

# GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÖZEL İNŞAATLARIN TİCARİ KAZANÇ NİTELİĞİ

Hasan ORAL\*

---

**Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK – ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.**

\* Av. Dr., Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi Hukuk Fakültesi. ([hasanoral74@hotmail.com](mailto:hasanoral74@hotmail.com)). **ORCID:** 0000-0002-4366-4988.

**Makale geliş tarihi:** 17 Ağustos 2023 **Makale kabul tarihi:** 14 Ekim 2023

**Atıf önerisi:** Oral, Hasan. “Gelir Vergisi Kanunu Açısından Özel İnşaatların Ticari Kazanç Niteliği.” *Ankara Barosu Dergisi* 81, no. 4 (Cumhuriyet Özel Sayısı, Ekim 2023): 401-429. **DOI:** 10.30915/abd.1345368

## GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ÖZEL İNŞAATLARIN TİCARİ KAZANÇ NİTELİĞİ

### ÖZ

İNŞAAT faaliyetleri ülke ekonomisinde önemli bir yer tutmaktadır. Vergi gelirlerinin önemli birimlerinden birisi olmasına rağmen, özel inşaatın yürürlükteki Gelir Vergisi Kanunu'ndaki yeri oldukça zayıf bırakılmıştır. Özel inşaatların ticari iş ve ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesine ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nda başka kanunlara bir atıf olmamasına rağmen vergi idaresinin ve vergi yargısının özel inşaatlarla ilgili referanslarını farklı kanun hükümlerinden alması, Gelir Vergisi Kanunu'nun özel inşaatlarla ilgili düzenlemelerindeki eksikliğin en önemli göstergesidir. 1960 yılından beri yürürlükte olan ve defalarca değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu yerine hazırlanan Kanun Tasarısı, mevcut sorunlara çözümler getirmektedir.

#### Anahtar Kelimeler:

özel inşaat

gelir vergisi

ticari iş

ticari kazanç

kat karşılığı inşaat sözleşmesi

**COMMERCIAL GAIN  
NATURE OF PRIVATE CONSTRUCTIONS  
IN TERMS OF INCOME TAX LAW**

**ABSTRACT**

Construction activities have an important place in the national economy. Although it is one of the important units of tax revenues, the place of private construction in the current Income Tax Law is rather weak. Although there is no reference to other laws in the Income Tax Law regarding the evaluation of private constructions within the scope of commercial business and commercial earnings, the fact that the tax administration and the tax judiciary take references to private constructions from different legal provisions is the most important indicator of the deficiency in the regulations of the Income Tax Law regarding private constructions. In place of the 1960 Income Tax Law, which has been in force since 1960 and has been amended many times, the Draft Law provides solutions to the existing problems.

**Keywords:**

private construction

income tax

commercial business

commercial gain

construction contract in return for flat

## GİRİŞ

Türkiye’de inşaat sektörü, “ekonominin lokomotifi” olma vasfının hak eden en önemli sektörlerin başında gelmektedir. Kendisine bağlı yaklaşık 200 alt sektörün ürettiği mal ve hizmeti içermesiyle inşaat sektörü, Türkiye ekonomisi içerisindeki doğrudan payı %8 civarındadır. İnşaat sektörünün vergi gelirlerinin en önemli kalemlerinden birini oluşturması, bu sektörün ülkemiz ekonomisinde büyük yer tutmasının doğrudan bir sonucudur.

Bu kadar büyük öneme sahip olmasına rağmen özel inşaatlara ilişkin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’ndaki düzenlemelerin yetersizliği nedeniyle uygulamaya ilişkin bir dizi sıkıntıyla karşı karşıya kalınmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde inşaat kavramına inşaat ve onarma işleri adı altında gönderme yapılmış ancak İnşaat ve onarma işlerinin kapsamına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Hukuk mevzuatımızda da inşaat kavramına ilişkin referans olabilecek açık ve kesin bir tanımlamaya yer verilmemiştir. Konuyla ilgili çeşitli mevzuatta inşaat kavramı, esas itibarıyla, inşaat ve onarım işleri gibi oldukça belirsiz bir başlık altında ele alınarak düzenlenmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu, genelde ticari iş, ticari kazanç kavramlarına, çalışmamız özelinde de özel inşaat kavramına ilişkin diğer Kanunlara atıf yapmadığı için, Gelir Vergisi Kanunu açısından özel inşaatların vergilendirilmesine ilişkin sorunlar uzun süredir devam etmektedir.

Çalışmamızın ilk bölümünde Gelir Vergisi Kanunu’ndaki ilgili hükümlerinin özel inşaatları ne derecede kapsadığını ve ne gibi belirsizliklere ve uygulamada sorunlara yol açtığını, vergi idaresi ve vergi yargısının konuya ilişkin yaklaşımları çerçevesinde ele alacağız.

Ülkemizde 1960’lı yıllarda yasalaşan Gelir Vergisi Kanunu, sair defalar değiştirilmiş, ek ve mükerrer maddeler eklenmiş olmasına rağmen, çalışma konumuzu da içeren pek çok sorununun çözümünde yol gösterici olmakta yetersiz kalmaktadır. Avrupa Birliği hukukuna uyum gereği Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun tek bir Kanunda toplanması, Gelir Vergisi Kanunu’nun sadeleşmesi ve hukuki boşlukların ortadan kaldırılmasına yönelik ilk ciddi çalışma 2013 yılında Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ile gündeme gelmiş, ancak Tasarı yasalaşmamıştır. Tasarının mimarının tekrar Hazine ve Maliye Bakanlığı görevini üstlenmesiyle Gelir Vergisi Kanun Tasarısı tekrar hukuk çevrelerinde tartışılmaya başlanmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde yasa koyucunun özel inşaat özelinde Gelir

Vergisi Kanunu'ndaki belirsiz düzenlemeler nedeniyle oluşan problemlerin çözümüne yönelik önerilerimizi, Gelir Vergisi Kanun Tasarısının konuya ilişkin yaklaşımını da ele alarak sunacağız.

## I. GELİR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA ÖZEL İNŞAAT FAALİYETİ

Özel inşaatlar kendi içinde ticari nitelikte özel inşaat ve ticari nitelikte olmayan özel inşaatlar şeklinde ikili bir ayırım temelinde alınarak değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Özel inşaatların ticari nitelikte özel inşaatlar ya da ticari nitelikte olmayan inşaatlar şeklindeki ayırımında öne çıkan öge, ticari işten kastedilenin ne olduğu sorusudur. Ticari işin ne olduğu sorusunun yanıtı, yapılan işin ticari kazanç olup olmadığını ve dolayısıyla hangi vergi rejiminin kapsamına girdiğini belirlememize olanak sağlar. Bu nedenlerle özel inşaat kavramını açıklayabilmemiz için öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'ndaki (GVK) ticari kazancı ele almamız faydalı olacaktır.

### A) GELİR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA TİCARİ KAZANÇ KAVRAMI

Ticari kazanç kavramına GVK'nin 37. maddesinde yer verilmektedir. Söz konusu düzenlemede "her türlü ticari ya da sinai faaliyetten doğan kazanç, ticari kazançtır" ifadesine yer verilmekle birlikte ticari faaliyete ilişkin devamlı olarak uğraşanlar ifadesi dışında herhangi bir açıklamaya ya da belirlemeye yer verilmemiştir. GVK'nin 37. madde düzenlemesi bütünü itibarıyla ele alındığında, ticari işin ve dolayısıyla ticari kazancın nitelendirilmesi/ kapsamının belirlenmesi açısından kural içi bir boşluğun<sup>[1]</sup> tüm özelliklerini taşıdığı görülmektedir. Bu boşluk kendisini Kanun hükmünün ticari faaliyeti, ticari bir işletmeye gönderme yapmadan *devamlı olarak uğraşma* gibi belirsiz bir ifadeyle tanımlanması ve ticari işletmeye ilişkin herhangi bir açıklamaya yer vermemesinden kaynaklanmaktadır.

GVK'nin 37. maddesinde mevcut olan bu boşluk sebebiyle, vergi idaresi ile yargı karşı karşıya gelmekte; ticari işin ya da ticari kazancın tespiti hususlarında yapılan farklı yorumlar ve değerlendirmeler uygulama birliğini engellemektedir.

[1] Hukuk literatüründe bu kural içi boşluk türü, tanımlama boşluğu olarak adlandırılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca, gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve gelirlerin safi tutarını ifade eder. Gelirin unsurlarını ise ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar oluşturur.<sup>[2]</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1/2 maddesinde de kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu hükme bağlanmıştır.

GVK'de *ticari kazanç*, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanarak bu kapsamda bulunan kazanç çeşitleri Kanun'un 37/2 maddesinde belirtilmiştir.<sup>[3]</sup> GVK'nin 37. maddesinde yapılan tanımlama ve sayılan ticari kazanç türleri çerçevesinde yapılan açıklamalar göz önüne alındığında, Kanun kapsamında ticari işin ve ticari kazancın belirlenmesinde üç kriterin öne çıktığı görülür: Bunlardan ilki ticari/sınai bir faaliyet mevcudiyetidir. Aynı zamanda bu ticari/ sınai faaliyetin devamlılık arz etmesi gerekmektedir. Üçüncü koşul ise bu faaliyetten ticari kazanç elde edilmelidir.

[2] Gelir Vergisi Kanunu 2. Madde.

[3] GVK 37. maddesinde belirtilen kazançlar:

- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- Coberlik işlerinden elde edilen kazançlar,
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançlar,
- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazançlar,
- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden elde edilen kazançlar,
- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.
- Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.
- Kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabı, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına ithal edebilirler.

Vergi idaresi ve yargı organlarının özel inşaatlar nedeniyle elde edilen kazançların hangi kriterler temelinde ticari kazanç hükümlerine tabi tuttuğuna ilişkin belirlemeleri sistematik olarak şu şekilde açıklanabilir.

## 1- Ticari İş

Ticari işe ilişkin GVK'de herhangi bir açıklamaya yer verilmemektedir. Bu durumun bir sonucu olarak hem vergi idaresi hem mahkemeler GVK'nin 37/2-4 maddesinde belirtilen “*devamlı olarak uğraşma*” ifadesine başvurmakta ve bu ifadenin ticari işe ya da organizasyona gönderme yaptığını kabul etmektedir.

Taşınmaz alım-satım ya da inşaat faaliyetlerinin ticari bir organizasyon ya da bir ticari işletme kapsamında yapılması durumunda ticari faaliyet olarak kabul edilerek, ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirileceği açıktır. Ortada böyle bir ticari organizasyonun hukuki varlığı bulunmamakla birlikte taşınmaz alım-satım ya da inşaat faaliyetinin tüm unsurlarıyla (devamlılık ve kazanç sağlama amacı) birlikte, bir ticari organizasyon kapsamında yapıldığının tespiti durumunda da yapılan faaliyetin ticari iş olarak kabul edilmesi ve ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilmesi gerekir.

193 sayılı GVK'nin 37/1 maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç olarak tanımlanmış, 37/2-4'de, gayrimenkullerin alım-satım ve inşası işleriyle *devamlı olarak uğraşanların* bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır. Faaliyetin devamlılığı ticaret hukukunda “ticari işletme”nin belirleyicisi, gelir vergisinde ise gelir unsurunun tespiti açısından önem taşımaktadır.<sup>[4]</sup>

*Devamlı olarak uğraşanlar* ifadesi, vergi idaresinin uygulamasında ve yargı içtihatlarında esas itibarıyla bir ticari organizasyonun varlığı anlamında yorumlanmıştır. Vergi idaresi ile yargı arasında ayrışma ise, ticari organizasyondan ya da işletmeden ne anlaşıldığı hususunda ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresi, GVK'nin 37/2-4 maddesinde belirtilen *devamlı olarak uğraşanlar* ifadesinin bir yandan bir ticari işletme ya da organizasyonun fiili varlığına gönderme yaptığını kabul etmekte diğer yandan da Kanun'un söz

[4] Neslihan Coşkun Karadağ ve Soner Yakar, “Ticari Kazancın Belirleyicisi Olarak “Devamlılık: Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Bir Değerlendirme,” *Maliye Dergisi* 174, (Ocak-Haziran 2018): 373

konusu maddesinin sözel ifadesinin etkisinde kalarak ticari organizasyonu devamlı olarak faaliyette bulunmayla özdeşleştirmektedir. Vergi idaresinin ticari kazancın tespitinde devamlılık unsuruna dair dikkate aldığı en önemli kriter birden fazla bağımsız bölüm satış ve devri olmuştur.<sup>[5]</sup>

Danıştay ise ticari iş nitelemesini, ticari işletmeyi tanımlayan Türk Ticaret Kanunu (TTK) düzenlemesi uyarınca *faaliyette devamlılık ve esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetler* olarak ele almakta ve dolayısıyla da ticari işin iki ögesini yani devamlı şekilde faaliyette bulunma ve ticari kazanç sağlama amacını aramaktadır.<sup>[6]</sup> Başka bir ifadeyle Danıştay, GVK 37/2-4 maddesindeki *devamlı olarak uğraşanlar* ifadesini, ticari işe ilişkin TTK düzenlemesine paralel olarak ticari işletme yani devamlılık ve kazanç amacı olarak değerlendirmektedir.<sup>[7]</sup>

Bir ticari işletmenin ya da ticari organizasyonun devamlılık unsuru ve kazanç sağlama amacı olmak üzere iki önemli unsuru bulunmaktadır. Bunlar bir faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilmesi zorunlu olarak bulunması gereken unsurlardır. GVK'nin 37/2-4 maddesinde yer alan devamlı olarak uğraşanlar ifadesinin her iki unsusu ile birlikte bir ticari organizasyonu ifade ettiği gerçeğinin atlanarak bu ifadenin ticari organizasyonun iki unsurundan birini oluşturan devamlılık unsuruna indirgenmesi uygulamadaki vergi idaresi ile yargı arasındaki ihtilafın kaynağını oluşturmaktadır.

[5] Gökhan Korhan ve Özgür Özkan, “Kat Karşılığı Arsa Teslimlerinin Değer Artışı Kazancı Açısından Değerlendirilmesi,” *Vergi Raporu* 116, (Temmuz 2013): 27.

[6] Bkz. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2004/20 E., 2004/53 K. ve 07.05.2004 Tarihli Kararı; Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E.2003/233, K.2003/414 K. ve 14.11.2003 Tarihli Kararı; Danıştay 4. Dairesi, 2012/5419 E., 2015/4852 K. ve 27.10.2012 Tarihli Kararı; Danıştay 4. Dairesi, 2011/9055 E., 2014/911 K. ve 17.02.2014 Tarihli Kararı; Danıştay 3. Dairesi, E.2001/2606 E., 2003/4436 K.ve 24.09.2003 Tarihli Kararı

[7] Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 1992/2 E., 1994/2 K. ve 16.06.1994 Tarihli Kararı; “... *Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari işletmeye bağlı olarak ticari sayılan faaliyetler, Gelir Vergisi Kanunu yönünden de kural olarak ticari ve sınai faaliyet olarak kabul edilmektedir... Ticari faaliyetin en önemli özelliği gelir sağlamak amacıyla yönelik faaliyetin olması, faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve faaliyetin devamlılık arz etmesidir. Gelir elde etmek ve devamlılık unsurları iktisadi işletmenin de en önemli özelliğidir*”

Nitekim TTK uyarınca da bir ticari işletmenin unsurları, faaliyette devamlılık ve kazanç sağlama amacıdır. TTK'nin *ticari işler* başlıklı 3/1. maddesinde ticari iş, *bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir* demek suretiyle ticari işletme bağlamında açıklanmış; ticari işletme de TTK 11. maddesi uyarınca *esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme* şeklinde tanımlanmıştır. TTK 12/1 maddesi uyarınca, bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kişi tacir olarak tanımlanarak ilgili diğer maddelerde tacir sıfatına sahip olmanın getirdiği kanuni yükümlülükler tespit edilmiştir.<sup>[8]</sup> Diğer yandan, tacir olmanın getirdiği yükümlülükleri yerine getirmemekle birlikte tacirliğe karine oluşturan durumlar açıklanarak hükme bağlanmıştır.<sup>[9]</sup> Görüldüğü üzere TTK açısından bir faaliyetin ticari olup olmadığının tespitinde ticari işletme kriteri esastır; eğer yapılan faaliyet TTK'nin ticari işletmeyi tanımlayan 11. maddesinde yer alan *faaliyette devamlılık ve esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetler* kriterlerini karşılıyorsa ticaridir.

Özetle, hukuki varlığı bulunsun ya da bulunmasın ticari bir işletmeyi ilgilendiren bütün işlemler ticaridir ve dolayısıyla bu kapsamda elde edilen

[8] Kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ticari işletmesini ticaret siciline tescil ettirmek ve bu Kanun hükümleri uyarınca gerekli ticari defterleri tutmak, tacir sıfatına sahip olan kişinin yükümlülüklerine örnek olarak verilebilir.

[9] Türk Ticaret Kanunu 12/2. madde; *Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.*

Türk Ticaret Kanunu 12/3. madde; *“Bir ticari işletme açmış gibi ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.*

Bir ticari işletmenin ticaret yapmaktan menedilenler tarafında işletilmesi halinde bu ticari işletmeyi işleten kişi de tacir sayılır.

Türk Ticaret Kanunu 14/1. madde; *“Kişisel durumları ya da yaptığı işlerin niteliği nedeniyle yahut meslek ve görevleri dolayısıyla, kanundan veya bir yargı kararından doğan bir yasağa aykırı bir şekilde ya da başka bir kişinin veya resmî bir makamın iznine gerek olmasına rağmen izin veya onay almadan bir ticari işletmeyi işleten kişi de tacir sayılır.*

gelir de ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilir. Bir faaliyetin ticari olup olmadığını tespit etmek için bu faaliyetin bir ticari işletmenin ya da organizasyonun bünyesinde yapılıp yapılmadığına yani ticari işletmeyi niteleyen unsurları oluşturan devamlılık ve gelir sağlama amacı açısından bakmamız gerekir.

Görüldüğü üzere, GVK'nin 37/2-4 maddesinde geçen *devamlı olarak uğraşanlar* ifadesi vergi idaresinin uygulamasında ticari işletmenin *devamlılık* unsuruna indirilerek yorumlanmış ve tek başına bu unsurun varlığı ticari işe karine kabul edilmiştir.

## 2- Ticari Kazanç Kriteri

Vergi idaresinin uygulamasında, ticari işin ikinci ögesini oluşturan kazanç sağlama amacı atlanarak *kanunlarla öngörülmeyen, varsayıma ve benzetime dayanılarak yapılan*<sup>[10]</sup> bir yorumla devamlılık unsurunun bünyesinde kazanç sağlama potansiyelinin bulunduğu kabul edilmiştir.

Yukarıda belirttiğimiz üzere, vergi idaresi gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı şeklindeki GVK 37/2-4 hükmündeki *devamlı olarak uğraşanlar* ifadesinin bir ticari organizasyona işaret ettiğini kabul etmiştir. Ancak ticari bir organizasyon niteleyen unsurlar söz konusu olduğunda TTK'nin ve genel olarak TTK hükümlerine paralel olarak şekillenen yargı içtihatlarından ayrılarak ticari organizasyonu devamlılık unsuruna indirgemek suretiyle tanımlamıştır. Böylece, vergi idaresi, ticari organizasyonun *devamlılık ve ticari kazanç amacı* şeklindeki iki unsurundan kazanç sağlama amacını, ticari faaliyetin tespitinde ve nitelendirilmesinde aramama yoluna girmiştir. Vergi idaresinin uygulamasında bir faaliyetin ticari nitelikte olup olmamasının tespitinde kazanç sağlama amacı yerine *kazanç sağlama potansiyelinin* varlığının bulunmasını yeterli görmüştür.

Vergi idaresinin esas itibarıyla, emek-sermaye organizasyonu gerektirecek ölçekte ve kazanç sağlama potansiyeline sahip olan faaliyetleri ticari iş kabul ederek vergileme yoluna gittiğini söyleyebiliriz. Bu bağlamda kazanç sağlama amacı, bir faaliyetin ticari iş olarak nitelendirilmesinde önem taşımamakta olup, faaliyetin kazanç sağlama potansiyeline sahip olması yeterli

[10] Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 2012/359 E. ve 2013/259 K ve 19.6.2013 Tarihli Kararı.

sayılmaktadır. Vergi idaresi ticari faaliyeti, “*bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemele birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerektiği*” şeklinde ifade etmektedir.<sup>[11]</sup>

Danıştay’ın görüşüne göre ise herhangi bir faaliyetin ticari iş ya da faaliyet olarak kabul edilmesi, yapılan faaliyetin ticari bir işletmeyi tanımlayan devamlılık ve kazanç sağlama unsurları itibariyle değerlendirilmesinin sonucuna bağlı olacaktır.<sup>[12]</sup> Yargı açısından kazanç sağlama amacı olmaksızın yapılan faaliyetler sonucunda elde edilen kazançlar, ticari kazanç hükümleri uyarınca değil; servetin değerlendirilmesi ya da biçim değiştirmesi kapsamında elden çıkarılması sayılarak değere artış kazancı hükümleri uyarınca vergilendirilmelidir. Yargı içtihatlarında bir işlemin ticari kazanç hükümlerine tabi tutulabilmesi için o işin devamlılık arz edecek şekilde ve kazanç sağlama amacıyla yapılmış olması gerekmektedir.

Kazanç sağlama amacı unsurunun dikkate alınmayarak yerine kazanç sağlama potansiyelinin varlığının geçirilmesi, şahsi ihtiyaç istisnası dışında ticari nitelikte olmayan özel inşaat işleri ile bu kapsamda yapılan alım-satım faaliyetlerinin ticari iş sayılarak, ticari kazanç hükümlerine tabi tutulması demektir. Ticari kazanç amacı olmaksızın yapılan bir faaliyetin bu şekilde ticari kazanç kapsamına alınması, verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergilendirilebilmesi için ticari kazancın elde edilmiş olması gerekmektedir.<sup>[13]</sup> Vergi mevzuatımız kazanç sağlama potansiyelini vergiyi doğuran bir işlem olarak görmemektedir.

[11] Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, 38418978-120[37-12/35]-447 Sayılı ve 29/04/2014 Tarihli Özelgesi. Aynı bağlamda bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, 62030549-120[37-2015/157]-13200 ve 17.2.2016 Tarihli Sayılı Özelgesi.

[12] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2021/566 E., 2023/23 K. ve 25.01.2023 Tarihli Kararı; Danıştay 3. Daire, 2022/3084 E., 2022/5140 ve 05.12.2022 Tarihli Kararı; Danıştay 3. Daire, 2022/2923 E., 2022/5141 K. ve 05.12.2022 Tarihli Kararı; Danıştay 4. Daire, 2011/9055 E., 2014/911 K. ve 17.02.2014 Tarihli Kararı.

[13] Gıyas Akdeniz, “Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı,” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 3, (1957): 162.

### 3- İşlem Çokluğu

Vergi idaresinin ticari faaliyetin tespitinde devamlılık unsurunu ve *kazanç sağlama potansiyelini* yeterli bulan değerlendirmesi, sonuç itibariyle faaliyetin tespitinde devamlılığın aranması sonucunu doğurur. Başka bir ifadeyle, kazanç sağlama amacı unsurunun dikkate alınmayarak yerine kazanç sağlama potansiyelinin varlığının geçirilmesi aslında ticari organizasyonun devamlılık unsuruna indirgenmesi anlamına gelir.

Ticari organizasyonun devamlılık unsuruna indirgenmesi durumunda devamlılıktan ne anlaşılması gerektiğine ilişkin somut belirlemelere ihtiyaç duyulur. İşte bu bağlamda vergi idaresi işlem çokluğunu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüt olarak kabul etmiştir. Başka bir ifadeyle vergi idaresi işlem çokluğunu, devamlılığa ve dolayısıyla da ticari işe karine oluşturduğunu kabul etmektedir.<sup>[14]</sup>

Yapılan faaliyetlerin ticari nitelikte olup olmadığını tespitinde işlem çokluğu ölçütünün esas alınması, özellikle kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında gerçekleştirilen işlemlerde sonuç doğurmaktadır. Danıştayın, GVK'nin 37. maddesi uyarınca ticari faaliyetin tespitinde devamlılığın kabulü açısından getirdiği ölçüt, birden fazla gayrimenkul alımının ve satımının söz konusu olmasıdır.<sup>[15]</sup> Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde daha detaylı işleyeceğimiz üzere buradaki devamlılık, bir arsanın üzerine yapılan inşaatın birden çok bağımsız dairesini satmak değil, birden çok arsaya inşaat yapılması ve bağımsız dairelerin satılması olarak kabul edilmektedir.

### B) GELİR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA ÖZEL İNŞAAT

Özel inşaatlara ilişkin uygulamanın esasları, GVK'nin ticari kazancın tarifi başlıklı 37. maddesinin 1. ve 2/4 fıkrasına dayanılarak vergi idaresi ve yargı organları tarafından yapılan yorumlar temelinde oluşturulmuştur. Özel inşaatlara ilişkin olarak GVK'de bu iki düzenleme, yani 37/1 ve 37/2-4 düzenlemeleri dışında veri alınabilecek herhangi bir başka hüküm bulunmamaktadır. GVK'nin 37/1 maddesi hükmü uyarınca, her türlü ticari ve sınai

[14] Vergi idaresinin bu yaklaşımına paralel Danıştay kararları bulunmaktadır. Bkz. Danıştay 4. Dairesi 2010/1235 E., 2010/3644 K. ve 15.6.2010 Tarihli Kararı.

[15] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2021/566 E., 2023/23 K. ve 25.01.2023 Tarihli Kararı.

faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Kanun'un 37/2-4 maddesinde uyarınca da gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır.

## 1- Özel İnşaatın Tanımı

İnşaat faaliyetleri, iki farklı biçimde karşımıza çıkmaktadır. İnşaat işleri, bir başkasının arsası üzerine yapılırsa; bu işler, inşaat taahhüt işleri olarak adlandırılır. Konumuzu teşkil eden özel inşaat işleri ise, müteahhidin kendi arsası veya kat karşılığı aldığı bir arsa üzerine inşaatın yapılmasıdır.<sup>[16]</sup>

Yukarıda GVK'de özel inşaata ilişkin düzenlemelere baktığımızda Kanunda özel inşaatın açık bir tanımının yapılmadığını görmekteyiz. Ancak özel inşaatı; gerçek veya tüzel kişilerin kar elde etmek veya kendi ihtiyaçlarını karşılamak için kendilerine veya başkalarına ait arsalar üzerine, kendi adlarına konut veya iş yerleri gibi bağımsız bölümler yapıp satmaları hedeflenen inşaatlar olarak tanımlayabiliriz.<sup>[17]</sup>

Bu tanımdan yola çıktığımızda özel inşaatların, öncelikle gerçek ya da tüzel kişilerin kendi nam ve hesabına yaptıkları/yaptırdıkları inşaatlar olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla bünyesinde hak edişe bağlı taahhüt unsuru taşıyan inşaatları, örneğin ihale yoluyla gerçekleştirilen hastane ve okul gibi inşaatları, özel inşaat kapsamında değerlendirmemekteyiz. Yine bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, kamu ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayan yol, köprü gibi inşaatlardan farklı olarak özel inşaatlar, kar elde etmeyi ya da yapan kişinin kendi ihtiyaçlarını karşılamayı hedeflediğini görmekteyiz. Dolayısıyla özel inşaatlar ticari nitelik taşıyabildikleri gibi kişilerin kendi ihtiyaçlarını karşılamayı hedefleyen inşaatlar da olabilmektedir.

Danıştay da doğrudan tanımlı yapmasa da özel inşaatın özelliklerini kararlarında belirtmektedir. Danıştay'a göre, kişilerin arsa sahibi ile yapılan sözleşme uyarınca, daire ve dükkanların bir bölümünü kat karşılığında arsa

[16] Ali Coşkun ve Ali Haydar Güngörmüş, "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması," *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı MÖDAV*, no. 2 (2008): 215.

[17] Yüksel Gündoğan, "Özel İnşaatın Tespitinde Ticari Kazancın Tespiti ve Vergilendirme," [https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2001-053-Ozel\\_Insaat\\_Islerinde\\_Ticari\\_Kazancin\\_Tespiti\\_Ve\\_Vergilendirme-Yuksel\\_Gundogan%20.pdf](https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2001-053-Ozel_Insaat_Islerinde_Ticari_Kazancin_Tespiti_Ve_Vergilendirme-Yuksel_Gundogan%20.pdf) (18.08.2023)

sahiplerine teslim etmesi, kalan bölümlerini ise kendi nam ve hesabına satması nedeniyle, bu türden inşaatlar özel inşaat niteliğindedir.<sup>[18]</sup>

## 2- Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri

Özel inşaatların ticari iş ve kazanç boyutunu ele aldığımızda üzerinde durmamız gereken en önemli konuların başında kat karşılığı inşaat sözleşmeleri gelmektedir. Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri, arsa sahibinin arsasının belirli paylarının mülkiyetini, müteahhidin arsa üzerine inşa edeceği binanın belirlenen bağımsız bölümlerinin teslimi karşılığında, müteahhide devretmeyi taahhüt ettiği sözleşmelerdir.<sup>[19]</sup> İki tarafa borç yüklemesi nedeniyle bu sözleşme, ani edimli çifte tipli bir karma sözleşmedir.<sup>[20]</sup>

Başka bir tanımda ise kat karşılığı inşaat sözleşmeleri; yüklenicinin, arsa sahibinin arsası üzerinde mülkiyetine karşılık bağımsız bölümlerin bir bütünlük taşıy biçimde inşa edilmesini üstlendiği sözleşme olduğu ifade edilmiştir.<sup>[21]</sup>

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi vergi idaresi tarafından trampa sözleşmesi olarak kabul edilirken, yargı açısından ise, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulamasını da gerektiren, tamamen kendisine özgü (*sui generis*) bir hukuki muamele olarak nitelendirmektedir.

## 3- Gelir Vergisi Kanunu'nda Özel İnşaata İlişkin Belirsizlik Nedeniyle Karşılaşılan Sorunlar

Vergilendirme sürecinde vergi idaresi daha çok vergi toplamayı hedeflerken, mükellefler daha az vergi ödemenin arayışı içerisine girmektedir. Bu

[18] Danıştay 4. Daire 2021/9150 E., 2022/350 K. ve 20.01.2022 Tarihli Kararı; Danıştay 4. Daire, 2021/5988 E., 2021/5398 K. ve 21.10.2021 Tarihli Kararı.

[19] Hasan Erman, *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, 3. Baskı, (İstanbul: Der Yayınları, 2010), 1.

[20] Yasemin Durak, "Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi," *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (Özel Sayı 2015): 246.

[21] Bilal Kartal, "Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi ve Özellikle Biçimi – I," *Yargıtay Dergisi* 9, no. 1-2 (1983): 98.

durum vergilendirmenin sosyolojik bir gereğidir. Devlet vergisel yükümlülükleri koyarken, bir yandan da verginin meşruiyet boyutunu halka yansıtması, vergi tahsilatının verimliliğini artıracaktır.<sup>[22]</sup> Kanun metinlerinde olası bir belirsizlik vergi idaresi ile mükellefler arasındaki mücadelenin daha derin yaşanmasına, vergilerden beklenen verimin azalmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle kanunilik ilkesinin titizlikle uygulandığı vergi hukuku alanında gerçekleştirilecek yasal düzenlemelerin her türlü belirsizlikten uzak ve anlaşılır bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

GVK'de yukarıda bahsettiğimiz belirsiz düzenlemeler nedeniyle iki önemli uyuşmazlık çözülmeyi beklemektedir. Bunlardan ilki, özel inşaatların yapımı için gerçekleştirilen kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin hukuki niteliğidir. Bir diğer uyuşmazlık konusu ise kat karşılığı gerçekleştirilen inşaatın satışından elde edilen kazancın hukuki niteliğinin tespitinde yaşanmaktadır. Bu sorunları ve oluşturdukları uyuşmazlıkları aşağıda şu şekilde açıklayabiliriz.

### a) Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği

Arsa sahipleri arsalarına kendileri inşaat yapmak yerine inşaatın yapım işini üçüncü kişilere, müteahhitlere verebilir. Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde inşaatı yapacak olan müteahhit, arsa sahibine arsa bedelini nakit ödemek yerine arsa karşılığı verdiği bağımsız bölümler ile ödemektedir.<sup>[23]</sup> Tarafların aralarında yaptığı kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereği, arsa sahibi sermaye olarak arsasını ortaya koymakta, müteahhit de arsa üzerine bina inşa etmektedir. Taraflar yaptıkları sözleşme gereği bu binanın bağımsız bölümlerini paylaşmaktadır. Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında iki önemli işlem söz konusu olur: ilki arsanın müteahhide verilmesi ve bunun karşılığında bağımsız bölümler alınması; ikincisi ise arsa karşılığında alınan bu bağımsız bölümlerin satılmasıdır. Arsanın müteahhide verilmesi ve bunun karşılığında bağımsız bölümler alınması işlemi gerek vergi idaresi

[22] Mehmet Tunçer, “Hükümet – Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye,” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 57, no. 3 (2002): 118 “... Demokratik toplum olma niteliğini geliştirme çabasındaki bir ülke olarak Türkiye’de vatandaşların gönüllü iş birliğine gereksinim duyulan alanların başında vergilendirmeye ilişkin süreçler gelmektedir. Bu iş birliğinin yeterli düzeyde sağlanabilmesi diğer etkenlerin yanında devlet-vatandaş ilişkilerinin de nasıl algılandığına bağlıdır.”

[23] Korhan ve Özkan, “Kat Karşılığı Arsa,” 31.

gerekse de yargı açısından servetin değerlendirilmesi olarak kabul edilerek ticari kazanç hükümlerine tabi tutulmaz. Arsanın müteahhide verilmesi ve bunun karşılığında bağımsız bölümler alınması işlemi GVK'nin değer artışı kazançlarını düzenleyen mükerrer 80. maddesi hükümleri çerçevesinde vergilendirilir. Vergi idaresine göre burada amaç, kazanç elde etme değil, bir ihtiyacın giderilmesi veya servetin korunmasıdır.<sup>[24]</sup>

Vergi yargısı arsa payı karşılığında kat tesliminin, Borçlar Kanunu'nun 182 ve 232. maddelerinde geçen satım veya trampa akdi niteliğinde olmadığı belirtmektedir. Burada hukuki işlemin, bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması durumu, hukuki açıdan birçok işlem içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olduğu vurgusu yapılmaktadır.<sup>[25]</sup> Söz konusu kararda arsa payı karşılığı kat tesliminin, kanunlarla öngörülme, varsayıma ve benzetime dayanılarak vergilendirilmesinin, verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmayacağını ifade edilmiştir.

### **b) Taşınmazların Satışından Elde Edilen Gelirin Hukuki Niteliği**

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliğinin tespiti, arsa sahibine verilen taşınmazların satışından elde edilen gelirin vergilendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki niteliği konusuna vergi idaresi ile yargı farklı yaklaşmaktadır. Vergi idaresi açısından, daha önce de belirttiğimiz gibi işlem çokluğu, ticari organizasyonun varlığının açık ve belirgin olmadığı durumlarda, bir işlemin ticari faaliyet olarak kabul edilmesinde kullanılan kriter olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresi esas itibarıyla, ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde *faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapılmasını*, faaliyetin ticari sayılması için yeterli saymakta ve *devamlılık kasıt ve niyetinin varlığı* ile de yapılan taşınmaz alım-satım ya da inşaat faaliyetinin sayısına bakmaktadır.

[24] Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 Sayılı ve 15.11.2011 Tarihli Özeldes.

[25] Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, 2012/359 E., 20137259 K. ve 19.06.2013 Tarihli Kararı.

Vergi idaresi işlem çokluğu kriterinin somut belirlenimlerini şu şekilde ortaya koyabiliriz:

Arsa sahibinin kat karşılığı arsa sözleşmesi kapsamında elde ettiği bağımsız bölümlerin tamamının iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde, topluca bir defada aynı kişiye satılması durumunda ticari bir faaliyetten bahsedilemeyeceği için ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilmez. Bu durumda elde edilen kazancın, GVK'nin mükerrer 80. maddesi hükmü gereğince “değer artışı kazancı” olarak vergilendirilmesi gerekir.

Söz konusu bağımsız bölümlerin,

- Aynı kişiye farklı tarihlerde,
- Farklı kişi veya tüzel kişilere aynı tarihte,
- Değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda,
- Bir kısmının tapuya tescil edildiği takvim yılı içinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde toplu olarak, satılması durumunda yapılan faaliyet ticari faaliyet olarak kabul edilir ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Özetle vergi idaresi açısından taşınmazların iktisap tarihinden sonra 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 kazancın GVK'nin 37. maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.<sup>[26]</sup>

Yargı kararları açısından konuya baktığımızda, işlem çokluğunun ticari işe karine oluşturacağına ilişkin vergi idaresinin uygulamasının kabul görmediğini ve bir faaliyetin ticari faaliyet olabilmesi devamlılık arz edecek şekilde ve *kazanç elde etme amacıyla yapılmış olması* şartlarının arandığını belirtmeliyiz. Yargı, kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın servetin şekil değiştirmesi niteliğine sahip olduğu ve ticari faaliyet sayılamayacağı görüşündedir.

[26] Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, 46480499-120[2015/1499]-57 Sayılı ve 25.5.206 Tarihli Özelgesi.

Vergi yargısına göre kişinin arsası karşılığında müteahhitle yaptığı sözleşme üzerine inşa edilen binada müşterek mülkiyete konu bağımsız bölümler oluşmakta, arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyet hakkı kişisel olmaktan çıkarak kendisine intikal eden dairelere bağlı olarak, müşterek mülkiyet hükümlerine göre arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş duruma gelmektedir. Bu nedenle, kişinin kat karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, biçim değiştirmesidir.<sup>[27]</sup>

Vergi idaresinin yaklaşımından farklı olarak vergi yargısına göre arsa karşılığı alınan dairelerin sayısı, bir yıl veya değişik sürelerde ya da birden fazla veya tek kişiye satılması faaliyetin devamlı olduğunu göstermemektedir. Ancak arsa sahibinin birden fazla kere arsa alıp müteahhide vermesi ile arsa karşılığında aldığı bağımsız bölümleri beş yıl içinde satması halinde faaliyetinin ticari iş sayılarak ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirilmesi gerekir.

Görüldüğü üzere, GVK'de özel inşaatın ticari iş kapsamında değerlendirilmesine ilişkin boşluk vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından farklı şekillerde yorumlanmıştır. Vergi idaresi, kat karşılığı arsa sözleşmesi kapsamında arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin satışının işlem çokluğuna ilişkin

[27] Bkz. Danıştay 4. Dairesi, 2012/6722 E., 2013/547 K. ve 07.02.2013 Tarihli Kararı. Aynı bağlamda bkz. Danıştay 4. Dairesi, 2012/9089 E., 2013/2011 K. ve 09.04.2013 Tarihli Kararı; Danıştay 4. Dairesi, 2012/3743 E., 2013/3494 K. ve 16.05.2013 Tarihli Kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2004/51 E., 2004/80 K. ve 25.06.2004 Tarihli Kararı “...kişinin arsasını kat karşılığında müteahhide vermesi ve devamında bağımsız bölüm elde etmesinin servetin biçim değiştirmesi niteliğinde olduğu, faaliyetin, arsanın alınması ve sonunda elde edilen dairelerin satılması şeklinde tanımlanması gerektiği, dairelerin sayısı, bir yıl veya değişik sürelerde, ya da birden fazla veya tek kişiye satılmasının faaliyetin devamlı olduğu anlamına gelmeyeceği, zira faaliyetin arsanın alınması ve dairelerin satılması olduğu, bu durumda davacının birden fazla kere arsa alıp müteahhide verme ve karşılığında bağımsız bölüm faaliyetinin devamlılığının incelenmesi gerektiği, aksi takdirde hayatın olağan akışı içinde satın alınan ve miras yolu ile edinilen arsaların yıllar geçtikten sonra müteahhide verilerek karşılığında temin edilen bağımsız bölümlerin sadece satış sayısına bakarak ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesinin hatalı olacağı, bu kişilere başta fatura basmak, yevmiye defteri tutmak, aylık beyanname vermek gibi yükümlülükler getirmenin de gerçek gelirin vergilendirilmesi ve ticari kazancın devamlılığı ilkesine aykırı olacağı...” bkz. Danıştay 4. Dairesi, 2008/2968 E., 2009/1232 K. ve 16.03.2009 Tarihli Kararı.

belirlemeleri temelinde ticari kazanç hükümlerine tabi olduğu düşüncesindedir.<sup>[28]</sup> Vergi yargısı ise farklı kararları<sup>[29]</sup> bulunmakla beraber kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin satışından elde edilen kazancın servetin şekil değiştirmesi niteliğine sahip olduğu ve ticari faaliyet sayılamayacağı görüşünü savunmaktadır.

Vergi idaresinin de belirttiği gibi teknik anlamda burada birden çok satış işleminin varlığı söz konusudur. Ancak işin gerçek mahiyeti düşünüldüğünde, arsasını ister nakit olarak isterse de arsa karşılığında almış olduğu kat ve daire olarak satsın, arsa sahibinin gerçekleştirdiği işlem arsaya değer kazandırmaktır ve bunun tek işlem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile söz konusu işlem arızı yapılan bir işlemdir.<sup>[30]</sup>

### c) Özel İnşaatta Avans ve Fatura

Ticari nitelikteki özel inşaatların GVK'de açıkça düzenlenmemiş olmasının yol açtığı belirsizliklere, vergi idaresi ile yargının karşı karşıya geldiği, yukarıda belirttiğimiz durumların dışında da karşılaşmaktayız. Özel inşaatlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen fatura düzenleme zorunluluğunun katma değer vergisi kriterlerine göre gerçekleşmesi konusu, özel inşaatların GVK'de açıkça düzenlenmemiş olmasının yol açtığı belirsizliklere başka bir örnek olarak gösterilebilir. Burada vergi idaresi ve yargı konuya ilişkin görüş birliğine sahiptir. Danıştay'a göre kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında edinilen bağımsız bölümlerin satışlarına ilişkin olarak vergiyi doğuran olayın tescille birlikte gerçekleşecektir. Taşınmazın

[28] Gelir İdaresi Başkanlığı, 46480499-120[2015/1499]-57 Sayılı ve 25.5.2016 Tarihli Özelgesi.

[29] Danıştay 4. Dairesi, 2010/1235 E., 2010/3644 K. ve 15.06.2010 Tarihli Kararı; "... arsa payı karşılığında alınan taşınmazların satımının ticari bir organizasyon içinde yürütülmesi veya bu tür bir organizasyon içinde yürütülmemekle beraber kazanç sağlamak amacıyla birden fazla alım ve satım işlerinde bulunulması halinde, faaliyetin devamlılık gösterdiğinin kabulünün gerektiği ve dolayısıyla, bu tür faaliyet sonucu elde edilen gelirin de ticari kazanç sayılmasının gerektiğinin açık olduğu ve bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğunun, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olduğu..."

[30] İdris Varıcı ve Mehmet Emrah Binici, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasındaki Anlaşmazlıklar ve Çözüm Analizleri," *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi* 6, no. 12 (Kış-2017): 161.

tescil tarihinden önce teslim edildiğine dair karine varsa fiilen kullanıma başlanılan tarih vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olarak kabul edilecektir.<sup>[31]</sup> Teslimden önceki ödemeler ise avans niteliğindedir.<sup>[32]</sup> Vergi idaresi de benzer bir şekilde kat irtifakının tesis edilmesi ve fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi halinde, vergiyi doğuran olay meydana geleceğini belirtmektedir.<sup>[33]</sup> Ancak belirtmek ve vurgulamak gerekir ki buradaki vergiyi doğuran olay, katma değer vergisine ilişkindir. GVK'ye göre vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Kanımızca avans adı altında da olsa gelir elde edilmesi ile GVK açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Bu durumda faturanın kesilmesi gerekmektedir. Ancak gerek idare gerek yargı özel inşaatların tesliminde ve fatura düzenlemesinde GVK hükümlerini dikkate almamaktadır. Bu durumun en önemli sebebini GVK'deki boşluk oluşturmaktadır.

## II. ÖZEL İNŞAATIN TİCARİ NİTELİĞİNE GELİR VERGİSİ KANUN TASARISI'NIN GETİRDİĞİ DÜZENLEMELERE KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRMALI BAKIŞ

Ülkemizde GVK 1960 yılında kabul edilmiş, yüze yakın sayıda değişikliğe uğramış, ek, geçici ve mükerrer maddelerle birlikte toplamda 210 maddeyi aşmış bir kanundur. Mevzuatımızın Avrupa Birliği ile uyumlaştırma isteği de düşünüldüğünde mevcut GVK'nin KVK ile birleştirilerek, konumuz da dahil pek çok konuya açıklık getiren, sade ve anlaşılır yeni bir GVK'ye ihtiyaç duyulmuştur.

Yeni bir GVK çalışmaları somutlaşarak, 2013 yılında yasa tasarısı halini almıştır. Ancak söz konusu Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı (bundan sonra GVK Tasarısı olarak anılacaktır) yasalasmamıştır. Tasarının mimarı dönemin Maliye Bakanının, tekrar Hazine ve Maliye Bakanı olmasıyla 193 sayılı GKV'nin sadeleşmesi ve yenilenmesine ilişkin beklentiler tekrar dile getirilemeye başlanmıştır.

[31] Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2022/1475 E., 2022/1727 K. ve 28.12.2022 Tarihli Kararı.

[32] Danıştay 3. Dairesi, 1991/2953 E., 1993/1524 K. ve 28.04.1993 Tarihli Kararı.

[33] GİB, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 67854564-010-380 Sayılı ve 28.07.2016 Tarihli Özelgesi.

Geçen on yıllık süre içerisinde yeni bir GVK, bir ihtiyaç olarak hala karşımızda durmaktadır. Zira on yıl önce ve daha da öncesinde tartışılan “ticari iş”, “ticari kazanç”, “özel inşaat” konularına vergi idaresi ile vergi yargısının yaklaşım farklılığı, GVK’deki boşluklar nedeniyle devam etmektedir. Arsa karşılığı inşaat sözleşmeleri ve ticari kapsamdaki özel inşaatlar gibi ekonominin bel kemiği alanlarda vergi kanunlarındaki boşlukların ortadan kaldırılması, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir alt ilkesi olan belirlilik ilkesinin de bir gereğidir.

Çalışmamızın bu bölümünde 193 sayılı GVK’deki düzenlemelerle, GVK Tasarısının karşılaştırılarak, GVK Tasarısının getirdiği yeni düzenlemelerin neler olduğu ve konumuzla ilgili ihtiyaçları ne ölçüde karşıladığı aktarılmaya çalışılacaktır.

## A) TİCARİ KAZANÇ KAVRAMI YÖNÜYLE

GVK Tasarısının 10. maddesinde mevcut GVK’nin 37. maddesine paralel şekilde ticari kazancı *her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar* şeklinde tanımlamaktadır. GVK Tasarısında, GVK’de düzenlenen ticari kazanç kavramında oluşan hukuk kuralı boşluğunun giderilmeye çalışıldığını görmekteyiz.

GVK Tasarısının 10/2-e hükmünde, *ticari bir organizasyon çerçevesinde taşınmaz alım satımı ve inşası işleriyle uğraşanların bu faaliyetlerinden elde edilen kazançlarının ticari kazanç sayılacağı* ifade edilmiştir. GVK Tasarısının ticari kazançla ilişkin düzenlemesi, yürürlükteki GVK düzenlemesinden iki husus kapsamında ayrılmaktadır.

Bunlardan ilki; GVK Tasarısının 193 sayılı GVK’de yer alan ticari kazanç kapsamında sayılan işlere birtakım eklemeler yapmış olmasıdır. 193 sayılı GVK’nin 37/3’de düzenlenen özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançlara *bakımevi ve benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançlar* eklenmiştir.

193 sayılı GVK’nin 37/5. maddesinde düzenlenen kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar; *menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının alım satımı dâhil, ticari bir organizasyon çerçevesinde borsalarda doğrudan kendi nam ve hesabına veya borsa komisyoncusu, borsa*

*ajanı ve benzerleri aracılığıyla kendi hesabına alım satım yapanlarca bu işlerden elde edilen kazançlar şeklinde değiştirilmiştir.*

İkincisi ve asıl önem taşıyan değişiklik, 193 sayılı GVK'nin 37/2-4 maddesinde yapılan düzenleme<sup>[34]</sup> ve ticari organizasyonun tanımına ilişkin olarak yapılan tanımlamadır.<sup>[35]</sup>

193 sayılı GVK'nin 37/2-4 maddesinde *gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazanç ticari kazanç sayılır* hükmünü karşılayan GVK Tasarısının md.10/2-e hükmü şu şekildedir: *Ticari bir organizasyon çerçevesinde taşınmaz alım satımı ve inşası işleriyle uğraşanların bu faaliyetlerinden, elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılır.* Ticari organizasyona ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılmayan açıklama GVK Tasarısının 10/6 maddesinde yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre *bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması ya da faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi hallerinde ticari organizasyon oluşmuş sayılır.*

Tanımdan anlaşılacağı üzere, ticari organizasyonun varlığının tespitinde iki ölçüt esas alınmıştır: Bir faaliyetin ticari faaliyet sayılması için ilk olarak ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması ve ikinci olarak da faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi gerekmektedir.

Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması, faaliyetin özelliğine göre, sermaye tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi haller ticari organizasyonun varlığına karene olarak kabul edilmiştir.

GVK Tasarısının gerekçesinde ekonomik faaliyetin özelliğine ticari organizasyondan bahsedilecektir. Buna göre;

[34] Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı madde 10/2-e.

[35] Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı madde 10/6.

- Sermaye tahsisinin ekonomik faaliyetin yürütülmesi için gerekli ve zorunlu olması;
- Ticari faaliyetin icrasında personel istihdamınının gerekmesi;
- Ekonomik faaliyetin pazarlamaya yönelik tanıtımlarla ekonomik birim olarak algılanmasının sağlanması;
- Faaliyetin dış kaynak temini gerektirmesi ve bu surette finanse edilmesi;
- Faaliyetin mahsus makine ve araç tedariki suretiyle devam ve ikmal edilmesi gibi hallerde ticari organizasyondan bahsedilebilecektir.

Yine bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması durumunda da ticari organizasyonun varlığı kabul edilecektir.

Görüldüğü üzere GVK Tasarısı ticari işler kavramını, TTK'nin *bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir* demek suretiyle, ticari işletme açıklamasına paralel şekilde, ticari organizasyon açısından açık bir şekilde tanımlamıştır. Böylece 193 sayılı GVK madde 37/2-4 düzenlemesinde, temel kriter olarak yer verilen devamlılık ögesinin yerine ticari organizasyon ölçütünün geçirilmesi uygulamada devamlılık kriteri ekseninde yapılan pek çok tartışma ve ihtilafa son verecektir. Diğer yandan yine TTK'den farklı olarak *kazanç sağlama amacı*, ticari işin tespitinde bir kriter olarak yer almamış, ticari organizasyonun yukarıdaki tanımında içerilen nitelikleri taşıması yeterli sayılmıştır. Esasen ticari organizasyona ilişkin yapılan tanımlama irdelendiğinde vergi idaresinin mevcut uygulamasında yerleşmiş bulunan ticari kazanç sağlama potansiyeli ölçütünü karşılandığı görülür.

## B) ÖZEL İNŞAAT YÖNÜYLE

GVK Tasarısı, 193 sayılı GVK'den farklı olarak özel inşaatlara ilişkin yeni hükümler ihdas etmiştir. GVK Tasarısının özel inşaat işleri başlıklı 14. maddesinde ve devamında ticari işin kapsamı, ticari faaliyete başlanması, arsa sahibi yönünden iktisap edilmiş olma halleri düzenlenmiştir. GVK Tasarısının 15. maddesinde ise özel inşaatlarda kazancın nasıl belirleneceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeleri şu şekilde tasnifleyebiliriz:

## 1- Ticari İşin Kapsamı

GVK Tasarısının 14. maddesindeki ilk düzenleme özel inşaata ilişkin ticari kazancın kapsamı belirlemektedir. Buna göre taahhüt niteliği bulunsun ya da bulunmasın başkasının arsası üzerinde taşınmaz inşa etme faaliyeti ticari kazanç hükümlerine tabidir. Ayrıca bu faaliyetin, taahhüt niteliğinde olup olmamasının ticari kazanç hükümlerine tabi olma noktasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

İktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptırımların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabi tutulmuştur.

Kat karşılığı inşaat işleri dâhil başkasına yaptırılan inşaatlarda, hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması halinde, faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet olduğu kabul edilmektedir.

## 2- Ticari Faaliyete Başlanıldığının Kabulü Halleri

Ticari faaliyete ne zaman başlandığı konusunda tereddüde düşülmesi halinde GVK Tasarısında işe başlanıldığının ne zaman başlanıldığının belirlenmesi için bazı kıstaslar getirmiştir. Buna göre, arsa sahibinin ticari işletmesi kapsamında yapılan inşaat işleri ile hâsılat paylaşımı kapsamında olup ticari faaliyet kapsamında vergilendirilecek inşaat işleri dışında arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazlar ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamının;<sup>[36]</sup> bin metrekareyi aşması halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilecektir.

Beş yüz metrekare bir sınır olarak kabul edilmiştir (beş yüz metre kare dahil). Bu sınırın aşılması halinde ise inşaat faaliyeti nedeniyle arsa sahibi yönünden ticari kazanç hükümleri uygulanmayacaktır.

[36] Metrekare büyüklüğünün hesabında, aynı takvim yılı içinde inşasına başlanan, sürdürülen veya tamamlanan birden fazla inşaat işi bulunmaktaysa, bu işlerin tamamı topluca dikkate alınır. Mezkûr metrekare büyüklüklerini ayrı ayrı veya birlikte, büyükşehir belediyeleri, il veya ilçe sınırları itibarıyla ya da bağımsız bölüm ve müstakil yapının niteliğine veya kullanım amacına göre yarısından az ve iki katından fazla olmamak üzere yeniden belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir (GVK Tasarısı 14/7. madde).

### 3- İktisap Edilmiş Olma Halleri

GVK Tasarısının 14. maddesinde olası itilaf hallerinde arsa sahibinin inşaatı iktisap etmiş sayılacağı halleri düzenlemiştir. Burada da yine 500 m<sup>2</sup> sınırının getirildiğini görmekteyiz. Buna göre, 500 m<sup>2</sup>'yi aşan inşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren üç takvim yılı içinde taşınmaz satışı yapılmaması halinde, bu sürenin sonunda anılan taşınmazlar inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılacaktır.

Yapılan son satış işleminden başlayarak üç yıl içinde herhangi bir taşınmaz satışı yapılmaması durumunda ise ticari faaliyetin sona erdiği kabul edilerek satışa konu edilmeyen taşınmazlar işletmeden çekilmiş sayılmaktadır. İşletmeden çekilen taşınmazlar, inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden bu tarihte iktisap edilmiş sayılır.

GVK Tasarısında ayrıca yukarıda belirttiğimiz her iki durumda da söz konusu taşınmazların bir ticari organizasyon kapsamında olmaksızın satılmasından elde edilen gelir ticari kazanç hükümlerine göre değil, değer artışı kazancı hükümleri uyarınca vergilendirileceği belirtilmektedir.

### 4- Özel İnşaatlarda Maliyet Bedelinin Belirlenmesi

Özel inşaat işleri 193 sayılı GVK 42. maddesi kapsamına girmemektedir. Bu durumda mükellefler, kar veya zararın tespitinden işin bitimini beklemeksizin yıllık esasta vergilendirilirler.<sup>[37]</sup> Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin bedeli Vergi Usul Kanununun 267/2. maddesinde yer alan “Maliyet Bedeli Esasına” göre tespit edilirken; müteahhidin sözleşme gereği kendisine kalan bağımsız bölümlerin satış bedelleri piyasadaki arz ve talebe göre oluşmaktadır.<sup>[38]</sup>

193 sayılı GVK'den farklı olarak özel inşaatlarda kazancın nasıl belirleneceğine ilişkin düzenlemelere GVK Tasarısının 15. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine verilen taşınmazların müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyet bedeli, müteahhit yönünden

[37] Funda Diril, “İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi,” (Doktora tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Maliye ABD, 2010), 72

[38] Necmettin Gündüz, “Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Emsal Olmayan Emsal Bedel,” *Vergi Raporu* 84, no. 1, (Ocak 2015): 65.

iktisap edilen arsa payının maliyet bedeli sayılacaktır. Arsa sahibinin iktisap ettiği taşınmazların maliyet bedeli ise arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyetlerden arsa sahibine verilen taşınmazlara isabet eden tutarın toplamından oluşur.

Kat karşılığı inşaat işleri dışında kalan özel inşaat işlerinde arsa sahibinin arsasını inşaat yapımına tahsis etmesi halinde, arsanın maliyet bedeli olarak inşaatın başladığı tarihteki emsal bedeli esas alınır. İnşa edilen taşınmazların maliyet bedeli de arsanın emsal bedeline inşaat dolayısıyla katlanılan maliyet ve giderlerin eklenmesi suretiyle tespit olunur. İnşaat faaliyetine tahsis edilen arsanın ticari bir işletmeye dâhil olması halinde, arsanın emsal bedeli yerine maliyet bedeli esas alınacaktır.

Görüleceği üzere GVK Tasarısı, 193 sayılı GVK'de özel inşaat faaliyetine ilişkin vergi idaresi ile yargıyı karşı karşıya getiren boşlukları ortadan kaldırmakla kalmamış, özel inşaat faaliyetine ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir.

## SONUÇ

İnşaat faaliyetleri ülke ekonomisinde önemli bir yer tutmaktadır. İnşaatların üretiminde kullanılan iki yüze yakın sanayi ve ticari kalemiyle birlikte değerlendirildiğinde inşaat sektörü devasa bir ekonomik dev konumundadır. Bu sektörün ekonomiye katkısı kadar vergisel boyutuyla bakıldığında devlet kasasına önemli katkılar da sağlamaktadır.

Vergi gelirlerinin önemli birimlerinden birisi olmasına rağmen, özel inşaatın 193 sayılı GVK'deki yeri oldukça zayıf bırakılmıştır. GVK'de, "her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" hükmü ile "gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç sayılacağı" hükmü dışında GVK açısından özel inşaatların vergilendirilmesine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Özel inşaatların ticari iş ve ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesine ilişkin GVK'de başka bir kanuna bir atıf olmamasına rağmen vergi idaresinin ve vergi yargısının özel inşaatlarla ilgili referanslarını farklı kanun hükümlerinden alması, GVK'nin özel inşaatlarla ilgili düzenlemelerindeki eksikliğin en önemli göstergesidir. Bu durum aynı zamanda vergilerin kanuniliği ilkesine de aykırılık teşkil edecektir.

Verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturabilecek bir diğer durum ticari kazanç amacı olmaksızın gerçekleştirilen bir faaliyetin ticari kazanç kapsamına alınmasıdır. Belirtmek gerekir ki GVK'ye göre vergilendirilebilmesi için ticari kazancın elde edilmiş olması gerekmektedir. Vergi mevzuatımız kazanç sağlama potansiyelini vergiyi doğuran bir işlem olarak görmemektedir. Başka bir ifadeyle, kazanç sağlama amacı unsurunun dikkate alınmayarak yerine kazanç sağlama potansiyelinin varlığının geçirilmesi aslında ticari organizasyonun devamlılık unsuruna indirgenmesi anlamına gelir.

GVK'de kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin ve taşınmazların satışından elde edilen gelirin hukuki niteliğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiş olması da vergi idaresi ile yargının farklı yaklaşımlarına neden olmaktadır. Zira Kat karşılığı inşaat sözleşmesi vergi idaresi tarafından trampa sözleşmesi olarak kabul edilirken, yargı açısından ise, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulamasını da gerektiren, tamamen kendisine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirmektedir.

## Gelir Vergisi Kanunu Açısından Özel İnşaatların Ticari Kazanç Niteliği

On yıl önce 193 sayılı GVK'nin değiştirilerek yürürlüğe girmesi düşünölen GVK Tasarısı, bugün hala devam eden sorunların çözümü açısından önem taşımaktadır. GVK Tasarısının, kazuistik bir yöntemle hazırlanmış olsa da özel inşaat kapsamında ticari iş, ticari kazanç ve kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde, bugün vergi idaresi ile yargı arasında tartışma konusu edilen sorunları büyük ölçüde ortadan kaldırdığını söyleyebiliriz.

**KAYNAKÇA**

- Akdeniz, Gıyas. “Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı.” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 3*, (1957).
- Coşkun, Ali ve Ali Haydar Güngörmüş. “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması.” *Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı MÖDAV*, no. 2 (2008).
- Coşkun Karadağ, Neslihan ve Soner Yakar. “Ticari Kazancın Belirleyicisi Olarak “Devamlılık”: Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Bir Değerlendirme.” *Maliye Dergisi 174*, (Ocak-Haziran 2018).
- Diril, Funda. “İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi.” Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Maliye ABD, 2010.
- Durak, Yasemin. “Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi.” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* (Özel Sayı, 2015).
- Erman, Hasan. *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*. 3. Baskı. İstanbul: Der Yayınları, 2010.
- Korhan, Gökhan ve Özgür Özkan. “Kat Karşılığı Arsa Teslimlerinin Değer Artışı Kazancı Açısından Değerlendirilmesi.” *Vergi Raporu 116*, (Temmuz 2013).
- Gündoğan, Yüksel. “Özel İnşaatın Tespitinde Ticari Kazancın Tespiti ve Vergilendirme.” [https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2001-053-Ozel\\_Insaat\\_Islerinde\\_Ticari\\_Kazancin\\_Tespiti\\_Ve\\_Vergilendirme-Yuksel\\_Gundogan%20.pdf](https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2001-053-Ozel_Insaat_Islerinde_Ticari_Kazancin_Tespiti_Ve_Vergilendirme-Yuksel_Gundogan%20.pdf) (18.08.2023)
- Gündüz, Necmettin. “Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Emsal Olmayan Emsal Bedel.” *Vergi Raporu 84*, no. 1 (Ocak 2015).
- Kartal, Bilal. “Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi ve Özellikle Biçimi – I.” *Yargıtay Dergisi 9*, no. 1-2 (1983).
- Tunçer, Mehmet. “Hükümet – Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye.” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi 57*, no. 3 (2002).
- Varıcı, İdris ve Binici, Mehmet Emrah. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasındaki Anlaşmazlıklar ve Çözüm Analizleri.” *Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi 6*, no. 12 (Kış-2017).