kurulmuş bulunduğundan, kendi nam ve hesabına inşaat yap-satçılığı ile uğraşanların arsa payı üzerinde yaptıkları satışlar nedeniyle tapu sicilinde yapılan intikalleri vergiyi doğuran olay olarak kabul etmeye olanak bulunmamaktadır Vergiyi doğuran olay tamamlanan inşaatın teslimi ile doğar" (DENET YMM Arşiv); Dnş. 4. D.'nin, E. 1995/921, K. 1996/606 sayılı kararı, "Bitmiş bir binanın satışında tescil işlemi, satan kişi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilir. Devam eden inşaatlarda ise, satılan kısımların tapuya tescili inşaatın bitiminden daha önce olsa dahi işin bitim tarihinin vergiyi doğuran olay olarak kabulü ve inşaat bitmeden yapılan satış işleminden elde edilen paranın avans olarak değerlendirilmesi gerekir" (DENET YMM Arşiv); Dnş. 3. D.'nin 07.03.1985 tarih ve E.1984/2377, K.1985/824 sayılı kararı, "Madeni Kanunda gayrimenkul mülkiyetinin tapuya tescil ile tamamlanacağı açıklanmışsa da gayrimenkul satışında vergiyi doğuran olayın, satış bedelinin tamamının satıcı lehine tahakkuk etmesi ile meydana geldiği, satıcı satış bedeline o gayrimenkulün iktisaden tasarruf etme hakkını alıcıya terk ettiği anda istihkak kesbedeceğinden satıcının bu muameleden sağladığı gelirden gayrimenkulün alıcıya teslimi anında elde edilmiş sayılacağı...." (www.danistay.gov.tr) (10 Ocak 2007)

ortaya koymaktadır. Nitekim, konuya ilişkin verilmiş bir muktezada¹¹²⁷, inşaat şirketinin yapımı tamamlanmamış gayrimenkulleri satmasında vergiyi doğuran olayın, gayrimenkullerin iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devrinde vuku bulacağı; bu nedenle satış sözleşmesi veya satışa ilişkin ödeme yapılmış olsa dahi, alıcı tarafından iktisabın, müteahhit tarafında ise satışın “fiilen teslim” tarihinde gerçekleşeceği; satış tarihine kadar alıcı tarafından yapılan ödemelerin müteahhit tarafından avans olarak değerlendirileceği yönünde görüş bildirilmiştir.

Bununla birlikte, inşaat tamamlanmadan yapılan satışta, arsa tapusunun alıcı adına geçirildiği bir olayda ise Maliye İdaresi,¹¹²⁸ arsasını kat karşılığı veren arsa sahibinin, inşaatın herhangi bir safhasında arsa payı üzerinden tesis edilen kat irtifaklarını satışı halinde, kat irtifakı devrinin tapuda tescil edildiği tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olduğunu belirtmektedir. İdare bu görüşünün gerekçesi olarak şu noktalara işaret etmektedir: Bağımsız bölümün kat irtifaklı olarak devriyle arsa sahibi satışa ilişkin edinimi yerine getirmiştir. Diğer bir deyişle, kat irtifaklı daireyi satan arsa sahibi yönünden, kat irtifakı devrinin tapuda tesciliyle satış işlemi mahiyet ve tutar olarak kesinleşmekte ve vergiyi doğuran olay da gerçekleşmektedir. Bu devir ile birlikte arsa sahibi ile müteahhit arasında düzenlenen sözleşme, devir edilen kat irtifaklı bağımsız bölüm itibarıyla yeni sahibine intikal etmektedir. Böylelikle alıcı sözleşme kapsamındaki bağımsız bölümü sözleşmeye uygun olarak teslim alma yönünden müteahhitten alacaklı hale gelmiş olmaktadır. Ancak, safi kazancın tespiti için maliyetin kesinleşmiş olması gerekir. Oysa daha inşaat tamamlanmadığından maliyetler tam olarak oluşmamıştır. Nitekim İdare bu konuda da bir varsayımdan hareket ederek çözüm geliştirmeye çalışmış; gayrimenkul satışından elde edilen satış hasılatının (katma değer vergisi hariç) maliyet ve %20 kardan oluştuğunu, buna göre, satışlardan elde edilen safi kazancın hesaplanmasında, satış hasılatına iç yüzde uygulanarak %20 oranındaki safi kazancın bulunması gerektiğini ifade etmiştir. Dolayısıyla Maliye İdaresi bu görüşünde, inşaat

¹¹²⁷ GİB İVDB'nin 20.02.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/KVK-13-6922 sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi_2006/2465.htm) (18 Şubat 2007); aynı yönde İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 22.04.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-37-11428 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/gv-11428.htm>); İst. Val. İl Defterdarlığı'nın 14.02.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-1/11070 sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/vergiusul_2005/1220.htm) (21 Şubat 2007); ayrıca GİB İzmir VDB'nin 24.01.2006 tarih B.07.1.GİB.4.35.18.02/1741-170 sayılı muktezası, “*Taşınmaz satışlarında ise elde etme, ancak satışı yapılan daire veya binanın alıcıya teslimi ile mümkün olur. Bu tarihten önce yapılan ödemeler ancak avans niteliğindedir.*” (<http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/>) (27 Nisan 2007)

¹¹²⁸ GİB İVDB'nin 05.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/269.madde-5039 sayılı muktezası (İstanbul YMM Odası Mali Platformu, “Mevzuattaki Gelişmeler”, s.30-32)

tamamlanmadan arsa payının devri suretiyle yapılan bağımsız bölüm satışlarında, maliyetin oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, arsa payının alıcıya adına devri anında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini kabul etmektedir.

Maliye İdaresi tarafından verilen bir muktezadan¹¹²⁹ çıkan sonuç ise, inşaat bitmeden yapılan bağımsız bölüm satışında arsa tapusu verilmediği hallerde, bağımsız bölümün tamamlanıp tesliminde vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği; bağımsız bölüme ilişkin arsa tapusunun başlangıçta alıcıya verilmesi halinde ise, arsaya ait tapunun devriyle sanki bir arsa satışı yapılmış gibi arsaya ilişkin kazancın beyan edilmesi; bağımsız bölüm tamamlanarak teslim edildiğinde de bu defa inşaat kısmına ilişkin kazancın beyan edilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir.

Maliye İdaresinin başka bir muktezaya¹¹³⁰ yansıyan görüşünde ise, ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmetin bedelinin taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir veya giderin tahakkuk etmiş kabul edileceğine işaret edilmiştir. Müteahhidin bağımsız bölüm satışından doğan gelirinin, söz konusu gayrimenkullerin alıcılara satışının yapıldığı, bir başka ifadeyle faturalandığı tarihte tahakkuk ettiği, dolayısıyla o dönemin kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Diğer bir deyişle İdare bu görüşünde inşaat bitmeden yapılan satışlarda, fatura kesilmişse gelirin doğmuş olacağını kabul etmiştir.

Öncelikle belirtelim ki, bir satış işlemine ilişkin bu sözleşme satış akdidir. Bu sözleşmeyle borçlu ve alacaklı tarafından karşılıklı edimler yüklenilir. Bu edimler yerine getirildiğinde borç ifa edilmiş olur. Alıcı ve satıcıya karşılıklı edimler yükleyen satım sözleşmesi Borçlar Kanunun 182 nci maddesinde şöyle tarif edilmiştir : "*Beyi (satım) bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı müşterinin iltizam ettiği semen mukabilinde müşteriye teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu tahammül eder*"

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere satım sözleşmelerinde, malı satan tarafın edimi, malın mülkiyetini yani mal üzerindeki tasarruf hakkını alıcıya devretmektir. Alıcının edimi ise malın karşılığı olan bedeli satıcıya vermektir. Buna göre bu işlemde satıcı,

¹¹²⁹ GİB İVDB'nin 07.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.İ6.01/KVK-13-7103- (10976) sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/kurumlarvergisi_2006/10976.htm) (19 Şubat 2007)

¹¹³⁰ İst. Val. İl Defterdarlığı'nın 18.10.2004 tarih B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-13-6056 sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/kurv_2004/43394.htm) (23 Şubat 2007)

alacaklı duruma gelmesi için edimini yerine getirmiş yani mal üzerindeki tasarruf hakkını alıcıya devretmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla satıcı açısından alacağın tahakkuk etmesi buna bağlı olarak bu muameleye ilişkin gelirin elde edilmesi ve vergileme açısından da vergiyi doğuran olayın vuku bulması için, mal üzerindeki tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi gerekli ve yeterlidir.

Bu durumda, inşaat tamamlanmadan yapılan bağımsız bölüm satışlarında vergiyi doğuran olay, bu bağımsız bölümlerin tamamlanarak, üzerindeki tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi anında gerçekleşir. Alıcının edimini yani gayrimenkulun karşılığı olan parayı ya da ayını müteahhide önceden avans olarak vermiş olmasının veya gayrimenkulun teslimi anında ya da teslimden sonra vermiş olmasının vergiyi doğuran olaya herhangi bir etkisi yoktur.

Alıcılar arsa payının devrini inşaat tamamlanmadan yaptıkları ödemelerin güvencesi olarak talep ettiklerinden, arsa tapusu verilmesi tamamen bir teminat ya da güvence mahiyetindedir. Tarafların gerçek iradesi, belli bir bedel karşılığında bir bağımsız bölümün satışına yönelmiştir. Alıcının müteahhitten ya da arsa sahibinden arsa almak gibi bir amacı ve isteği yoktur. Müteahhidin alacak hakkı, sözleşme konusu bağımsız bölümü tamamlayarak teslim ettiği anda doğar. Her ne kadar Medeni Hukuk açısından, alıcı adına arsa üzerinde irtifak hakkının kurularak tapuya tescili mülkiyetin devri olarak değerlendirilse de, vergi hukuku açısından şekli değil fiili duruma itibar edilir (VUK md.3). Vergilemede, muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan, burada vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi arsa payının alıcı adına tescili ile değil, inşaatın bağımsız bölümlerinin tamamlanarak iktisadi tasarruf hakkının alıcıya bırakılması ile gerçekleşir. Bununla birlikte, yine aynı esasın devamı olarak, tapuda devir yapılmadan önce bağımsız bölüm alıcı tarafından fiilen kullanılmaya başlanmışsa, bu halde vergiyi doğuran olayın gayrimenkulun tamamlanıp, alıcının fiili kullanımına sunulduğu tarihte gerçekleştiği, vergileme açısından şekli bir prosedür olan tapuda tescili beklemeye gerek olmadığı söylenebilir.

5. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNDE MÜTEAHHİDİN VE ARSA SAHİBİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU :

5.1. GENEL AÇIKLAMA

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinin vergilendirilmesi hususunda gelir ve kurumlar vergisi açısından yasal bir düzenleme bulunmadığı gibi, Katma Değer Vergisi (KDV) açısından da 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu¹¹³¹ (KDVK)'nda her hangi özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Konunun özelliğine binaen yasal düzenleme bulunmaması, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin KDV boyutunda da, uygulamada yoğun tartışmalara ve ihtilaflara neden olmaktadır.

Burada da yine temel manada özellik arz eden husus, arsa sahibinin müteahhide arsa devri işleminde KDV uygulanıp uygulanmayacağı ve yine mukabil devri oluşturan müteahhidin arsa sahibine yaptığı bağımsız bölüm devrinin KDV konusuna girip girmeyeceği meselesidir. Bunun yanında, bu devirlerin KDV'nin konusuna girdiği kabul edildiğinde, bu defa her iki devir açısından da KDV'ni doğuran olayın gerçekleşme zamanının tespiti, yine her iki devrin KDV matrahlarının tespiti ve bu devirlerdeki KDV'ne ilişkin özellikli durumlar gündeme gelmektedir.

Tüm bu hususlar aşağıda irdelenecektir. Buna göre, öncelikle arsa sahibi tarafından müteahhide arsa devri, bunun karşılığı olarak da müteahhit tarafından inşa edilen bağımsız bölümlerden bir kısmının arsa sahibine devri işlemlerinin KDV karşısındaki durumu tartışılacaktır. Burada da, yine konumuzun özelliği gereği, uygulamanın aktif tarafı Maliye İdaresi ile konumuz olayda çok önemli bir yer işgal eden Danıştay'ın görüş ve yaklaşımlarına ve tabi doktrinde ortaya konulan görüşlere detaylı olarak yer verilmesi gerekecektir. Hemen belirtelim ki, bu hususta da yine tartışmaların kilit noktası bu işlemlerin "trampa" niteliği arz edip etmediği meselesidir. Konumuzun KDV boyutu açısından bu temel tartışmaların akabinde diğer hususlar üzerinde durulacaktır. Ancak, tüm bu tartışmalara girmeden, KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler ve mükellefiyet hususu üzerinde kısa da olsa durmakta fayda görüyoruz.

¹¹³¹ 2.11.1984 tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5.2. KDV’NİN KONUSUNA GİREN İŞLEMLER :

KDV dolaylı bir satış vergisi olup, verginin mükellefi satıcıdır¹¹³². Genel olarak, mal ve hizmet üretimi ve dağıtımında¹¹³³ yani her ekonomik aşamada yaratılan “katma değer”¹¹³⁴ bu verginin konusunu teşkil eder. Ayrıca, Kanunun 1. maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler ayrıntılı olarak belirlenmiş; maddenin 1. fıkrasında, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olacağına hükmedilmiştir. Buna göre, iktisadi hayatta yapılan herhangi bir muamelenin KDV’ne konu olabilmesi için, mal ve hizmet ifası şeklinde bir “işlem”in mevcut olması¹¹³⁵ ve bu “işlem”in ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Maddede KDV’nin konusu olarak, genel manada ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan “işlemler”in belirlenmiş bulunması, KDV’ne konu olan “işlemler”in kar ve zarar riski içerisinde, gelir elde etme amacına yönelik şekilde¹¹³⁶ yapılması manasına gelmektedir. Bu nedenle “gelir elde etme amacı” ve sonucunda kar ya da zararın oluşması unsurlarını barındırmayan “işlem”ler; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti niteliği arz etmeyeceğinden, KDV’nin de konusuna girmez¹¹³⁷. Yasada belirtilen bu faaliyetlerin “sürekli” bir şekilde icrasına ilişkin olarak gerçekleşen işlemler¹¹³⁸ KDV’nin konusuna girmekte olup; ticari, sınai, zirai ya da serbest meslek faaliyetlerinin “arızı” olarak ifası¹¹³⁹ KDV’ne konu olmaz.

Konumuz olayda “işlem”e dayanak teşkil eden değerler arsa ve bağımsız bölümler olduğundan, işlemin “ticari faaliyet” kapsamında yapıp yapılmadığı önem arz edecektir. Yasada ticari faaliyetin kapsamı belirlenmemiş olmakla birlikte, KDVK’nun 1. maddesinin 2. fıkrasında, KDV uygulaması açısından ticari faaliyetin kapsam ve niteliği ile faaliyetin “devamlılığı” hususlarının GVK hükümlerine göre; GVK’nda açıklık

¹¹³² BULUTOĞLU, 8. baskı, s.191.

¹¹³³ ERGİNAY, s.281.

¹¹³⁴ AKSOY, s.344.

¹¹³⁵ Mehmet MAÇ, **KDV Uygulamaları**, İstanbul: DENET Yayıncılık, 1998,s.1.3; AKSOY,s.350; ULUATAM ve METHİBAY, s.375.

¹¹³⁶ Şükrü KIZILOĞLU, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, cilt:1, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998, s.30.

¹¹³⁷ KIZILOĞLU, Katma Değer Vergisi, s.30.

¹¹³⁸ KIZILOĞLU, Katma Değer Vergisi, s.33; ULUATAM ve METHİBAY, s.375.

¹¹³⁹ ERGİNAY, s.283; ULUATAM ve METHİBAY, s.375.

bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceğine hükmedilmek suretiyle bu kanunlara gönderme yapılmıştır.

Buna göre, GVK uyarınca ticari kazanç elde edilen faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ne tabi olacaktır¹¹⁴⁰. Maddede yapılan belirleme uyarınca, yapılan teslimin ya da hizmetin yani "işlemin", "ticari kazanç" elde edilen faaliyetler kapsamına girip girmediği hususu belirlenirken, doğal olarak GVK'nun 37. maddesine başvurulacaktır. "Ticari kazanç" mevhumu yukarıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İlgili kısımda ticari kazancın kapsamının tayininde, gelir getirici ve sürekli ticari yada sınai bir faaliyetin, bir işletme organizasyonu dahilinde ve de risk üstlenen bir girişimci tarafından bağımsız olarak yürütülmesi unsurlarının varlığının aranacağı belirtilmiştir. İlgili bölümde yapılan açıklamaları göz önünde bulundurmak suretiyle, konuyu KDV boyutunu da ele alacak şekilde kısaca özetleyelim.

Ticari Kazanç, GVK'nun 37. maddesinin birinci fıkrasında, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar" olarak tanımlanmıştır. Ancak hangi işlemlerin ticari faaliyet olduğu ya da ticari faaliyetten ne kastedildiği genel bir tanımla belirtilmemiştir¹¹⁴¹. Bununla birlikte, her ne kadar Türk Ticaret Kanununa açık bir atıf yoksa da, genel olarak hem Maliye İdaresi ve hem Danıştay uygulamasında hem de doktrinde; buradaki ticari ve sınai faaliyetin mahiyeti ve sınırları belirlenirken genel esaslar ve özellikle bu faaliyetleri tanzim eden Türk Ticaret Kanunu hükümlerinden yararlanılacağına işaret edilmektedir¹¹⁴².

GVK'nun 1. fıkrasındaki genel belirleme yanında, maddenin 2. fıkrasında, bu Kanun uygulamasında ticari kazanç sayılacak ve GVK'nun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecek bazı özellikli işlerden elde edilen kazançlar altı bent halinde sayılmıştır. Nitekim, fıkranın 4. bendinde *"gayrimenkullerin alım satımı ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar"*n da ticari

¹¹⁴⁰ 1 seri nolu KDV Genel Tebliği (30/11/1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

¹¹⁴¹ AKDENİZ, s.59; TURGAY, Gelir Vergisi Kanunu, s.444; ERGİNAY, s.167; KANETİ, s.322; ÖZEL ve ŞENYÜZ, s.21; BİLİCİ, s.150

¹¹⁴² M.B. Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları'nda, ticari faaliyetlerin dayanağı olan muameleler Türk Ticaret Kanunundaki "ticari muamelelere" ilişkin hükümlerle izah edilmeye çalışıldığı ifade edilmiştir. (bkz.s. 168-169); ERGİNAY, burada Ticaret Kanununa zımnen yapıldığının kabul edilmesi gerektiğini belirtmektedir. (s.167); aynı yönde; KANETİ,s.322; AKDOĞAN, KIZILOĞLU ve EYÜPGİLLER, s.67; CANOĞLU ve HACIRÜSTEMOĞLU,s.139-140; ARSLAN,s.18; Dnş. VDDGK'nun 02.07.1993 tarih ve E. 1993/36, K. 1993/78 sayılı kararı, *"Bu nedenle, ticari faaliyetin kapsamının belirlenmesinde Ticaret Kanunu hükümlerinden yararlanmak gerekmektedir."* (Danıştay Dergisi, sayı:89, 1995, s.145-149)

kazanç olarak vergilendirileceğine hükmedilmiştir. Aslında konumuz açısından gayrimenkullerin ticareti esas olduğundan, gayrimenkul alım satımı yada inşasının “ticari faaliyet” olarak belirlendiği hususunda tartışma yoktur.

Burada gayrimenkullerin alım satımı ve inşaa işleriyle ilgili kazançların ticari kazanç sayılabilmesi için, bu işlerle “devamlı olarak uğraşılması” kriterine yer verilmiştir. Dolayısıyla, gayrimenkul alım satımında GVK’ nun ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanabilmesi için faaliyetin “devamlılığı” (sürekliliği) esasa alınmaktadır¹¹⁴³. Bu nedenle, gayrimenkul alım satımı ya da inşaa işleri ancak arızı değilse, yani “devamlılık” unsuru mevcutsa, elde edilen kazanç “ticari kazanç” olarak vergilendirilir¹¹⁴⁴.

Buna göre, örneğin devamlı bir şekilde arsa alıp satanların ya da gayrimenkul inşaa edip satanların elde ettikleri gelir, “ticari kazanç” olarak; bu işleri arızı olarak gerçekleştirenlerin gelirleri ise, “değer artış kazancı” ya da şartlara göre, “arızı ticari kazanç” olarak vergilendirilmektedir. KDV’nin konusunu ticari kazanç elde edilen faaliyetler teşkil ettiğinden; birinci halde elde edilen gelir ticari kazanç olduğundan, bu işlemler aynı zamanda KDV’ne de tabi olacak, ikinci halde yapılan arızı işlemlerde KDV aranmayacaktır.

KDVK’nun 1. maddesinin 2. fıkrasında “devamlılık” unsuru hususunda da GVK hükümlerine başvurulacağı, GVK’nda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre işlem yapılacağına hükmedilmiştir. Yukarıda “devamlılık” unsuru da detaylı olarak açıklanmıştır¹¹⁴⁵. Buna göre, gayrimenkul alım-satım işleminin sadece bir kez yapılması durumunda, devamlılık unsurunun bulunmadığı kuşkusuzdur. Bu halde, bu işlem KDV’ne de tabi olmayacaktır. Ancak, alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde, yasada yer verilmeyen “devamlılık” halinin gerçekleşme ölçüsünün tespitinin de tartışmalı olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte, gayrimenkul alım satımı şekli ve maddi şartları ile kurulmuş (belirgin) bir ticari organizasyon içinde yapıldığında da sorun yoktur, bu faaliyet ticaridir¹¹⁴⁶ ve elde edilen kazanç, ticari kazançtır. Bu tür organizasyonlar içerisinde gerçekleştirilen alım-satım

¹¹⁴³ Bkz. ERGİNAY, s.168-169; AKSOY, s.164; TUNCER, s.72; KANETİ, s.322; ULUATAM ve METHİBAY, s.260- 261; ARSLAN, s.19.

¹¹⁴⁴ AKDENİZ, s.62; BULUTOĞLU, 8. baskı,s.15; AKSOY, s.164; DURAK, s.37; Dnş. 3. D.’nin 22.02.1990 tarih ve E. 1989/958, K.1990/639 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (09 Kasım 2007)

¹¹⁴⁵ Bkz. s.194 vd

¹¹⁴⁶ KARABACAK, sayı:91, s.46.

işlemleri KDV'ne tabi olacaktır. Ancak, maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda, yukarıda belirttiğimiz üzere¹¹⁴⁷, Danıştay'ın ve Maliye İdaresinin temel yaklaşımı; “*kazanç doğuran işlemin çokluğu*”nun, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olduğu yönündedir. Bu belirlemede işlemlerin çokluğu hususu gündeme gelmektedir. İşlemlerin çokluğu yani “devamlılık” unsuru, bir faaliyeti “ticari faaliyet” niteliğine sokuyorsa, bu işlemler yine KDV'ne tabi olacaktır. Aksi durumda KDV uygulanmaz.

5.3. ARSA SAHİBİNİN MÜTEAHHİDE ARSA PAYI DEVRİ VE MÜTEAHHİDİN ARSA SAHİBİNE BAĞIMSIZ BÖLÜM DEVRİ İŞLEMLERİNİN KDV'YE TABİ OLUP OLMADIĞI :

Arsa sahibi ile müteahhit, arsa sahibinin arsası üzerinde tüm masrafları müteahhit tarafından karşılanmak üzere bir inşaat yapılması, buradaki bağımsız bölümlerin arsa sahibi ile müteahhit arasında belli bir oranda paylaşılması ve müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa paylarının, tapuda müteahhit veya onun göstereceği kişiler adına geçirilmesi üzerinde anlaşılır. Bu anlaşmanın neticesinde arsa sahibi, arsasının bir kısmını tapuda müteahhide devreder, müteahhit ise bunun karşılığı olarak yapmış olduğu bağımsız bölümlerin bir kısmını arsa sahibine bırakır. Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibi ve müteahhit tarafından karşılıklı olarak yapılan bu devir işlemlerinin KDV'ne konu olup olmayacağı hususunda yasada özel bir düzenleme bulunmadığından, aşağıda uygulamayı yönlendiren Maliye İdaresi ile Danıştay ve Doktrindeki görüşlere yer verilecektir.

5.3.1. Vergi İdaresinin Konuya İlişkin Yaklaşım Ve Uygulamaları :

Yukarıda muhtelif defalar belirttiğimiz üzere, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapım işlerinin vergilendirilmesiyle ilgili Maliye İdaresinin tebliğ bazındaki tek belirlemesi, 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yapılmıştır. Bu Tebliğin “*D _ Arsa Karşılığı İnşaat İşinde Katma Değer Vergisi Uygulaması*” başlıklı bölümünde konumuz işlerde KDV uygulamasının nasıl yapılacağına açıklanacağı belirtilmekle birlikte, yer verilen açıklamalar, uygulamayı bütün yönleri ile kapsar nitelikte olmamıştır. Nitekim, Tebliğin ilgili bölümünde yapılan açıklamaların “esas” yönünden uygunluğu ve verginin yasallığı

¹¹⁴⁷ Bkz. s.196 vd.

ilkesiyle bağdaşıp bağdaşmadığı bir yana, örneğin arsa sahibi açısından KDV'nin matrahının ne olacağı, her iki taraf için de vergilemenin ne zaman yapılacağı gibi temel hususlarda dahi belirleme yapılmamıştır.

Belirttiğimiz üzere, bu Tebliğ ile Maliye İdaresinin ortaya koyduğu görüş; arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde iki ayrı teslim (yani "trampa"nın) varlığının söz konusu olduğudur. Bu teslimlerden ilki arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise, müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız bölüm (konut veya işyeri) teslimidir.

Nitekim, Tebliğin yayınlanmasından itibaren Maliye İdaresinin vermiş olduğu bir çok muktezada¹¹⁴⁸ da, arsa sahibi ile müteahhidin yapmış oldukları bu karşılıklı teslimlerin "trampa" işlemini teşkil ettiği yönünde görüş belirtilmek suretiyle, İdare bu yaklaşımında istikrar kazanmıştır.

Maliye İdaresinin 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yaptığı açıklamalar, İdarenin konumuz işlerde tebliğ bazındaki tek görüşü olması açısından önemlidir. Bu nedenle Tebliğde yapılan bu açıklamalara göre arsa sahibi ve müteahhidin KDV karşısındaki durumlarını belirtmekte fayda görüyoruz.

5.3.1.1. 30 Seri nolu KDV Tebliğine Göre, Arsa Sahibinin Müteahhide Devrettiği Arsa Payı Açısından KDV Karşısındaki Durumu :

Tebliğin ilgili bölümünde arsa sahibinin hukuki statüsü göz önünde bulundurularak ayrıma gidilmiştir. Buna göre; arsa bir iktisadi işletmeye dahilse, arsanın sahibi olan bu iktisadi işletmenin, bağımsız bölüm (konut yada işyeri) karşılığı olarak müteahhide yaptığı arsa teslimi KDV'ne tabi olacaktır. Yine, arsa sahibi arsa alım

¹¹⁴⁸ GİB İVDB'nin 26.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283); İst. Val. İl Defterdarlığı'nın KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.25-28824/5924 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:285, Mart 2005,s.150-151); GİB İVDB'nin 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/3885.htm>) (28 Kasım 2006);GİB İVDB'nin 11/12/2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12466 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/10148.htm>) (24 Şubat 2007); İst. Val. İl Defterdarlığı'nın 12.05.2005 tarih KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18. Geç.8.3531 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kdv2005/3531.htm>) (13 Kasım 2007); M.B. Antalya Defterdarlığı'nın 13.06.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.07.12/KDV.ÖZG.03.35/ sayılı muktezası (<http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/kdv/ornek2003kdv22.htm>) (10 Mart 2007)

satımını mutaat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürüyorsa, bu halde de arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu teslim için KDV uygulanacaktır.

Bununla birlikte, arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını bağımsız bölüm karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacağı belirtilmiştir. Nitekim yukarıda değindiğimiz üzere, arazi işlemler zaten KDV'nin konusuna girmemektedir.

Tebliğde belirlenen bu uygulama bu Tebliğin yayınından sonra İdare tarafından verilen muktezalara¹¹⁴⁹ aynen yansımıştır.

Tebliğde, arsa sahibinin müteahhide arsa devrine ilişkin yapılan belirlemede iki husus ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki “iktisadi işletme” kavramı, diğeri ise arsa alım satımının “mutaat ve sürekli” bir faaliyet olarak yapılması ya da arsa tesliminin “arazi” bir faaliyet olarak gerçekleştirilmesi hususudur.

Arsa sahibi tarafından gerçekleştirilen arsa devrinin, KDV'ye tabi olup olmayacağı konusunda doğrudan vergilendirmeyi etkileyen bu hususların irdelenmesine ihtiyaç vardır.

5.3.1.1.1. İktisadi İşletme Kavramı :

Tebliğde, arsanın iktisadi bir işletmeye dahil olması halinde, müteahhide yapılan teslimin KDV'ne tabi olduğu belirtilmiş, ancak “iktisadi işletme” kavramından neyin kastedildiği açıklanmamıştır.

“İktisadi işletme” kavramına, KDVK'nun bazı maddelerinde¹¹⁵⁰ olduğu gibi, diğeri vergi kanunlarımızda¹¹⁵¹ da yer verilmiş; ancak, bu kavramdan neyin kastedildiği vergi kanunlarımızda tam olarak belirtilmemiştir.

¹¹⁴⁹ GİB İVDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283); İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 15.09.2004 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.25-28824/ 5924 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:285, Mart 2005,s.150-151)

¹¹⁵⁰ KDVK'nun 17. maddesinin (d) ve (k) fıkraları.

¹¹⁵¹ VUK'nun 172/1-4; 172/1-6 ; 173/1-3 (b) maddeleri; KVK'nun 1 /(1) - ç ; 2/(5); 2/(6); 4/(1)- j; 4/(1) –n; 14/(2); 15/(1); 16/(4) maddeleri gibi.

Bununla birlikte, bir Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı¹¹⁵²nda, “iktisadi işletme” ile ilgili olarak şu belirleme yapılmıştır : “İnsanların ihtiyaçlarını doğrudan doğruya veya dolayısıyla karşılamak amacıyla işleyen veya işletilen her iktisadi birime işletme, gelir sağlamak amacıyla yapılan bütün işlere ise iktisadi faaliyet denilmektedir. İktisadi işletme ise, gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız bir organizasyon teşkil edecek şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesi şeklinde tanımlanmaktadır.” Nitekim uygulamada da benzer tanımlara yer verilmektedir¹¹⁵³.

İktisadi işletmenin varlığından söz edebilmek için, ticari (veya sınai, zirai) bir işletmenin meydana gelmiş olması gerekmektedir¹¹⁵⁴. Bununla birlikte, iktisadi işletme, ticari işletmeden daha geniş bir çerçeve arz etmekte olup¹¹⁵⁵, her ticari işletme bir iktisadi işletme olmasına rağmen, her iktisadi işletme bir ticari işletme değildir¹¹⁵⁶. İktisadi işletmeyi ticari işletmeden ayıran en önemli nitelik işletmenin ticari muhasebeyi gerektirecek genişlikte olmasıdır. Bu şart yoksa ticari işletme de meydana gelmemektedir¹¹⁵⁷.

Türk Ticaret Kanununda, genel anlamda bir ticari işletme tanımına yer verilmemiş, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseselerin, ticari işletme sayılacağına hükmedilmiştir (TTK. Md.11). Kanunun 12. maddesinde ticarethane ve fabrika 13. maddesinde ise ticari şekilde işletilen diğer müesseseler sayılmıştır. SEVİÇ¹¹⁵⁸, ticari işletmenin; ticari faaliyetlerin belli bir organizasyon çerçevesinde devamlı olarak sürdürüldüğü, kazanç amacına yönelik olarak kurulmuş, mevcut yasal düzenlemeler ve standartlar çerçevesinde dönemsel faaliyet sonuçlarını belirleyen ve bu bağlamda mali raporlarla açıklayan yerler olarak ifade etmektedir.

İktisadi işletmenin ana özelliği, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı,

¹¹⁵² 16.06.1994 tarih ve E.1992/2; K.1994/2 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı(Danıştay Dergisi sayı:91 s.76)

¹¹⁵³ BÜYÜKBALKAN, İktisadi işletme kavramını, emek ve sermayenin gelir sağlamak amacı ile belli bir ticari metot ve organizasyon çerçevesinde, ayrı bir birim oluşturacak şekilde ortaya çıkması olarak tanımlanabileceğini belirtmiştir. Uğur BÜYÜKBALKAN, “Kurumlar Vergisi Kanunda Vakıf Kavramı”, **Hürses**, 03.01.2001, (<http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/03-01-2001.htm>) (21 Şubat 2007)

¹¹⁵⁴ BÜYÜKBALKAN, “Kurumlar Vergisi Kanunda Vakıf Kavramı”.

¹¹⁵⁵ ŞENYÜZ, s.469

¹¹⁵⁶ ŞENYÜZ,s.469; BÜYÜKBALKAN, “Kurumlar Vergisi Kanunda Vakıf Kavramı”; Hüseyin DEMİR, " Dernek Ve Vakıfların Gelirlerinde Tevkifat Ve İktisadi İşletme Kavramı ", **Yaklaşım**, sayı:125 (Mayıs 2003),s.196

¹¹⁵⁷ 16.06.1994 tarih ve E.1992/2; K.1994/2 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı

¹¹⁵⁸ Veysi SEVİÇ, “İktisadi İşletme Nedir”, **Dünya**, 23.01.2006.

imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerin icrasına yönelik bulunmasıdır¹¹⁵⁹. İktisadi işletmenin diğer belirgin özellikleri gelir sağlama amacına yönelik olarak faaliyet göstermesi¹¹⁶⁰ ve de faaliyetlerin “devamlılık” arz etmesidir¹¹⁶¹. Ayrıca, ticari işletmenin varlığı gösteren emarelerden birisi de unvandır, bu nedenle de “unvan” ayrı bir unsur olarak dikkate alınmalıdır¹¹⁶². Yine sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi emareler¹¹⁶³ de ticari işletmenin mevcut olduğunu gösterir.

Maliye İdaresi, iktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen/satın alınan malların veya hizmetlerin bir bedel karşılığı satılmış olması gerektiğine işaret etmektedir¹¹⁶⁴.

Arsanın, iktisadi işletmeye dahil olması kavramı ise, prensip olarak, bilanço esasında bilançonun aktifine kayıtlı olmasını, işletme hesabı esasında ise deftere yazılı olmasını ifade etmektedir¹¹⁶⁵. Konuyu iktisadi işletmeye dahil arsa boyutu üzerinde ve spesifik örneklerle inceleyelim¹¹⁶⁶. Arsanın iktisadi bir işletmeye dahil olup olmaması açısından şirketlerde herhangi bir tereddüt söz konusu değildir. Şirket sermayesini oluşturan bir gayrimenkul zaten bilançoya alınmış olacaktır. Kurumlar ve bilanço esasına tabi olan işletmelerde bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dahil sayılır. Bu nedenle, bilançonun aktifindeki bir gayrimenkulün bağımsız bölüm karşılığı müteahhide devrinde KDV uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 187. maddesi, ferdi teşebbüslerde, mükellefin sahip olduğu bina ve arazinin envantere alınması hakkında esaslara yer verilmiştir. Maddenin 1. fıkrasının 1 nolu bendinde, işletmede kısmen ya da tamamen kullanılan fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazilerin değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınacağına hükmedilmiştir. Sahip olunan gayrimenkulün işletmede kullanılmayan

¹¹⁵⁹ 5520 sayılı Kanunun 2. maddesinin gerekçesi

¹¹⁶⁰ 16.06.1994 tarih ve E.1992/2; K.1994/2 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı; Dnş. 4. D.'nin E. 2004/1384, K. 2005/263 sayılı kararı (SEVİĞ, “İktisadi İşletme Nedir?”, Dünya.)

¹¹⁶¹ AKSOY, s.352; 5520 sayılı Kanunun 2. maddesinin gerekçesi; 16.06.1994 tarih ve E.1992/2; K.1994/2 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı; ticari faaliyetteki devamlılık unsuru hakkında bkz.s.194 vd.

¹¹⁶² Veysi SEVİĞ, “İktisadi İşletme Nedir.?”; Dünya.

¹¹⁶³ AKSOY,s.352

¹¹⁶⁴ 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır)’ nin 2.4. nolu bölümü.

¹¹⁶⁵ ŞENYÜZ, s.469.

¹¹⁶⁶ Bu hususlar için bkz. 1 seri nolu KDV Genel Tebliği (03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır)

kısımının arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı için müteahhide tahsisi halinde KDV gündeme gelecektir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan ferdi işletmelerde ise işletmeye dahil olan mal ve haklar işletmenin faaliyeti ile doğrudan ilgili olanlardır. Dolayısıyla, bunlar doğrudan işletmenin faaliyetine tahsis edileceğinden bağımsız bölüm yapımı karşılığında müteahhide devri de söz konusu olamaz.

5.3.1.1.2. Arsa Alım Satımının “Mutat ve Sürekli” Bir Faaliyet Olarak Yapılması Ya Da Arsa Tesliminin “Arızı” Bir Faaliyet Olarak Gerçekleştirilmesi :

Tebliğde arsa sahibinin, arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, müteahhide yapılan arsa tesliminin KDV'ye tabi olacağı; bununla birlikte, arsa sahibinin, arsasını müteahhide teslimi gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arızı bir faaliyet olarak gerçekleştiriyorsa, bu teslimin KDV'ne tabi olmayacağı belirtilmiştir. Ancak buradaki arsa alım satımının mutat ve sürekli bir faaliyet olması ya da arızı bir faaliyet teşkil etmesi hallerinden neyin anlaşılması gerektiği açıklanmamıştır.

Bununla birlikte, yukarıda belirttiğimiz üzere, KDVK'nun 1. maddesinin ikinci fıkrasında, KDV uygulaması açısından ticari faaliyetin kapsam ve niteliği ile faaliyetin “devamlılığı” hususlarının GVK hükümlerine göre; GVK'nda açıklık bulunmadığı hallerde Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceğine hükmedilmiştir. Bu genel belirlemeye göre, “arsa alım satımının mutat ve sürekli bir faaliyet olması” kriteri, GVK md. 37/4'e göre¹¹⁶⁷, yani gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançların ticari kazanç sayılacağı hükmünde belirlenen “devamlılık” unsuru kapsamında değerlendirilmelidir.

Ticari faaliyette “devamlılık” unsuru yukarıda detaylı olarak açıklanmıştır¹¹⁶⁸. Bu açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi

¹¹⁶⁷ Dnş. 11. D.'nin 23.02.1999 tarih ve E.1997/3352, K.1999/768 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:101, 2000, s.789-794)

Dnş. 11. D.'nin 09.12.1999 tarih ve E.1999/3027, K.1999/4846 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:103, 2001, s.940-943)

¹¹⁶⁸ Bkz. s.195 vd.

şartları ile kurulmuş (belirgin) bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, bu faaliyetin, “ticari faaliyet” olduğu şüphesizdir. Arsa sahibi bu tür bir organizasyon ise, müteahhide yapacağı arsa teslimi KDV’ne tabi olacaktır. Ancak, ticari organizasyonun maddi ve şekli anlamda belirgin olmadığı durumlarda, yukarıda belirttiğimiz yaklaşımlar göz önünde bulundurulmalıdır.

5.3.1.1.2. 30 Seri nolu KDV Tebliğine Göre, Müteahhidin Arsa Sahibine Teslim Ettiği Bağımsız Bölümler Açısından KDV Karşısındaki Durumu:

Tebliğde müteahhidin hukuki durumu göz önüne bulundurulmamış ve her halükarda müteahhit tarafından arsa sahibine, arsa payının karşılığı olarak yapılan bağımsız bölüm teslimlerinin KDV’ne tabi olacağı belirtilmiştir¹¹⁶⁹. Buna arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işi ile iştigal eden mükellefler, arsa sahibine yapmış oldukları bağımsız bölüm teslimlerinde KDV hesaplayacaklardır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, arsa sahibinin gerçek kişi olduğu hallerde, bu KDV’nin tahsil edilip edilmediğidir. Nitekim, konumuz işlere ilişkin yapılan sözleşmede arsa sahibi kendisini tüm vergi ve harçlardan muaf tutmakta, bunların ödenmesi borcunu müteahhide yüklemektedir. Bu nedenle müteahhitler çoğu zaman arsa sahibine kesmiş oldukları bağımsız bölüm teslimi faturalarında gösterdikleri KDV’ni arsa sahibinden tahsil edememekte, bu KDV’ni vergi dairesine ceplerinden ödemektedirler. Kanaatimizce arsanın elde edilmesi için yapılan bir harcama mahiyetinde olan bu KDV’nin de müteahhidin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedellerine ilave edilmesi gerekir.

5.3.2. Doktrinde Ortaya Konulan Görüşler :

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkiyi “trampa” olarak yorumlayan Maliye İdaresi görüşüne paralellik arz eden yaklaşımın doktrinde daha fazla yazarca benimsenmiş olduğunu belirtmiştik¹¹⁷⁰. Nitekim bu yaklaşımın devamı olarak, bu işlerde arsa sahibinin müteahhide “arsa payı

¹¹⁶⁹ Tebliğde, 150 m²’ye kadar konut teslimlerine KDV uygulanmayacağı belirtilmiş olmakla birlikte, ileride bu teslimlerde uygulanacak KDV’nin oranı kısmında detaylı olarak açıklayacağımız üzere, bu belirlemenin bir geçerliliği kalmamıştır.

¹¹⁷⁰ Bkz. s.173 vd.

teslimi"¹¹⁷¹, müteahhidin ise arsa sahibine "bağımsız bölüm teslimi" gerçekleştirdiği ve her iki tarafın tesliminin de KDV'ne tabi olacağı daha fazla yazar¹¹⁷² tarafından ileri sürülmektedir. Bu yazarlardan bazıları "trampa" ibaresini kullanmamakla birlikte, hem arsa sahibinin hem müteahhidin fiillerini "mal teslimi" olarak ifade etmektedir.

Bununla birlikte, bu sözleşmenin "trampa" niteliğinde olmadı yönündeki yukarıda belirttiğimiz görüşlerin¹¹⁷³ neticesinde de müteahhit ve arsa sahibinin KDV yükümlülüğü farklı yorumlanmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlerinin özel hukuk açısından "istisna akdi" hükümlerine tabi olduğunu belirten ÇEÇEN¹¹⁷⁴, KDVK hükümleri bakımından da, müteahhidin arsa sahibine "bağımsız bölüm teslimi" değil, inşaat işi niteliğinde bir "hizmet" ifasında bulunduğunu; dolayısıyla, inşaat işinin "hizmet ifası" olarak KDV'ye tabi tutulması gerektiğini ifade etmektedir. Yine TAYLAN¹¹⁷⁵'da, yapılan bağımsız bölümlerin arsa sahibine verilmesinin teslim değil hizmet olarak, hizmet hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği görüşündedir.

Ancak doktrinde müteahhidin yapmış olduğu iş, gerek teslim gerekse hizmet olarak nitelendirilmekle birlikte, her halükarda KDV'ne tabi olacağı neticesi çıkmaktadır.¹¹⁷⁶ Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde, müteahhidin fiilini

¹¹⁷¹ Arsa sahibinin iktisadi bir işletme olması ya da arsa alım satımını mutaat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi hallerinde.

¹¹⁷² MAÇ, KDV Uygulaması, s.1.88-1.89; KIZILLOT, s.857-858; Fikret SAYAR, "İnşaat Faaliyetleri ve KDV Uygulaması", **Vergi Dünyası**, sayı:75, s.45; IŞIK, s.15; ŞENYÜZ, s. 430; ŞİMŞEK, s.38-39; Ekrem KAYI, "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulamasında Bazı Tereddütler", **Vergi Dünyası**, sayı:102 (Şubat,1990),(arsa sahibi açısından s.55, müteahhit açısından s.56); SEZGİ ve KESKİN, s.54-55; Hasan YALÇIN, "KDV Uygulamasında İnşaat Faaliyetleri İle İlgili İstisna ve Arsa Karşılığı İnşaatların Bu Uygulama Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, sayı:127 (Nisan 1992), s.59; KORKMAZ, s.131-132; Mustafa DÜNDAR, "1.1.1988 Tarihinden İtibaren Katma Değer Vergisine Tabi Tutulan Konut Teslimleri İle İnşaat Taahhüt İşlerinin Vergilendirilmesinin Hukuki Sonuçları", **Vergi Sorunları**, sayı:113, s.41; Bayram GÜZEL, "Arsa Karşılığı Kat Teslimi, Kat Karşılığı Arsa Teslimlerinin KDV Karşısındaki Durumu Konusundaki Tartışmalar", **Vergi Sorunları**, sayı: 174 (Mart 2003), s.46 vd.; ÜREL, s.63-64; ayrıca İstanbul YMM Odası Raporunda, arsa karşılığı bağımsız bölüm verilmesinin, ticari organizasyona dahil bir teslim olduğu, Katma değer vergisine tabi bulunduğu, bağımsız bölüm karşılığı alınan arsanın, özel mameleke dahil olması veya KDV'nin kapsamı dışındaki kurumlara ait olmasının bu sonucu değiştirmeyeceği belirtilmiştir. ("Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması", s.34); KURT ise, trampa iki ayrı teslim olduğuna göre ve trampadaki tarafların bu faaliyeti ticari bir faaliyet sayıldığına göre, arsa karşılığı bağımsız bölüm tesliminin de KDV'ne tabi olacağını, (s.13), ancak, arsa bir şahsın özel mülkiyetine dahil ise arsa payının yükleniciye devrinin KDV'ye tabi bulunmayacağını ifade etmektedir. (s.9)

¹¹⁷³ Bkz. s. 174-175

¹¹⁷⁴ ÇEÇEN,s.50-51; ayrıca yazar, arsa sahibi açısından, müteahhide devredilen arsa ticari bir işletmenin bilançosuna kayıtlı ise yani, arsa sahibi arsa alım-satım işini mutaat ve sürekli bir faaliyet olarak yapıyorsa, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bu teslim nedeniyle KDV mükellefiyetinin de doğmuş olacağını belirtmiştir. (s.46-47)

¹¹⁷⁵ Emin TAYLAN, "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV", **Yaklaşım**, sayı:31, Temmuz 1995, s.124.

¹¹⁷⁶ Bununla birlikte ŞEKER, herhangi bir işlemin KDV'ne tabi tutulmasının, yapılan işlemin "teslim" veya "hizmet" tanımına girmesi ile mümkün olacağını; oysa bu olayda müteahhit tarafından bir teslim yapılmadığını, arsa payı karşılığının müteahhit tarafından para olarak ödenmesi yerine bedelin inşaat veya hizmet olarak ödenmiş olmasının da olayın gerçek mahiyetini değiştirmemesi gerektiğini; ortada müteahhit

“hizmet” olarak yorumlayan doktrindeki görüş, olayı KDV’nin dışına çıkarmamakla birlikte, ilk pratik neticesi bu teslimlerdeki KDV oranı olarak kendisini göstermektedir. Bu husus ileride irdelenecektir.

5.3.2. Danıştay’ın Konuya Yaklaşımı :

Danıştay’ın arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin mahiyeti ile ilgili ağırlıklı görüşüne yukarıda detaylı olarak yer vermiştik. Bu yaklaşımında Danıştay, özetle, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm alınması işleminin “trampa” niteliğinde bulunmadığını; arsanın para karşılığında satışının da söz konusu olmadığını; bu olayın hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirilebileceğini ifade etmektedir. Bununla birlikte, daha önce değindiğimiz üzere, Danıştay’ın arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa payı devri ve müteahhit tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm devri işlemlerinin KDV’ne tabi olup olmayacağı hususunda istikrarlı bir görüş ortaya koymadığı söylenebilir. Aşağıda Danıştay’ın bu husustaki bir birinden tamamen farklı olan görüşleri üzerinde durulacaktır.

Danıştay’ın Bu İşlemlerin KDV’ne Tabi Olmadığı Yönündeki Görüş ve Uygulaması: Danıştay bir çok kararında¹¹⁷⁷, yukarıda detayları ile verdiğimiz gerekçelerle¹¹⁷⁸ ya da benzer gerekçelerle¹¹⁷⁹, gerek arsa sahibi tarafından müteahhide

yönünden bir teslim bulunmadığına göre arsa payı karşılığı inşaat yapma işinin KDV’ne tabi tutulamayacağını, olayın hizmet olarak nitelendirilmesinin de doğru olmadığını ifade etmektedir. Yazar, hizmet olarak nitelendirilemeyeceğinin gerekçesini, “müteahhit ile arsa sahibi arasındaki sözleşme Borçlar Kanunu hükümlerine göre istisna akdi olarak nitelendirilebilirse de, söz konusu sözleşmenin yalın bir istisna akdi olmadığı açıktır.” şeklinde ifade etmiştir. (s.67-68)

¹¹⁷⁷ Dnş. 11. D.’nin 23.02.1999 tarih ve E.1997/3352, K.1999/768 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı: 101, 2000, s.789-794); Dnş. 11. D.’nin 09.12.1999 tarih ve E.1999/3027, K.1999/4846 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:103, 2001, s.940-943); Dnş. 11. D.’nin 11.02.1999 tarih ve E.1997/2144, K.1999/617 sayılı kararı, (Yaklaşım, sayı:79, Temmuz 1999,s.198-199); Dnş. 11. D.’nin 16.02.1998 tarih ve E.1996/7199, K.1998/569 sayılı kararı (Süryay Danıştay Kararları, KDVK Danıştay Kararları, cilt:5, 98/2); Dnş. 7. D.’nin 01.03.1994 tarih ve E.1992/754, K.1994/1069 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı:23, Kasım 1994, s.144-145); Dnş. 9. D.’nin 01.03.1994 tarih ve E. 1992/358, K. 1994/1064 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı:23, Kasım 1994 ,s.143); Dnş. 9. D.’nin 14.05.1993 tarih ve E.1992/3914, K.1993/2057, (Danıştay Dergisi, sayı:88, 1994, s.416-417).

¹¹⁷⁸ Bkz. s.175-176

¹¹⁷⁹ Dnş. 7. D.’nin 28.05.1990 tarih ve E.1989/1350, K.1990/1518 sayılı kararı, “Arsa teslimi karşılığında daire alınması ise; birbirinden ayrılması mümkün olmayan çok işlem niteliğinde olup, bu işlemin arsasını kat karşılığında müteahhide teslim eden arsa sahibi yönünden ticari bir muamele olmayıp arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bulunduğu kabulü gerekir. Bu muamelenin trampa niteliğinde bulunmadığı Danıştay’ın süregelen içtihatlarındandır. Bu itibarla; müteahhidin arsa karşılığı inşa ettiği bağımsız bölümlerden bir kısmının arsa sahiplerine tesliminin Katma Değer Vergisine tabi tutulması olanağı yoktur.” (www.danistay.gov.tr) (26 Şubat 2007); aynı yönde Dnş. 11. D.’nin 12.04.1995 tarih ve E. 1995/566, K. 1995/1111 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (15 Kasım 2006); Dnş. 7. D.’nin 18.10.1995 tarih ve E.

arsa payı devrinin, gerekse müteahhit tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm teslimlerinin¹¹⁸⁰, KDV'ne tabi olmayacağını kabul etmiştir.

Ayrıca Danıştay¹¹⁸¹ bu yöndeki yaklaşımının devamı olarak; 30 seri nolu KDV Genel Tebliği'nde 150 metrekaresinin üstündeki konut teslimleri ile işyeri teslimlerinin KDV'ne tabi olduğunun belirtildiğini, yasada yer almayan bir konunun genel tebliğler ile düzenlenemeyeceğini, bunun Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasındaki vergi ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükmüne aykırı olduğunu belirtmektedir. Benzer gerekçeyle verilmiş Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı¹¹⁸² da mevcuttur.

Danıştay'ın Bu İşlemlerin KDV'ne Tabi Olduğu Yönündeki Görüş ve Uygulaması: Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlarına yansıyan görüşü ise, tamamen farklıdır. Bu farklı yaklaşımında Danıştay¹¹⁸³, inşaat işleri ile devamlı olarak uğraşanların ticari faaliyette bulundukları ve bu faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançların

1995/2020, K. 1995/2618 sayılı kararı <http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10642&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (15 Kasım 2006); Dnş. 3. D.'nin 11.12.2002 tarih ve E. 2000/3395, K.2002/5057 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=48596&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (15 Kasım 2006)

¹¹⁸⁰ Bkz. Dnş. 11. D.'nin 23.02.1999 tarih ve E.1997/3352, K.1999/768 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:101,2000,s.789-794); Dnş. 11. D.'nin 09.12.1999 tarih ve E.1999/3027, K.1999/4846 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:103,2001,s.940-943); ayrıca, Dnş. 11. D.'nin 07.02.1996 tarih ve E. 1995/4267, K. 1996/497 sayılı kararı "...yükümlünün arsa sahibi ile yaptığı sözleşmeye göre arsa karşılığı bağımsız bölüm (konut) teslim ettiği, Danıştay'ın bu konudaki içtihatlarına göre arsa karşılığı inşa edilen bağımsız bölümlerin arsa sahiplerine teslim edilen kısmının 3065 sayılı Kanunun 1/1.maddesinde sayılan işlemlerden olmadığı, arsanın değerlendirilmesi amacını taşıdığı ve hukuki açıdan birden çok işlemi içeren kendine özgü bir akit olduğu dolayısıyla katma değer vergisine tabi tutulamayacağı..." (www.danistay.gov.tr); aynı gerekçelerle Dnş. 9. D.'nin 18.10.2000 tarih ve E. 1999/3448 , K. 2000/2932 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=31255&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=DAN/701018.59>) (15 Kasım 2006); Dnş. 9. D.'nin 14.05.1993 tarih ve E. 1992/3914, K. 1993/2057 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:88,1994, s.416-417); yine Dnş. 7. D.'nin 23.10.2002 tarih ve E. 2000/5651, K. 2002/3370 sayılı kararında da şu gerekçeler belirtilmiştir : "...kat karşılığı arsa teslimi ile arsa karşılığı kat teslimlerinin birbirinden ayrılması mümkün olmayan çok işlem niteliğinde olduğu, arsasını müteahhit şirkete teslim eden arsa sahibi yönünden ortada ticari bir muamele olmadığı, arsanın değerlendirilmesi amacıyla böyle bir işlem yapıldığı, arsa karşılığı olarak arsa sahibine gayrimenkul teslim edilmesi durumunda KDV doğuran olayın meydana gelmediği" (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=45210&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (21 Mart 2007)

¹¹⁸¹ Dnş. 9. D.'nin 15.10.2002 tarih ve E. 2000/3900, K. 2002/4186 sayılı kararı (Vergi Sorunları, Eylül 2003,s.180-181)

¹¹⁸² Dnş. VDDGK'nun 22.10.1999 tarih ve E. 1999/80, K.1999/455 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:103,2001,s.173-177)

¹¹⁸³ Dnş. 11. D.'nin 13.01.1997 tarih ve E.1995/5052, K.1997/146 sayılı kararı (Vergi Dünyası, sayı:190, Haziran 1997,s.144-146); Dnş. 11. D.'nin 12.1.1998 tarih ve E.1996/7112, K.18 sayılı kararı (Süryay Danıştay Kararları, KDVK Danıştay Kararları, 5. cilt,98/2); Dnş. 11. D.'nin 14.4.1997 tarih ve E.1996/2783, K.1997/1343 sayılı kararı (Vergi Dünyası, sayı:202, Haziran 1998, s.141-142); Dnş. 11. D.'nin 07.06.1995 tarih ve E. 1995/2099, K.1995/1823 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10629&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (23 Şubat 2007); Dnş. 11. D.'nin 19.10.1995 tarih ve E.1995/1909, K.1995/2717 sayılı kararı (KIZILOL,İnşaat Muhasebesi,s.859); Dnş. 11. D.'nin 19.10.1995 tarih ve E. 1995/1902, K.1995/2710 sayılı kararı (Süryay Danıştay Kararları, KDVK Danıştay Kararları)

KDV'nin kapsamına gireceği; KDVK'nun Geçici 8. maddesi ve 30 seri nolu Tebliğ hükümleri uyarınca, müteahhit tarafından arsa karşılığı bağımsız bölüm teslimlerinin, KDV'ne tabi olacağı görüşündedir. Danıştay'ın bu yönde vermiş olduğu kararların gerekçesinde, bu defa sözleşmenin niteliği tartışılmamış, sadece müteahhit tarafından ticari bir faaliyet gerçekleştirildiği, ticari faaliyet sonucunda elde ettiği kazançların KDV kapsamına girdiği, genel olarak ticari faaliyetlerin ve özel olarak da yasa gereği konut teslimlerinin KDV'ne tabi olduğu (kararların verildiği dönemde 150 m²'nin altındakiler hariç) hususuna yer verilmiştir. Ayrıca, gerekçelerden birisi de 30 seri nolu KDV Tebliğine dayandırılmış, bu manada tebliğle yapılan açıklamalara itibar edilmiştir.

Danıştay'ın yine vermiş olduğu bir karar da¹¹⁸⁴, bu defa gerçek kişi arsa sahipleri ile tüzel kişi (şirket) arsa sahiplerine yapılan teslimleri KDV yönünden ayırmıştır. Gerçek kişi arsa sahibine yapılan bağımsız bölüm teslimlerini; arsa karşılığı kat teslimlerinin birbirinden ayrılması mümkün olmayan çok işlem niteliğinde olduğu; bu işlemin, arsasını kat karşılığında müteahhide teslim eden arsa sahibi yönünden ticari bir muamele değil, arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bulunduğu; bu işlemin trampa niteliğinde olmadığına Danıştay'ın süregelen içtihatlarıyla da kabul edildiği gerekçeleriyle KDV'ye tabi olmayacağını belirten Vergi Mahkemesi kararını aynen onamıştır.

Ancak Danıştay, arsanın kalan % 50 hissesine sahip anonim şirkete müteahhit tarafından yapılan bağımsız bölüm teslimlerinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı surette uğraşanların faaliyetleri ticari faaliyet; ticari faaliyet çerçevesinde ve sonucunda elde edilen kazançların ise, ticari kazanç sayıldığına; ticari bir faaliyet sonucunda yapılan mal teslimlerinde KDV uygulanmasının doğal olduğuna işaret etmiştir. Kararda ayrıca, arsa hissedarı anonim şirketin, inşaat taahhüt işleriyle iştigal etmek üzere kurulmuş bir sermaye şirketi olduğu, arsa sahibi yönünden ticari bir organizasyonun mevcudiyetinin açık bulunduğu belirtilmiştir. Ticari bir organizasyon içerisinde devamlılık unsuru esasen mevcut olduğundan, ticari nitelikte faaliyet gösteren sermaye şirketlerinin yaptıkları mal ve hizmet teslimlerinin KDV kapsamına girdiği ifade edilmiştir. Buna göre ticari faaliyetleri aynı olan şirket ile arsa hissedarı şirket arasındaki ilişkinin ticari olduğuna ve bu şirkete yapılan teslimlerin ticari faaliyet çerçevesinde yapılmış ve KDV kapsamına dahil teslim olarak kabulü gerektiğine hükmetmiştir.

¹¹⁸⁴ Dnş. 7. D.'nin 31.05.1994 tarih ve E.1994/413, K.1994/3012 sayılı kararı (KIZILLOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, cilt:3, s.1275 vd.)

Danıştay'ın bu kararına iştirak etmek mümkün değildir. Zira, bağımsız bölümleri teslim eden mükellef aynı kişi yani müteahhittir. İşleme konu olan teslim, hem gerçek kişi hem de tüzel kişi alıcı açısından aynı olup, bağımsız bölümdür. KDV'nin mükellefinin ve işlemin aynı olduğu bir olayda, arsa sahibine yapılan teslim açısından yasada tanınmış bir istisna olmadıktan sonra; ki, böyle bir istisna yoktur, bu şekilde bir ayrıma gidilmesinin hiçbir gerekçesi olamaz. Burada, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde müteahhidin arsa sahibine yapmış olduğu bağımsız bölüm tesliminin KDV'nin konusuna girdiğini kabul ettikten sonra, bu teslimin KDV'sini alıcının hukuki statüsüne göre farklılaştırmak, yasada alıcı yönünden bir istisna tanınmadığı müddetçe mümkün değildir. Dolayısıyla Danıştay'ın bu kararında ortaya koyduğu yaklaşımın hiçbir hukuki dayanağı yoktur.

Bu farklı yaklaşımlar, Danıştay'ın arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin KDV boyutu açısından istikrarlı bir görüş ortaya koyamadığı anlamına gelmektedir. Bununla birlikte ikinci görüşte, sadece müteahhidin faaliyetinin değerlendirildiğinin; hatta kararlara konu olaylarda genellikle arsa sahibine işyeri teslimi yapıldığının ya da konut teslimi yapılan hallerde arsa sahibinin “şirket” olduğunun göz önünde bulundurulması gerekir. Buna göre, Danıştay'ın arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin şirket olduğu ya da arsa sahibine işyeri teslim edildiği hallerde müteahhidin yapmış olduğu işlemin vergisel boyutu hakkındaki görüşünün istikrarsız olduğu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla Danıştay'ın bu istikrar arz etmeyen yaklaşımının sınırlarını çizmek bu manada önem arz etmektedir. Diğer bir deyişle, arsa sahibinin “şirket” olduğu yada arsa sahibine “işyeri” teslim edildiği hallerde Danıştay'ın ne yönde karar vereceğinin belirsiz olduğu söylenebilir.

Bununla birlikte, Danıştay'ın, arsa sahibine teslim edilen konutlarda KDV uygulanmayacağı, işyeri teslimlerinin ise KDV'ye tabi olduğu şeklinde karar¹¹⁸⁵ verdiği bir olayda, Vergi mahkemesi her iki teslimin de KDV'ne tabi olmadığı yönündeki kararında ısrar etmiş, konu Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda görüşülmüştür. Konuyu görüşen VDDGK'ü; 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinin dayanağı olan KDVK'nun Geçici 8 inci maddesinde "Net alanı 150 m²'ye kadar konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri 31.12.1997 tarihine kadar katma değer

¹¹⁸⁵ Dnş. 11. D.'nin 13.01.1997 tarih ve E. 1995/4880, K. 1997/162 sayılı kararı (Lebib Yalkın Yayınları, Danıştay Kararları, s.675-677)

vergisinden müstesnadır" hükmünün yer aldığı; işyeri teslimlerinin KDV'ne tabi olduğu yönünde yasal bir düzenleme getirilmeden, yönetmelikte (Tebliğde) yer alan düzenleme esas alınarak tahakkuk ettirilen KDV'nde yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle vergi mahkemesinin kararını onamıştır¹¹⁸⁶. Bu karar Danıştay Daireleri açısından bağlayıcılığı olmasa da, bir çok Danıştay Dairesinin ortak görüşünü yansıtmaması açısından önemlidir.

Burada şahsi kanaatimiz, farklı gerekçelerle de olsa müteahhidin faaliyetinin KDV'ne tabi olduğu yönündedir. Ancak yapılan işlem teslim değil daha önce belirttiğimiz gerekçelerle hizmettir. Müteahhit kendisine ait olmayan bir eşyayı (gayrimenkulü), diğer bir deyişle zaten arsa sahibinin mülkiyetinde olan bir malın mülkiyetini, arsa sahibine devredemez. Yapılan iş arsa sahibine verilen inşaat hizmeti olup, ticari faaliyet kapsamında bulunduğundan "hizmet ifası" faslından KDV'ne tabi olması gerekir.

5.4. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNİ DOĞURAN OLAY :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, tarafların teslimlerinin KDV'ne tabi olduğu düşünüldüğünde, bu teslimlerde KDV uygulamasının nasıl olacağına ilişkin hususlar gündeme gelmektedir. Bunlardan ilki bu teslimlerde KDV'ni doğuran olayın ne zaman gerçekleşmiş sayılacağı hususudur. Aşağıda öncelikle kısaca KDV'nde vergiyi doğuran olayın genel çerçevesi çizilecek akabinde konumuz olayda tarafların durumu irdelenecektir.

5.4.1. Genel Olarak KDV'nde Vergiyi Doğuran Olay ve Teslim Kavramı:

Vergilendirme sürecinin başında bulunan, vergilendirme işlemlerini başlatan ana işlem olan "vergiyi doğuran olay", verginin konusu ile mükellef arasındaki hukuki ilişkinin meydana gelmesidir. VUK'nun 19. maddesinde "vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" hükmü gereği, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle, devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcu doğmaktadır (VUK md.19/2). Dolayısıyla, vergiyi doğuran

¹¹⁸⁶ Dnş. VDDGK'nun 25.12.1998 tarih ve E.1997/415, K. 1998/444 sayılı kararı (Danıştay Dergisi, sayı:100, s.104 vd.)

olayın vuku bulmasıyla, vergi mükellefiyetine ilişkin tüm yükümlülükler de doğmakta olup, yine bir kısım şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesi zorunluluğu da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanı esas alarak belirlenmektedir. Vergilendirme açısından büyük öneme sahip bu kavram yukarıda detaylı olarak gelir vergisi açısından irdelenmiştir¹¹⁸⁷.

Bütün vergi kanunlarında olduğu gibi, KDVK’nda da vergiyi doğuran olay belirlenmiştir. KDV’nde verginin konusunun çeşitli şekillerde belirlenmiş olması, vergiyi doğuran olayın da farklı farklı ele alınmasını gerektirmiştir¹¹⁸⁸. Nitekim, Kanunun 10. maddesinin a fıkrası uyarınca, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, KDV’yi doğuran olay “malın teslimi veya hizmetin yapılması” anına bağlanmıştır. Maddede vergiyi doğuran diğer özel durumlar¹¹⁸⁹ da 9 bent halinde sayılmıştır. Temel prensip bu olmakla birlikte, vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla¹¹⁹⁰ malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, vergiyi doğuran olayın vukuu için yeterli sayılmıştır. (KDVK md. 10/b) Yine, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutlak olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise, vergiyi doğuran olay, her bir kısım malın teslimi veya her bir kısım hizmetin yapılması anında meydana gelmektedir.(KDVK md. 10/c)

KDV’ni doğuran olayın temel olarak bağlandığı kavram olan “mal teslimi ve hizmetin ifası”, Kanunun 2 ve 3. maddelerinde tanımlanmaktadır. Buna göre, “teslim” bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir (KDVK md. 2/1). Bir malın birden fazla kişi arasında zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı birer teslim sayılmaktadır (KDVK md. 2/2). KDV’nin doğması açısından teslimden bahsedilebilmesi için, mal üzerindeki mülkiyet hakkının devrinin gerçekleşmesi gerekir¹¹⁹¹. Mal teslimi bir hizmet ifası çerçevesinde yapılıyorsa, vergiyi doğuran olay malın teslim anında değil, hizmetin tamamlanmasıyla doğar¹¹⁹².

¹¹⁸⁷ Bkz.s.210 vd. ile s.230 vd.

¹¹⁸⁸ ŞENYÜZ, s.427.

¹¹⁸⁹ AKSOY, s.370.

¹¹⁹⁰ 1 seri nolu KDV Genel Tebliği V/1. nolu bölüm.

¹¹⁹¹ MAÇ, KDV Uygulaması,s.2.2.

¹¹⁹² ŞENYÜZ, s.429.

KDVK'nun 2. maddesinin 5. fıkrasında ise, "trampa"nın, "iki ayrı teslim" hükmünde olduğu belirtilmiştir. Maliye İdaresinin arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinin "trampa" olduğu yönündeki ısrarlı yaklaşımın sebebini bu hükümde aramak gerekebilir. 1 seri nolu KDV Genel Tebliğinde "trampa" ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir : *"Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da vergiye tabi tutulacaktır."*

5.4.2. Arsa Sahibinin Arsayı Müteahhide Devrinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin asli yükümlülüğü, müteahhidin inşa edeceği bağımsız bölümler karşılığında, müteahhide devredilmesi öngörülen arsa payının tapuda müteahhit ya da göstereceği kişiler adına devrini gerçekleştirmektir. Yukarıda, arsa payının tapuda müteahhide devrinin, çoğunlukla sözleşmede belirlenen muhtelif şekilleri üzerinde durulmuştur. Buna göre, genel prensip işin bitimiyle arsa payının devrinin gerçekleştirilmesi olmakla birlikte, müteahhidin güvence istemesi halinde arsa devrinin daha işin başında yapıldığı ya da arsanın işin belirli ilerleme safhalarına göre peyder pey müteahhide devredildiği de görülmektedir.

Arsa sahibinin müteahhide yapacağı arsa payı devrinde KDV'ni doğuran olayın ne zaman gerçekleşeceği hususunda zaten yasada bir belirleme yoktur. Bu noktada KDV'nde genel olarak vergiyi doğuran olaydan, yani "teslim" (tasarruf hakkının alıcıya geçirilmesi) işleminden, hareket edildiğinde, arsa payının tapuda devrinin esas alınması gündeme gelebilecektir. Burada da yukarıda belirttiğimiz farklı devir tarihleri ya da arsanın peyder pey devri halinde hangi tarihin ya da tarihlerin esas alınması gerektiği sorunu doğacaktır. Diğer bir alternatif de, arsanın tapuda müteahhide devredilmemesine rağmen, inşaatın yapılabilmesi için fiilen müteahhide bırakılmasının esas alınmasıdır. Bu noktada bir başka alternatif ise, "trampa" halinde vergiyi doğuran olayın tespit zamanıdır. Tüm bu alternatifler, arsa payının müteahhide devrinde vergiyi doğuran olayın

ne zaman gerçekleşmiş kabul edileceği hususunu, tartışmalı meselelerden birisi haline getirmektedir.

Konumuz işlerde arsa sahibinin müteahhide arsa tesliminde, KDV'ni doğuran olayın hangi tarihte meydana gelmiş sayılacağı hususunda, doktrinde ağırlıklı görüş şöyledir:¹¹⁹³ Müteahhidin uhdesinde kalacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa payının, başlangıçta tapuda müteahhit adına tescil edilmesi halinde vergiyi doğuran olay tescille birlikte gerçekleşir. Başlangıçta tapuda herhangi devir yapılmamakla birlikte, arsanın müteahhidin fiili kullanımına tahsis edildiği hallerde (sözleşmeyle ya da müteahhidin arsa üzerinde inşaat için gerekli hazırlıklara başlanmasıyla) arsa fiilen müteahhide teslim edilmiş kabul edilir. Bu şekilde, arsanın tesliminin, tapu sicilinde devirden önce yapılması halinde, vergiyi doğuran olay fiili teslim anında gerçekleşir. Buna göre, teslimin hukuken (tapuda devirle) ya da fiilen (müteahhidin fiili kullanımına tahsisle) gerçekleşmesi hallerinin her ikisi de KDV'yi doğuran olay açısından teslim kabul edilmiştir. Bununla birlikte MAÇ¹¹⁹⁴, arsanın inşaatın tamamlanması ve iskan ruhsatının alınması anında teslim edildiğinin kabulü gerektiği görüşündedir. Yazar, arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin iskan ruhsatın alınmasından önce kullanılmaya başlanması halinde ise kullanmaya başlama anında teslim edilmiş sayılması ve KDV'nin de bu anda doğduğunun kabul edilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Bu anı müteahhit açısından da bağımsız bölümleri teslim anı olarak kabul etmekte, bir anlamda karşılıklı teslimleri aynı anda buluşturmaktadır.

Konu hakkında Maliye İdaresinin yaklaşımına gelince, öncelikle belirtelim ki; arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin KDV boyutunu açıklamak üzere yayımlanan 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde bu hususta bir belirleme yapılmamıştır. Maliye İdaresinin gayrimenkul satışlarında KDV'ni doğuran olay hususundaki temel yaklaşımı, gayrimenkul satışlarında KDV'ni doğuran olayın “tapuya tescil” ile gerçekleştiği; gayrimenkulun tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmesi

¹¹⁹³ ÇEÇEN, s.47; KAYI, s.51; Atilla Yılmaz DÖLARSLAN, “Arsa Karşılığı Yapılan İnşaat İşlerinde KDV”, **Vergi Dünyası**, sayı:93 (Mayıs 1989), s.10; IŞIK, s.15; YALÇIN, “KDV Uygulamasında İnşaat Faaliyetleri”, s.60.

¹¹⁹⁴ MAÇ, KDV Uygulamaları,s.1.88; ayrıca ÜREL’ de şu hususları ifade etmiştir : “*kat karşılığı arsa devirlerinde ise bu anlamda teslimin devrin yapıldığı tarihte gerçekleştiğini söylemek kolay değildir. Arsa devredilmekle birlikte başlangıçta bir bedel alınmamakta, bedel daha sonra inşaatın gerçekleştiği tarih itibariyle bağımsız bölüm olarak alınmaktadır. Daha sonra inşaatın yapılmaması veya başka herhangi bir nedenle bağımsız bölüm alınamaması halinde ise, başlangıçta yapılan arsa devri geçersiz kalabilmektedir.*”, (s.64)

halinde ise, kullanıma tahsis ile vergiyi doğuran olay gerçekleşeceği yönündedir¹¹⁹⁵. Buna göre, arsalarda arsa üzerinde alıcı tarafından inşaata başlanması, arsanın tasarruf hakkının fiilen alıcıya bırakıldığını göstermektedir¹¹⁹⁶. İdare aynı anlayışını arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde de korumaktadır. Nitekim bir muktezada¹¹⁹⁷, müteahhidin uhdesinde kalacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa payının başlangıçta tapu sicilinde müteahhit adına tescil edilmesi durumunda, tescilin yapıldığı tarihte; tescil yapılmaksızın arsanın müteahhide verilmesi durumunda ise, arsanın inşaata başlanmak üzere fiilen teslim edildiği tarihinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği; bu nedenle arsanın tesliminin vuku bulduğu tarihte KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, Maliye İdaresinin yaklaşımının da doktrindeki ağırlıklı görüşe paralel olduğu söylenebilir.

Yukarıda gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olaya ilişkin kısımda detaylı olarak açıkladığımız üzere¹¹⁹⁸, kanaatimizce; gerek ağırlıklı olarak doktrinde gerekse Maliye İdaresince benimsenen bu yaklaşıma, arsasını herhangi bir kişiye satan arsa sahibi açısından katılmamak mümkün değildir. Arsanın üçüncü kişiye teslimi yani mülkiyetinin geçirilmesiyle KDV'ni doğuran olay da vuku bulmuş olur. Ancak, olayımızda arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişki basit manada arsa sahibinin müteahhide arsa satması olarak görülemez. Burada taraflar arasında sözleşmeye dayanan karşılıklı bir taahhüt ilişkisi vardır. Diğer bir deyişle, müteahhidin bir “inşaat işi yapmayı”, arsa sahibinin ise bu “inşaatın bedelini ödemeyi” yüklediği bir sözleşme ilişkisi söz konusudur. Bu manada, arsa, müteahhide bir hizmetin bedelini ödemek amacıyla devredilmektedir. Dolayısıyla müteahhit bu hizmetin ücretine, ancak taahhüt ettiği inşaat işini sözleşmeye uygun olarak tamamlayıp arsa sahibine teslimi ettiği tarihte hak kazanır. Bu tarih aynı zamanda bu hizmetin ücretinin ödenmesi için arsa sahibinin müteahhide arsayı devretmesi gereken tarihtir. Arsanın bu tarihten önce müteahhide devredilmesi sadece müteahhide güvence vermek amacıyla yapılan şekli bir işleminden ibarettir.

¹¹⁹⁵ İst. Val. Defterdarlığı'nın 12.05.2005 tarih KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.Geç.8.3531 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kdv2005/3531.htm>) (13 Kasım 2006); İst. Val. İl Defterdarlığı'nın 14.02.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-1/11070 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/vergiusul2005/1220.htm>) (21 Şubat 2007); M.B. İst. Defterdarlığı'nın 10.11.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-10945 sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/vergiusul_2004/10509.htm) (21 Şubat 2007); M.B. Antalya Defterdarlığı'nın 06.04.2000 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.18/VUK-229-2112 sayılı muktezası (<http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/vuk/ornek20vuk.htm>) (11 Mart 2007)

¹¹⁹⁶ GİB İVDB'nin 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-Mük-80-11995 sayılı muktezası (Vergi Sorunları, sayı:208,Ocak 2006 ,s.177 vd.)

¹¹⁹⁷ GİB İVDB'nin 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/3885.htm>) (28 Kasım 2006)

¹¹⁹⁸ Bkz.s.219-220

Nitekim müteahhit ile arsa sahibi arasındaki sözleşme herhangi bir sebeple geçersiz hale geldiğinde, bu tescil de geçersiz kalmaktadır. Netice olarak, müteahhidin ücrete hak kazandığı anda arsa devredilmiş kabul edilmelidir. Daha önce yapılan devirler güvence vermek maksatlı şekli işlemler olup, vergiyi doğuran olaya dayanak teşkil ettiği kabul görmemelidir.

5.4.3. Müteahhidin İnşaat Kısmını Arsa Sahibine Devrinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, müteahhidin edimi arsa payı karşılığında taahhüt ettiği bağımsız bölümleri tamamlayarak arsa sahibine teslim etmektir. Buradaki teslimin hangi tarihte gerçekleşeceği konusunda da, farkı alternatifler söz konusudur. Nitekim, yapı işlerinde işin fiilen tamamlanması, cins tashiinin yapılması, yapı kullanma izninin alınması gibi farklı aşamalar söz konusudur.

Müteahhidin bağımsız bölümleri tesliminde vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı ile ilgili doktrinde neredeyse fikir birliği söz konusudur. Buradaki genel yaklaşım; inşa edilen bağımsız bölümlerin arsa sahibine ait olan kısımlarının tesliminde, vergiyi doğuran olayın yapı kullanım izninin alındığı tarihte gerçekleşeceği yönündedir. Ancak arsa sahibinin bağımsız bölümleri yapı kullanma iznin alınmadan önce fiilen kullanmaya başladığı hallerde, vergiyi doğuran olayın fiili kullanıma terk anında meydana geldiği belirtilmektedir¹¹⁹⁹. Arsa sahibi için iktisap olarak değerlendirilen bu tarih müteahhit açısından da teslimde tekabül etmektedir. Bu yaklaşım Danıştay tarafından da kabul görmektedir¹²⁰⁰.

¹¹⁹⁹ ŞEKER,s.69; DÖLARSLAN, s.10;DÜNDAR,s.41;ŞİMŞEK,s.38,İstanbul YMM Odası, “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması”,s.34; KORKMAZ,s.132.

¹²⁰⁰ Dnş. 11. D.’nin 07.06.1995 tarih ve E. 1995/2099, K.1995/1823 sayılı kararı (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=10629&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (23 Şubat 2007)

Maliye İdaresinin vermiş olduğu muktezalarda ise¹²⁰¹, gayrimenkul satışlarında KDV'ni doğuran olayın tapuya tescil ile gerçekleşmekte olduğu; tapuya tescilden önce kişinin kullanımına tahsis edildiği hallerde ise, fiili kullanıma tahsis ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği yönünde görüş belirtilmiştir. Maliye İdaresinin bir çok muktezasında yansıttığı bu ağırlıklı görüşü yanında, bazı muktezalarda farklı tarihlerin de esas alındığına rastlanmaktadır. Örneğin verilen bir muktezada¹²⁰² arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin iktisap tarihinin “cins tashihi”nin yapıldığı tarih olduğu; bir başka mukteza¹²⁰³da ise, bağımsız bölümlerin kat irtifakının tescil edildiği tarihin esas alınacağı belirtilmiştir. Bu tarihlerin müteahhit açısından da teslimi tekabül ettiği tabidir.

Öncelikle belirtelim ki, Maliye İdaresinin ağırlıklı görüşünde vurgulanan tapuya tescil tarihinden ne anlaşılması gerektiği belirsizdir. Zira, arsa zaten arsa sahibinin adına tescillidir. Bu arsa üzerinde arsa sahibi adına yapılan bağımsız bölümlere ilişkin arsa payı müteahhide devredilmemektedir. Dolayısıyla müteahhit, arsa sahibinin arsası üzerinde inşa ettiği bağımsız bölümlerden arsa sahibine tekabül edenleri devrederken tapuda tescilden söz edilemez. Ancak, inşaat halindeki bağımsız bölümler için taraflar arasında çıkabilecek uyuşmazlıkların önlenmesi veya üçüncü şahısların hakkının korunması amacıyla kat irtifakının kurulması ve inşa halindeki bölümlerin tapuya tescili gibi işlemler yapılmaktadır. Eğer burada kastedilen bu manadaki tapuya tescil ise, tamamlanmamış bir bağımsız bölümün tesliminden söz edilemeyeceğinden bu görüşe katılmak zaten mümkün değildir. Ancak, kanaatimce burada belirtilen görüş yukarıda değindiğimiz Maliye İdaresinin genel olarak gayrimenkullerin iktisabında kabul ettiği anlayıştır. Ancak, burada tapu tescil tabirinin kullanılması bu işin fiili işleyişine uymamaktadır.

¹²⁰¹ M.B. İst. Defterdarlığı'nın 02.07.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-229-10511 sayılı muktezası (<http://www.mevbank.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=50688&lcode=down&count=0&minpar=0&maxpar=0&mode1=1&src=>) (11 Şubat 2007); GİB İVDB'nin 04.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12076 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/2580.htm>) (28 Kasım 2006); İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 10.12.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Mük-80-11055 sayılı muktezası (http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/gelv_2004/gv_163.htm) (19 Aralık 2006); GİB, İVDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/ GVK-Mük 80/13331 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:308, Nisan 2007, s.281-283); GİB Antalya VDB'nin B.07.1.GİB.4.07.16.01/GVK.ÖZ.06.5 sayılı muktezası (<http://www.ant-ivdb.gov.tr/muktezalar/gvk/ gelir Vergesi2005-2006.htm>) (26 Nisan 2007)

¹²⁰² İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 14.05.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Geç.56-(7765) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek304.htm>) (09 Ocak 2007).

¹²⁰³ GİB İVDB'nin 20.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-MÜK-80-12444 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergesi2006/4656.htm>) (10 Şubat 2007); aynı yönde İst. Valiliği İl Defterdarlığı'nın 14.05.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-Geç.56-(7765) sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek304.htm>) (09 Ocak 2007)

Bu hususta doktrin ve Danıştay'ca kabul edilen görüşe itibar edilmesinin uygun yaklaşım olacağı söylenebilir. Çünkü, 3194 sayılı İmar Kanununun "Yapı kullanma izni" başlıklı 30. maddesinde, yapı tamamen bittiği takdirde tamamının, kısmen kullanılması mümkün kısımları tamamlandığı halde ise bu kısımlarının kullanılabilmesi için inşaat ruhsatını veren belediye veya valilikten izin alınmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Kanunun 31. maddesinde de inşaatın bitme gününün kullanma izninin verildiği tarih olduğuna hükmedilmiştir. Bu nedenle yapı kullanma izin belgesi alınmamış bir binanın yasal olarak kullanılması mümkün değildir. Dolayısıyla, ancak yapı kullanma izni alındığı tarihten sonra bağımsız bölüm kullanılacak hale gelmiş ve üzerinde fiili tasarrufla bulunulacak durumda olur. Bu nedenle yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarih, esasen inşaat işlerinin bittiğini gösterdiğinden, gayrimenkulün devir/devir alınma tarihi olarak da kabul görmelidir. Bununla birlikte Maliye İdaresinin "fiili teslim" görüşüne ise şu açıdan itibar edilebilir. İnşaatın kullanılması yasal olarak "yapı kullanma izni"ne bağlı olmakla birlikte, uygulamada yapı kullanma izni alınmadan önce de inşaatın fiilen kullanılmaya başlandığı durumlar görülmektedir. İşte yapı kullanma izni alınmadan fiili kullanım başlamışsa, o zaman fiili kullanıma itibar edilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

5.5. ARSA KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNDE KDV MATRAHLARININ TESPİTİ :

Verginin matrahı, verginin hesaplanmasında esas teşkil eden ekonomik ve teknik değeri ifade eder¹²⁰⁴. KDV'nde teslim ve hizmet işlemleri açısından matrah, bu işlemlerin karşılığı olan bedeldir (KDVK. Md. 20/1). Diğer bir deyişle teslim ve hizmetin karşılığı olarak ödenen bedeldir.¹²⁰⁵ Bedel ise, malı teslim eden ya da hizmeti ifa edenler tarafından, bu teslim ve hizmete ilişkin olarak alınan ya da alacaklı hale gelinen para ya da mal veyahut diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat ve hizmet değerlerinin toplamını ifade eder (KDVK md. 20/2). Buna göre, yapılan teslim veya hizmet karşılığında başta para olmak üzere, alınan her şeyin bedel kavramına dahil olduğu anlaşılmaktadır¹²⁰⁶. Bir mal veya hizmetin karşılığı, bir başka mal yada hizmet olarak tahsil edildiğinde, tahsile konu bu değerlerin tutarı bedel olarak dikkate alınır¹²⁰⁷.

¹²⁰⁴ ŞENYÜZ, s.481.

¹²⁰⁵ BİLİCİ, s.248.

¹²⁰⁶ ŞENYÜZ, s.481.

¹²⁰⁷ MAÇ, KDV Uygulaması, s.20.2; ARSLAN, s.409

Konumuz işlerde, Maliye İdaresi ve doktrindeki genel görüş bu işlerde karşılıklı teslimlerin KDV'ne tabi olacağı yönünde olmakla birlikte, burada her iki taraf açısından KDV matrahlarının tespiti yine tereddüt yaratan konulardandır. Yasada özel bir düzenleme bulunmayan bu husus, 30 seri nolu KDV Genel tebliğinde de net değildir. Tebliğde arsa sahibi açısından arsa payı tesliminde matrahın ne olacağı belirtilmemiştir. Müteahhit açısından da sonuçları ortaya konulmayan bir belirleme yapılmıştır.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde her iki tarafın karşılıklı teslimlerinde KDV matrahlarının tespiti hususu tüm bu nedenlerle uyumsuzluk yaratan konulardan birisi olup, aşağıda yine müteahhit ve arsa sahibi açısından ayrı ayrı incelenecektir.

5.5.1. Arsa Payının Müteahhide Tesliminde KDV Matrahının tespiti ve KDV Oranı :

5.5.1.1. Matrahın tespitine ilişkin Değerlendirme ve KDV Oranı :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin müteahhide arsa payı devrinde KDV matrahının tespiti hususunda, doktrinde benimsenen ağırlıklı görüş; buradaki KDV matrahının müteahhide devredilen arsa payının “emsal bedeli” olduğu yönündedir¹²⁰⁸. Bu görüşün gerekçesi olarak da teslim anında arsanın bedelinin bilinemediği ya da bulunamadığı gösterilmektedir¹²⁰⁹. Ayrıca Danıştay'ın da bu teslime ilişkin KDV matrahının tespitinde emsal bedele itibar edilmesi gerekeceği yönünde kararı mevcuttur¹²¹⁰.

30 seri nolu KDV Tebliğinde de belirtilmemiş bu hususla ilgili olarak Maliye İdaresinin mukteza bazındaki görüşlerinde istikrarlı bir yaklaşım ortaya koyamadığı, farklı yaklaşımlar ileri sürdüğü görülmektedir. Aslında Maliye İdaresi arsa payı karşılığı

¹²⁰⁸ ÇEÇEN, s.47 vd.; KAYI, s.51; DÖLARSLAN, s. 10; SEZGİ ve KESKİN, s.54; YALÇIN, “KDV Uygulamasında İnşaat Faaliyetleri”, s.60; IŞIK, s.16; ayrıca konumuz işlerde müteahhidin edimini teslim değil hizmet olarak yorumlayan ÇEÇEN, inşaat karşılığı arsa tesliminde, teslim edilen arsanın karşılığını, müteahhit tarafından yapılan inşaat hizmetinin oluşturduğunu, bu nedenle KDVK'nun 2/5, 4/2 ve 20. maddeleri ile 27/1. maddesi uyarınca arsa tesliminde matrahın, arsanın emsal bedelinin, müteahhide devredilen bölümlere tekabül eden kısmı kadar olacağını belirtmektedir. (s.47); bununla birlikte MAÇ; arsa payının devrinde KDV matrahı olarak, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin esas alınması gerektiği görüşündedir. (KDV Uygulamaları,s.1.88)

¹²⁰⁹ KAYI, s.51; IŞIK, s.16.

¹²¹⁰ Dnş. 11. D.'nin 19.03.1997 tarih ve E. 1996/988, K.1997/1021 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı:72, Aralık 1998,s.194-196)

bağımsız bölüm yapımı işlerini “trampa” olarak değerlendirmek suretiyle KDV’ne tabi tutmaktadır. Yaptığı bu nitelendirmenin devamı olarak İdareden, “trampa” suretiyle karşılıklı teslim edilen mallarda KDV matrahının tespiti ile esasları göz önünde bulundurması beklenir. Nitekim 1 seri nolu KDV Genel Tebliğinde, “trampa” işleminde KDV matrahının tespitiyle ilgili şu belirleme yapılmıştır¹²¹¹: *“Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır.”*

Buna göre, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerini “trampa” olarak değerlendiren Maliye İdaresinin, 1 seri nolu KDV Genel Tebliğine uygun bir yaklaşım benimsemesi tutarlılık gereğidir. Nitekim, Bakanlık tarafından doğrudan konuyla ilgili verilen bir muktezada¹²¹², arsanın tesliminin vuku bulduğu tarihteki “emsal bedeli” üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerektiği belirtilmek suretiyle, bu yaklaşım ortaya konulmuştur.

Bununla birlikte, yukarıda arsa sahibinin arsa teslimi nedeniyle elde ettiği gelirin tutarının tespitine ilişkin yaptığımız açıklamalarda¹²¹³ belirttiğimiz üzere, İdare gelirin tutarı hususunda farklı görüşler ileri sürmektedir. İdarenin arsa sahibinin elde ettiği kazancın tespitinde, değindiğimiz üzere, arsa payının “emsal bedelin” esas alınması gerektiği yönünde görüşü olduğu gibi, verilen bazı muktezalarda¹²¹⁴ ise, arsa sahibinin, müteahhide devrettiği arsa payının bedelinin (gayrisafi hasılat), müteahhidin sözleşmeye göre arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin inşası için yapmış olduğu harcamaların toplamından oluşacağı belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle, bu görüşe göre, arsa payının devri karşılığında elde edilen hasılat, arsa payı karşılığı iktisap edilen bağımsız bölümlerin maliyet bedellerinin toplamından oluşmaktadır.

Görüldüğü üzere, Maliye İdaresi, arsa sahibinin müteahhide arsa payı devri nedeniyle oluşan hasılatın gelir ve kurumlar vergisi açısından tutarı ile, bu devrin KDV

¹²¹¹ 1 seri nolu KDV Genel Tebliğ, II-A bölümü.

¹²¹² GİB İVDB’nin 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/3885.htm>) (28 Kasım 2006)

¹²¹³ Bkz. s.223 vd.

¹²¹⁴ İstanbul Valiliği İl Defterdarlığı’nın 15.09.2004 tarih ve KDV.MUK.B.07.4. DEF. 0.34. 18.25- 28824/ 5924 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:285, Mart 2005,s.150-151); GİB İzmir VDB’nin 14.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01/176200-ÖZ/97-2001 sayılı muktezası (<http://ozelge.izmirvdb.gov.tr/>) (27 Mart 2007); M.B. İst. Defterdarlığı’nın 29.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-269-9174 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/8715.htm>) (13 Şubat 2007)

matrahını belirlerken birbiriyle çelişen esaslar ileri sürmektedir. İdare, arsa sahibinin arsa payını müteahhide devri nedeniyle elde ettiği gelir açısından, ağırlıklı görüşünde arsanın devir bedelini “müteahhidin arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin maliyetine” bağlamakta; bu devrin KDV matrahı açısından ise, arsanın emsal bedelini esas aldığı görülmektedir.

Buradaki genel kanaatimizin, arsanın satış bedelinin, arsanın sözleşmenin yapıldığı tarihteki (yada paylaşımın kararlaştırıldığı tarihteki) rayiç bedeli olduğu yukarıda detaylı olarak açıklanmıştır. Bu yaklaşım gereği bu teslimin KDV matrahının da yine bu bedel olarak kabul edilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Arsa sahibinin müteahhide yapmış olduğu arsa payı tesliminde uygulanacak KDV oranı genel oran olan %18¹²¹⁵ olup, bu hususta tereddüt yoktur.

5.5.1.2. Arsanın Emsal Bedelinin tespiti :

Arsa sahibinin müteahhide arsa payı devrinde, gündeme gelen diğer bir sorun bu teslimlerde “emsal bedel” esas alınacaksa, bu emsal bedelin nasıl belirleneceğidir. Bu hususta da tam bir görüş belirsizliği hakimdir. KDV’nde emsal bedeli hususuna KDVK’nun 27. maddesinde değinilmiştir. KDVK’nun 27/1. fıkrasında, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde KDV matrahının, işlemin mahiyetine göre bu işlemin “emsal bedeli” veya emsal ücreti olacağına hükmedilmiştir. Maddenin 2. fıkrasında işlem bedelinin haklı bir neden olmaksızın düşük belirlendiği hallerde de emsal bedelin esas alınacağı belirtilmiş; 3. fıkra ise, “emsal bedelin” VUK hükümlerine göre tespit olunacağına hükmedilmiştir.

KDVK’nun 27/3. refere edilen hükümler VUK’nun 267. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hüküm uyarınca emsal bedel; gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış¹²¹⁶ ve emsal bedelinin hangi usullere göre tespit edileceği maddede belirtilmiştir. Bunlar sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasıdır. Emsal bedelin

¹²¹⁵ KDVK’nun 28. maddesine istinaden, Katma Değer Vergisi Oranlarına İlişkin 17.07.2002 tarih 2002/4480 Sayılı B.K.K Eki Karar (30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

¹²¹⁶ ÖZBALCI, emsal bedelin emsal satış bedeli olduğunu belirtmiştir. (Vergi Usul Kanunu,s.568)

saptanmasında bu sıralamaya uyulması, başka bir anlatımla, önce ortalama fiyat esası uygulanması, bu usulün işleme uygun olmaması halinde 2. sıradaki maliyet bedeli esasına geçilmesi; eğer 2. sıraya göre de emsal bedel saptanamıyorsa ancak o zaman takdir esası yöntemine başvurulması gerekmektedir.

Bu kısa belirlemeden sonra arsa payının müteahhide devrinde emsal bedelin esas alınması gerekeceği görüşün devamı olarak, burada emsal bedelin nasıl tayin edileceği hususu üzerinde durulacaktır.

Müteahhide devredilen arsanın KDV matrahını oluşturacak “emsal bedeli”nin tespiti hususunda doktrinde daha fazla yazarca benimsenen görüş; arsanın emsal bedelinin VUK’nun 267. maddesinde belirtilen 3. sıraya yani “takdir esasına”na göre belirleneceği yönündedir¹²¹⁷. Bununla birlikte, emsal bedelin tespitinde 2. sıranın yani “maliyet bedeli esasına”nın uygulanması gerektiği yönünde görüşler de vardır¹²¹⁸.

Arsa sahibi şirketin müteahhide devrettiği bağımsız bölümler için maliyet bedeli üzerinde fatura düzenlediği; ancak, arsanın bedelinin takdir komisyonunca belirlenmesi gerektiği yönünde tarhiyat yapılan ve bu tarhiyatının vergi mahkemesince kaldırıldığı bir olayda, Danıştay; şirketin belirlediği maliyet bedelinin gerçek ve gerçeğe en yakın değeri içerdiğinin yapılacak araştırma ve incelemelerle tespit edilmesi gerektiğini; yapılacak inceleme sonucunda maliyet belinin doğruluğunun tespiti halinde maliyet bedelinden hareketle emsal bedelin tespit edileceğini; aksi halde, takdir esasına göre belirlenmiş olan emsal bedelinin incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir¹²¹⁹.

Arsa sahibinin müteahhide devrettiği arsa payına ilişkin KDV matrahının tespitinde, uygulamadaki ağırlıklı yaklaşım, “takdir komisyonu” marifetiyle arsanın emsal

¹²¹⁷ KAYI, s.51-52; SEZGİ ve KESKİN, s.55; YALÇIN, “KDV Uygulamasında İnşaat Faaliyetleri”, s.61; ÇEÇEN ise, inşaat karşılığı müteahhide devredilen arsa, ticari bir işletmenin bilançosuna kayıtlı ise, arsanın takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedelinin, müteahhide devredilen bölümlere isabet eden kısmı için KDV hesaplanacağını belirtmiştir. (s.49) KAYI, gayrimenkullerde emsal bedelin tayininde, VUK’nun 267. maddesindeki birinci sıranın diğer bir deyişle “ortalama fiyat esasına”nın uygulanma olanağı yoksa doğrudan üçüncü sıraya, “takdir esasına”nın uygulanması yoluna gidilmesi gerektiğini belirtmektedir. Yazar, emsal bedelden anlaşılması gerekenin rayiç bedel olduğunu, bu bedelin de emsal bedelin tespit edileceği tarihteki alım satım bedeline karşılık gelen değere tekabül ettiğini, ortalama fiyat esasının uygulanma olanağı yoksa ikinci sıradaki maliyet bedeli esasının uygulanması suretiyle emsal bedelin tayini yoluna gidilmesinin, gayrimenkulün emsal bedelini değerlendirme tarihindeki rayiç bedelden uzaklaştıracağını belirtmiştir. (s.55)

¹²¹⁸ IŞIK, s.17; ayrıca IŞIK, arsayı teslim alan müteahhidin, arsa üzerinde bina yaptıktan sonra tekrar satacağı için, müteahhide yapılan teslimin toptan satışı olduğunu, bu nedenle arsanın maliyet bedeline %5 ilave edilmesi gerektiğini belirtmektedir. (s.22)

¹²¹⁹ Dnş. 11. D.’nin 19.03.1997 tarih ve E. 1996/988, K.1997/1021 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı:72, Aralık 1998, s.194-196)

bedelinin tespiti yönündedir. Oysa bu kadar yoğun bir işleyiş içindeki sektörde vergilendirmeyi “takdir komisyonlarına” havale etmek, vergi sistemimizdeki "beyan esası" ilkesini "takdir esası"na dönüştürmek¹²²⁰ manasına gelir ki, bu durum mükellefi, vergi ödemekten uzaklaştıracak tedbirler almaya itebilir. Kanaatimizce, beyan sisteminin esası gereği mükellefin beyanına itibar edilmeli; ancak, tespit edilen matrahın filli duruma uygun olmadığına tespiti halinde, buna göre işlem yapılmalıdır¹²²¹.

5.5.2. Müteahhidin Bağımsız Bölümleri Arsa Sahibine Tesliminde KDV Matrahı ve KDV Oranı :

5.5.2.1. Matrahın tespitine İlişkin Değerlendirme ve KDV Oranı :

Arsa payı karşılığında müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin KDV matrahının nasıl tespit edileceği hususunda, doktrindeki genel yaklaşım¹²²²; müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin KDV matrahının, bu bağımsız bölümlerin “emsal bedeli” olduğu yönündedir.

Nitekim, 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinde yapılan belirleme de bu yönde olup; müteahhit tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm teslimlerinde “emsal bedel” üzerinden KDV uygulanacağı belirtilmiştir. Bu yaklaşım yukarıda belirttiğimiz 1 seri nolu KDV Genel Tebliğindeki, trampa edilen malların KDV matrahlarının, bunların her birinin emsal bedeli olacağı şeklindeki belirlemeye de uygundur. Bununla birlikte, Maliye İdaresinin bu Tebliğin yayımından itibaren vermiş olduğu mukteza bazındaki görüşlerde, farklı yaklaşımlar ortaya koyduğu da görülmektedir. Maliye İdaresi tarafından verilen bazı

¹²²⁰ Bkz. ŞEKER, s.71

¹²²¹ Emsal bedelin saptanmasında uygulanacak sıranın tespitine ilişkin olarak, bir Danıştay kararında yapılan belirleme şöyledir : “Değerleme sırasında mükelleflere bizzat tespit olanağı tanıyan maliyet bedeline göre emsal bedelinin belirlenmesi sırasında bazı hususların da dikkatten uzak tutulmaması gerekir. Bu hususlardan en önemlisi, mükellefçe belirlenen maliyet bedelinin, gerçek duruma ve yasal kayıtlara uygunluğunun tespit edilmesidir. Amaç, değerlemeye konu kıymetin, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değeri saptamak ve bu suretle vergilemenin gerçek veya gerçeğe en yakın tutarlar üzerinden yapılmasını sağlamak olduğuna göre mükellefçe belirlenen maliyet bedelinin doğru olup olmadığının araştırılması zorunludur. Ancak, yapılan araştırma ve incelemeler sonucunda mükelleflerce maliyet bedelinin gerçek değerler ve bilgiler doğrultusunda tespit edilemediğinin belirlenmesi halinde, gerçek maliyetin tespiti yoluna gidilmesi gerekliliği de açıktır. Gerçek maliyet bedelinin belirlenememesi hallerinde ise bu esasın uygulanması olanağı kalmayacağından emsal bedelin takdir esasına göre tespiti yoluna gidilmelidir.” (Dnş. 11. D.’nin 17.09.1997 tarih ve E.1996/4278, K.1997/2822 sayılı kararı (www.danistay.gov.tr) (26 Nisan 2007)

¹²²² VURAL,s.17; KAYI,s.57; SEZGİ ve KESKİN,s.55; IŞIK,s.22; ŞEKER,s.70; YALÇIN, “KDV Uygulamasında İnşaat Faaliyetleri “, s.61.

muktezalarda¹²²³, 30 seri nolu KDV Tebliğindeki anlayışa uygun olarak, müteahhidin arsa sahibine yaptığı teslimlerde KDV matrahının, bu bağımsız bölümlerin “ emsal bedeli” olacağı yönünde görüş bildirilmiştir. Bununa birlikte, verilen bazı muktezalarda¹²²⁴ ise, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler için müteahhidin uhdesinde oluşan maliyet bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir. Bu noktada Maliye İdaresinin bu hususta da istikrarlı bir görüş ortaya koyamadığı söylenebilir.

5.5.2.2. Emsal Bedelin tespiti :

Müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin KDV matrahı açısından, bu bağımsız bölümlerin “emsal bedel” esas alınacaksa; bu emsal bedelin nasıl belirleneceği hususunda da tam bir görüş belirsizliği hakimdir.

Müteahhidin arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin KDV matrahının tespiti açısından, emsal bedelin VUK’nun 267. maddesinde belirtilen yöntemlerden hangisine göre belirleneceği hususunda doktrindeki ağırlıklı görüş¹²²⁵ yine “takdir esası”nı kabul etmektedir. Buna göre, bu bağımsız bölümlerinin bedeli taktir komisyonu marifetiyle belirlenecektir. Bununla birlikte ÇEÇEN¹²²⁶, arsa sahibine devredilen bağımsız bölümlerin emsal bedelin hesaplanmasında VUK 267’de öngörülen ikinci sıranın yani “maliyet bedeli esasının” uygulanması gerektiği görüşündedir. ŞEKER¹²²⁷ ise, müteahhit tarafından bazı bölümlerin satılmış olması halinde, arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümlerin emsal bedelinin ortalama fiyat esasına göre, satış yok ise emsal bedelinin maliyet bedeli esasına göre hesaplanması gerektiğini belirtmektedir.

¹²²³ M.B.’nin 18.02.1992 tarih ve KDV:2601085-33-54/14729 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:196, Aralık 1997, s.289-290) ; M.B.’nin 01.02.1992 tarih ve KDV:2601001-2088/598 sayılı muktezası (KIZILOL, İnşaat Muhasebesi, s.860); M.B. Antalya Defterdarlığı’ nın 13.06.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.07.12/KDV.ÖZG.03.35 sayılı muktezası (http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/kdv/ornek_2003kdv22.htm) (10 Mart 2007); M.B. İst. Defterdarlığı’nın 26.01.2004 tarih ve 945 sayılı muktezası (DENET Arşiv); M.B. İst. Defterdarlığı’nın 29.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-269-9174 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/8715.htm>) (13 Şubat 2007)

¹²²⁴ GİB İVDB’nin 25.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı muktezası (<http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/usul2006/3885.htm>) (28 Kasım 2006); İst. Valiliği, İl Defterdarlığı’nın 15.09.2004 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.25- 28824/5924 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı: 285, Mart 2005, s.150-151)

¹²²⁵ KAYI, s.57; SEZGİ ve KESKİN, s.55; ÜREL, s.65-66; YALÇIN, “KDV Uygulamasında İnşaat Faaliyetleri”, s.61; KAYI ise şu noktalara dikkate çekmektedir: “Ortalama fiyat içinde; bağımsız bölümün arsa payı dahil bir bedel söz konusudur. Arsanın mevki rantının tespit edilerek bu bedelden düşülmesi gerçekten sorundur. İkinci sıradaki maliyet bedeli esasının da uygulanması hiç doğru olmayacaktır. Bir inşaat işinde maliyetin oluşumu, çok uzun bir zamana yayıldığından, bu esastan hareketle tespit edilecek bedel ile gerçekte olması gereken emsal bedel arasında çok büyük bir fark ortaya çıkacaktır.” (s.19)

¹²²⁶ ÇEÇEN, s.52; aynı yönde IŞIK, s.22 ve DÜNDAR, s.42; ayrıca bu yazarlar, uygulanacak kar yüzdesinde, % 5’lik toptan satış oranının esas alınması gerektiği görüşündedir

¹²²⁷ ŞEKER, s.70

Maliye İdaresi tarafından verilen muktezalarda¹²²⁸ ise, doktrindeki ağırlıklı görüşe paralel bir yaklaşım benimsenmiş; müteahhidin arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin KDV matrahının tespitinde emsal bedelin, “takdir esası”na göre saptanması gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir. Nitekim bir Danıştay kararında¹²²⁹ da arsa karşılığı inşa edilen binadan, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin emsal bedelinin VUK’nun 267. maddesi hükmüne göre takdir komisyonunca takdir yoluyla belirleneceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, müteahhidin arsa sahibine yapmış olduğu bağımsız bölüm tesliminde, KDV matrahının belirlenmesi hususunda uygulamadaki ağırlıklı yaklaşım, bu bağımsız bölümlerin takdir komisyonu yoluyla tespit edilecek emsal bedelinin esas alınması gerektiği yönündedir.

Bu noktada üzerinde durulması gereken bir başka husus ise, müteahhidin arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin emsal bedeli tespit edilirken, bu bağımsız bölümlerin arsa payının dikkate alınıp alınmayacağıdır. Diğer bir deyişle bağımsız bölümlerin emsal bedelinden bu bağımsız bölümlere bağlı olan ve fiilen arsa sahibinin uhdesinde bulunana arsa paylarının bedelinin indirilip indirilemeyeceği meselesidir. Konuya ilişkin bir muktezada¹²³⁰ şu görüşe yer verilmiştir : *“Arsa karşılığı olmak üzere, arsa sahibine verilen işyerlerine ait emsal bedellerinin, anılan Kanun’un 267. maddesinin üçüncü sırasına (takdir esası) göre takdir edilmesi ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi zorunludur. Bu şekilde tespit edilen bedellerden, arsa paylarına isabet eden bedellerin düşülmesi suretiyle fatura düzenlenmesi mümkün değildir.”* Görüldüğü üzere, İdare bağımsız bölümlerin emsal bedelinden arsa paylarının değerinin indirilmemesi gerektiğini ifade etmektedir. Doktrinde bu hususta ortaya konulan genel yaklaşım ise, müteahhidin arsa sahibine devredeceği bağımsız bölümlerin emsal bedelinden, bunlara isabet eden arsaların değerinin düşüldükten sonra bulunan tutarın KDV matrahı olacağı yönündedir¹²³¹. Nitekim, SEZGİ ve KESKİN¹²³², bu hususun gerekçelerini şu şekilde ifade etmiştir: *“Arsa karşılığı inşaat işlerinde, müteahhidin arsa sahiplerine verdiği bağımsız*

¹²²⁸ M.B.’nin 18.02.1992 tarih ve KDV:2601085-33-54/14729 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:196, Aralık 1997,s.289-290 ; M.B.’nin 01.02.1992 tarih ve KDV : 2601001-2088/598 sayılı muktezası, (KIZILOT,İnşaat Muhasebesi,s.860)

¹²²⁹ Dnş. 11. D.’nin 15.2.1996 tarih ve E. 1995/3744, K. 1996/709 sayılı kararı (Yaklaşım, sayı:43, Temmuz 1996, s.183-184)

¹²³⁰ M.B.’nin 18.02.1992 tarih ve KDV:2601085-33-54/14729 sayılı muktezası (Vergi Dünyası, sayı:196, Aralık 1997,s.289-290) ; aynı yönde M.B.’nin 01.02.1992 tarih ve KDV : 2601001-2088/598 sayılı muktezası (KIZILOT, İnşaat Muhasebesi, s.859-860)

¹²³¹ KAYI, s.57; SEZGİ ve KESKİN, s.55; ŞEKER,s.71; YALÇIN, “KDV Uygulamasında İnşaat Faaliyetleri”, s.61; karşı ŞİMŞEK, emsal bedel üzerinden verginin hesaplanacağı matrahtan arsa sahibinin arsasından isabet eden arsa payının değerinin düşülemeyeceğini, çünkü, arsa payı değerinin, duruma göre vergiye tabi olabilecek ya da olamayacak ayrı bir teslimin konusunu teşkil ettiğini belirtmektedir. (s.38)

¹²³² SEZGİ ve KESKİN, s.55.

bölümlere ilişkin arsa payları müteahhide devredilmemektedir. Bu bağımsız bölümlere ait arsa payları zaten arsa sahibinin uhdesinde kalmaktadır. Dolayısıyla müteahhit tarafından arsa sahiplerine daire veya işyeri teslimi yapılırken, bunlara ilişkin arsa payının teslimi söz konusu değildir.”

Gerçektende Maliye İdaresinin görüşü esas alındığında, arsa sahibine devredilen bağımsız bölümlerin emsal bedeline göre belirlenen tutardan, arsa payının bedeli indirilmeden KDV matrahının tespiti, müteahhidin maliyetine girmeyen ya da uhdesinde olamayan bir değer üzerinden KDV hesaplanması manasına gelmektedir. Diğer bir deyişle arsa sahibi kendisine ait bir malın (arsa payı) KDV'sini ödemek durumunda bırakılmaktadır. Böyle bir anlayışa katılmak mümkün değildir. Zaten bizim genel yaklaşımımız uyarınca KDV matrahı yanlış belirlendiğinden böyle bir çelişkinin doğması da doğaldır.

Müteahhidin bağımsız bölümleri teslimindeki KDV oranına gelince; müteahhidin bu işlemdeki faaliyeti Maliye İdaresinin yaklaşımına ve doktrindeki ağırlıklı görüşe göre, arsa sahibine konut ya da işyeri teslimidir. Bu tür teslimlerde KDV oranı ise, net alanı 150 m²'nin altında olan konut teslimlerinde %1¹²³³ (KDV Oranlarına İlişkin 1. Sayılı Listenin 11. bendi), net alanı 150 m²'nin üzerinde olan konut teslimleri ile, büyüklük dikkate alınmadan tüm işyeri teslimlerinde ise genel oran olan %18¹²³⁴ uygulanır. Dolayısıyla bu görüş esas alındığında müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği 150 m²'nin altındaki konutlarda KDV oranı %1 olarak uygulanacaktır¹²³⁵.

¹²³³ Net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri KDVK'nun 17/4-ı fıkrası uyarınca KDV'den istisna tutulmuş, daha sonra 3393 sayılı Kanunun (30.06.1987 tarih ve 19503 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) 13. maddesiyle bu hüküm kaldırılmış ancak, aynı Kanunun 4. maddesiyle 30.06.1987 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, bu istisna KDVK'nun geçici 8. maddesine taşınmıştır. Bu geçici maddenin uygulaması ise 31.12.1997 tarihinde sona ermiştir. Net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri son olarak KDV Kanunu'nun 28. maddesine istinaden, 27.12.1997 tarih ve 97/10465 sayılı B.K.K. Eki Kararla (02.01.1998 tarih ve 23218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.) 1.1.1998 tarihinden itibaren (1) sayılı listeye (9. sırasına) dahil edilmek suretiyle %1 KDV'ne tabi hale gelmiştir. Halen (1) sayılı listenin 11. sırasında yer almaktadır.

¹²³⁴ KDVK'nun 28. maddesine istinaden, Katma Değer Vergisi Oranlarına İlişkin 17.07.2002 tarih 2002/4480 Sayılı B.K.K Eki Kararı (30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

¹²³⁵ 150 m² net alandan neyin kastedildiğini uygulamanın mevcut haliyle açıklayan bir Tebliğ yoktur. Ancak, net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlarda yukarıda belirttiğimiz üzere KDVK'nun 17/4-ı fıkrasında belirtilen istisnanın uygulanmasına ilişkin yayımlanan 9 seri nolu KDV Genel Tebliğinde (31.12.1984 tarih ve 18622 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) şu açıklamalar yer verilmiştir : “ 1-a) 150 m² net alanın hesabında, müstakil olarak kullanılacak her bir bina, kat ve bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınacaktır. 1-b) Katma Değer Vergisi Kanununun uygulanmasında “net alan” deyiimi, faydalı alanı ifade etmektedir. Faydalı alandan maksat, konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır. 1-c) Plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda istisna, sadece konut olarak kullanılacak olan bölümlere uygulanacaktır.”; ayrıca yine aynı istisnanın uygulamasına ilişkin 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinin, “E-Konut İstisnası” kısmında da “faydalı alan” kavramı daha detaylı olarak açıklanmıştır. Her ne kadar, bu istisna kaldırılmış olsa dahi KDV uygulamasında 150 m² net konut alanından ne anlaşılması gerektiği hususunda bu açıklamaların konumuz olayda geçerli olduğu kanaatindeyiz.

Oysa bizim de iştirak ettiğimiz müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi değil, “inşaat hizmeti” verdiği görüşü esas alındığında bu defa 150 m²’nin altındaki konut teslimleri açısından da düşük oranlı KDV uygulanmayacaktır. Müteahhidin arsa sahibine yapmış olduğu tüm konut ve işyeri teslimlerinde, m²’sine bakılmaksızın %18 oranında KDV uygulanacaktır.

5.6. ARSANIN TESLİMİNDE KDV İSTİSNASI :

5281 sayılı Kanun’un¹²³⁶ 33. maddesiyle, 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere, KDVK’nun 17 maddesinin 4 fıkrasına r bendi olarak eklenen hüküm uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV’nden istisna edilmiştir¹²³⁷.

Dolayısıyla, bir kurum en az 2 yıl (730 gün) süreyle aktifinde tuttuğu arsayı sattığında, bu satış KDV’den istisna olacaktır. Bu istisnanın uygulanmasında önemli bir şart da bu kurumun gayrimenkul ticaretiyle (alım, satımı ve inşasıyla) iştirak eden bir kurum olmaması ya da bu nevide bir kurum olsa dahi bu gayrimenkulün bu amaçla aktifte bulundurulmamasıdır.

Maliye İdaresinin uygulaması ve doktrindeki ağırlıklı görüş gereği, arsa payının müteahhide devri müteahhide yapılan bir satıştır. Maddede belirtilen gayrimenkullerin satış suretiyle devri şartı bu manada sağlanmış olmaktadır. Arsa sahibi maddede belirtilen diğer şartları da sağlarsa, yani gayrimenkul ticareti ile iştirak eden bir kurum niteliğinde değilse ya da bu gayrimenkul arsa sahibi kurum açısından “emtia” niteliği arz etmiyorsa, kanaatimizce en az 2 yıl aktifte kalmış arsanın müteahhide devrinde bu istisnanın uygulanması gerekir¹²³⁸.

Nitekim, maddenin gerekçesinde¹²³⁹, bu düzenlemenin, kurumların mali yapılarını güçlendirme amacını taşıdığı ifade edilmiştir. Kurumun aktifindeki yıllarca atıl

¹²³⁶ 31.12.2004 tarih ve 25687 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹²³⁷ Aslında 4108 sayılı Kanunla (02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.) 02.06.1995 tarihinden itibaren uygulanmak üzere KDVK’nun geçici 10. maddesine eklenmiş bu nevi bir istisna mevcuttu. KDVK’nun 17/4-r fıkrasında yapılan düzenlemenin, 31.12.2004 tarihinde sona eren KDVK’nun geçici 10. maddesinde yer alan istisnanın yerine kalıcı olarak konulduğu söylenebilir. Ancak uygulama şartlarında ciddi değişiklikler yapılmıştır.

¹²³⁸ Bkz. ÜREL, s.64

¹²³⁹ 5281 sayılı Kanun’un gerekçesi için bkz. (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss725m.htm>)

durumda kalmış bir arsayı vererek karşılığında muhtelif şekillerde değerlendireceği bağımsız bölümler yaptırması, kurumun mali yapısını güçlendirme manasına gelmektedir. Bu nedenle de arsa payının devrinde bu istisnanın uygulanması maddenin konuluş amacına da uygundur.

Bu noktada arsasını müteahhide vererek karşılığında bağımsız bölümler elde eden şirketin gayrimenkul ticareti ile iştigal edip etmediği sorunu söz konusudur ki, kanaatimizce bu fiili gerçekleştirtinceye kadar gayrimenkul ticareti ile uğraşmayan kurumun, istisna uygulandığı anda gayrimenkul ticareti ile iştigal ettiği söylenemez. Ne zaman ki, arsa sahibi kurum arsa payı karşılığı aldığı bağımsız bölümlerin ticaretini yapmaya başlar, örneğin devamlı bir şekilde satışını yaparsa o vakit, gayrimenkul ticareti ile iştigal etmiş hale gelir ve de bağımsız bölüm satışları için bu istisna uygulanmaz.

6. ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM YAPIMI İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE MODEL ÖNERİSİ :

Yukarıda arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin vergilendirme aşamaları detayları ile incelenmiştir. Bu işlerin vergilendirilmesiyle ilgili yasal düzenleme bulunmamakla birlikte, vergilendirme aşamalarında doktrindeki görüşler ile Maliye İdaresinin ve yargı mercilerinin yaklaşım ve uygulamalarına geniş yer verilmiştir. Çalışmamızın muhtelif yerlerinde şahsi kanaatimiz de açıklanmıştır. Tüm bu genel durum değerlendirmesinden sonra bu kısımda bu işlerde olması gereken vergilendirme modeli üzerinde durulacaktır.

Bu model uygulamadaki Maliye İdaresi ve ağırlıklı doktrin görüşünün aksine, konumuz işlerde arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkinin “trampa” işlemi değil; eser ve satım sözleşmesinin unsurlarının karşılıklı yüklenilmesinden oluşan çift tipli karma sözleşme olduğu esası üzerine kurulmuştur. Diğer bir deyişle arsa sahibinin müteahhitten bir inşaat hizmeti aldığı, bunun karşılığını arsa payının devri suretiyle ödediği esasına dayandırılmıştır. Bunun gerekçeleri üzerinde daha önce detaylı¹²⁴⁰ olarak durulmuştur.

Aşağıda kurduğumuz vergilendirme modeli sıfırdan yaratılmış da değildir. Nitekim, çalışmamızda belirttiğimiz üzere, azınlıkta kalmakla birlikte, bazı yazarlar bu işlerde arsa sahibinin arsa devri müteahhidin inşaat hizmeti verdiğini, müteahhidin mülkiyetinde olmayan bir şeyi “teslim” de edemeyeceğini belirtmektedir. Ancak, tüm sistemini nasıl olması gerektiği burada tüm boyutları ile ele alınacaktır.

6.1. ARSA SAHİBİNİN VERGİSEL DURUMU :

6.1.1. Arsa Sahibinin Gerçekleştirdiği İşlemin Mahiyeti :

Arsa sahibi, arsası üzerinde müteahhide bir inşaat işi yaptırmakta ve bu işin bedelini arsasının bir kısmını müteahhide devrederek ödemektedir. Diğer bir deyişle, arsa sahibi bir nevi arsasının bir kısmını müteahhide satmakta, bunun karşılığı olan bedelle de müteahhide inşaat işi yaptırmaktadır. Her ne kadar, işlemin kendi bütünlüğü

¹²⁴⁰ Bkz: s.178 vd.

içerisinde, arsa sahibinin arsasını satmak gibi bir amacı olmadığı ileri sürülebilse de; konumuz olaydaki işlemde arsa sahibinin ulaştığı neticeler ile arsa sahibinin arsasını daha iyi değerlendirmek (bina yaptırarak, daha kıymetli bir mal edinmek) amacıyla, bir kısmını üçüncü bir kişiye satıp, aldığı parayla arsasının kalan kısmı üzerinde müteahhide inşaat yaptırmayı arasında sonuçları bakımından bir fark olmaması gerekir. Sırf böyle bir sistemin varlığı vergilendirmenin önüne geçmemelidir. Aksi taktirde bu sistemden faydalanarak bağımsız bölüm yaptıran kişi ile arsasının bir kısmını satarak bağımsız bölüm yaptıran kişi arasında vergilendirme açısından farklı neticeler ortaya çıkar ki, bu da doğru ve hakkaniyete uygun değildir. Netice olarak hedef doğrudan arsayı satmak olmasa bile, arsa sahibi inşaat hizmetinin karşılığını ödemek üzere, arsanın bir kısmını müteahhide devretmekte yani satmaktadır.

6.1.2. Arsa Sahibinin Gelir/Kurumlar Vergisine Tabi Kazancının Tutarı :

Arsa sahibinin yaptırdığı inşaat işinin ücretini ödemek üzere müteahhide devrettiği arsanın satış bedeli, sözleşmenin yapıldığı tarihteki arsanın piyasa rayici yani normal alım satıma konu olabilecek bedelidir. Nitekim, müteahhide devredilecek arsa payları (müteahhidin ücreti) belirlenirken; arsanın mevkii, büyüklüğü, imar durumu gibi etkenler göz önünde bulundurulmakta; başka bir ifadeyle, pazarlık “arsanın değeri” üzerinden yapılmaktadır. Bu da uygulamada farklı farklı paylaşım oranlarını gündeme getirmektedir. Ayrıca, müteahhitler bazen arsa sahibinin arsasını kendisinin değerlendirmek istemesi nedeniyle arsayı satın alamamakla birlikte, kimi zaman da finansmanları yeterli olmadığı için ya da arsaya para bağlamak istemedikleri için bu sistemi tercih etmektedir. Diğer bir deyişle bu sistemin tersi müteahhidin rayiç bedel ödeyerek arsayı satın almasıdır. Eğer müteahhit arsayı bu sistem dahilinde elde edemeyecek olsa ya da yani finansmanı yeterli olsa o gün itibarıyla arsanın rayiç değerini ödeyecek ve arsayı satın alacaktır.

Burada bir noktayı daha vurgulamak gerekir ki; konumuz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm sözleşmesinde müteahhide devredilecek arsa payı veya bu arsa payına bağlanan bağımsız bölümler genellikle sözleşmede belirlenmektedir. Başka bir deyişle Borçlar Hukuku doktrinde ve Yargıtay kararlarında kabul gördüğü üzere¹²⁴¹ konumuz sözleşmede ücretin “götürü” olarak belirlendiği söylenebilir. Bu “götürü ücret” arsa

¹²⁴¹ Bkz. s.109

paylarının sözleşmenin yapıldığı zamanda haiz olduğu değeridir. Nitekim götürü olarak belirlenen ücret değişmeyeceğinden, gerek arsa sahibi devredeceği arsa payının düşürülmesini gerekse müteahhit arsa payının yükseltilmesini isteyemez. Ücret sözleşmenin yapıldığı anda belirlenmiş ve kesindir.

Tüm bu nedenlerle, arsa sahibinin arsa payını devir bedeli; bu arsa payının, sözleşmenin yapıldığı ya da müteahhide devredilecek arsa payının (uygulamadaki şekliyle bu paya bağlı bağımsız bölümlerin) kararlaştırıldığı tarihteki piyasa rayicidir. Bu bedel, arsa sahibi açısından arsanın devir bedeline, müteahhit açısından ise arsa sahibine bırakacağı bağımsız bölümlerin inşaat hizmetinin ücretine tekabül etmektedir. Buradaki ayrıntı, arsanın satış nedeninin inşaat hizmetinin bedelinin ödenmesi olması, dolayısıyla satış bedelinin bu inşaat hizmetinin bedeline tekabül etmesi gereğidir. Bu nedenle uygulamada özellikle İdare tarafından belirtilen görüşlere katılmıyoruz¹²⁴².

Arsa sahibinin gerçek kişi ya da ticari işletme olmasının devir bedeli üzerinde bir etkisi yoktur. Müteahhide devredilen arsa payının devir bedeli ile arsa payının maliyet bedeli arasındaki fark, arsa sahibinin bu devirden elde ettiği kazancın tutarındır.

Arsanın maliyet bedeli, satın alınmışsa ödenen bedel ile değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamından oluşur (VUK md. 262). Bu durum arsanın gerçek kişiye ait olduğu ya da arsanın ticari işletmenin aktifine dahil olduğu iki halde de geçerlidir. Ancak, arsanın maliyet bedelinin çeşitli nedenlerle tespit edilememesi halinde, gerçek kişilerde maliyet bedeli yerine VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel esas alınır. (GVK mük. md. 81)

Arsa sahibi gayrimenkul ticareti ile devamlı uğraşan bir kişiye ya da ticari işletmeye, elde edilen gelir “ticari kazanç” hükümlerine göre; bu faaliyeti arızı olarak gerçekleştirmişse elde edilen gelir “değer artış kazancı” hükümlerine göre beyan edilip vergilendirilmelidir.

¹²⁴² Görüşler için bkz.s.223 vd.; ayrıca bir noktayı daha ifade edelim ki, arsanın devir bedelini, arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin rayiç değerine bağlamak, arsanın değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan daha kıymetli bir varlığı henüz realize olmadan vergilemek anlamına gelir ki, bize göre hatalıdır. Arsanın devir bedelini arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin inşaat maliyetine bağlamak ise, müteahhidin iş görme bedelini göz ardı edip, müteahhide sadece maliyet bedeli ile iş yaptırmak anlamına gelir ki, bu da fiiliyatta mümkün değildir.

Arsa payının “rayiç değeri”, piyasa koşulları ve ticari hayatın gerekleri göz önünde bulundurulmak suretiyle, arsa sahibi ve müteahhit tarafından serbestçe belirlenebilmelidir. Uygulamada bu işin bir çok aşaması “takdir komisyonuna” havale edilmektedir. Her işlemin değerinin “takdir komisyonu” kararına bağlanması; diğer bir deyişle bu kadar yoğun bir işleyiş içindeki sektörde vergilendirmeye esas değerlerin tespitinin “takdir komisyonlarına” havale edilmesi, vergi sistemimizin dayandığı "beyan esası" ilkesini "takdir esası"na dönüştürmek anlamı taşımaktadır. Bu durum mükellefi vergi ödemekten uzaklaştıracak tedbirler almaya itebilir. Kanaatimizce, beyan sisteminin esası gereği mükellefin beyanına itibar edilmelidir. Taraflarca belirlenen değerlerin, filli duruma uygun olmadığının tespiti halinde, buna göre işlem yapılmalıdır.

6.1.3. Arsa Devir Kazancının “Elde Edildiği” (Vergiye Doğuran Olayın Gerçekleştiği) Tarih:

Daha önce değindiğimiz üzere, ücretin muacceliyet kazanması için, kural olarak, müteahhidin bağımsız bölümleri ayıpsız ve sözleşmeye uygun şekilde tamamlayarak teslim etmesi gerekir. Bu tarih müteahhidin ücrete hak kazanmış olduğu tarih olup, aynı zamanda arsa sahibinin de ücreti ödemek için müteahhide arsasını devir ettiği tarih olarak kabul edilmelidir. Nitekim, değindiğimiz üzere, BK. md. 364/1’de hükmü arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmelerinde de geçerli olup; arsa payının devrinin bağımsız bölümlerin tamamlanarak tesliminde yapılması esastır.

Bununla birlikte, ücretin muacceliyetine ilişkin yasada yer verilen düzenleme bağlayıcı olmadığından, bu kuralın aksine sözleşmelerin yapıldığı; arsanın işin başında ya da işin muhtelif ilerleme aşamalarında (peyder pey) müteahhide devredildiği de görülmektedir. Bu hallerde ise, tamamlanmamış inşaatın yapılan satışlarda arsa payının başlangıçta devredildiği durumlardaki, gerek doktrinde gerekse Danıştay uygulamasında kabul gören yaklaşımın¹²⁴³, esas alınması gerektiğini düşünüyoruz.

¹²⁴³ Çalışmamızda belirttiğimiz üzere bizim de katıldığımız bu yaklaşıma göre; inşaatın devamı sırasında satılan bağımsız bölümler nedeniyle alınan paralar avans niteliğindedir. Bu tür satışlarda, tapuya tescil daha önce yapılmış olsa dahi, satış dairenin tamamlanıp, alıcının tasarrufuna sunulduğu (teslim edildiği) anda gerçekleşmiş sayılır. Teslim tarihi açısından yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihe itibar edilir. Ancak daha önce, alıcı daireyi fiilen kullanmaya veya kiraya vermek suretiyle istifade etmeye başlamışsa, bu tarihte satışın gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekir.

Gerçekten de büyük inşaat işletmeleri hariç, müteahhitler genellikle tek bir inşaat işi ile yıllarca uğraşmakta, tüm iş gücünü; personelin; makine, araç gereç ve finansman imkanlarını tek bir inşaat işine kanallandırmakta, bu işin bitimi ile birlikte ancak yeni bir projeye girişmektedirler. Dolayısıyla yıllarca emek ve finansman harcanacak bir işte riske girmemek adına, arsa sahibinin arsası üzerinde inşa edecekleri bağımsız bölümlerden kendi uhdelelerinde kalacak olanlara tekabül eden arsa payının daha işin başında adlarına tescilini istemektedirler. Bu nedenle arsa sahibinin yapılan inşaatın bedeli olan arsa payını işin başında ya da muhtelif aşamalarında müteahhide devretmesi, bir tür güvence ya da belirttiğimiz üzere avans olarak değerlendirilmelidir. İşin bedelini kesin olarak ödenmiş olduğu anlamına gelmemelidir. Müteahhit işin bedeline ancak bağımsız bölümleri sözleşmeye uygun olarak yapıp teslim ettiğinde hak kazanır. Nitekim çalışmamızın birinci bölümünde detaylı olarak açıklandığı üzere; ücret ödenmiş (arsa payı devredilmiş) olsa dahi, işe zamanında başlanmaması ya da yürütülmemesi, müteahhidin temerrüdü hallerinde belli şartlarla arsa sahibinin sözleşmeyi feshedip, verdiği iade alma hakkı söz konusudur. Yine arsa sahibi tek taraflı olarak müteahhidin zarar ve ziyanını karşılayarak sözleşmeyi feshedip arsa payının tescilini iptal ettirebilir. Ayrıca ayıplı ifa hallerinde belli şartlarla işi kabul etmeyip ücreti geri alabileceği gibi, ücretten indirim isteyip bir kısım arsa payının tescilini iptal ettirebilir. Tüm bu haller müteahhide yapılan arsa payı devrinin (ücretin) kesinleşmediğini, sadece avans ya da güvence mahiyetinde olduğunu göstermektedir. Tapuda devir gerçekleşmiş olmasına rağmen olayın gerçek mahiyeti ya da arsa sahibinin gerçek amacı; müteahhide sadece arsa satmak değil, bir iş yaptırıp, bu işin bedelini “arsa payı”nı devrederek ya da satarak ödemektir. Burada satışın ya da devrin bağlandığı bir sözleşme ilişkisi mevcut olup, devrin tekemmülü için müteahhidin bu sözleşmede yüklendiği borcunu sözleşmeye uygun olarak tamamlanması ve ücrete hak kazanması esas alınmalıdır.

Netice olarak, işin başında ya da muhtelif aşamalarında müteahhide yapılan arsa devirleri bir nevi güvence olarak değerlendirilmeli; arsanın satış tarihi olarak, müteahhidin ücrete hak kazandığı diğer bir deyişle bağımsız bölümleri sözleşmeye uygun yapıp teslim ettiği tarihe itibar edilmelidir. Bu nedenle, arsa sahibinin (gerçek kişi ya da ticari işletme), sözleşmenin yapıldığı anda yukarıda belirttiğimiz şekilde hesapladığı gelirini, tamamlanan bağımsız bölümleri teslim aldığı dönemin kazancı olarak beyan etmesi gerektiğini düşünürüz.

6.1.4. Arsa Sahibinin Gerçek Kişi Olması Ya Da Arsanın İktisadi Bir İşletmenin Aktifinde Bulunması Hallerinin Matraha Etkisi :

Arsa bir işletmenin aktifindeyse ve bu işletmenin faaliyet konusu gayrimenkul ticareti (alım satımı ve inşası) ve kiralanması değilse, bu arsanın müteahhide devri nedeniyle doğan kazancın KVK md. 5/(1)-e hükmünde belirtilen şartları sağlaması koşuluyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Nitekim, bu hususun gerekçeleri yukarıda¹²⁴⁴ detaylı olarak açıklanmıştır.

Arsa bir gerçek kişiye aitse ve bu devirden elde edilen gelir, değer artış kazancı mahiyetinde ise, arsanın elde tutma süresi 5 yılı (1.1.2007 tarihinden önceki iktisaplarda 4 yılı) aştığında, elde edilen kazanç vergiden istisna olacaktır. Aşmıyorsa bu defa arsanın maliyet bedeli artırılarak (endekslenerek) dikkate alınmak suretiyle kazanç tespit edilecektir. İşte yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle, hem 5 yıllık “elde tutma süresi”nin tespitinde hem de maliyet bedelinin endekslenmesinde, arsanın elden çıkarıldığı tarih olarak; arsanın tapuda devir tarihine değil, inşaatın tamamlanarak arsa sahibine teslim tarihine itibar edilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

6.1.5. Arsa Sahibinin KDV Açısından Durumu :

Arsa sahibinin bu işteki genel durumu yukarıda detaylı olarak açıklanmıştır. Dolayısıyla bu hususları KDV açısından tekrar etmek de fuzulidir. Arsa sahibi müteahhide bir inşaat işi yaptırmakta, bu işin bedelini arsanın bir kısmını müteahhide satarak ödemektedir. Arsa iktisadi bir işletmenin aktifinde ise ya da gerçek kişiye ait olmakla birlikte, bu gerçek kişinin bu teslimi ticari faaliyet kapsamında ise (diğer bir deyişle bu kişi devamlı olarak gayrimenkul alım satımı ve inşası işleriyle iştigal ediyorsa), müteahhide yapılan arsa teslimi KDV’ne tabi olacaktır.

KDV’nin matrahı, arsanın satış bedeli ile aynıdır. Zaten farklı olmasını gerektiren özellikli bir durum yoktur. Burada işlemin bedeli, para ile temsil edilebilen bir inşaat hizmetine tekabül etmektedir ki; bu bedel de yukarıda değindiğimiz üzere, arsanın sözleşmenin yapıldığı ya da paylaşımın kararlaştırıldığı tarihteki rayiç değeridir.

¹²⁴⁴ Bkz. s.208 vd.

Arsa payının müteahhide devrinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı hususuna gelince, yukarıda belirttiğimiz üzere¹²⁴⁵, gerek doktrinde gerekse Maliye İdaresinin uygulamasında neredeyse genel kabul gören yaklaşım; vergiyi doğuran olayın, arsanın başlangıçta tapuda müteahhit adına tescil edilmesi halinde arsanın tapuya tescil tarihinde; başlangıçta tapuda herhangi devir yapılmamakla birlikte, arsanın müteahhidin fiili kullanımına tahsis edildiği hallerde ise, fiili teslim anında gerçekleşeceği yönündedir.

Bu yaklaşıma bir arsanın herhangi bir kişiye satılması olayında katılmamak mümkün değildir. Oysa olayımız basit bir arsa satışı değil, sözleşmeye dayanan bir hizmet verilmesi ve bedelinin ödenmesi ilişkisidir. Arsa müteahhide bir hizmetin bedelini ödemek için satılmakta yani devredilmektedir. Müteahhit bu hizmetin ücretine, ancak taahhüt ettiği inşaat işini sözleşmeye uygun olarak tamamlayıp arsa sahibine teslimi ettiği anda hak kazanır. Bu tarih aynı zamanda bu hizmetin ücretinin ödenmesi için arsa sahibinin müteahhide arsayı sattığı tarihtir. Arsanın bu tarihten önce müteahhide devredilmesi sadece müteahhide güvence vermek amacıyla yapılan şekli bir işlemden ibarettir. Nitekim, müteahhit bu ücrete hak kazanmadıkça, yapılan bu devrin bir anlamı olmadığı yukarıda gelir vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın tespitinde açıklanmış olup, aynı gerekçeler burada da geçerlidir. Dolayısıyla kanaatimiz, arsa payının müteahhide devrinde KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı olarak, bağımsız bölümlerin tamamlanıp arsa sahibine teslim edildiği tarihe itibar edilmesi gerektiği yönündedir. Arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde genel oran geçerli olup, %18'dir.

Ayrıca, daha önce gerekçeleriyle üzere durduğumuz üzere¹²⁴⁶, arsa sahibinin gayrimenkul ticareti ile iştigal etmeyen, kurumlar vergisi mükellefi niteliğinde bir kurum olması ve arsanın en az iki tam yıl süreyle bu kurumun aktifinde bulunması şartları ile bu arsanın müteahhide devrinin KDVK'nun 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den istisna olduğunu düşünüyoruz.

¹²⁴⁵ Bkz. s.294 vd.

¹²⁴⁶ Bkz. s.308-309.

6.1.6. Arsa Sahibinin Müteahhitten Teslim Aldığı Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Ettiğı Kazanç :

Arsa sahibinin arsası karşılığında inşa ettirdiğı bağımsız bölümlerin satışında ortaya çıkan kazancın tespitinde ise, yine öncelikle arsa sahibinin uhdesindeki bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespiti gerekir. Bu bağımsız bölümlerin maliyet bedelleri arsa maliyeti ve inşa maliyetlerinin toplamında oluşmaktadır.

Arsa sahibinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespiti hususu, gerek doktrinde gerekse Maliye İdaresi ve Danıştay uygulamasında tamamen farklı farklı yaklaşımların ortaya koyulduğı bir alandır¹²⁴⁷. Öncelikle Maliye İdaresinin birbirinden farklı görüşlerinin hiç birisine ve de doktrinde ileri sürülen görüşlere katılmadığımızı ifade edelim. Hele hele Danıştay'ın, arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin, bu bağımsız bölümleri müteahhitten devralındığı tarihteki rayiç bedeli olduğı görüşü tamamen bambaşka neticeler yaratmaktadır.

Oysa, yukarıdaki kurgumuz tüm bu kargaşayı çözmektedir. şöyle ki, bağımsız bölümün arsası zaten arsa sahibinin uhdesinde yer almakta olup, bunun maliyet bedeli bellidir. Yada yukarıda belirttiğimiz şekilde tespit edilir. İnşaat kısmının bedeli ise, arsa sahibinin bu inşaatı müteahhide yaptırmak için  dediğı ücretten ibarettir. Bu  cret de yukarıda belirttiğimiz üzere, müteahhide devredilen arsa payının sözleşmenin yapıldığı tarihteki rayiç bedelidir. Zaten bu bedel müteahhit açısından da, yapmış olduğı inşaat hizmetinin karşılığını teşkil ettiğinden, arsa sahibine işin sonunda bu tutarda bir fatura düzenleyecektir. Netice olarak arsa sahibinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyetleri, bu bağımsız bölümlerin arsa maliyetleri ile yukarıda belirtilen şekilde tespit edilen inşaat maliyetlerinin toplamından teşekkül edecektir. Bu toplam maliyet, bir dağıtım anahtarı ile (m^2 büyüklük gibi) dağıtılıp her bir bağımsız bölümün maliyet bedeli hesaplanacaktır.

Bu noktada bir başka husus ise, arsa sahibinin müteahhitten teslim aldığı bağımsız bölümlerin yeni bir iktisap olup olmadığı tartışmasıdır. Danıştay'da farklı farklı yaklaşımların ortaya konulduğı bu konuda, Maliye İdaresinin istikrar arz eden, doktrinde de benimsenmiş görüşü paylaştığımızı belirtmiş, bu bağımsız bölümlerin "yeni bir iktisap"

¹²⁴⁷ Bu görüşler için bkz.s.251 vd.

olduğunu ifade etmiştik. Çünkü, arsa sahibi aktifindeki bir değeri elden çıkararak, yeni bir değeri aktifine katmıştır. Ancak, burada üzerinde durmak istediğimiz husus, bize göre bu bağımsız bölümlerin arsa kısmı değil, üzerindeki “inşaat kısmının yeni iktisap” olduğudur. Arsa zaten mevcut ve aktiftedir. İnşaat kısmı ise arsayla bağlantılı yeni bir edinimdir.

Kanaatimizce, arsa sahibinin uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın “değer artış kazancı” mahiyetinde olduğu hallerde, bu kazancı vergi dışında bırakacak “elde tutma süresinin” hesaplanmasında ya da bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin endekslenmesinde; bağımsız bölümün “arsa kısmı” için “iktisap tarihi” olarak arsanın iktisap tarihine; “inşaat kısmı” için iktisap tarihi olarak, inşaat kısmının iktisap tarihine itibar edilmelidir. Nitekim, aksi durum yıllar önce edinilmiş bir arsanın ya da veraset suretiyle edinilmiş bir arsanın kendi değerindeki artışın da vergilendirilmesi anlamına gelir ki, bu durum GVK mük. md. 80’ deki ivazsız intikal eden gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancı ve de 5 yılı aştıktan sonra satılan gayrimenkulde ortaya çıkan kazancı vergi dışı tutan hükümlere aykırılık teşkil eder.

Bir an için X ve Y kişinin aynı tarihte (Haziran 1990’da) aynı fiyata (100 birime) aynı bölgeden birer arsa aldığını düşünelim. Bunlardan X kişinin arsasını 2004 yılında arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi ile müteahhide verdiğini ve 2005 yılında iktisap elde ettiği bağımsız bölümleri 2006 yılında 1100 birime sattığını; Y kişinin ise, arsasını 2006 yılında 1000 birime sattığını varsayalım. Bunlardan Y kişinin kazancının tümünü, arsanın elde tutma süresi 4 yılı aştığı için vergi dışı tutmak; X kişinin bağımsız bölüm satışından doğan kazancını ise bağımsız bölüm 4 yıldan az sürede elde tutulduğu için, (sadece 1 yıl maliyet revizesine tabi tutarak) neredeyse tümüyle vergilemek hakkaniyete ve eşitlik ilkesine uygun bir netice değildir. Burada yapılması gereken bu bağımsız bölümlere tekabül eden arsanın müteahhide teslim edildiği tarihteki rayiç bedelini tespit ederek, bu bedeli 2004-2006 yılları arasında da endeksleyip bulunan tutarı bağımsız bölümlerin arsa değeri olarak ayrıştırmaktır. bağımsız bölümlerin toplam satış bedelinden bulunan arsa değerinin düşülmesinden sonra kalan tutar inşaat kısmının hasılatı kabul edilmelidir. Bu kısma isabet eden maliyet bedelini düşerek beyan edilecek kazanç ulaşılmalıdır. İnşaat kısmına tekabül eden maliyetin yukarıda belirttiğimiz şekilde tespiti gerekeceği tabidir. Aynı yaklaşım veraset suretiyle edinilen gayrimenkullerin müteahhide verilip teslim alınan bağımsız bölümlerin satışında da geçerli olmalıdır.

Nitekim, bizim yukarıdan beri kurduğumuz model değerlendirilirse, bağımsız bölüme dönüşen arsa payının müteahhide verildiği tarih ile teslim alınan bağımsız bölümlerin satışı arasında geçen sürenin endekslemeye konu edilmesi haricinde, bu sonucu kendiliğinden verdiği görülecektir.

6.2. MÜTEAHHİDİN VERGİSEL DURUMU :

6.2.1. Müteahhidin Gerçekleştirdiği İşlemin Mahiyeti :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işinde müteahhit, arsa sahibinin arsası üzerinde bir inşaat işi yapmakta ve bu işin bedelini bu arsanın bir kısmını devralarak tahsil etmektedir. Bir an için böyle bir sistem olmadığını düşünersek, müteahhit bu arsayı satın almak için, bu arsanın rayiç bedeli yani satın alma tarihindeki alım-satım değeri kadar bir ödeme yapacaktır. Müteahhit normal şartlarda rayiç değeri üzerinden para ödeyerek satın alacağı bir arsanın bedelini, arsa sahibine bir inşaat hizmeti vererek ödemektedir. Burada verilen hizmetin yani yapılan inşaat işinin ücreti bu arsanın rayiç değerine eşit olmalıdır. Müteahhidin arsa sahibine vermiş olduğu bu hizmetin bedelinin (ya da uygulamadaki genel kabul tarzıyla satın aldığı arsanın bedelinin), arsa sahibi için yapmış olduğu bağımsız bölümlerin inşaat maliyetinden oluştuğu yaklaşımı ticari hayata da uygun düşmemektedir. Böyle bir kabul tarzı müteahhidin iş görme bedelinin göz ardı edilmesi yani sadece maliyet bedeli ile iş yaptığının kabul edilmesi manasına gelir ki; bunun da iktisadi ve ticari icaplara uygun olmadığı açıktır.

Yukarda arsa sahibinin vergilendirilmesiyle ilgili kısımda da detaylı olarak belirttiğimiz gerekçelerle, müteahhidin arsa sahibine verdiği inşaat hizmetinin bedeli, bu hizmet karşılığı aldığı arsanın “rayiç bedeli” olmalıdır. Müteahhide devredilmesi öngörülen arsa payının sözleşmenin yapıldığı tarihteki piyasa rayici yani normal alım – satıma konu olabilecek değeri, arsa sahibi açısından arsanın devir bedeline, müteahhit açısından ise arsa sahibine bırakacağı bağımsız bölümlerin inşaat hizmetinin ücretine tekabül etmektedir.

Maliye İdaresinin konuya yaklaşımında da aslında müteahhidin vergiye tabi bir bağımsız bölüm satışı neticesi çıkmaktadır. Ancak, İdarenin konuyu bağladığı neticeler

birbiriyle uyumsuzdur. Nitekim, verilen bazı muktezalarda satış hasılatı, arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin emsal bedeline bazı muktezalarda ise, bu bağımsız bölümlerin inşaat maliyetine bağlanmaktadır ki, yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle bu yaklaşımlara katılmıyoruz.

6.2.2. Müteahhidin Gelir/Kurumlar Vergisine Tabi Kazancının Tutarı :

Müteahhidin arsa sahibine vermiş olduğu bağımsız bölüm inşası hizmeti nedeniyle elde ettiği kazancın safi tutarı; müteahhidin yukarıda belirttiğimiz şekilde belirlenen hizmet bedelinden (inşaat işi karşılığı aldığı arsa payının rayiç bedelinden), bu hizmete ilişkin oluşan maliyetler indirilmek suretiyle tespit edilir. Arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin, sadece bu bağımsız bölümler için yapılan inşaat maliyetlerinden¹²⁴⁸ oluşacağı tabidir. Hizmetin bedelinin yani arsanın rayiç değerinin tespiti açısından yukarıda arsa sahibi açısından yapılan belirleme burada da geçerlidir.

6.2.3. Bağımsız Bölümlerin İnşaa Hizmetine İlişkin Gelirin “Elde Edildiği” (Vergiye Doğuran Olayın Gerçekleştiği) Tarih:

Müteahhidin arsa sahibine vermiş olduğu inşaat hizmetine ilişkin gelirin elde edilme zamanı yani ticari faaliyet icra eden müteahhit açısından gelirin “tahakkuk” tarihi; inşaatın tamamlanarak arsa sahibine teslim edildiği andır. Nitekim bu hususta farklı değerlendirmeye de olsa, doktrinde ortaya konulan inşaatın teslim tarihinin, inşaatın tamamlanıp yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarih olduğu yaklaşımına aynen iştirak ediyoruz.

İnşaat devam ederken, ücretin kısmen ya da tamamen ödenmesi (arsa payının devri), yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle¹²⁴⁹, müteahhit açısından da gelirin elde edilmiş olduğu anlamına gelmez. Zaten inşaat tamamlanmadığı müddetçe maliyet kesinleşmediğinden, safi kazancın tespiti de mümkün değildir.

¹²⁴⁸ Bu maliyetler; çimento, kum, çakıl, kapı, pencere, boya, elektrik-su tesisatı gibi direkt ve endirekt madde ve malzemeler ile direkt işçilik ve de genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Ayrıca, genel giderlerden pay verilmişse bu pay da maliyete dahil edilir.

¹²⁴⁹ Bkz. s.314

6.2.4. Müteahhidin KDV Açısından Durumu :

Müteahhit arsa sahibine bir mal tesliminde değil inşaat işi şeklinde bir hizmet ifasında bulunmaktadır. Müteahhidin bu işteki genel durumu yukarıda detaylı olarak açıklandığından burada tekrar üzerinde durmayacağız. Yapılan inşaat hizmeti ticari faaliyet kapsamında olduğundan KDV'ne tabidir.

Müteahhidin arsa sahibine vermiş olduğu inşaat hizmetinin bedeli, arsanın bir kısmının devriyle ödenmektedir. Bu hizmet karşılığı tahsil edilen bedel, bu hizmet karşılığında arsa sahibinden alınan “mal” niteliğinde olan arsadır. Dolayısıyla müteahhidin inşaat hizmetinin karşılığı olarak verilen bu malın değeri de müteahhidin KDV matrahını teşkil etmektedir. Bu malın parasal karşılığı yukarıda belirttiğimiz gereklerle arsa payının sözleşmenin yapıldığı tarihteki rayiç bedelidir. Bu tutar müteahhidin gelir/kurumlar vergisine tabi kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alındığı gibi, aynı zamanda bu hizmetin KDV matrahını teşkil eder.

Müteahhidin hizmet ifası açısından KDV'ni doğuran olay inşaatın tamamlanarak arsa sahibine teslim edildiği anda gerçekleşir. Bu hususta ciddi tereddütler yoktur.

Müteahhidin arsa sahibine vermiş olduğu inşaat “hizmet”i genel oranda KDV'ye tabi olup, %18'dir. Müteahhidin arsa sahibine bir “bağımsız bölüm teslimi” değil, bir “inşaat hizmeti” söz konusu olduğundan, daha önce belirttiğimiz üzere, net alanı 150 m²'nin altında olan konut teslimleri için uygulanan %1'lik KDV oranı geçerli değildir. Arsa sahibine teslim edilen daire ya da işyeri tüm bağımsız bölümler metrekaresine bakılmaksızın %18 KDV'ne tabidir.

6.2.5. Müteahhidin Uhdesinde Kalan Bağımsız Bölümlerin Maliyet Bedelinin Tespiti :

Müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli bu bağımsız bölümlere tekabül eden arsa maliyeti ve inşaat maliyetinden oluşmaktadır. İnşaat maliyeti bellidir. Bu maliyet müteahhidin bu bağımsız bölümler için yapmış olduğu inşaat harcamalarının toplamıdır. Arsa payının maliyet bedeli hususunda ise, gerek doktrinde belirtilen ağırlıklı görüş gerekse Maliye İdaresinin genel yaklaşımı; müteahhidin

uhdesinde kalan bağımsız bölümlere tekabül eden arsanın bedelinin, müteahhidin arsa sahibine verdiği bağımsız bölümlerin inşaat maliyetlerinin toplamı olduğu yönündedir. Bu hususa katılmadığımızı belirtmiştik¹²⁵⁰.

Şimdiye kadar belirtmiş olduğumuz yaklaşım gereğince, müteahhit arsa sahibine bir inşaat hizmeti yapmakta bu hizmetin ücretini de arsa payı olarak tahsil etmektedir. Bu hizmetin bedeli devraldığı arsa payının sözleşme tarihindeki rayiç değeridir. Diğer bir deyişle müteahhit bu değerdeki bir hizmeti vererek arsayı satın almaktadır. Bu nedenle müteahhidin kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyeti, bu arsa payının sözleşmenin yapıldığı tarihteki arsa payının rayiç değeri olup, yukarıda belirttiğimiz üzere, gerek arsa sahibinin arsa payını devri nedeniyle oluşan kazancı, gerek müteahhidin inşaat hizmeti nedeniyle elde ettiği kazancın tespitinde de bu değer esas alınmalıdır. Nitekim arsa sahibinin ticari faaliyet kapsamında işlem yaptığı durumlarda, arsa sahibi, müteahhide bu bedel üzerinden arsa payı devir faturası düzenleyecektir. Müteahhit de bu tutarı kendisine kalan bağımsız bölümlerin arsa payının maliyeti olarak dikkate alacaktır. Müteahhit bu tutar üzerinden aktifleştirdiği arsa maliyetine kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümler için yapmış olduğu inşaat maliyetlerini de eklemek suretiyle toplam maliyeti tespit edecek, bu toplam maliyeti kendi uhdesinde kalan bağımsız bölümlere belli dağıtım ölçüleri ile (m^2 büyüklük gibi) dağıtmak suretiyle her bir bağımsız bölümün maliyetini hesaplayacaktır. Üçüncü kişilere yapılan satış bedeli ile bu şekilde tespit edilen maliyet bedeli arasındaki fark da bağımsız bölüm satışından elde edilen kazancı teşkil edecektir.

¹²⁵⁰ Gerçekten de, müteahhide kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyetini, arsa sahibine yapılan bağımsız bölümlerin inşaat maliyetine bağlamak, müteahhidin arsa sahibine maliyet bedelinden iş yaptığı anlamına gelir ki, bu fiiliyatta mümkün değildir. Bu maliyeti, müteahhidin arsa sahibine devrettiği bağımsız bölümlerin rayiç bedeline bağlamak ise, müteahhidin rayiç bedelden arsa sahibine bağımsız bölüm sattığı manasına gelir ki, olmayan bir kazancın vergilendirilmesi neticesi yaratır.

SONUÇ :

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibi arsası üzerinde müteahhide inşaat işi yaptırmakta ve bu işin ücretini, para olarak değil, arsasının belli bir kısmının mülkiyetini devretmek suretiyle ödemektedir. Müteahhit ise, mülkiyeti kendisine geçirilen/geçirilmesi vaat edilen arsa payları karşılığında; arsa sahibinin alıkoyduğu arsa paylarına bağlanan bağımsız bölümlerin yapımını yüklenmektedir. Dolayısıyla müteahhit, arsa sahibinin arsası üzerinde hem arsa sahibine taahhüt ettiği, hem de kendisine devredilecek arsa payına bağlanan bağımsız bölümleri inşa etmektedir. İş bittiği zaman arsa sahibine taahhüt ettiklerini ona teslim etmekte, kendi uhdesinde kalanları da muhtelif şekillerde değerlendirmektedir.

Olayın işleyişi bu yönde olmakla birlikte, uygulamada müteahhit satıcı, arsa sahibi alıcı gibi görülmektedir. Başka bir deyişle müteahhit yaptığı inşaattaki bağımsız bölümlerin belli bir kısmını arsa sahibine satmakta ve karşılığında belli bir arsa payını tahsil etmekteymiş gibi değerlendirilmektedir. Diğer bir düşünüş şekli ise, sanki arsa sahibi müteahhide arsa satmakta ve bu arsanın bedelini, arsa üzerinde yapılan inşattan bağımsız bölüm olarak tahsil etmekte olduğudur.

Oysa müteahhit, mülkiyeti arsa sahibine ait olan arsa üzerinde inşaat yapmaktadır. Bu arsa üzerinde inşa edilen yapı da, bu arsanın bütünleyici parçasıdır (mütemmim cüzüdü) (TMK md. 718/2¹²⁵¹). Bu yapının mülkiyeti de arsa sahibinindir (TMK md 684). Arsa müteahhidin mülkiyetinde olmadığından, arsa paylarına bağlı bağımsız bölümlerin arsa sahibine satılması (mülkiyetinin arsa sahibine devri) düşünülemez. Dolayısıyla, müteahhidin arsa sahibine bir mal satışı yada devri söz konusu değil, arsa sahibinin arsası üzerinde bir eser (inşaat) meydana getirme hizmeti mevcuttur. Müteahhit ancak bu inşaat hizmetinin bedelini talep edebilir ki, bu bedel, bu sözleşmede “arsa payı” olarak belirlenmiştir. Netice olarak müteahhit bir malı

¹²⁵¹ TMK md. 718/2’de, arazi üzerindeki mülkiyetin kapsamına yasal sınırları saklı kalmak üzere yapıların da gireceği belirtilmiştir. Diğer bir deyişle yapı arazinin bütünleyici parçasıdır ve arazinin mülkiyetine tabi olur. Yapının yapılmasıyla bunun mülkiyeti arazi sahibine ait olmakta ve sonuçta, yapıda kullanılan malzemenin sahibi, malzemesi üzerindeki hakkını kaybetmektedir. Yapıyı yapan ister arazinin sahibi, ister malzemenin maliki, ister bir üçüncü kişi olsun, yapının yapılması ister haklı ister haksız olsun, daima bu sonuçla karşılaşılacaktır. Bununla birlikte yapının yapılması (bir kişiye ait malzemelerin başkasının arazisinde kullanılması), eser sözleşmesi gibi geçerli bir hukuki ilişkiye dayanıyorsa, malzemenin mülkiyetindeki değişiklik karşısında tarafların karşılıklı hak ve borçları o hukuki ilişkiye ait hükümlere tabidir. (Bkz. OĞUZMAN, SELİCİ ve ÖZDEMİR, s.375-376)

devretmemekte/edememekte, belli bir çalışmanın sonucunu (arsa sahibine bırakacağı bağımsız bölümleri) meydana getirme işini yüklenmektedir. Diğer bir deyişle, müteahhit, arsa sahibine belli nitelikte ve sayıda bağımsız bölüm inşa etmeyi taahhüt etmekte, bu işin yani bağımsız bölümlerin ücreti, arsanın belli bir payı müteahhide devredilerek (aynı olarak) ödenmektedir.

Müteahhit ile arsa sahibi arasındaki bu ilişkiyi yansıtan “arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi”, BK’nda düzenlenmiş (tipik) bir sözleşme olmamakla birlikte; müteahhidin, arsa sahibine bağımsız bölüm yaparak teslim etmeyi yüklenmesi, bunun karşılığında arsa sahibinin ücret ödemeyi taahhüt etmesi, bu sözleşmeyi BK’nun 355-371. maddeleri arasında düzenlenen “eser sözleşmesi” niteliğine büründürmektedir. Ancak, bu sözleşmede arsa sahibi işin ücretini, arsanın bir kısmının mülkiyetini müteahhide devrederek ödediğinden, bu sözleşme yalın bir “eser sözleşmesi” de olmamaktadır.

Nitekim, çalışmamızın birinci bölümünde hukuki niteliği detaylı olarak incelenen konumuz sözleşmenin; eser sözleşmesindeki “eserin(inşaatın) meydana getirilmesi” edimi ile satım sözleşmesindeki “mülkiyetin geçirilmesi” edimlerinin karşılıklı yüklenilmesiyle (değiş tokuş edilmesiyle) meydana gelen “çift tipli karma sözleşme” niteliğinde olduğu görüşünün gerek Borçlar Hukuku doktrinde gerekse yargı mercilerinde, neredeyse ihtilafsız kabul gördüğü belirtilmiştir. Buna dayanılarak, müteahhidin bu ilişkideki ediminin sonuçları, borçları ve hakları yönünden eser sözleşmesi hükümlerine tabi tutulmaktadır.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerindeki işleyiş yapısının hukuki tekemmül şekli, müteahhidin arsa sahibine bir inşaat işi yapması ve bunun karşılığı ücretin arsa sahibince müteahhide arsa payı devredilmek suretiyle ödemesi iken; bu işlere ilişkin sözleşmenin hukuki niteliği gerek Borçlar Hukuku doktrininde gerekse Yargıtay’da belirttiğimiz ilişkiyi yansıtan “çift tipli karma sözleşme” olarak neredeyse ihtilafsız kabul görmekte iken; sözleşmenin hukuki niteliği vergi hukukunda yeniden keşfedilmeye çalışılmakta ve ortaya karmakarışık neticeler çıkmaktadır.

Son dönemlerde arsa fiyatlarının astronomik rakamlara ulaşması/ ulaştırılması konut/işyeri inşaatlarının büyük kısmını bu sistem içerisine çekmekte ve sistemde ciddi

rantlar söz konusu olmaktadır. Bu denli önemli bir sektörün vergi kanunlarında yok sayılması, yasal boşluğu yasa yapma pahasına doldurmaya çalışan; ancak, tabiri yerindeyse tüm vergisel ilişkileri birbirine karıştıran Maliye İdaresinin çabalarının Danıştay’dan dönmesi sektörü nerdeyse tamamen vergisizliğe itmektedir.

Uygulamaya bakıldığında arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişki Maliye İdaresi tarafından “trampa işlemi” şeklinde yorumlanmakta ve vergilendirme trampa ilişkisi üzerinden yürütülmektedir. Buna göre arsa sahibi müteahhide arsa payı; müteahhit de arsa sahibine bağımsız bölüm satmaktadır. Yani İdareye göre bu işlerde iki ayrı teslim ve satış söz konusudur. Oysa belirttiğimiz gerekçelerle bu işlemin “trampa” değil “çift tipli karma sözleşme” olduğu açıktır. Kaldı ki, “trampa” bir mal ile başka bir malın değiştirilmesidir. Müteahhit zaten mülkiyeti arsa sahibine ait olan bir şeyi, arsa sahibine ait başka bir şeyle değiştiremez. Burada müteahhidin “inşaat yapma” hizmetinin bedeli arsa sahibinin malı (arsa payı) ile ödenmektedir. Bir mal ile bir hizmetin değişimi trampa değil, karma bir sözleşmedir. Dolayısıyla vergilemeye dayanak teşkil eden hukuki nitelendirme bir defa baştan yanlıştır.

Bir an için hukuki nitelendirme doğru kabul edilse dahi bu defa, başka sorunlar söz konusudur. Öncelikle İdarenin konuyu tüm yönleriyle ve tüm detayları ile değerlendirerek ortaya koyduğu Tebliğ bazında bir görüşü bulunmadığından, uygulama mükellef bazında anlam ifade eden muktezalarla yürütülmeye çalışılmakta, pek çok konuda aynı tarzda olaya, farklı yaklaşımlar getirilmektedir. Yine İdarenin olayın farklı vergisel boyutlarına ilişkin belirttiği görüşleri kendi içerisinde dahi tutarlı değildir. İdarenin bu tür yaklaşımları çalışmamızın içeriğinde bir çok hususta gösterilmiştir. Maliye İdaresinin bu işlerde benimsediği yaklaşım ve uygulama, detay bazında bazı farklarla birlikte büyük oranda vergi hukuku doktrininde de kabul görmektedir.

Bunun yanında İdarenin ulaştığı sonuçlarda bize göre bir hata da şöyledir. Fiili durumda, aksi yönde (belli miktarda bağımsız bölüm inşası ve artı bir miktar para gibi) kararlaştırılmadığı takdirde arsa sahibinin arsayı müteahhide devir bedeli ile müteahhidin inşaatı yapma bedeli veyahut İdarenin kabul tarzıyla bağımsız bölümleri satış bedeli birbirine eşittir. Çünkü arsa sahibi arsayı devretmek, müteahhit de bağımsız bölümleri inşa edip teslim etmek haricinde bir bedel ödememekte, borç altına girmemektedir. Oysa, İdarenin yönlendirdiği uygulama, müteahhit ile arsa sahibinin fiiliyatta olmasa bile kayıt

ya da kağıt üzerinde birbirine borcu veya alacaklı kaldığı neticesini vermektedir. Yine arsa sahibinin arsa devir bedelinin gelir/kurumlar vergisine konu tutarı ile KDV matrahı birbirini tutmamaktadır. Aynı şekilde müteahhidin bağımsız bölüm satışı kabul edilen faaliyetinin gelir/kurumlar vergisi ve KDV matrahı birbirini tutmamaktadır. Arsa sahibi ile müteahhidin karşılıklı teslimlerinin tutarları ile KDV matrahları da farklıdır. Bir teslimin ya da hizmetin bedeli ile KDV matrahının, her halükarda birbirine eşit olmasının zorunlu olmadığı, işlemin gelir/kurumlar vergisine konu edilecek tutarıyla KDV matrahının farklı olabileceği gerçeği göz önünde bulundurulmakla birlikte; bize göre bu olayda bu iki tutarın farklılaşmasını gerektiren özellikli bir durum yoktur. Nitekim aşağıda yer verdiğimiz olması gereken sistem analizinde bu durum da ortaya konulmuştur.

Konumuz olayda vergilendirmenin belirleyici unsuru haline gelen Danıştay ise, iki farklı görüşü benimsemiş durumdadır. Danıştay ağırlıklı görüşünde, arsa sahibi ile müteahhit arasındaki ilişkiyi; “arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik” bir işlem olarak yorumlamakta, sözleşmenin hukuki niteliğini ise “tamamen kendisine özgü (sui generis)” bir hukuki muamele olarak değerlendirmektedir. Danıştay’ın bu yöndeki değerlendirmesinde kullandığı bir başka kavram ise, *“bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olmasının, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğu”* şeklindeki nitelendirmedir. Danıştay’ın bu görüşünün vergisel neticesi ise, bu işlemler nedeniyle gerek arsa sahibinin gerekse müteahhidin gelir ve kurumlar vergisi ile KDV açısından herhangi bir yükümlülüğünün doğmadığıdır.

Bu noktada arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesinin “çift tipli karma sözleşme” mahiyetinde olması nedeniyle, Danıştay’ın bu sözleşmenin “tamamen kendisine özgü (sui generis)” niteliğinde olduğu görüşüne de iştirak etmediğimizi belirtelim. Kaldı ki, yine çalışmamızın “sözleşmenin niteliği” kısmında belirttiğimiz üzere, “kendine özgü sözleşme”; kanunda düzenlenmiş hiçbir sözleşme tipinin edimlerini ve unsurlarına taşımayan yepyeni –sıfırdan yaratılmış- bir sözleşme mahiyetindedir. Oysa, kanunda öngörülmüş muhtelif sözleşmelerin tipik edim borçlarının karşılıklı olarak yüklenilmesi durumunda, kendine özgü anlamı ve bu anlam bütünlüğü içinde de kanunen öngörülmemiş bir sözleşme oluşmakla birlikte, “sui generis” değildir. Bu manada arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesini “kendisine özgü” sözleşme olarak nitelendirmek mümkün değildir. Bu sözleşme, kanunda düzenlenmiş sözleşme tiplerinin

edimlerini ve unsurlarını taşımayan yepyeni bir sözleşme değil, kanunda düzenlenmiş eser sözleşmesinin ve satım sözleşmesinin unsurlarını taşıyan bir sözleşmedir.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işi, çoğu zaman arsa sahibinin arsasını daha iyi değerlendirmek, arsa olarak değil bina olarak satmak ya da muhtelif şekillerde kullanmak ve daha fazla kazanç elde etmek amacıyla olması ancak bunun için yeterli finansmanının bulunmaması gerçeğine dayanmaktadır. Danıştay kararlarında ifade edilen “arsanın değerlendirilmesi amacıyla yönelik işlem” kavramından kastedilen bu ise, saptama doğrudur. Danıştay’ın kararlarında ifade bulan “servetin biçim değiştirmesi” kavramı da fiiliyatta uygun görülebilir; nitekim arsa sahibinin önceki mal varlığı arsa iken yeni mal varlığı bina (bağımsız bölüm) olmuştur. Olaya bilanço tekniği açısından yaklaşıldığında bilançonun aktifindeki “arsa”, yerini “bina”ya bırakmış, bilanço kalemleri arsasında bir geçiş meydana gelmiştir. Zannımca, Danıştay bu değişim işleminde gelirin realize olmadığı yaklaşımıyla hareket ederek, bu geçişin vergilendirilemeyeceğini belirtmektedir. Eğer kastedilen kavramlar değindiğimiz kavramlarsa, kanaatimce tespitler doğru ancak, bu işlemlerin hiçbir vergisel sonuç yaratmaması doğru ve doğal değildir.

Burada değerler aktifin içerisinde yer değiştirmemekte, aktiften bir değer çıkmakta ve aktife başka bir değer girmektedir. Çıkan değer realize olmakta ve daha değerli bir kıymetin aktife girişini sağlamaktadır. Danıştay’ın yaklaşımına, kazancın aktife yeni giren değerın rayiç bedeli üzerinden hesaplanamayacağı noktasında katılabilirim¹²⁵². Çünkü, aktiften çıkan değerın hasılatını, aktife giren daha kıymetli bir değerın rayiç bedeline eşit tutmak, yeni giren değerın henüz realize edilmemiş karını da vergilemek manasına gelir. Ancak, aktiften çıkan değerın, çıkış tarihindeki rayiç bedeli ile realize olmadığını iddia etmek güçtür. Aksi taktirde ticari işletmedeki bütün giriş çıkışların bu şekilde değerlendirilmesi gerekir. Örneğin, ticari işletmeden bir mal çıkıp bunun yerine para girdiğinde yine servet şekil değiştirmektedir. Ya da demir üreten bir ticari işletme, bir akaryakıt şirketine demir satsa; karşılığını para olarak değil, akaryakıt olarak tahsil etse; Danıştay yaklaşımına göre buradan da her iki işletme için vergi oluşmaz. Ne zamanki, örneğin demir üreten firma akaryakıtı, imalatında kullansa ve ürettiği malları satsa ancak o anda gelir realize olur. Bu fikre katılmaz mümkün değildir. Burada, arsa sahibi, arsasının bir kısmını satıp kazancını realize etmekte; buradan doğan değerle inşaat

¹²⁵² Nitekim, Maliye İdaresinin yaklaşımlarından birisi olan; arsanın devir bedelini, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin değerine bağlayan görüşe de iştirak etmiyoruz.

yaptırmaktadır. Arsasının bir kısmı yerine bağımsız bölümler yaptıran arsa sahibi daha kıymetli bir aktif edinmekte, yeni bir imkana kavuşmaktadır.

Danıştay'ın özellikle konumuzun KDV boyutunda ise uygulama birliği yoktur. Verilen bazı kararlarda, bu olayı arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bir işlem ya da servetin şekil değiştirmesi olarak yorumlayan Danıştay, bazı kararlarında ise, özellikle arsa sahibine “iş yeri” teslim edildiği (ya da arsa sahibinin şirket olduğu) durumlarda tam tersi yaklaşım sergilemiştir. Olayda arsa sahibi ya da müteahhidin fiilleri aynı iken, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, müteahhit tarafında arsa sahibine bağımsız bölüm inşası (ya da teslimi) hizmeti veriliyor iken, bu bağımsız bölümlerin konut olduğu durumlarla işyeri olduğu durumları ayrı hukuki ve vergisel sonuca bağlamanın; (ya da arsa sahibinin hukuki durumuna göre vergilendirmeyi farklılaştırmanın) hiçbir gerekçesi ve yasal dayanağı olamaz.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde yukarıda belirttiğimiz temel tartışmaların yarattığı belirsizlik vergilendirmeyi tümünden etkilemektedir. Bunun yanında Maliye İdaresinin bu işlerde benimsediği; yorum ve detay bazında bazı farklarla birlikte büyük oranda vergi hukuku doktrininde de kabul gören sistemin ortaya çıkardığı sonuçlar da bir çok çelişki içermektedir. Bu çelişkilere çalışmamızda detaylı olarak yer verilmiş, yeri geldikçe görüşlerimiz belirtilmiştir. Ayrıca, yukarıda bu işlerde vergilendirmenin nasıl olması gerektiği hususunda detaylı bir model önerisi getirilmiştir. Dolayısıyla bu hususların burada tekrarına gerek görmüyoruz. Burada son olarak belirtmek istediğimiz husus bu işlerin vergilendirilmesiyle ilgili yasal düzenleme önerisidir.

Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işi, gerçekten de özel bir yapı arz etmektedir. Maliye İdaresi bu işin vergilendirilmesini, mevcut yasal düzenlemelere diğer bir deyişle genel hükümlere dayalı olarak yönlendirme çalışmaktadır. Ancak, bunda da tutarlı bir yaklaşım ortaya koyamamaktadır. Öncelikle, sözleşmenin hukuki niteliğini tespitte hata yapmaktadır. Akabinde, olayın vergilendirilmesi ile ilgili bir çok hususta kendi içerisinde dahi tutarlı bir yaklaşım sergileyememektedir. “Trampa”nın vergisel sonuçlarını dahi tam olarak işletecek bir mekanizma kuramamıştır. Kaldı ki, kendi içerisinde tutarsız olmakla birlikte, zaten genel hükümlerden yola çıkılarak yapılmaya çalışılan vergileme de çoğu zaman Danıştay'da kabul görmemektedir. Nitekim, Danıştay'ın bu işin KDV'ne tabi olmadığını belirten görüşünde ileri sürdüğü

gerekçelerden birisi de; bu işin KDV'ne tabi olacağı hususunda yasal bir düzenlemenin bulunmadığı, genel tebliğle yapılan düzenlemenin Anayasa'nın 73. maddesindeki vergi ve benzeri yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı hükmüne aykırılık teşkil ettiğidir. Dolayısıyla arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleriyle ilgili yasada bir belirleme yapılmadığı müddetçe Danıştay'ın aynı yaklaşımı sergileyebileceği anlaşılmaktadır.

Bu nedenle arsa payı karşılığı bağımsız bölüm işleriyle ilgili gerek Gelir Vergisi Kanunun'da gerekse KDV Kanunlarına düzenleme yapılması doğru ve yerinde olur. Yukarıda belirttiğimiz vergileme modelinin yasalara şu şekilde yansması gerektiğini düşünüyoruz:

GVK'nda yapılması önerilen düzenleme: Öncelikle belirtelim ki;bu düzenlemenin kurumlar vergisi mükelleflerini de bağlaması açısından “ticari kazanç” hükümleri içerisinde yapılması gerekir. Bu nedenle GVK'nun 37. maddesinde, ticari kazanç sayılan kazançlar arasına şu şekilde bir bent eklenmelidir : *“Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde arsa sahibinin müteahhide arsa payı devrinden; müteahhidin inşaat ya da bağımsız bölüm yapımı hizmetinden elde ettikleri kazançlar.”*

Bu genel düzenleme haricinde, vergilemede uyumsuzlukların önlenmesi açısından, bu işlerde vergiyi doğuran olayın ve matrahın tespiti ile ilgili olmak üzere de, düzenlemeler yapılmalıdır. Bu hususlarla ilgili düzenleme, GVK'na “Arsa karşılığı bağımsız bölüm yapımı işleri” başlıklı mükerrer 44. madde eklenmek suretiyle yapılabilir. Düzenleme şöyle olmalıdır :

“Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin arsa payı teslimi ile müteahhidin inşaat hizmeti ifasının her ikisinde de kar veya zarar, müteahhidin inşaat işini tamamladığı (yapı kullanım izninin alındığı ya da fiili kullanıma başlandığı) yılda tespit edilip, tamamı o yılın geliri sayılmak suretiyle beyan edilir.

Arsa sahibinin arsa payını müteahhide devir bedeli, arsa payının bu işe ilişkin sözleşmenin yapıldığı (müteahhide bırakılacak arsa payı tutarının belirlendiği) tarihteki rayiç değeridir. Bu değer aynı zamanda müteahhidin arsa sahibine verdiği inşaat ya da bağımsız bölüm yapımı hizmetinin de bedelini teşkil eder.

Arsa payının devrinden elde edilen kazancın bu Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 6 ncı bendi kapsamına girdiği hallerde de, kazancın tutarının tespiti ve beyan zamanı ile ilgili yukarıda belirtilen esaslar uygulanır.”

KDVK’nda yapılması önerilen düzenleme : Bu düzenlemenin KDVK’nun 1. maddesinin, “diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler”in sayıldığı 1. fıkrasının 3. bendinde yapılması gerekir. Bu bende ilave edilmesi gerektiğini düşündüğümüz hüküm şöyledir; *“Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin müteahhide arsa payı teslimi; müteahhidin arsa sahibine inşaat ya da bağımsız bölüm yapımı hizmeti”*

Vergiye doğuran olayın tespiti açısından KDVK’nun 10. maddesinde yapılmasını önerdiğimiz düzenleme ise şöyledir : Vergiyi doğuran olay; *“Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde; arsa sahibinin arsa payı teslimi ile müteahhidin inşaat hizmeti ifasının her ikisinde de, müteahhidin inşaat işini tamamlaması (yapı kullanım izninin alınması ya da fiili kullanıma başlanması)”* ile doğar.

Ayrıca uyuşmazlıkların önlenmesi açısından KDV’nin matrahının da yasada belirtilmesi uygun bir yaklaşım olacaktır. Yukarıda önerdiğimiz modelde, bu işlerde hem arsa sahibinin arsa payı devir bedelinin, hem de müteahhidin arsa sahibine verdiği inşaat yapım hizmeti ücretinin, müteahhide devredilen arsa payının sözleşmenin yapıldığı (paylaşımın kararlaştırıldığı) tarihteki rayiç bedeli olduğunu belirtmiştik. Bunun yasaya taşınması ise şöyle olmalıdır : *“Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde, arsa sahibinin arsa payını müteahhide devrinde vergi matrahı, arsa payının bu işe ilişkin sözleşmenin yapıldığı (müteahhide bırakılacak arsa payı tutarının belirlendiği) tarihteki rayiç değeridir. Bu değer aynı zamanda müteahhidin arsa sahibine verdiği inşaat ya da bağımsız bölüm yapımı hizmetinin de vergi matrahını teşkil eder.”* Bu düzenlemenin KDVK’nun 20. maddesinde yapılması mümkündür. Düzenleme, KDVK’na “Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinde matrah” başlıklı mükerrer 20. madde eklenmek suretiyle de yapılabilir.

Burada son olarak çalışmamızın ikinci bölümüne başlarken değindiğimiz bir tartışmaya yer vermek istiyoruz. Bu tartışma arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı

işlerinin GVK'nun 42-44. maddelerinde düzenlenen özel vergileme rejimine tabi olup olmadığı yönündedir. Bu hususta mevcut uygulama (gerek Maliye İdaresinin, gerek Danıştay'ın yaklaşımı gerekse doktrinin görüşü) bu işlerin GVK'nun 42-44. maddeleri kapsamında değerlendirilemeyeceği yönündedir. Buradaki kanaatimiz arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı işlerinin de GVK'nun 42-44. maddeleri kapsamında olduğu yönündedir. Bunun gerekçeleri ilgili bölümde detaylı olarak yer verilmiştir¹²⁵³. Ancak, bu dahiliyette bir takım vergilendirme sorunları söz konusudur. Bunun içinde ilgili bölümde bir takım önerilere yer verilmiştir.

¹²⁵³ Bkz. s.163 vd.

KAYNAKÇA

Kitaplar

ADAY, Nejat. **Özel Hukukta Yüklenti Kavramı ve Sonuçları**. İstanbul : Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000.

AKDENİZ, Gıyas. **Gelir Vergisi (Birinci Kitap Ticari Kazanç)**. İstanbul, 1957.

AKDOĞAN, Abdurrahman, Şükrü KIZILOT ve Saygın EYÜPGİLLER. **Türk Vergi Sistemi**. Ankara: Gazi Üniv. Yayın, 1987.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. 2. Baskı, Ankara : Gazi Kitabevi, 1998.

AKDOĞAN, Abdurrahman. **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**. 2. baskı. Ankara: Gazi Üni. Yayın No:165, 1996.

AKINTÜRK, Turgut. **Borçlar Hukuku**.11. Bası, İstanbul : Beta Basım Yayım Dağıtım, 2005.

AKİPEK, Şebnem. **Alt Vekalet**. Ankara : Yetkin Yayınları, 2003.

AKKANAT, Halil. **Taşeronluk (Alt Müteahhitlik) Sözleşmesi**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2000.

AKSOY, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 5. Baskı, İstanbul : Filiz Kitabevi,1999.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz. **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**. Ankara, 1975.

ALTAŞ, Hüseyin. **Eserin Teslimden Önce Telef Olması**. Ankara : Yetkin Yayınları,2002.

ALTAŞ, Hüseyin. **Şekle Aykırılığın Olumsuz Sonuçlarının Düzeltilmesi**. Ankara:Yetkin Yayınları,1998

ARICA, Mehmet Nadir. **Vergi Usul Kanunu**. Ankara,1989.

ARSLAN, Mehmet .**Türk Vergi Sistemi**. Ankara:Nobel Yayın Dağıtım,2007.

ARSLAN, Mehmet. **Vergi Hukuku**, 4. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2005.

ARTUKMAÇ, Sadık. **İnşaat Hukuku**. Ankara : Ayyıldız Matbaası,1975

ATAAY, Aytekin. **Borçlar Hukukunun Genel Teorisi**. İstanbul: Der Yayınları, 1995.

- AYAN, Mehmet. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. Konya : Mimoza Yayınları, 2002.
- AYBAY, Aydın. **Borçlar Hukuku Dersleri**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları,1979.
- B.SCHWARZ, Andreas. **Borçlar Hukuku Dersleri**, Bülent DAVRAN (çev.). Cilt:1. İstanbul: İst. Üni. Yayınları,1948.
- B. SCHWARZ, Andreas. **Medeni Hukuk Dersleri İkinci Kısım Borçlar Hukukunun Umumi Nazariyeleri**, Hıfzı VELDET (çev.). İstanbul, 1935
- BAŞTUĞ, İrfan, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. İzmir : Ege Üni. İTBF Yayınları,1973.
- BAYGIN, Cem. **Türk Hukukuna Göre İstisna Sözleşmesinde Ücret Ve Tabi Olduğu Hükümler**. İstanbul: Beta, 1999.
- BECKER, Herman. **İsviçre Borçlar Kanunu Şerhi**. A. Suat DURA (çev.), 2. Bölüm, Çeşitli Sözleşme İlişkileri. Ankara: Yargıtay Yayınları,1993.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004.3. baskı. Hesap Uzmanları Derneği.
- BİRSEN, Kemalettin, **Borçlar Hukuku Dersleri**. 3. Bası. İstanbul: İst. Üni. Yayını,1954.
- BOZER, Ali. **Borçlar Hukuku**. Ankara : Dayanırılı Hukuk Yayınları, 2002.
- BUCHER, Eugen. **Skriptum zum Obligationenrecht Besonderer Teil**. 2. erweiterte Auflage. Schulthess Polygraphischer Verlag,1983.
- BULUTOĞLU, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**. 4. Baskı. İstanbul:Fakülteler Matbaası,1971.
- BULUTOĞLU, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**. 8. Baskı. İstanbul:Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.
- BUZ, Vedat. **Borçlunun Temerrüdünde Sözleşmeden Dönme**. Ankara : Yetkin Yayınları,1998.
- CANOĞLU, M. Ali ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU. **Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi**. İstanbul: Beta,1990.
- ÇANKAYA, İslam. **İnşaat Muhasebesi**. Ankara: Kozan Ofset, 1998.
- DALAMANLI, Lütfü. **Gayrimenkul Satış Vaadi**. Kazancı Matbaacılık, 1986.
- DAYANIRLI, Kemal.**İstisna Akdinde Müteahhidin ve İş Sahibinin Temerrüdü**. Ankara: Dayanırılı Hukuk Yayınları, 2003.
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin. **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**. İstanbul: İSMMMO Yayınları, 1992.
- EDİZDOĞAN, Nihat. **Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)– 2**. 3. baskı. Bursa: Ekin Kitabevi, 1994.
- EREN, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. cilt:1. 5. Bası, İstanbul : Beta Basım Yayım Dağıtım,1994.

- EREN, Fikret. “İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Borçları ve Bu Borçların Yerine Getirilmemesinin Sonuçları”. **İnşaat Sözleşmeleri**.2. Baskı. Ankara : Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2001. s.59-86.
- EREN, Fikret. “İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi”. **İnşaat Sözleşmeleri**. 2. Baskı. Ankara : Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2001.s.87-103.
- ERGİNAY, Akif. **Vergi Hukuku**. 16. Baskı. Ankara: Savaş Yayınları, 1988.
- ERMAN, Hasan. **İstisna Sözleşmesinde Beklenilmeyen Haller**. İstanbul:1979.
- ESENER, Turhan. **Borçlar Hukuku**. Ankara, 1999.
- FEYZİOĞLU, Feyzi Necmettin. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. Cilt 2. İstanbul : Fakülteler Matbaası, 1977.
- FEYZİOĞLU, Feyzi Necmettin. **Borçlar Hukuku İkinci Kısım Akdin Muhtelif Nevileri (Özel Borç İlişkileri)**. İstanbul : Fakülteler Matbaası, 1978.
- Gelir Vergisi Kanunu ve İzahları. İstanbul : T.C. Maliye Bakanlığı GGM Yayınları, 1949.
- GÖKTÜRK, Hüseyin Avni. **Borçlar Hukuku Borçların Umumi Hükümleri**. Ankara,1947.
- GÖKTÜRK, Hüseyin Avni. **Borçlar Hukuku Akdin Muhtelif Nevileri**. Ankara,1951.
- GÖNENSAY, A. Saim. **Borçlar Hukuku**. Cilt:1. İstanbul: İst. Üni. Yayını, 1948.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Pulat. **Mücbir Sebepler Beklenmeyen Haller**. Ankara : Kazancı Yayınevi, 1977.
- GÜNEŞ, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. İstanbul : Alfa Basım Yayım Dağıtım,1998.
- HATEMİ, Hüseyin, Rona SEROZAN ve Abdülkadir ARPACI. **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992.
- HATEMİ, Hüseyin, Rona SEROZAN ve Abdülkadir ARPACI. **Eşya Hukuku**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1991.
- KANETİ, Selim. **Vergi Hukuku**. İstanbul: Filiz Kitabevi. 1989.
- KAPLAN, İbrahim. **Borçlar Hukuku Dersleri**. 3. Baskı, Ankara : İmaj Yayıncılık, 2003.
- KAPLAN, İbrahim. “İnşaat Sözleşmelerinde Yapı Sahibinin Ücret Ödeme Borcu ve Yerine Getirilmemesinin Sonuçları”. **İnşaat Sözleşmeleri**. 2. Baskı, Ankara : Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2001, s.107-171.
- KARAHACIOĞLU, Ali Haydar ve Ahmet VELİOĞLU. **Kat Mülkiyeti Kanunu ve İlgili Kanunlar**. Ankara:Adalet Yayınevi, 1999.
- KARAHASAN, Mustafa Reşit. **İnşaat İmar İhale Hukuku**. cilt:1. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 1997.

- KARAHASAN, Mustafa Reşit. **İnşaat İmar İhale Hukuku**. cilt:2. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 1997.
- KARATAŞ, İzzet. **Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri**. Ankara : 2004.
- KARTAL, Bilal. **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi (Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi)**. Ankara,1993.
- KAYAR, İsmail. **Borçlar Hukuku**. 5. Baskı, Ankara : Detay Yayıncılık, 2004.
- KAYNAR, Reşat. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. İstanbul: İTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları,1974.
- KIRBAŞ, Sadık. **Vergi Hukuku**. 17. Baskı. Ankara : Siyasal Kitabevi. 2006.
- KILIÇOĞLU, Ahmet. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 4. Bası. Ankara : Turhan Kitabevi, 2004.
- KIZILOT, Şükrü. **Katma Değer Vergisi ve Uygulaması**. Cilt:1. Ankara: Yaklaşım Yayınları,1998.
- KIZILOT, Şükrü. **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**. 10.Baskı. İstanbul:Yaklaşım Yayınları, 1999.
- KIZILOT, Şükrü.**Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar (Özelgeler)**. Cilt:2, Ankara : Yaklaşım Yayınları.
- KOSTAKOĞLU, Cengiz. **İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**. 3. Baskı, İstanbul:Beta, 2000.
- KUNTALP, Erden. **Karışık Muhtevalı Sözleşmeler**. Ankara,1971.
- LAUFFENBURGER, Henry. **Mali İktisat ve Mali Kanunlar (Gelir, Sermaye ve Vergi)**, İsmail ÖZÜT (çev). Ankara : A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 137/119, 1961.
- MAÇ, Mehmet. **KDV Uygulaması**. 4.baskı, İstanbul: Denet Yayıncılık,1998.
- MAÇ, Mehmet. **Kurumlar Vergisi**. 3.baskı, İstanbul: Denet Yayıncılık,1999.
- MARTEN, Alfred. **Borçlar Kanunu Şerhi Hukuku Medeniye Akitleri**. İstanbul : Adliye Vekaleti İs. ve Neşriyat Müdürlüğü, 1931.
- MUTLUER, Kamil. **Vergi Genel Hukuku**. İstanbul: İst. Bilgi Üni. Yayınları-121.2006.
- NEMLİ, Arif. **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. baskı, İstanbul : Filiz Kitabevi,1990.
- NEUMARK, F. **Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi**. İstanbul,1946.
- NOMER, Haluk N. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 3. Bası. İstanbul : 2003.
- OĞUZMAN, M. Kemal. **Borçlar Hukuku Dersleri**. İstanbul : Filiz Kitabevi,1987.

- OĞUZMAN, M. Kemal ve Turgut ÖZ. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 4. Bası. İstanbul : Filiz Kitabevi, 2005.
- OĞUZMAN, M. Kemal, Özer SELİCİ, Saibe OKTAY ÖZDEMİR. **Eşya Hukuku**. 10. Bası. İstanbul : Filiz Kitabevi, 2004.
- OKTAR, Ateş. **Vergi Hukuku**. 2.baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2006.
- OLGAÇ, Senai. **Türk Borçlar Kanunu Şerhi Akdın Muhtelif Nevileri**. Cilt:2. Ankara, 1977.
- OLGAÇ, Senai. **Emsal İçtihatlarla Türk Borçlar Kanunu**. Ankara, 1976.
- OSER, H ve W. SCHÖNENBERGER. **Borçlar Hukuku**. Recai SEÇKİN (çev). Ankara, 1947.
- ÖCAL, Fikret, Selman ERDEN ve Sadi IŞIKLILAR. **İnşaat Muhasebesi**. Ankara: Türkmen Kitabevi, 2003.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN. **Vergi Hukuku**. 12. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi. 2005.
- ÖNEN, Turgut. **Borçlar Hukuku**. Ankara : Siyasal Kitabevi, 1996.
- ÖRMECİ, Musa. **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları**. İstanbul,1995.
- ÖZ, Turgut. **İş Sahibinin Eser Sözleşmesinden Dönmesi**. İstanbul : Kazancı Hukuk Yayınları, 1989.
- ÖZ, Semih. **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme**. Ankara : Maliye ve Hukuk yayınları, 2006.
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara : Oluş Yayıncılık, 2002.
- ÖZBALCI, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara : Oluş Yayıncılık. 1998.
- ÖZEL, Hakkı ve Doğan ŞENYÜZ. **Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi)**. 6. Baskı. Bursa : Ezgi Kitabevi,1993.
- ÖZYER, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 3. baskı. Hesap Uzmanları Derneği, 2004.
- ÖZSUNAY, Ergun. **Borçlar Hukuku Dersleri 1**, İstanbul,1976.
- REİSOĞLU, Safa. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 17. Bası. İstanbul : Beta, 2005.
- SABAN, Nihal. **Vergi Hukuku Özel Kısım**. İstanbul : Der Yayınları, 2004.
- SAYMEN, Ferit H. **Borçlar Hukuku Dersleri**, Cilt:1. İstanbul,1950.

- SELİCİ, Özer. **Borçlar Kanununa Göre Sözleşmeden Doğan Sürekli Borç İlişkilerinin Sona Ermesi**. İstanbul:İst. Üni. Yayınları. No: 2247, 1977.
- SELİCİ, Özer. **İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidin Sorumluluğu**. İstanbul, 1978.
- SEROZAN, Rona. **Borçlar Hukuku Özel Bölüm**. İstanbul : Filiz Kitabevi, 2002.
- SUNGUR, Halis. **Borçlar Kanunu ve Tatbikatı Akdin Muhtelif Nevileri**. İstanbul : 1943
- SUNGURBEY, İsmet, **Medeni Hukuk Sorunları**. Cilt:1. İstanbul: 1973.
- SUNGURBEY, İsmet. **Medeni Hukuk Sorunları**, cilt:4, İstanbul, 1980.
- SUNGURBEY, İsmet. **Medeni Hukuk Sorunları**, Cilt:6, İstanbul, 1994.
- ŞENOCAK, Zarife. **Eser Sözleşmesinden Ayıbın Giderilmesini İsteme Hakkı**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.
- ŞENOCAK, Zarife. **Borçlunun İfa Yardımcılarından Dolayı Sorumluluğu**. Ankara : Dayanırılı Hukuk Yayınları, 1995.
- ŞENYÜZ, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**. Bursa : Ezgi Kitabevi, 2000.
- TANDOĞAN, Haluk. **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**. Cilt: I/1. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Ens., 1984.
- TANDOĞAN, Haluk. **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**. Cilt:2. 4.basım, İstanbul : Evrim Basım-Yayım - Dağıtım, 1989.
- TANDOĞAN, Haluk. **Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku**. Ankara : Turhan Kitabevi, 1981.
- TEKELİ, Esat. **Vergi Hukukuna Giriş**, İstanbul: İst. Üni. Yay. No:893, 1961.
- TEKİL, Fahimal. **Borçlar Hukuku**. İstanbul, 1980.
- TEKİNAY, Selahattin Sulhi. **Borçlar Hukuku**. İstanbul, 1979.
- TEKİNAY/AKMAN/BURCUOĞLU/ALTOP. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.
- TUĞ, ADNAN. **Türk Özel Hukukunda Şekil**. 2. Baskı, Konya: Mimoza Yayınları, 1994.
- TUNCER, Selahattin. **Vergi Uygulamaları**. 5. Baskı. İstanbul: Okan Yayıncılık. 1984.
- TUNÇOMAĞ, Kenan. **Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**. 2. Cilt. 2. bası. İstanbul: 1974.
- TUNÇOMAĞ, Kenan, **Türk Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri**. Cilt:2. 3. bası. İstanbul,1977.
- TURGAY, Recep. **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**. Cilt: 1. 4.bası, İstanbul:1976.

- TURGAY, Recep. **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı**. Cilt: 2. 4.bası. İstanbul:1976.
- TURGAY, Recep. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**. 2. baskı. İstanbul, 1969.
- TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. İstanbul : Der Yayınları, 1987.
- UÇAR, Ayhan. **İstisna Sözleşmesinde Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu**. Ankara: Seçkin, 2003.
- ULUATAM, Özhan ve Yaşar METHİBAY. **Vergi Hukuku**. 3. baskı. Ankara : İmaj Yayıncılık,1999.
- UYGUR, Turgut, **İnşaat Hukuku Sözleşmeden Doğan Borçlar ve Eser Sözleşmesi**. 1. cilt. Ankara : Adil Yayınevi, 1997.
- UYGUR, Turgut, **İnşaat Hukuku Arsa Payı Karşılığı (Kat Karşılığı) İnşaat Sözleşmesi**. 2. cilt. Ankara : Adil Yayınevi, 1998.
- VELİDEDEOĞLU, Hıfzı Veldet ve Refet ÖZDEMİR. **Türk Borçlar Kanunu Şerhi**. Ankara: Yargıtay Yayınları, 1987.
- Von TUHR, Andreas. **Borçlar Hukukunun Umumi Kısım**. Cevat EDEGE (çev.). Cilt: 1-2. Ankara: Yargıtay Yayınları, 1983.
- YALÇINDURAN, Türker. **Alt İstisna (Taşeronluk) Sözleşmeleri**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2000.
- YAVUZ, Cevdet. **Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler**. Cilt:2. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayım, 1993.
- YILMAZ, Kazım. **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**. Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2004.
- ZEVLİLİLER, Aydın, Murat AYDOĞDU ve Hasan PETEK. **Özel Borç İlişkileri**. Ankara : Seçkin Yayınevi,1998.

Sürekli Yayınlar

- ARSLAN, Erdoğan. "Vergilendirmede 'Gelir' Tanımının Düşündürdükleri", **Vergi Dünyası**. Sayı:257, Ocak 2003, ss.13-19.
- AYDEMİR, Oğuz. "Arsa Karşılığı İnşaat İnşaatı Yapanın Payının Maliyeti", **Maliye Postası Dergisi**. 15 Kasım 1995. ss.13-17
- AYDINER, Mustafa. "İşletmesine Dahil Arsa Sahibi İle Müteahhit Arasında Yapılmış İşyeri Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Sonuçları ve Bununla İlgili Muhasebe Kayıtları", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı:238, 15 Aralık 1996, ss.120-122
- AYKUTLU, Fercan. "4369 Sayılı Kanuna Göre "Gelir"ın Tanımı", **Vergi Dünyası**. Sayı 204, Ağustos 1998, ss.50-59
- BAŞ, Seyit Ahmet. "Şahsi Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**. Sayı : 209, Ocak 1999, ss.54-60
- BAŞAK, LEVENT. "2003 Yılında Gerçek Kişilerce Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi Esasları ", **Yaklaşım**. Sayı:135, Mart 2004, ss.155-164
- BIYIK, Recep . "İnşaat ve Onarma İşlerinden Elde Edilen Kazançlarda Vergileme", **Vergi Dünyası**. Sayı:223, Mart 2000, ss.36-55
- BULUT, Mehmet. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşinin Anlamı", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı:181, 1 Ağustos 1994, ss.44-46.
- BULUT, Mehmet . "Yıllara Yaygın İnşaat İşinden Döviz Olarak Elde Edilen Bedelin Kur Farkı ve Faizi Yıllık Beyana Tabi Olacak Mıdır?", **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı:230, 15 Ağustos 1996, ss.28-30.
- BÜYÜKBALKAN, Uğur. "Kurumlar Vergisi Kanunda Vakıf Kavramı", **Hürses**, 03.01.2001.
- COŞKUN, Halil. "Ticari Faaliyet Kapsamına Girmeyen Gayrimenkul Satışlarının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım**. Sayı:83, Kasım 1999, ss.44-47.
- ÇAKMAK, Şefik. "İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**. Sayı:226, Haziran 2000, ss.6-16.
- ÇEÇEN, Salih. "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması", **Vergi Dünyası**. Sayı:86, Ekim 1988, ss.45-54
- DEMİR, Hüseyin. "Dernek Ve Vakıfların Gelirlerinde Tevkifat Ve İktisadi İşletme Kavramı", **YAKLAŞIM**. Sayı:125, Mayıs 2003, ss.192-197.
- DEMİROĞLU, Mehmet. "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme", **Vergi Dünyası**. Sayı:191, Temmuz 1997, ss. 99-104.

- DOĞRUSÖZ, Bumin. “Arızı kazançlar”, **Dünya Gazetesi**. 12.10.2006, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/12-10-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/12-10-2006(1).htm) (06 Ocak 2007)
- DOĞRUSÖZ, Bumin. “Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile satın alınan Gayrimenkullerde dört yıllık süre özeliği”, **Dünya Gazetesi**. 16.01.2006, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/16-01-2006\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/16-01-2006(1).htm) (12 Ocak 2007)
- DÖLARSLAN, Atilla Yılmaz. “Arsa Karşılığı Yapılan İnşaat İşlerinde KDV”, **Vergi Dünyası**. Sayı:93, Mayıs 1989.ss.8-11.
- DURAK, Gündoğan. “Gayrimenkullerin Gerçek Kişilerce Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesi Ve Özellikli Durumlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:8, Ağustos 2005, ss.37-42.
- DÜNDAR, Mustafa. 1.1.1988 Tarihinden İtibaren Katma Değer Vergisine Tabi Tutulan Konut Teslimleri İle İnşaat Taahhüt İşlerinin Vergilendirilmesinin Hukuki Sonuçları”, **Vergi Sorunları**, sayı:113,ss.39-44.
- EBİÇLİOĞLU, Fatih Kemal. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası**. Sayı:208, Aralık 1998, ss.40-50
- ERDEM, Hayrettin. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Daire ve Dükkanların KDV Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**. Sayı:72, Aralık 1998, ss.147-153
- ERKAN, Fikret. “Gayrimenkullerin Ve Benzerlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artış Kazancının Vergilendirilmesi”. **Yaklaşım**, Sayı:118,Ekim 2002, ss.148-155.
- GÜZEL, Bayram. “Arsa Karşılığı Kat Teslimi, Kat Karşılığı Arsa Teslimlerinin KDV Karşısındaki Durumu Konusundaki Tartışmalar”, **Vergi Sorunları**. Sayı :174, Mart 2003,ss.42-47.
- İŞİK, Ekrem. “Kat Karşılığı Arsa- Arsa karşılığı Kat Teslimlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Belge Düzeni”, **Vergi Sorunları**. Sayı: 1989/3, ss.12-23
- İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Paltformu. “Özel Mülkiyet Konusu Arsa Karşılığında Kat Sahibi Olunmasında, Arsa Karşılığında Elde Edilen Bağımsız Bölümlerin Yeni Bir Gayrimenkul Edinimi Olup Olmadığı Ve Konuya İlişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı”. Sayı: 2006/13-14-15-16-17, 15 Mart 2006,ss.25-32.
- İstanbul YMM Odası Mali Mevzuat Paltformu. “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması”, Sayı:06/1-2-3-4-5-6, 15 Ocak 2006, ss.29-35.
- KARAASLAN, Ali.”Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergilendirme”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Sayı:129, Haziran 1992, ss.39-42.
- KARABACAK, Hasan. “Gelir Vergisi Yönünden Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmeleri”, **Vergi Dünyası**. Sayı:91, Mart 1989, ss.42-49.

- KARAKOÇ, Yusuf. “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (1) (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Dünyası**. Sayı:181, Eylül 1996, ss.102-125.
- KAYRAK, Metin. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası**. Sayı:196, Aralık 1997,65-72.
- KAYI, Ekrem. “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulamasında Bazı Tereddütler”, **Vergi Dünyası**. Sayı:102, Şubat 1990, ss.50-57.
- KAYI, Ekrem. “Özel İnşaat İşlerinde Uygulamada Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**. Sayı:89, Ocak 1989,ss.28-41.
- KILDİŞ, Yusuf. “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **E-Yaklaşım**. Sayı:33, Nisan 2006.
- KORKMAZ, Özcal. “Kat, Daire ve Dükkan Karşılığı Başkasının Arsasına İnşaat Yapanların KDV Karşısındaki Durumu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**. Şubat 1996, Sayı:242, s.131-133
- KURT, Hasan. “Trampa Katma Değer Vergisi İlişkisi Ve Bir Danıştay Kararı”, **Vergi Dünyası**. Sayı:133, Eylül 1992,ss.3-16.
- MAÇ, Mehmet. “Stopaja Tabi Ödemelerin Ayın Veya Hizmet Şeklinde Olması Durumunda Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı”, **Vergi Dünyası**. Sayı:294, Şubat 2006, ss.4-8.
- ÖRMECİ, Musa. “Gelir Ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Ve Sonuçları”. **Vergi Dünyası**. Sayı 154, Haziran 1994, ss. 15-26
- ÖNER, Mehmet. “Mal Teslimlerinde Ticari Kazanç Açısından Tahakkukun Anlamı”, **Vergi Dünyası**. Sayı:234, Şubat 2001,ss.69-77.
- ÖZ, Erol. “Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü Maddesi Uygulamasında ‘Hesaben Ödeme’ Kavramı”. **Vergi Sorunları**. Sayı:132, Eylül 1999,ss.92-97.
- ÖZDEMİR, Emin. “Gayrimenkul Satışlarında Ticari Kazanç, Sair Kazanç Ve Vergilendirilmeyecek Kazanç Ayrımı”, **Yaklaşım**. Sayı:23, Kasım 1994, ss.59-66
- ÖZDEMİRCİ, Fahrettin. “Gerçek Kişilerde Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**. Sayı:261, Mayıs 2003, ss.93-101
- ÖZEL, Salih. “Türk Vergi Sisteminde Gelir Kavramı”, **Yaklaşım**. Sayı: 165, Eylül 2006, ss.16-22.
- PADIR, Ali. “Arsa Karşılığında Müteahhitten Bağımsız Bölüm Alınması ve Satılmasında Kazanç Tespiti”, **Vergi Dünyası**. Sayı:230, Ekim 2000, ss.11-14.
- PERÇİN, Necati. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 96, s.92-93.

- SARI, Gökhan. "Arsa Sahiplerinin Arsaları Karşılığında Aldıkları Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları**. Sayı:140, ss.82-96
- SAYAR, Fikret. "İnşaat Faaliyetleri ve KDV Uygulaması", **Vergi Dünyası**. Sayı:75, ss.33-49.
- SAVCI, A. Şahin. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri ve Vergi Mevzuatı", **Vergi Dünyası**. Sayı:108, Ağustos 1990,ss.47-63
- SEVİĞ, Veysi "Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler", **Dünya Gazetesi**. 25.01.2007,[http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/25-01-2007\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/25-01-2007(2).htm) (25 Nisan 2007).
- SEVİĞ, Veysi. "Gayrimenkulde Değer Artışı-Ticari Kazanç Ayrımı", **Dünya Gazetesi**. 26.10.2005, [http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/26-10-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/26-10-2005(1).htm) (13 Ocak 2007)
- SEVİĞ, Veysi. "İktisadi İşletme Nedir". **Dünya Gazetesi**, 23.01.2006.
- SEVİĞ, Veysi. "İnşaat- Taahhüt İşlerinde İki Önemli Sorun". **Yaklaşım**. Sayı:43, Temmuz 1996.ss.62-65.
- SEVİĞ, Veysi."Vergilendirme ve iktisadi işletme kavramı", **Dünya Gazetesi**. 07.10.2005, [http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/07-10-2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmobil/basin/07-10-2005(1).htm) (25.Ocak 2007)
- SEVİĞ, Veysi. "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Bitim tarihi Tespiti" **Dünya Gazetesi**, 8 Temmuz 1993.
- SEZGİ, Önder ve İsa KESKİN. "Bazı Yargı Kararları Ve Düşüncelerimiz", **Vergi Dünyası**. Ağustos 1993, Sayı : 144, ss.51-61.
- ŞEKER, Sakıp. " 4 Yıl Elde Tutulduktan Sonra Elden Çıkarılan Konut Dışındaki Gayrimenkul Satış Kazançlarında Vergi Yok Mu?". **Yaklaşım**. Sayı:126, Haziran 2003, s.166-169.
- ŞEKER, Sakıp. "Özel Mülkiyete Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması". **Yaklaşım**. Sayı:3, Mart 1993, ss.64-72
- ŞİMŞEK, V. Arif."İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması". **Yaklaşım**. Sayı:9,Eylül,1993,ss.33-43.
- TAYLAN, Emin. "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV". **Yaklaşım**. Sayı:31, Temmuz 1995, ss.121-124.
- ULU, Ahmet. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme ve Muhasebe Kayıt Düzeni, **Vergi Sorunları**. Sayı:1989/1, ss.66-76.
- ÜNAL, Şeref. "Karşılaştırmalı Hukukta Taşınmaz Mal Mülkiyetinin Devrini Konu Alan Akitlerde Şekil Noksanlığı ve Hakkın Kötüye Kullanılması", **Yargıtay Dergisi**, sayı:2, Temmuz 1988, ss.213-221.

- ÜREL, Gürol. “Arsa Karşılığı Konut Yada İşyeri Teslimlerinde Vergileme Sorunları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı:16, Nisan 2005, ss.63-68
- VURAL, Mahmut. “Kat Karşılığı İnşaatlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **Maliye Postası Dergisi**. 01 Mart 1998.ss.
- YALÇIN, Hasan. “KDV Uygulamasında İnşaat Faaliyetleri İle İlgili İstisna ve Arsa Karşılığı İnşaatların Bu Uygulama Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**. Sayı:128, Nisan 1992, ss.50-61.
- YALÇIN, Hasan “Ticari Kazançta Elde Etme Tahakkuk Esası ve Dönemsellik İlkesi”, **Vergi Dünyası**. Sayı:230, Ekim 2000, s.47-49
- YANIK, Zeki. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Yönünden Vergilendirilmesi için Bir Görüş”, **Yaklaşım**. Sayı:26, Şubat 1995, ss.123-126.