

# ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN GELİRİN VERGİLENDİRMESİNDE ELDE ETME UNSURU

Ercan SARICAOĞLU\*

## ÖZ

*Vergi hukuku bakımından arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, sözleşmenin yapısında bulunan teslim olgusundan hareketle arsa sahibi ile yüklenicinin karşılıklı teslim yaptığı kurgusuna göre şekillenmekte, özellikle katma değer vergisi uygulamasında ortaya çıkan trampa yaklaşımıyla vergilendirme ele alınmaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergi borcunun doğumunda sözleşmede yer alan edimlerin teslimine değil, edimlerin gelir elde etmeyi sağlayıp sağlamadığına bakılmalıdır. Gelirin vergilendirmesi açısından incelendiğinde sözleşmenin iki ayrı aşamada vergilendirme alanına temas eder yönü bulunmaktadır. Sözleşmeden doğan gelirin vergilendirmesi ile sözleşme neticesinde elde edilen değerlerin farklı hukuki ilişkiler vasıtasıyla kazanç veya irat doğurucu nitelikte değerlendirilmesi iki ayrı aşamayı ifade etmektedir. Çalışmamızda, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden doğan bir gelirin varlığı ile gelirin vergilendirmesinde vergiyi doğuran olay olarak belirginleşen elde etmenin sözleşmedeki manası irdelenmiştir. Bu doğrultuda uygulamada farklı yöntemlerle düzenlenebiliyor olmasına karşın taraf iradeleri ve sözleşme içerik ve amacı çerçevesinde gerçek vergi ödeme gücünü ortaya koyan bağımsız bölüm teslimi ve arsa payı devri borçları odak alınmıştır. Bu kapsamda kazanç türü niteliklerinin sözleşmeye yansımalarıyla sözleşmenin ekonomik yapısı ve inşaat işinin gereklerine göre gelir olarak arsa sahibinin bağımsız bölüm elde etmesi ile yüklenicinin arsa payı elde etmesi incelenmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Gelirin Vergilendirmesi, Vergiyi Doğuran Olay, Elde Etme, Bağımsız Bölüm, Arsa Payı.*

## **OBTAINING ELEMENT IN TAXATION OF THE INCOME FROM THE CONSTRUCTION AGREEMENTS IN RETURN FOR LAND SHARE**

### **ABSTRACT**

*In term of tax law, the construction agreements in return for the land share is shaped according to the mutual delivery of the land owner and the contractor, based on the fact of surrender in the structure of the contract, and taxation is dealt with especially with the barter approach that occurs in the value added tax application.*

\* **Dr. Öğr. Üyesi,** Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD Öğretim Üyesi/  
TRABZON e-posta: esaricaoglu@trabzon.edu.tr

**ORCID ID:** 0000-0002-7065-3977.

**DOI** : 10.34246/ahbvuhfd.979188

**Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih** : 23/01/2021

**Yayınlanmasının Uygun Görüldüğü Tarih:** 05/05/2021

*However, according to Income Tax Law, at the event causing tax, it should be looked at whether the actions provide income, not the delivery of the actions included in the contract. When examined in terms of taxation of income, the contract has an aspect that touches the taxation area in two separate stages. The taxation of the contractual income and the evaluation of the values obtained as a result of the contract through different legal relations in the nature of gain or revenue or two separate stages. In our study, the existence of an income arising from a construction agreement in return for land share and the meaning of the obtaining, which becomes evident as a tax generating event in the taxation of income, in the contract has been examined. In this respect, although it can be arranged in different methods in practice, independent division delivery and land share transfer debts, which reveal the real tax solvency within the framework of the party wills and the content and purpose of the contract, are focused. In this context, the reflection of the qualifications of the earning type into the contract, the economic structure of the contract and the obtaining of the land share in terms of the contractor with obtaining of an independent unit in terms of the land owner as revenue according to the requirement of the construction work were examined.*

**Keywords:** *The Construction Agreements in Return for Land Share, Taxation of Income, Event Causing Tax, Obtaining, Independent Unit, Percentage Interest.*

## GİRİŞ

Günden güne değişen ve farklı beklentiler doğuran ihtiyaçlar bunlara karşılık bulabilecek hukuki biçim ve kalıplara olan gereksinimleri artırmaktadır. Teknolojik, ekonomik, sosyal ve kültürel etkilerle farklı tip hukuki ilişkilere olan ihtiyacı artıracak muhtevaya sahip inşaat faaliyetleri için sözleşme özgürlüğü önemli bir ilke olmakta ve bu doğrultuda farklı inşaat sözleşme türleriyle karşılaşılmaktadır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi inşaat yapabilme gücü olmayan arsa sahibi ile bu işi yürütebilme imkanına sahip yükleniciyi bir araya getiren özel bir inşaat sözleşmesi türüdür. Sözleşmeyle taraflar, kurulan hukuki ilişkinin bir sonucu olarak bazı mali kazançlara sahip olmaktadır. Arsa sahibi, arsasını konu ederek kurduğu sözleşme ilişkisi neticesinde belli sayıda konut veya işyeri sahibi olmakta, yüklenici arsaya nakdi ödeme yapmadan ulaşarak yaptığı iş faaliyeti sayesinde maddi nitelikte bir menfaat temin etmektedir. Bu haliyle her iki taraf açısından ekonomik bir değer ile mali kazanç sağlayan sözleşmenin, vergi yüküne katlanma sonucu ihtiva eden yönleri

bulunmaktadır. Bununla birlikte vergi kanunlarında sözleşmeye yönelik özel hükümlere uzun süre yer verilmemiştir. Özellikle halleri içinde barındıran bu sözleşme, vergilendirme bakımından genel hükümlerle ele alınmıştır. Bu doğrultuda sözleşme, uygulamadaki önemine istinaden ağırlıklı olarak Katma Değer Vergisi bakımından incelenmekte ve buradan doğan hukuki yaklaşım sözleşmenin vergisel sonuçlarını belirlemede etkili olmaktadır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu bakımından sözleşmeye dair özgün bir değerlendirmeye ihtiyaç duyulduğunu ifade etmek gereklidir.

Tarafların sözleşmeden kaynaklanan olası gelirlerine yönelik iki ayrı aşama ön plana çıkmaktadır. Buna göre sözleşmeden doğan gelirin vergilendirmesi ve sözleşme neticesinde sahip olunan değerlerin satım veya kira vb. sözleşmelere konu edilerek kazanç veya irat elde edilecek surette kullanılması iki farklı aşamada vergisel sonuçlara neden olmaktadır. Çalışmamızda arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden doğan gelirin varlığı ve bu kapsamda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine yönelik gelirin elde edilme konusu irdelenmiştir.

## **I. GENEL OLARAK ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ**

### **1. Kavram**

İnşa sözcüğü meydana getirilmiş bir varlığı, inşaat sözcüğü ise hem yapılmakta olan bir nesneyi hem de o şeyin yapım eylemini ifade eder<sup>1</sup>. İnşaata yönelmiş sözleşmelerin konusunu teşkil edebilen nesne olarak inşaat sadece binayı değil, binayı da içine dahil edecek surette stadyum, tünel, köprü, suyun üstünde veya altında tüp geçit, platform, havada teleferik gibi yapıları da kapsayan bir anlama sahiptir<sup>2</sup>. İnşaat sözleşmelerinde, insan emeğinin etkisiyle ortaya çıkarılan bir eser konu edilerek hukuki ilişki kurulmaktadır. Ancak eser imalatına yönelen hukuku ilişkiler her ne kadar eser sözleşmesi özelliklerini taşıyabiliyor olsa da bunların hepsi tipik eser sözleşmesi değildir. İnşaat sözleşmeleri; eser sözleşmesi, gelir paylaşımli inşaat sözleşmesi, işletme hakkı karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi

---

<sup>1</sup> Efrail Aydemir, Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku, Seçkin, 2012, s. 35. Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre inşaat, yapma işi, yapım, yapımı süren bina anlamı ihtiva etmektedir. Bknz. <https://sozluk.gov.tr/>.

<sup>2</sup> Zekeriya Kürşat, İnşaat Sözleşmesi, Filiz Kitabevi, 2017, s. 3; İlker Hasan Duman, İnşaat Hukuku, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Seçkin, 2014, s. 45; Aydemir, s. 37.

veya isimsiz sözleşme olarak farklı türlerde görünür olabilmektedir<sup>3</sup>.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi<sup>4</sup>, bir arsaya sahip olmasına rağmen inşaat yapabileme gücüne sahip olmayan arsa sahibinin, arsa payına karşılık olarak yükleniciye inşaat yaptırmasına imkân veren özel bir inşaat sözleşmesi türünü ifade etmektedir. Arsa sahibi, arsasının belli paylarını yükleniciye devretmesinin karşılığı olarak arsasını değerlendirmekte ve bizzatıhi kullanacağı, satacağı veya kiralayabileceği bağımsız bölümlere sahip olmaktadır. Yüklenici de sözleşme sayesinde iş yapma olanağı elde etmekte ve nakdi bir ödeme yapmadan inşaat karşılığı aldığı arsa payları sayesinde kar sağlamaktadır. Böylece arsa sahibinin arsası ile yüklenicinin inşaat yapabileme gücü bir araya getirilerek karşılıklı menfaat elde edilmiş olmaktadır<sup>5</sup>. İnşaat faaliyetleri kapsamında sözleşmenin arsa sahibi ile yüklenicinin ihtiyaçlarına yönelik birbirini tamamlar yapısı, uygulamada böyle bir sistemin doğmasını sağlamıştır. Bu sözleşme yoluyla arsa sahibi, yüklenicinin inşaat yapabilecek finansman, teknik ve uzmanlığını elde ederken, yüklenici de arsa bedeli nedeniyle maliyet yüküne parasal olarak katlanmaktan kurtularak arsaya kavuşmaktadır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi Türk Medeni Kanunu, m.1009, Tapu Kanunu, m.26, Tapu Sicili Tüzüğü, m.47, Kat Mülkiyeti Kanunu, m.10, Katma Değer Vergisi Kanunu, m.2 ile m.27 hükümlerinde konu ediliyor olmasına rağmen tanım, unsur, uygulanacak hükümler gibi hususlarda kanunen tiplendirilmiş bir sözleşme türü değildir. Uygulamada sıklıkla karşılaşılan ancak 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenmemiş isimsiz sözleşme

<sup>3</sup> Bknz. Kürşat, s. 4-15; Duman, s. 47.

<sup>4</sup> Uygulamada “arsa payı karşılığı kat yapımı sözleşmesi”, “kat karşılığı inşaat sözleşmesi”, “arsa payı karşılığı inşaat hakkı”, “kat karşılığı temlik sözleşmesi”, “arsa karşılığı inşaat sözleşmesi”, “arsa karşılığı kat yapımı sözleşmesi”, “arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı sözleşmesi” vb. farklı isimlerle kullanılabilir. Bknz. Hasan Erman, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Gözden Geçirilmiş 3. Basım, DER Yayınları, İstanbul, 2010, s. 1; Cevdet Yavuz-Faruk Acar-Burak Özen, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanuna Göre Güncellenmiş ve Yenilenmiş 10. Baskı, Beta, 2014, s. 1066; Ne-zih Sütçü, Uygulama ve Teoride Tüm Yönleri ile Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi-I, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Seçkin, 2018, s. 31; Bilal Kartal, “Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi ve Özellikler Bıçımı-I”, 1983, 9(1-2), Yargıtay Dergisi, s. 97. Diğer taraftan teori ve uygulamada farklı tip inşaat sözleşmeleri benzer noktalar esas alınmak suretiyle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi olarak anılabilmektedir. Çalışmamızda bu sözleşme, bir inşaat sözleşmesi türü olarak ele alınmakta ve sözleşme konusunun inşaat faaliyetlerine özgü farklı yapılara bağlı olarak geniş bir yelpazede ele alınabileceği kabul edilerek, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi kavramı tercih edilmektedir.

<sup>5</sup> Yavuz-Acar-Özen, s. 1064-1065; Kartal, s. 97.

olarak varlığını sürdüren sözleşme, taraf edimleri dikkate alınarak özellikle eser sözleşmesinden yola çıkılarak doktrin ve yargı kararlarında çeşitli tanımlarla ele alınmıştır<sup>6</sup>. Bu haliyle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi içeriğinde yer alan taraf edimlerinin kavramı şekillendirdiğini ifade etmek mümkündür. Sözleşme edimi olarak arsa sahibinin, arsa paylarının bir bölümünün mülkiyetini yükleniciye veya onun gösterdiği üçüncü bir kişiye devretmesi, yüklenicinin ise kararlaştırılmış olan yapının inşa edilerek arsa sahibine isabet eden kısımların arsa sahibine teslimi borçları bulunmaktadır<sup>7</sup>.

## 2. Sözleşmenin Unsurları, Türleri, Şekli ve Niteliği

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden bahsedilebilmek için temelde üç unsurun bulunması gereklidir. Bunlar; “tamamlanmış bağımsız bölümlerin

<sup>6</sup> Erman’a göre; “arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa sahibinin arsasının belirli paylarının mülkiyetini, müteahhidin arsa üzerine inşa edeceği binanın belirlenen bağımsız bölümlerin teslimi karşılığında, müteahhide devretmeyi taahhüt etmesidir.” Erman, s. 1. Yavuz-Acar-Özen’e göre; “arsa payı karşılığı kat yapım sözleşmesiyle bir taraf (yüklenici), 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.” Yavuz-Acar-Özen, s. 1066; Kırca’ya göre; “arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, yüklenicinin (müteahhit, arsa sahibinin taşınmazı üzerinde bir bütünlük taşıya bağımsız bölümler yapmayı üstlendiği, arsa sahibini de buna karşılık taşınmazın belirli veya belirlenebilir paylarını onda devretmeyi borçlandığı bir sözleşmedir.” Çiğdem Kırca, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Sözleşmeden Dönmenin Üçüncü Kişilere Etkisi”, Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu -Bildiriler- Tartışmalar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2007, s. 81. Sütçü’ye göre; “Yüklenicinin arsa sahibine ait taşınmaz üzerinde yapacağı inşaat karşılığında arsa sahibinin, yükleniciye taşınmaz devrini yükümlendiği sözleşmeye; ‘Taşınmaz Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi’ denir.” Sütçü, s. 35. Kartal’a göre; “onunla bir taraf, diğer tarafın arsası üzerinde ve arsadaki belli payların mülkiyetine karşılık, bağımsız bölümlerin inşa edilerek bütünlük arz eden binanın yapılmasına yönelik anlaşma olarak tanımlayabiliriz.” Kartal, s. 98; Duman’a göre; “bir taraf, diğer tarafın arsası üzerinde ve arsadaki belli payların mülkiyetine karşılık, bağımsız bölümler inşa ederek bütünlük arz eden binanın yapılmasına yönelik anlaşmadır.” Duman, s. 47. Karataş’a göre; “yüklenicinin finansmanı kendisi tarafından sağlanarak arsa malikinin arsası üzerine bina yapım işini üstlendiği, arsa malikinin ise bedel olarak binadaki bir kısım bağımsız bölüm mülkiyetini yükleniciye geçirmeyi vaat ettiği sözleşmelerdir.” İzzet Karataş, Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri, Yenilenmiş 2. Baskı, Adalet, 2009, s. 35. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu E.2012/13-592, K.2013/65, T.16.1.2013: “... Bir tanım yapmak gerekirse; arsa payı karşılığı inşaat yapım sözleşmeleri; yüklenicinin finansı kendisi tarafından sağlanarak arsa malikinin arsası üzerine bina yapım işini üstlendiği, arsa malikinin ise, bedel olarak binadaki bir kısım bağımsız bölüm mülkiyetini yükleniciye geçirmeyi vaat ettiği sözleşmelerdir...” (www.kazancı.com).

<sup>7</sup> Erman, s. 1-2; Yavuz-Acar-Özen, s. 1067; Kartal, s. 97; Mustafa Alper Gümüş, Borçlar Hukuku Özel Hükümler C-II, 3. Bası, Vedat Kitapçılık, 2014, s. 113; Kürşat, s. 7; Duman, s. 47; Aydemir, s. 43; Cengiz Kostakoğlu, İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, 2. Baskı, Beta, 1995, s. 49.

teslimi”, “işin karşılığı bedel olarak arsa payları mülkiyetinin devri” ve “ tarafların bu borçlar konusunda anlaşmış olmaları”dır<sup>8</sup>.

Eser sözleşmesinin asli unsurlarından olan eser, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde yüklenicinin belirli bir bedel karşılığı meydana getirmeyi vaat ettiği şeydir<sup>9</sup>. Aynı zamanda yüklenicinin edimi bakımından sözleşme konusu olan arsa sahibinin arsası üzerine yapılacak maddi nitelikteki eser, bir inşaattır. Yüklenici tarafından yapımı ve teslimi üstlenilen inşaatı; kat, daire, dükkân, villa, bina veya binalar, alışveriş merkezi vb. kapsayıcı surette geniş ele almak gerekir. Bu yönüyle inşaatın yöneldiği ve bu tekniğe konu olan şeyler yapı, arsa sahibine bırakılacak unsurlar ise bağımsız bölüm kavramı altında incelenebilmektedir<sup>10</sup>. Sözleşmeden bahsedebilmek için taraflar, ayrıntılarıyla ortaya konulmasa da neyin inşa edileceği hususunda anlaşmış olmalıdır<sup>11</sup>. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi iş görme faaliyeti olup, bu faaliyet sonucunda vaat edilen şeyin çalışma sonucu meydana getirilmesi, diğer bir ifadeyle imal edilmesi gereklidir. Burada yüklenici emek ve sermayesini bütünleştirmekte finansman, teknik, uzmanlık, sanat vb. etkinliğini kullanarak pek çok aşamadan geçirilen bir sonuç meydana getirmektedir.<sup>12</sup> Nihayetinde yüklenici sadece arsa sahibine ait olacakları değil, kat mülkiyetine dönüştürmeye elverişli olacak surette yapının tamamını bitirme ve karşılaştırılan bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etme borcu altına girmektedir<sup>13</sup>. Diğer taraftan bu borcun yerine getirebilmesi için arsa, sözleşmede belirtilen ve anlaşılan

<sup>8</sup> Erman, s. 2-4; Yavuz-Acar-Özen, s. 1067-1069; Sütçü, s. 36; Kartal, s. 98-103; Karataş, s. 35.

<sup>9</sup> Yavuz-Acar-Özen, s. 1068; Karataş, s. 23.

<sup>10</sup> Kürşat, s. 60; Kartal, s. 101; Şenol Turut, Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 33; Duman, s. 96. 3194 sayılı İmar Kanunu m.5'e göre Kanunun uygulanması kapsamında yapı ve bina kavramları şu şekilde tanımlanmıştır: “Yapı; karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir. Bina; kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılarıdır.” 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu m.2'e göre bağımsız bölüm “... bu Kanun hükümlerine göre bağımsız mülkiyete konu olan bölümlerine (Bağımsız bölüm) ...” olarak ele alınmaktadır.

<sup>11</sup> Kürşat, s. 62; Duman, s. 90-91.

<sup>12</sup> Yüklenici borcunun içeriğinde yer alan meydana getirmek aynı zamanda mevcut bir şeye ilave, onarma veya şeklini değiştirmeyi de kapsamaktadır. Duman, s. 47; Karataş, s. 35.

<sup>13</sup> Erman, s. 3.

amacın gerçekleştirilmesine hukuken ve fiilen olanaklı olmalıdır<sup>14</sup>.

Diğer bir unsur yapılan işin karşılığı olarak yükleniciye ödenecek bedelin bulunmasıdır. Sözleşmede yüklenici ile arsa sahibi edimleri arasında karşılıklı ilişki bulunmakta, iş sahibinin edimini yükleniciye ödenecek bedel teşkil etmektedir. Bu unsur eser sözleşmesindeki iş sahibinin ücret ödeme borcunu karşılamaktadır<sup>15</sup>. Sözleşmenin tercih edilmesini sağlayan bu unsurun özelliği iş sahibinin parasal ödeme yapma yükümlülüğünün olmamasıdır. Yapının meydana getirilmesinde yüklenicinin emek ve sermayesinin karşılığı olarak iş sahibi tarafından bir tür aynı ifa ile arsa payı verilmektedir<sup>16</sup>. Böylece yüklenicinin meydana getireceği yapı ve bağımsız bölümlerden arsa sahibine teslim edeceklerinin bedeli, karşılaştırılan arsa paylarının devri olmaktadır<sup>17</sup>. Arsa payının hesabı arsanın konumu büyüklüğü gibi ölçütler göz önünde tutularak taraflarca belirlenmelidir<sup>18</sup>. Diğer taraftan şüphesiz yüklenici açısından arsa payına sahip olmak, inşa edilecek yapıdan kendisine ait olacak bağımsız bölümlerin mülkiyet hakkının kazanılacak olunmasından önemlidir.

Sözleşmenin üçüncü unsuru, tarafların anlaşmış olmasıdır. Sözleşmenin gerçek veya tüzel kişi olabilen arsa sahibi (iş sahibi) ile yüklenici (müteahhit) olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Taraflar, taahhütlerini ihtiva eden sözleşme şartları ve koşulları konusunda karşılıklı irade beyanında bulunmalı ve irade beyanları birbirine uygun olmalıdır.

Bu unsurları ihtiva edecek surette arsa pay karşılığı inşaat sözleşmeleri, sözleşme özgürlüğünün etkisiyle farklı tür ve biçimlerde akdedilebilmektedir. Özellikle arsa payının devri unsuru sözleşmeyi eser sözleşmesinden ayırt edici bir hale getirirken, arsa sahiplerinin yükleniciye arsa payını değişik şekillerde intikal ettirmesi, sözleşmenin farklı tür ve biçimlerde görünür olmasına yol açmaktadır. Bu haliyle kavramsal olarak arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi olarak kabul edilen fakat ifa edilmiş veya kuruluş tarzına göre<sup>19</sup> farklılık gösteren

<sup>14</sup> Erman, s. 2; Yavuz-Acar-Özen, s. 1068; Kartal, s. 99. Bu doğrultuda sözleşmeye konu arsa, kat mülkiyetine çevrilme özelliğine sahip, imar durumu sözleşme ilkeleri ve amacına göre inşaat yapımına uygun bir halde olmalıdır. Bknz. Kürşat, s. 62-63; Aydemir, s. 45.

<sup>15</sup> Yavuz-Acar-Özen, s. 1067; Kartal, s. 99.

<sup>16</sup> Kartal, s. 99; Kostakoğlu, s. 49.

<sup>17</sup> Erman, s. 2.

<sup>18</sup> Turut, s. 36. Söz konusu sözleşme, edim kapsamının kesin olarak belirlendiği götürü bedel örneğidir. Duman, s. 96; Aydemir, s. 48; Sütçü, s. 42. Götürü bedel ile yaklaşık bedel ayrımının sonuçları için bknz. Kürşat, s. 111-112.

<sup>19</sup> Kürşat, s. 8.

çeşitli yöntemlerle düzenlenmiş sözleşme türleri bulunmaktadır<sup>20</sup>. Bununla birlikte hangi yöntemle yapılıyor olursa olsun taraf iradeleri ve sözleşme içeriğine göre unsurları ihtiva eden sözleşme, eser veya satış değil arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi olarak nitelendirilir. Doktrinde ele alınan ve uygulamada sıklıkla görülen dört farklı yöntemle sözleşme akdedilebilmektedir. Ancak diğer taraftan sözleşmeyi bu yöntemlerle sınırlı ele almanın mümkün olmadığını da ifade etmek gerekir. Öncelikle sözleşme, arsanın yükleniciye tamamen devri suretiyle yapılabilmektedir. Tarafların geçerli olarak düzenledikleri sözleşmede; mülkiyet payı, paylara isabet edecek bağımsız bölüm sayısı, bağımsız bölümlerin bölüştürülmesi, yapının teknik nitelikleri ve diğer koşullar yer almaktadır<sup>21</sup>. Arsa üzerinde kat irtifakı tesis edilmeden arsanın tamamı, bütünüyle yüklenici adına tapuda tescil edilmektedir. Bu ihtimalde yapı tamamlandığında yüklenici, arsa sahibine ait olacak olan bağımsız bölümlerin tapuda arsa sahibi lehine tescilini sağlamalıdır. Diğer taraftan bu tür içinde de addolunabilecek bir başka yöntem arsanın tamamının değil de belli paylarının yükleniciye devredilmesidir. Arsa sahibi kat irtifakı kurulmuş olan veya olmayan, ileride bağımsız bölümlere tahsis edilecek belli arsa paylarının mülkiyetini sözleşme taahhüdü olarak veya doğrudan satış göstermek suretiyle yükleniciye tapuda devrederek edimini ifa etmekte, işin başlama-bitiş tarihi, bağımsız bölümlerin niteliği vb. hususlarında taraflar anlaşmış olmaktadır<sup>22</sup>. Böylece tercih edilen yöntemle göre arsanın tamamı veya belirli payları yüklenici adına tapuda tescil edilerek el değiştirmektedir. Ancak bu ihtimallerde yapılacak tescilin gerçekte bağımsız bölüm yapma olan sebebinin arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi olduğunu ve işlemlerin bir arada, bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğini hatırlamak gerekir<sup>23</sup>. Bu haliyle görünürdeki tescil sözleşme niteliğini değiştirmemektedir<sup>24</sup>.

Bir başka yöntem, arsa paylarının inşaatta gelinen aşamaya göre yükleniciye devrolunmasıdır. Taraflar satış veya satış vaadinden söz etmeksizin sözleşmelerinde, hangi pay ve bölümlerin yükleniciye hangilerinin arsa sahibine ait olacağını belirlemede, inşaatın belirli aşamaya gelmesini takiben arsa payları parça parça yükleniciye devredilmektedir. Burada arsa üzerinde

<sup>20</sup> Erman, s. 11-15; Yavuz-Acar-Özen, s. 1074-1077; Gümüş, s. 114-115; Kartal, s. 103-109; Karataş, s. 35.

<sup>21</sup> Gümüş, s. 114.

<sup>22</sup> Erman, s. 12; Yavuz-Acar-Özen, s. 1074; Kartal, s. 104; Gümüş, s. 114-115.

<sup>23</sup> Erman, s. 13; Yavuz-Acar-Özen, s. 1075; Kartal, s. 105; Gümüş, s. 114-115.

<sup>24</sup> Erman, s. 13; Yavuz-Acar-Özen, s. 1074; Kartal, s. 104; Gümüş, s. 114-115.



ileride kat mülkiyetine konu olmak üzere yapılacak yapının bağımsız bölümleri için arsa sahibi tarafından kat irtifakı kurulabilmekte, yüklenicide kalacak olan bağımsız bölümlere bağlı arsa paylarının devri taahhüt edilerek, sözleşmede kararlaştırılan usule göre yükleniciye kademeli devir sağlanmaktadır<sup>25</sup>. Bu yöntemde arsa sahibi göreceli olarak kendisini güvenceye almakta, yüklenici inşaatı tamamladığı orana göre arsa payının maliki olabilmektedir. Diğer bir yöntem, arsa sahibinin yükleniciye ait olacak bağımsız bölümlere isabet eden arsa paylarını yükleniciye satmayı vaat etmesi ve yüklenicinin ise bunun karşılığında arsa üzerinde inşaat yaparak belirlenen bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmeyi taahhüt etmesidir<sup>26</sup>. Arsa sahibi taşınmaz satış vaadine dayalı edimini tapuda resmi şekilde satış sözleşmesi akdederek, yüklenici ise kendi edimini bağımsız bölümlerden oluşan yapıyı meydana getirip, teslim ederek ifa etmektedir<sup>27</sup>.

Hangi türde olursa olsun muhtevasında taşınmaz mülkiyetinin devri veya devir vaadi bulunduğu arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, Türk Medeni Kanunu m.706 ve Tapu Kanunu m.26 uyarınca bir geçerlilik koşulu olarak resmi şekle tabi olup, Tapu Sicili Müdürlüklerince resmi şekilde düzenlenmelidir<sup>28</sup>. Sözleşmenin resmi şekilde yapılmamasının yaptırımı ise kesin hükümsüzlüktür<sup>29</sup>. Bununla birlikte resmi şekil koşulunun varlığı tarafların menfaatini koruyucu etkisinden kaynaklanmaktadır<sup>30</sup>. Bu kapsamda Yargıtay, Türk Medeni Kanun m.2'ye uygun olmayan şekil eksikliğine dayalı geçersizlik iddialarını dikkate almayarak sözleşmenin geçerli bir sözleşme hüküm ve sonuçları doğurduğunu kabul edebilmektedir<sup>31</sup>.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki varlığı sözleşme

---

<sup>25</sup> Karataş, s. 36.

<sup>26</sup> Erman, s. 15; Yavuz-Acar-Özen, s. 1076; Kartal, s. 105; Gümüş, s. 114.

<sup>27</sup> Gümüş, s. 114.

<sup>28</sup> Erman, s. 17; Yavuz-Acar-Özen, s. 1077; Kürşat, s. 20. Noterlik Kanunu m.60 ile Yargıtay'ın kabulü doğrultusunda arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin noterler tarafından resen düzenlenme biçiminde oluşturulabileceği kabul görmektedir. Yavuz-Acar-Özen, s. 1078-1079; Gümüş, s. 116; Kürşat, s. 21; Karataş, s. 45.

<sup>29</sup> Yavuz-Acar-Özen, s. 1083.

<sup>30</sup> Kostakoğlu, s. 50.

<sup>31</sup> Erman, s. 28-29; Yavuz-Acar-Özen, s. 1086-1087; Gümüş, s. 116; Kostakoğlu, s. 50-51; Karataş, s. 59-70; Aydemir, s. 50. Yargıtay 15. Hukuk Dairesi E.2019/3306, K.2020/2240, T.17.7.2020. (www.kazancı.com).

özgürlüğü ilkesinin<sup>32</sup> bir görünümü olan tip serbestisine dayalıdır<sup>33</sup>. Sözleşme özgürlüğü kapsamında taraflar Türk Borçlar Kanunu veya başka bir Kanunda düzenlenmemiş atipik veya isimsiz sözleşme olarak anılan sözleşmeler kurabilmektedir<sup>34</sup>. Bu tür sözleşmeler; kendine özgü sözleşme, bileşik sözleşme ve karma sözleşme olarak farklı tasnifler içinde incelenmektedir<sup>35</sup>. Bunlar arasında karma sözleşme, kanunun çeşitli sözleşme tiplerinde öngörülen unsurların kanunun öngörmediği tarzda bir araya getirilmesidir<sup>36</sup>. Bu kapsamda taraflardan her birinin edimi, kanunda düzenlenen farklı sözleşme tiplerinin asli edimini oluşturuyorsa çifte tipli karma sözleşme söz konusu olmaktadır<sup>37</sup>.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde, yüklenicinin edimi işi tamamlama ve teslim etme olduğundan eser sözleşmesini, arsa sahibinin edimi ise bunun bedeli olarak arsa paylarının devredilmesine odaklandığından satış sözleşmesini çağrıştırmaktadır<sup>38</sup>. Ancak burada kanunda düzenlenmiş olan taşınmaz satışı ve eser sözleşmesinin unsurları, kanunun öngörmediği tarzda bir araya getirilmektedir. Taraflar, satım veya eser sözleşmesi yapma niyeti ile hareket etmeden tek bir sözleşme ile bu sözleşme tiplerinde yer alan denk kıymette olduğu düşünülen edimlerin karşılıklılık ilişkisi ile değişimini konu edinmektedir. Bu haliyle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi; geçerliliği resmi şekle bağlı olmayan yüklenicinin yapım borcu ile geçerliliği resmi şekle tabi olan arsa sahibinin taşınmaz mülkiyetinin devir borcunun tek bir sözleşmede kaynaştırılarak oluşturulduğu, isimsiz sözleşme niteliğinde çifte tipli bir karma sözleşmedir<sup>39</sup>. Aynı zamanda sözleşme, tam iki tarafa borç yükleyen, ivazlı ve borçlandırıcı niteliği haiz olmaktadır<sup>40</sup>. Çifte tipli karma sözleşme

<sup>32</sup> Bknz. Fikret Eren, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 2. Baskı, Yetkin, 2015, s. 18; Yavuz-Acar-Özen, s. 14.

<sup>33</sup> Yavuz-Acar-Özen, s. 1066; Kartal, s. 98.

<sup>34</sup> Eren, s. 19; Haluk Nami Nomer-Baki İlkyay Engin, Türk Borçlar Kanununun Şerhi Özel Borç İlişkileri Cilt I: Satış Sözleşmesi, Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 4. Bası, Seçkin, 2018, s. 28.

<sup>35</sup> Bknz. Yavuz-Acar-Özen, s. 22-29.

<sup>36</sup> Yavuz-Acar-Özen, s. 25; Kartal, s. 112.

<sup>37</sup> Nomer-Engin, s. 28; Yavuz-Acar-Özen, s. 27.

<sup>38</sup> Kürşat, s. 7; Kostakoğlu, s. 49.

<sup>39</sup> Erman, s. 5-6; Yavuz-Acar-Özen, s. 1071; Kırcı, s. 81; Kartal, s. 112; Gümüş, s. 113, Sütçü, s. 36; Duman, s. 47; Karataş, s. 37.

<sup>40</sup> Erman, s. 4; Yavuz-Acar-Özen, s. 1073; Duman, s. 50. Sözleşmeden doğan haklara yönelik Türk Medeni Kanunu m.1009'a göre tapu kütüğüne şerh verilmesi hususunda bknz. Derya

olarak niteleme, uygulanacak hükümlerin tespiti konusunda tartışmalı bir alan açmaktadır. Bu konuda karma sözleşmeler için genel olarak kıyas teorisinin kabul gördüğü ifade edilmektedir<sup>41</sup>. Bununla birlikte sözleşmenin tipi ile bu kapsamda sözleşmeye uygulanacak hükümler, kararlaştırılan edimlere göre şekillenmekte ve bu edimler aynı zamanda sözleşmenin objektif esaslı unsurlarını oluşturmaktadır<sup>42</sup>. Bu noktada sözleşmenin ani veya sürekli edimli olup olmadığı da önem arz etmektedir. Edimin ifası ile borcun sona ermesinin aynı anda gerçekleştiğini ifade eden ani edim veya zaman içinde ve bölümler halinde bütünlük gösteren bir sonuca odaklanan sürekli edim<sup>43</sup> arasında yapılacak tercih, sözleşmenin hüküm ve sonuçlarına etki etmektedir<sup>44</sup>. Sözleşmenin hukuki niteliği ortaya konulurken arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin bedel karşılığı yaptırılan bir inşaat sözleşmesi, hizmet, vekalet, yap-satçılık veya gelir paylaşımına dayalı inşaat sözleşmesinden farklı niteliği haiz olduğunu da ifade etmek gerekir<sup>45</sup>.

## II. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNDEN DOĞAN GELİR

### 1. Genel Olarak

Gelir, gerçek vergi ödeme gücünün kavramasına yönelen ekonomik bir unsurdur<sup>46</sup>. Ülkemizde gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere gelir üzerinden alınan iki vergi türü bulunmaktadır. Vergilendirme açısından ele

G. Bütün Yılmaz, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Hakkın Şerhi", 2019, (38), Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, s. 107-130.

<sup>41</sup> Ayrıntı ve tartışma için bkz. Erman, s. 7-8; Yavuz-Acar-Özen, s. 1070; Nomer-Engin, s. 51-52; Sütçü, s. 36; Duman, s. 49; Bilal Kartal, Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi ve Özellikle Biçimi II, 1983, 9(3), Yargıtay Dergisi, s. 330.

<sup>42</sup> Nomer-Engin, s. 28.

<sup>43</sup> Bknz. Eren, s. 16-17.

<sup>44</sup> Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu 25.01.1984 gün ve 3/1 sayılı kararında arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin ani-sürekli karmaşığı özelliği taşıdığına işaret edilmektedir. Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu E.1983/3, K.1984/1, T.25.1.1984. (www.kazancı.com). Ayrıntı için bkz. Erman, s. 8-9; Yavuz-Acar-Özen, s. 1072-1073; Kürşat, s. 52; Sütçü, s. 39; Duman, s. 49-50; Hüseyin Tokat, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Tescile Zorlama Davasının Açılabilmesi Çeşitli İhtimaller", 2016, 24(1), Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 217-224.

<sup>45</sup> Bknz. Sütçü, s. 43-61; Gümüş, s.115; Yavuz-Acar-Özen, s. 1100; Turut, s.182; Umut Yenioçak, Gelir Paylaşımına Dayalı İnşaat Sözleşmesi (Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı), Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Seçkin, 2014, s. 109-110.

<sup>46</sup> Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan-Cenker Göker, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Turhan, 2019, s. 254.

alındığında Gelir Vergisi Kanunu m.1’de yer alan; “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” ifadeleri gelir kavramını belirginleştirmektedir. Bu yaklaşıma göre alım gücünde artış şeklinde meydana gelen dinamik yapıdaki bir akım olan gelir için tanım yapmaktan ziyade nitelik ve özellikler odak alınmalıdır<sup>47</sup>. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu m.2’de; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar olarak yedi çeşit gelir unsuru sayılmıştır. Bu unsurların sınırlandırıcı etkisiyle bir ekonomik değerın gelir vergisine tabi tutulabilmesi için m.1’de yer alan genel tanıma uymasına ilave olarak ayrıca m.2’de yer alan gelir unsurlarıyla ilişkilendirilebilir olması gereklidir<sup>48</sup>. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun mezkûr hükümleri gelir kavramına dair başlıca özellikler; şahsi, yıllık, genel, safi ve gerçek olma durumlarını ihtiva eder haldedir<sup>49</sup>.

Gelir unsurlarına dahil olan kazanç veya iratların gelir olarak kabul edilebilmesinde ilk altı unsur için kaynak teorisi yedinci unsur için ise safi artış teorisinin ilkeleri belirleyici olmaktadır<sup>50</sup>. Kaynak teorisine göre gelir; emek, sermaye, doğal kaynaklar ve teşebbüs olarak anılan üretim faktörlerinin bir veya birkaçının üretim sürecine sokulması sonucu devamlı olarak elde edilen değerlerdir<sup>51</sup>. Safi artış teorisine göre ise hangi kaynaktan doğarsa doğsun satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir olarak kabul edilmektedir<sup>52</sup>. Kaynağı ve doğumu bakımından devamlılık karakteri gösteren ilk altı unsurdan farklı olarak yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar böyle bir özelliğe sahip değildir<sup>53</sup>. Ancak bu hal diğer kazanç ve iratları torba bir düzenleme yapmamakta, Kanunda tek tek sayma ve içerik belirleme biçiminde ele alınan değerlerle sınırlı olarak safi artış teorisine göre

<sup>47</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 256.

<sup>48</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 257; Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Adalet, 2020, s. 375; Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş, 2008, s. 54.

<sup>49</sup> Bknz. Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 261-264; Taşkan, s. 381; Osman Pehlivan, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaacılık, 2018, s. 174-177; M. Kâmil Mutluer-N. Nilay Dayanç Kuzeyli, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin, 2019, s. 357-358.

<sup>50</sup> Taşkan, s. 380; Pehlivan, s. 173.

<sup>51</sup> Pehlivan, s. 172; Mutluer-Kuzeyli, s. 357. Ayrıca bu konudaki teorik tartışmalar için bknz. Funda Başaran Yavaşlar, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin, 2011, s. 77-79.

<sup>52</sup> Bknz. Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 256; Başaran Yavaşlar, s. 79-85.

<sup>53</sup> Özbacı, s. 56.

gelirin kavranmasını gerektirmektedir<sup>54</sup>. Gelir Vergisi Kanununun uygulanması bakımından dahil olunan unsura göre matrah, belge düzeni, muafiyet-istisna gibi vergileme teknikleri şekillenebilmektedir. Diğer taraftan mükellefe bağlı olarak gelirin vergilendirmesinde Kurumlar Vergisi Kanunu uygulama bulmaktadır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesiyle arsa sahibi, arsası konu edilerek kurulmuş olan sözleşme ilişkisi neticesinde belli sayıda konut veya işyeri sahibi olmakta, yüklenici yaptığı iş faaliyeti nedeniyle arsa payı edinmektedir. Bu haliyle her iki taraf açısından mali kazanç ihtiva eden değerler bulunmaktadır. Bu değerlerin gelir vergisine tabi bir gelir olup olmadığını belirlemek gerekir. Ayrıca bu sözleşme, arsa sahibinin ve yüklenicinin sözleşmeden kaynaklanan olası gelirlerine yönelik iki ayrı aşamada vergilendirme alanına temas etmektedir. Zira doğrudan sözleşme edimlerinin gelir vergisi açısından değerlendirilmesi bir yana sözleşmeyle kazanılmış unsurların sonradan satım veya kira vb. sözleşmelere konu edilerek ayrıca kazanç veya irat elde edilmesi ikinci aşama olarak vergilendirilebilir unsurları açığa çıkartmaktadır. Çalışmamızda arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden doğan bir gelirin varlığı ve bu kapsamda bir vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği ele alınmıştır.

## 2. Vergilendirmeyi Etkileyen Hukuki Nitelik Sorunu

Sözleşmeden doğan bir gelirin varlığının tespiti sözleşmenin hukuki nitelendirmesine bire bir bağlıdır. Zira sözleşmenin hukuki niteliğinin saptanması vergilendirmeyi etkileyen önemli bir unsurdur. Hukuki nitelik konusunda, vergi hukuku uygulamasının özel hukuk ekseninde sözleşme unsurları üzerinden şekillenen yaklaşımlardan ayrıldığı görülebilmektedir. Sözleşmenin genel hatlarıyla izah edildiği bölümde ele alındığı üzere borçlar hukuku doktrininde ve Yargıtay'ın çeşitli kararlarında sözleşme tam iki tarafa borç yükleyen, isimsiz ve çifte tipli bir karma bir sözleşme olarak kabul görmektedir. Ancak vergilendirme olgusuna odaklanan vergi idaresi bu tür sözleşmeleri arsa sahibinin yükleniciye arsa teslimi; yüklenicinin ise arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi olarak ele almış ve bu kurguyla şekillenen sözleşme, trampa olarak belirginleştirilmiştir<sup>55</sup>. Diğer bir

---

<sup>54</sup> Taşkan, s. 380; Mutluer-Kuzeyli, s. 357.

<sup>55</sup> Bknz. Turut, s. 190; Vehbi Umur Erkan-Çağır Süt Göker, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve KDV Bakımından "İki Ayrı Teslim Olduğu" Görüşü Üzerine", 2017, (344), Vergi Sorunları Dergisi, s. 20-22; İsmail Pamuk, Türk Vergi Hukukunda Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora

ifadeyle vergi idaresi için sözleşme bir mal ile başka bir malın değiştirilmesi olarak kavranmakta ve bu yapıya uygun surette vergilendirilmektedir. Doktrinde bu hali kabul eden yazarlar bulunmakla birlikte aksi doğrultuda görüşler de vardır<sup>56</sup>.

Vergi yargısında ise Danıştay kararlarına yansıyan görüş "... Bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğu..."<sup>57</sup> yönündedir. Bu kapsamda sözleşmenin birbirinden ayrılması mümkün olmayan çok sayıda işlemi barındırdığı fikri üzerine trampa niteliğinde olmadığı genel olarak kabul edilmektedir<sup>58</sup>. Bu haliyle Danıştay kararlarında, arsanın değerlendirilmesi amacına yönelmiş bir işlem olarak tamamen kendine özgü bir sözleşme nitelenmesi yapılmakta ve bir servet unsuru olarak ele alınan arsanın değerlendirilmesi veya arsanın biçim değiştirmesi görüşüyle, bazı kararlarda hem arsa sahibi hem de yüklenici açısından gelir vergisi ve katma değer vergisi bakımından mükellef olunmaması sonucuna işaret edilebilmektedir<sup>59</sup>.

Vergi hukukunda sözleşmenin trampa olduğu düşüncesinin temeli katma değer vergisi uygulamasıdır. Zira sözleşmenin katma değer vergisine tabi olup olmadığı konusunda yapılması gereken tespit için odak alınan teslim olgusuna dair saptamalar trampa eğilimine olan bağı artırmıştır. Sözleşmede iki ayrı teslim bulunduğu fikri üzerine inşa edilen trampa görüş ve uygulaması vergi idaresinin 30 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 60 seri no'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile belirginleşmiştir. Vergi idaresinin yorum yoluyla yerleştirmiş olduğu bu uygulaması, 7104 sayılı Kanun ile 2018 yılı itibariyle artık Kanuni hüviyet kazanmıştır.

---

Tezi, 2017, s. 23; Nihan Kurtulmaz, Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2017, s. 91; Ersun Bayraktaroğlu, "Kat Karşılığı Sözleşmeler Farklı Vergisel Sonuçlar Doğurabilir mi?", 2017, (34), Vergi Sorunları Dergisi, s. 44.

<sup>56</sup> Doktrindeki görüşler için bkz. Turut, s. 190-193; Pamuk, s. 24-28; Gökhan Tozoğlu, Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergilendirme Karşısındaki Durumu, Sayram, Konya, 2016, s. 46.

<sup>57</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.2004/51, K. 2004/80, T. 25.0.2004. (www.kazancı.com).

<sup>58</sup> Bknz. Cenker Göker, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin, 2013, s. 101-102.

<sup>59</sup> Turut, s. 194-195; Tozoğlu, s. 69-70.

29.03.2018 tarih ve 7104 sayılı Kanun değişikliği ile birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu m.2/5'e göre;

“Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Bu Kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.”

Dikkatle ifade etmek gerekir ki Katma Değer Vergisi Kanunun sözleşmeye yönelik tasarımı vergilendirme açısından basit ve kolay uygulanabilir bir yapıdır. Bununla birlikte Kanun, uygulamada görülme ihtimali bulunan ancak esasında sözleşme unsurlarını tamamen yansıtmayan tek bir biçim dikkate alınarak kurgulanmıştır. Bu anlayışla inşa edilen varsayım üzerine genele yaygın bir norm ihdas edilmiştir. Bu tür sözleşmelerde taraf iradeleri ve sözleşmenin yapılış amacı ile içeriği, arsa sahibinin arsa paylarını yükleniciye teslim etmesi, yüklenicinin de arsa sahibine konut veya işyeri teslim etmesi biçiminde hazır iki değer değiş-tokuş ilişkisine sokulmasıyla bir mal değişimi yapılması değildir.

Trampa sözleşmesinde asli edim yükü, trampa konusu malların zilyetlik veya mülkiyetinin karşılıklı devirleridir. Bu nedenle trampada iki farklı teslim bulunmaktadır. Ancak arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi, yükleniciye iş yaptırmakta, yapılan işin karşılığı ve sebebi olarak bedel niteliğinde arsa payı vermektedir. Yüklenicinin bağımsız bölümleri inşa etme ile teslim etme borcunu yerine getirmesi eser sözleşmesine benzer edimin ifası olmaktadır. Bu haliyle burada Kanunun aradığı manada tek teslim arsa sahibinin, kendisinde kalacak olanların dışında devir borcu altına girdiği arsa paylarını ve arsa paylarına denk gelen bağımsız bölümleri yükleniciye devretmesinde bulunmaktadır<sup>60</sup>.

Kurulan sözleşme ilişkisinde arsa sahibine ait olacak olan bağımsız bölümlere karşılık gelen arsa paylarının yükleniciye devredilmesine gerek yoktur. 7104 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikte arsa sahibinin, arsa paylarının yükleniciye kalacak olan bağımsız bölümlere veya kendisine kalacak olan bağımsız bölümlere ait olması hususunda bir ayırım yapmaksızın arsa paylarının devredildiğini varsaymaktadır. Bu durumda iş bitiminde yüklenici, daha önceden kendisine devredilmiş arsa paylarıyla birlikte arsa sahibinde kalacak bağımsız bölümleri hukuki açıdan mülkiyet nakli ile teslim

---

<sup>60</sup> Bknz. Erkan-Göker, s. 21.

etmek zorunda kalabilmektedir. Kanunda varsayım üzerine inşa edilen kurgu taraflara iki farklı teslim yapılması mecburiyeti yüklemektedir. Ancak taraflar sözleşmeyle edimin ifa tarzı bakımından farklı yöntemlerle uygulama yapıyor olsa bile sözleşmenin özünde taşınmaz mülkiyet nakli içeren tek devir ve teslim vardır.

Diğer taraftan benzer bir yaklaşımla sözleşmede iki ayrı teslim bulunduğu ve bu teslimlerin trampa niteliğinde bir sözleşmeye sebebiyet verdiği görüşü kanunlaşmamış ancak kamuoyuyla paylaşılan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Taslağında da kendisine yer bulmuştur<sup>61</sup>. Tasarıda iki ayrı teslimde odaklanıldığı ve bu teslimlere yönelik vergilendirmenin Kanunda belirlenmiş olduğu görülebilmektedir.

Hali hazırda Katma Değer Vergisi Kanunu'nu uygulaması bakımından sözleşme trampa hüküm ve sonuçlarına tabi olmaktadır. Kanunda sözleşmenin açıkça trampa olarak kabul edilmiş olunması söz konusu tartışmaların bitirilmiş olduğu değerlendirilmesini açığa çıkartmakta ve gelir vergisi bakımından da sözleşmenin böylece ele alınmasına yönelik vergi idaresine görece kabul edilebilir bir hukuki gerekçe sunmaktadır. Ancak diğer taraftan 7104 sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu m.2/5 düzenlemesiyle yapılan değişiklik hükmünde "... Bu Kanunun uygulanmasında..." ifadesinin kullanılmış olduğunun altını çizmek gerekmektedir. Zira bu haliyle Gelir Vergisi Kanunu bakımından sözleşmenin Katma Değer Vergisi Kanununda ele alındığı biçimde kabul edilmesi zarureti yoktur.

Ayrıca sözleşmenin niteliği konusunda katma değer vergisi uygulaması bakımından yapılan tasarım üzerine vergilendirmede yerleşmiş olan trampa görüşüne iştirak etmek mümkün değildir. Zira mal değişim sözleşmesi adıyla Türk Borçlar Kanunu m.282-284 hükümleri arasında yer alan ve satım hükümlerinin uygulandığı trampa için mala karşı, mal verme söz konusudur<sup>62</sup>. Hazır iki değer üzerinden zilyetlik veya mülkiyetin karşılıklı değiş-tokuşu sözleşmeye varlık kazandıran olgudur. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ise özünde bir iş görme sözleşmesi olup, yüklenici yap biçiminde üzerine aldığı bir iş görme borcu ile eser meydana getirmektedir. Diğer bir ifadeyle sözleşmede, imal edilecek bir esere odaklanılmaktadır. Bu haliyle sözleşmede, bir mal bir

<sup>61</sup> Ayrıntı için bkz. Selahattin Gökmen, "Yeni GVK Tasarısına Göre Kat Karşılığı veya Hissat Paylaşım Sözleşmesine İstinaden Arsa Teslimlerinin Vergilendirilmesi", 2013, (299), Vergi Sorunları Dergisi, s. 36-45.

<sup>62</sup> Eren, s. 269; Sütçü, s. 44; Nomer-Engin, s. 51-52.



başka mal ile değişim ilişkisine girmemekte, yüklenici meydana getireceği yapı karşılığı bedel olarak arsa payı edinmektedir. Sözleşme muhtevasında satış, satış vaadi, trampa veya eser sözleşmesine ait unsurlar bulunuyor olsa da söz konusu sözleşme bu sözleşmelerden herhangi birisi değildir.

Sözleşme özgürlüğünün geniş yelpazede edim farklılığı imkânı tanınması ve sözleşmenin kendi içinde değişik düzenleme türleri olarak görülebilir olması ciddi bir vergilendirme sorununu ortaya çıkardığı açıktır. Ancak bu sorunun çözümü sözleşmenin hukuki niteliğinin olduğundan farklı şekilde kabul edilmesinde değil sözleşme kimliğinin olduğu gibi açık olarak ortaya konularak vergilendirme koşullarının değerlendirilmesinde yatmaktadır. Bu nedenle her bir sözleşme türü ve içeriğine göre vergilendirmenin değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>63</sup>. Sözleşmenin edimin ifası ve kuruluşu bakımından farklı türlerde düzenlenebiliyor olmasına rağmen vergi uygulamasında gerçekte olduğundan farklı bir tipte ele alınması ve bu çerçevede genelleştirme yapılarak vergilendirmesi, vergileme ilkelerine uygun değildir. Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde ise gelirin gerçek olmak özelliğini yansıtmayan bir hal olmaktadır. Gelirin vergilendirmesinde gerçek gelire ulaşma amacı güdülmesi gerekmektedir. Bu noktada dikkatle ifade etmek gerekir ki Gelir Vergisi Kanunu'nda teslim olgusu üzerine kurgulanmış bir vergilendirme süreci bulunmamakta, gelirin elde edilip edilmediğine göre vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan gelirin varlığı konusunda sözleşme edimlerinin teslimine değil, edimlerin gelir elde edilmesini sağlayıp sağlamadığına bakılmalıdır.

### **III. SÖZLEŞMEDEN DOĞAN GELİRDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY**

#### **1. Genel Olarak**

Vergilendirme sürecinde vergi alacağı/borcu ilişkisinin kurulmasında başlangıç olarak kabul gören hukuki bir kıvılcıma ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi kanunlarında tanımlanan ekonomik olay, hukuki işlem, durum veya ilişkinin gerçekleşmesi ile vergilendirme sürecini başlatan, vergilendirme işleminin sebep unsurunu teşkil eden ve soyut norma uygun somut bir olay nitelenmesine yönelik bağ kuran vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasıdır<sup>64</sup>. Verginin

---

<sup>63</sup> Bayraktaroğlu, s. 44.

<sup>64</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 95; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin, 2019, s. 199-200; Taşkan, s. 167.

konusu ile mükellefi arasında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle mükellefiyet ortaya çıkmaktadır<sup>65</sup>.

Vergi Usul Kanunu m.19'da "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" hükmü yer almaktadır. Böylece Vergi Usul Kanunu'nda vergi borcunun doğumu için olay veya hukuki duruma işaret edilmektedir. Söz konusu olayın vuku bulması veya hukuki durumunun tekemmül etmesi vergi borcunun doğumuna neden olacaktır. Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın kişi, konu ve isnadiyet unsurları bulunmaktadır<sup>66</sup>. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın kavranmasında; vergi borcu ilişkisinde olayı gerçekleştiren kişi, vergi konusu olarak ele alınan bir konu ve kişinin vergi konusuna dahil olmasıyla gerçekleştirilen sonucun mükellefiyet doğurduğunu ifade eden bir isnadiyet unsurunun bulunması gereklidir. Her bir vergi kanunu kendisi için vergiyi doğuran olayın ne olduğunu, başka bir ifadeyle vergi borcunun hangi olay veya hukuki durum ile ortaya çıkacağını düzenlemektedir<sup>67</sup>.

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, bir kazanç veya iradın elde edilmiş olmasıdır<sup>68</sup>. Genel anlamıyla gelir, satın alma gücünde meydana gelen artış olduğundan<sup>69</sup> gelirin elde edilmiş olması, vergi kanunda yer alan olay veya hukuki duruma bağlı olarak kişinin mali durumunun iyileşmesi anlamı ihtiva etmelidir. Kanunda yer alan tipe uygun bir olayın veya hukuki durumun mevcut bulunduğu anlaşıldığında bir gelir elde edilmiş olmakta, diğer bir ifadeyle kişi, konu ve isnadiyet unsurlarıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır<sup>70</sup>. Böylece gelir, elde edildikten sonra vergilendirilebilir olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergi mükellefi kural olarak gerçek kişiler olup, Kanunun birinci maddesinde vergiye tabi gelirin özellikleri ile ikinci maddesinde gelir unsurları sayılarak gelirin konusu belirlenmiştir. Gelir

<sup>65</sup> Yusuf Karakoç, "Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)", 1996, (181), <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020; Mutluer-Kuzeyli, s. 362.

<sup>66</sup> Yıldırım Taylar, Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2013, s. 108-109.

<sup>67</sup> Bknz. Karakoç, Vergi, s. 202-203; Nurettin Bilici, Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku), Güncelleştirilmiş 50. Baskı, Savaş, 2020, s. 93.

<sup>68</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 264; Taşkan, s. 391; Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020; Bilici, s. 93; Mutluer-Kuzeyli, s. 363.

<sup>69</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 264.

<sup>70</sup> Taylar, s. 109.

vergisi bakımından isnadiyet ortaya koyan kavram olarak ise elde etme önem kazanmaktadır. Gelirin elde edilmesini, bir gerçek kişinin emek sarf ederek veya sermaye yatırarak veyahut emek ile sermayesini birleştirmek suretiyle ücret, irat ya da kazanç biçiminde yeni değerlerle malvarlığını artırması olarak ele almak mümkündür<sup>71</sup>. Ayrıca gelirin vergilendirmesini sağlayan Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mükellef olunacak kişiler ayrıca belirlenerek kurum kazancının elde edilmiş olması hedef tutulmuştur.

Elde etme, gelir unsuruna göre farklı anlam kazanabilen, gelirin elde edilmiş sayılacağı an konusunda aşamalara göre şekillenebilen bir kavramdır. Buna göre tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve tahsil esasları elde etmenin aşamaları olarak belirginleşmektedir<sup>72</sup>. Tahakkuk esasına göre nitelik ve tutar olarak kesinleşmesi bir gelirin oluştuğunu ifade etmektedir<sup>73</sup>. Hukuki tasarruf, gelir üzerinde sahibinin talepte bulunabilme hakkı olarak kavramsallaşmaktadır<sup>74</sup>. Ekonomik tasarruf ise gelir üzerinde hukuki tasarruf hakkı olan gelir sahibinin geliri istediği anda kendi ekonomik alanına alma imkanının doğması, gelirin sahibinin emrine amade kılınmasıdır<sup>75</sup>. Tahsil esası, gelirin nakit veya ayın olarak maddi bir değer ya da gayri maddi bir servet unsuru olarak gelir sahibinin malvarlığına dahil olmasını gerektirmektedir<sup>76</sup>. Böylece gelir unsuruna göre kabul edilen esas, gelirin ortaya çıktığı anı ifade etmek için kullanılan aşamanın teknik kavram karşılığı olmaktadır.

Birçok açıdan vergi doğuran olayın tespiti önem arz etmektedir<sup>77</sup>. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle; konusu, yükümlülüğü, matrahı ve oranı kanunda soyut olarak belirlenmiş bir vergi için mükellefiyete yönelik hukuki müesseseler açığa çıkmış olmaktadır.

---

<sup>71</sup> Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

<sup>72</sup> Bknz. Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 264-269; Özbalcı, s. 68-70; Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020; Taylar, s. 175-176.

<sup>73</sup> Özbalcı, s. 68; Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

<sup>74</sup> Özbalcı, s. 69; Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

<sup>75</sup> Özbalcı, s. 69; Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

<sup>76</sup> Özbalcı, s. 70; Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

<sup>77</sup> Bknz. Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 265-266; Karakoç, Vergi, s. 200; Taşkan, s. 167; Taylar, s. 21-56.

Bir inşaat sözleşmesi türü olan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde gelir olarak kavranabilir bir unsurun var olup olmadığı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğiyle ilgili bir husustur. Gelir Vergisi Kanunu'nda sözleşmeye yönelik özel düzenlemeler yoktur. İnşaat faaliyetleriyle ilgili Kanunda birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri konusunda özel hükümler bulunmakta ise de sözleşme, bu nitelikte değildir<sup>78</sup>.

Dikkatle ifade etmek gerekir ki ekonomik anlamda satın alma gücünde ortaya çıkan artış hukuki açıdan kişinin malvarlığında bir artışa tekabül ederken, bu artış kanunda yer alan gelir unsurlarından birinden kaynaklanıyorsa gelir elde edilmiş olmaktadır<sup>79</sup>. Buna göre arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden doğan bir gelirin elde edilmesi, diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması, gelir unsurları kapsamına dahil olan gelir getirici bir faaliyet neticesinde bir kazanım sağlandığında söz konusu olmaktadır. Gelir unsuruna dahil olan karşılıklı borç taahhütlerinin yerine getirilmesine odaklanılacağından, sözleşmenin şekil noksanlığı dolayısıyla geçersiz olduğu hallerde dahi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğunun kabulü gerekebilmektedir<sup>80</sup>. Böylece sözleşme edimlerinin ele alınması neticesinde arsa sahibi ile yüklenici açısından gelirin varlığı, bunun hangi gelir unsuru

<sup>78</sup> Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi niteliğinde olup olmadığına yönelik tartışmalar bulunmaktadır. Türk vergi sisteminde ticari kazancın tespitinde takvim yılı kuralına istisna teşkil eden ve dönem sonu itibarıyla hasılatın ve maliyetin kesinleşmeden, işin bittiği yıl itibarı ile yapılmasına imkân sağlayan bu hal Gelir Vergisi Kanunu'nda özel olarak ele alınmış ve m.42, m.43 ve m.44'de düzenlenmiştir. Bu noktada bu özel hükümler, her türlü inşaat işleri için değil sadece m.42'de yer alan hallerde uygulanmaktadır. Burada yer alan özel vergilendirme hükümlerine tabi olabilmek için yapılan işin inşaat veya onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve bir taahhüde bağlı olarak yapılması gereklidir. İşin taahhüde bağlı olarak yapılması unsurunun bir başkasına taahhüt edilmesi veya başkası namına yapılması anlamı ihtiva ettiği değerlendirildiğinden, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerindeki taahhüt ilişkisinin karşılıklı yapısı ve yüklenicinin işe olan bağı dolayısıyla sözleşme bu nitelendirmeye uygun değildir. Bu yönde Danıştay 4. Daire E.2004/229, K.2005/55, T.1.4.2005: "... Arsa payı karşılığı inşaat işi yapan davacının faaliyeti, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilemez. 42. maddede öngörülen rejim, inşaat ve onarım işinin başkası hesabına, bir taahhüt uyarınca yapılması halinde uygulanabilir..." (www.kazancı.com). Ancak diğer taraftan kanunda yer alan nitelendirmeye uygun olmamasına karşın arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi işi gereklerinin, buradaki inşaat işi gerekleriyle örtüştüğü ve esasında bu sözleşmelerin de bu kapsama dahil edilmesi hususunda kanuni düzenleme yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir. Konunun ayrıntılı değerlendirmesi için bknz. Turut, s. 176-187.

<sup>79</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 267; Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

<sup>80</sup> Tozoğlu, s. 53.

içinde kabul edileceğinin tespiti vergiyi doğuran olayın saptanmasıyla birlikte anlam ifade etmektedir. Bu noktada arsa sahibi bakımından bağımsız bölümlerin elde edilmesine, yüklenici bakımından ise arsa payının elde edilmesine odaklanmak gereklidir.

## 2. Arsa Sahibinin Gelir Olarak Bağımsız Bölüm Elde Etmesi

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi yoluyla arsa sahibi kazanımlarının gelir olarak ele alınıp alınmayacağı kazancın mahiyeti çerçevesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle tezahür edecek bir olgudur. Arsa sahibinin asli edimi olan arsa payının yükleniciye veya onun göstereceği üçüncü kişiye devri, yüklenicinin inşa edeceği yapıyı tamamlayarak bağımsız bölümlerin kendisine teslim etmesinin karşılığı olduğundan, arsa sahibi sözleşmeyle bağımsız bölümlere sahip olmaktadır. Arsa sahibi bu bağımsız bölümleri bizzatıhi kullanmakta, satış veya kira vb. işlere konu ederek bunlardan fayda temin etmektedir. Buna göre sözleşme yoluyla sahip olunan bağımsız bölümlerin Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan gelir unsurlarına göre şekillenen ve varlık kazanabilen bir elde etmeyi meydana getirip getirmediğini tartışmak gerekmektedir.

Vergi idaresinin uygulamasında sözleşme trampa hüküm ve sonuçlarıyla ele alındığından iki ayrı teslim yapıldığı nitelmesi üzerine söz konusu bağımsız bölümlerin, üzerinden vergi alınabilen bir gelir konusu teşkil ettiği kabul edilmektedir. Bu yaklaşımda arsa sahibi normal bir taşınmaz devri gibi, görünür itibariyle yükleniciye arsa satmış ve bunun değış tokuşu olarak karşılığında aynı biçimde bir gelir olarak bağımsız bölüm elde etmiştir<sup>81</sup>. Danıştay kararlarına göre ise sözleşme, arsanın değerlendirilmesi amacına yönelmekte, servetin biçim değıştirmesi veya nitelik değıştirmesinden ibaret olan bu sözleşmede arsa sahibi bakımından gelir doğmamaktadır<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> Bknz. Turut, s. 200-201.

<sup>82</sup> Danıştay 4. Daire E.2012/9089, K.2013/2111, T.9.4.2013: "... Gayrimenkul alım satım faaliyetinin ticari faaliyet sayılabilmesi için bir organizasyon içinde devamlı olarak yapılması gereklidir. Kişinin arsası karşılığında müteahhitte yaptığı sözleşme üzerine inşa edilen binada müşterek mülkiyete konu bağımsız bölümler oluşmaktadır ve kat karşılığı arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi ve biçim değıştirmesidir. Dolayısıyla, alım ve satımların ticari amaç dışında sahip olduğu servetin değerlendirilmesine yönelik olduğu, diğer bir ifade ile servetin nitelik değıştirmesinden ibaret olduğu sonucuna ulaşılmaktadır..."; Danıştay 4. Daire E.2012/3743, K.2013/3494, T.19.5.2013: "... Sahip olunan arsaların kat karşılığı inşaat ve satış vaadi sözleşmesi ile müteahhide verilmesi sonucu elde edilen bağımsız bölümlerin satışının, ticari amaç dışında sahip olunan servetin değerlendirilmesine yönelik olduğunun, diğer bir ifade ile servetin nitelik değıştirmesinden ibaret olduğunun kabulü gerekir. Gayrimenkullerin sa-

Diğer taraftan Danıştay, sözleşme neticesinde sahip olunan bağımsız bölümlerin sonrasında ticari kazanç mahiyetini taşıyarak surette satılmasının vergilendirilebilir bir gelire temas ettiğini kabul etmektedir<sup>83</sup>. Ayrıca Danıştay, arsa üzerine inşa edilen bağımsız bölümlerin satışında, şartların bulunması halinde değer artışı kazancı hükümlerine tabi olunacağı doğrultusunda da kararlar verebilmektedir<sup>84</sup>.

Danıştayın sözleşme yoluyla doğrudan sahip olunan bağımsız bölümlerin gelir olmadığı yolundaki eğilimi, faaliyetin servetin değerlendirilmesi amacına özgülenmiş, biçim veya nitelik değiştirilmesi olarak görülmesinde kaynaklanmaktadır. Kişilerin belirli bir zamanda sahip olduğu taşınır veya taşınmaz değerlerin tümünü ifade eden üst bir kavram olan servetin önemli parçalarından birisi, arsalar<sup>85</sup>. Servet konusuna giren bir arsanın bedel karşılığı el değiştirmesi farklı tür vergi konularına temas ediyor bulunsa da Gelir Vergisi Kanunu m.1 nitelik ve özelliklerini ihtiva eden ve m.2 unsurlarına dahil olan bir kazancın gelire bağlı olarak vergilendirmesi gerekmektedir.

---

tışından elde edilen kazanç ticari kazanç olarak nitelendirilemez ...” Bu yönde Danıştay 4. Daire E.2012/6722, K.2013/547, T.7.2.2013. (www.kazancı.com). Ayrıca Danıştay 4.Daire E.2009/32, K.2010/1495, T.23.3.2010. Bknz. Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları 1.Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014, s. 66-67.

<sup>83</sup> Danıştay 3. Daire E.2016/12733, T.2020/519, T.5.2.2020: “... İktisap ettiği arsa üzerinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca yapılarak payına düşen bağımsız bölümlerden 1 tanesini 2009 yılında, 5 tanesini 2010 yılında, 5 tanesini 2011 yılında ve 1 tanesini de 2012 yılında satan arsa sahibi davacı adına, ticari mahiyetteki bu faaliyetinden elde ettiği kazancını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle dava konusu tarhiyatın yapıldığı anlaşılmıştır. Arsa üzerinde birden çok bağımsız bölümden oluşan yapı yapılması, arsanın vasfını değiştirmekte ve üzerindeki mülkiyet hakkının paylara bölünerek, birbirinden bağımsız hale gelen bu payların ayrı ayrı elden çıkarılmasına olanak sağlamaktadır. Tapuda ayrı bağımsız bölümler olarak tescil edilmiş her taşınmaz satışı, ayrı ve bağımsız işlemler olup, aynı takvim yılında birden çok bağımsız bölüm satılması, birbirinden bağımsız çok sayıda satış yapıldığının göstergesidir. Öte yandan, ticari sermayenin parçası olmayan gerçek kişilere ait servetin, vergilendirilmiş veya vergilendirilmesi gerekmeyen kazanımlarla oluşan değerler bütünü olduğu ve 193 Sayılı Kanun’un konusunu oluşturan gelirin, esasen ve çoklukla bu değerlerle girilen ekonomik faaliyetlerden oluştuğu dikkate alındığında, Kanunun uygulanmasında servetin biçim değiştirmesi gibi bir ifadeye dayanılması da mümkün değildir. Davacının gerçekleştirdiği satışlar göz önünde bulundurulduğunda, elde edilen gelir yönünden devamlılık koşulunun gerçekleştiği, dolayısıyla kazancın ticari nitelik taşıdığı sonucuna varıldığından Mahkeme kararının, matrahın hukuka uygun olup olmadığı araştırılarak ulaşılabilecek sonuca göre yeniden karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir...” Ayrıca bu yönde Danıştay Vergi Dava Dairleri Kurulu E.2019/168, K.2020/40, T.29.1.2020. (www.kazancı.com).

<sup>84</sup> Danıştay 3. Daire E.2010/4655, K.2010/3497, T.9.11.2010. Bknz. Vergi İhtilaflarından Örnek Danıştay Kararları 1. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 234-235.

<sup>85</sup> Mutluer-Kuzeyli, s. 565.

Gelir, servetin statik niteliğine karşılık dinamik yapıya sahip alım gücü artışı olduğundan kişinin alım gücü, sahip bulunduğu servet unsurlarının değerindeki yükselmeye bağlı olarak da artış gösterebilmektedir<sup>86</sup>. Nihayetinde nitelik ve özelliklere sahip, kanuni ölçüler dahilinde gelir kabul edilen bir değer var olup olmadığının tespiti önemlidir. Bu nedenle Danıştay kararlarında sözleşmeye servetin biçim değiştirmesi olarak yaklaşılmasının doğru bir nitelendirme olmadığı düşünülmektedir. Şüphesiz sözleşmeye konu edilen arsa netice olarak yeni bir biçim kazanarak yapıyı bir hale evirilmektedir. Ancak burada bir servet değerinin farklı bir servet değerine dönüşmesi alelade bir cins değişikliği<sup>87</sup> suretiyle olmamaktadır. Arsa sahibi ile yüklenici arsasında akdedilen sözleşme yoluyla bir inşaa sürecine girilmekte, arsa sahibi meydana getirilen yapıda bağımsız bölümler kazanmaktadır. Kazanılan bağımsız bölümler sayesinde servet unsurunun değerinde ekonomik bir faaliyet neticesinde artış yaşanmakta ve arsa sahibinin malvarlığına maddi değer ihtiva eden yeni bir unsur dahil olmaktadır. Arsa sahibi, malvarlığını artıran bu bağımsız bölümleri belirli dönemde paraya çevirebilme veya bunlardan başka suretlerle istifade edebilme olanağına kavuşmaktadır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi tarafların karşılıklı borç taahhüdünü içermektedir. Herhangi bir sözleşme ediminin gelir vergisine tabi tutulan bir kazanç veya irat olabilmesi gelirin elde edilmiş olmasına bağlıdır. Ekonomik anlamda bireyin satın alma gücünde ortaya çıkan bir artışın gelir unsurlarından kaynaklanan maddi bir değerle kişinin malvarlığını artırması elde edilen bir gelire varlık kazandıracaktır. Bu sözleşme yoluyla arsa sahibi kendi lehine taahhüt edilen borcun ödenmesiyle bağımsız bölümlere sahip olarak ödeme gücünü artıran maddi bir değer ile kazanç sağlamaktadır. Bu kazancın Gelir Vergisi Kanuna göre bir gelir unsuruna dahil olabilmesi gelir olgusunu açığa çıkartmalıdır. Tek türde arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi düzenleme biçimi olmadığından akdedilen sözleşmeye göre yüklenici ediminin icrası, diğer bir deyişe bağımsız bölümlerin devri veya teslim usulü gelir getirici işlemi farklılaştırabilmektedir. Ancak nihayetinde odaklanılacak olan bağımsız bölümlerin bir gelir unsuruna dahil olup olmadığıdır.

---

<sup>86</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 255.

<sup>87</sup> Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün 2010/4 sayılı Talebe Bağlı Olarak Yapılan Değişiklik İşlemleri Hakkında Genelge m.3 hükmüne göre cins değişikliği; "... Cins değişikliği: Bir taşınmaz malın cinsinin yapısızken yapıyı veya yapılyken yapısız hale, bağ, bahçe, tarla vb. iken arsaya veya arazi iken bağ, bahçe, tarla vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlemi ..." olarak ifade edilmektedir.

Arsa sahibinin sözleşme kazancı olan yüklenicinin edimi bakımından sözleşmenin asli konusunu ifade eden unsur bir taşınmazdır. Bu haliyle taşınmazın devri veya teslimine bağlı olarak gelir unsurlarının tahlil edilmesi gereklidir. Arsa sahibinin arsa payını devrederek kazanç olarak nitelenen bağımsız bölümlere sahip olması Gelir Vergisi Kanunu bakımından iki ayrı gelir unsurunun değerlendirilmesini gerekli kılmaktadır. Bunlar, ticari kazanç ve diğer kazanç ve iratlardır. Bu halde kazancın, ticari kazanç veya diğer kazanç ve iratlar olarak nitelenebilmesi, aynı zamanda bağımsız bölümün gelir olarak kabul edilip edilemeyeceğini ve gelirin elde edildiği halde vergi doğuran olayın gerçekleşme tarihini belirginleştirmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu m.37'e göre "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç" ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Ticari ve sınai faaliyete dair kanuni bir tanım bulunmasa da Gelir Vergisi Kanunu m.37/2 hükmünde ticari kazanç hükümlerine tabi olduğu doğrudan kabul edilen kazançlar altı bent halinde sayılmıştır. Diğer taraftan genel anlamıyla bir faaliyetin ticari kazanç olarak kabulü ve vergilendirmesinde, sermaye ve emek karışımı ticari bir organizasyona dayanma, bağımsız yürütülme ve devamlılık unsurlarıyla var olan gelir getirici bir faaliyeti aramak gerekmektedir<sup>88</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu m.37'de ticari kazanç hükümlerine tabi olduğu belirlenen durumlardan birisi taşınmazların alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşılmasıdır. Buna göre; "... Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden ..." ifadesi kapsamına dahil olan faaliyetler doğrudan ticari kazanç olarak kabul edilmekte ve bu esasa göre vergilendirilmektedir. Kanunun bu hükmünde yer alan "... devamlı olarak..." ifadesi, ticari kazanç nitelemesinde ihtiyaç duyulan devamlılık unsurunu perçinleyici bir nitelik taşımakta ve taşınmaz alım, satım ve inşa işlerindeki faaliyetin devamlılığını özel bir konuma getirmektedir.

Bu kapsamda gelirin üretim faktörlerinin üretim sürecine dahil olması neticesinde devamlı olarak elde edilen bir değer olmasını gerektiren, kaynak teorisinin uygulanmasıdır. Bununla birlikte belirli bir dönem içinde malvarlığında meydana gelen artışların gelir olarak kabul edilebilmesi imkânı sağlayan safi artış teorisi, Gelir Vergisi Kanunu m.80 hükmünde yer alan diğer kazanç ve iratlar ile Türk vergi sisteminde uygulama alanı bulabilmektedir. Kanunda sınırlı sayıda sayılmış olan faaliyetlerin devamlılık unsuru bulunmaksızın malvarlığında meydana getirdiği artış bu kapsamda gelir

<sup>88</sup> Bknz. Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 279-280; Özbacı, s. 290.



olarak kabul edilmektedir<sup>89</sup>. Diğer kazanç ve iratlar, değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olarak iki alt bölümden oluşmaktadır. Kanunun mükerrer m.80 hükmünde yer alan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancıdır.

Gelir Vergisi Kanunu mükerrer m.80/1- 6 hükmüne göre bu mal ve haklardan bazıları şunlardır:

“... 6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)... ”

Böylece Gelir Vergisi Kanunu m.70/1 hükmünde yer alan “Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı” değerlerinin Kanunda yer alan şartlar altında elden çıkarılması değer artışı kazancı olarak vergilendirilmelidir. Bu noktada dikkat edilecek husus bu elden çıkarma faaliyetinin devamlı ve meslek olarak icra edilmesinde ticari kazancın değerlendirilmesi gereğidir<sup>90</sup>.

Diğer taraftan bu tür kazançlarda Kanun koyucunun her hali vergilendirmesi gereken bir gelir olarak kavrama iradesinin olmadığı görülebilmektedir. Zira Kanunda taşınmazın elden çıkarılmış olması tek başına gelirin vergilendirmesi için yeterli kabul edilmemiştir. Buna göre iktisap şekli, elde tutma süresi ve elde edilen kazancın tutarına bağlı olarak kazancın kısmen veya tamamen vergi dışı kalması söz konusu olabilmektedir. Örneğin ivazsız olarak miras gibi nedenlerle iktisap edilen taşınmazların Kanunda belirtilen elde tutma süresi içinde dahi olsa satılması durumunda ortaya çıkan değer artışı vergilendirilmemektedir. Ayrıca taşınmazın iktisap tarihi ile elden çıkarılma tarihi arasındaki fark beş yılı aştığında, bu taşınmazın devir işleminden elde edilen gelir değer artışı kazancı sayılmayacak ve vergiye tabi olmayacaktır.

---

<sup>89</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 261; Mutluer-Kuzeyli, s. 357.

<sup>90</sup> Özbacı, s. 295.

Böylece arsa sahibinin arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinden doğan kazancının gelir vergisi unsurları bakımından değerlendirilmesinde üç farklı sonuç belirginleşmektedir. Buna göre arsa sahibinin arsa payını devrederek bağımsız bölümlere sahip olması, arsa alım satımını ticari bir organizasyon dahilinde yapan veya devamlı bir faaliyet olarak, bir meslek halinde sürdürenler yönünden ticari kazanç, bu kapsam dışında kalanlar için değer artış kazancı olmakta, değer artış kazancı olarak nitelenen hallerde Kanunda yer alan koşulların bulunması durumunda kazanç vergilendirme dışı tutulmaktadır.

Arsanın ticari işletmeye kayıtlı olması ticari bir organizasyon içinde sözleşmenin akdedilmesi anlamı ihtiva edeceğinden arsa karşılığı elde edilen değer işletme aktifine katılmakta ve kazanç ticari nitelikte olmaktadır. Bununla birlikte gerçek kişiler yönünden ticari organizasyonun belirgin olmaması durumunda, işin devamlı olarak yapılmakta olup olmadığı ve ticari amaç varlığı belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu koşullarda ticari kazanç olarak değerlendirilmeyen her kazanç da doğrudan değer artışı kazancı olarak kabul edilmeyecektir. İktisap şekli, elde tutma süresi ve elde edilen kazancın tutarına bağlı olarak koşullarının varlığı halinde değer artışı kazancı nitelenmesi yapılmalıdır. Arsa sahibinin bir ivaz karşılığı elde ettiği arsasının bir parçasını ihtiva eden arsa paylarını edinme tarihinden itibaren beş yıl içinde arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine konu ederek elden çıkarması bir ivaz (bağımsız bölüm) karşılığı devir ve temlik olduğundan, değer artışı kazancı hükümlerine tabi olmalıdır. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yer alan mükelleflerin bağımsız bölüm elde etmesinin kurum kazancı olarak değerlendirileceği tabiidir<sup>91</sup>.

Bu doğrultuda gelir unsurlarının tespitinde önemli bir ölçüt olmasına rağmen devamlılık Kanunda açıkça tanımlanmamıştır. Taşınmaz alım-satımının şekli ve maddi şartlar ile kurulmuş ticari bir organizasyon içinde yapılması halinde ticari faaliyetin varlığı açık olup, ticari organizasyonun belli olmadığı hallerde ön plana çıkan devamlılık ve ticari amacı ortaya koyacak olan en nesnel ölçüt, kazanç doğurucu işlem çokluğudur<sup>92</sup>. Söz konusu unsurları ihtiva etmeyen taşınmazlar üzerinden elde edilen gelir ticari kazanç

<sup>91</sup> Gelir ve kurumlar vergisini tek bir çatı altında birleştirmeyi amaçlayan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Taslağında kat karşılığı inşaat işleri kavramı ile ele alınan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde işin ticari organizasyon olması halinde ticari kazanç, ticari bir organizasyon olmaması durumunda değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirileceği dair Kanuni hükümler bulunmaktaydı. Bknz. Gökmen, s. 40.

<sup>92</sup> Özbalcı, s. 295. Danıştay 9. Daire E.2010/1321, K.2010/3414, T.24.06.2010. Bknz. Vergi İhtilaflarından Örnek Danıştay Kararları 1. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.72-74.

olarak nitelenememektedir<sup>93</sup>. Danıştay kararlarında kazanç doğurucu işlemin çokluğu yaklaşımdan hareketle devamlılık unsurunun varlığına işaret edilmektedir<sup>94</sup>. İşlem çokluğundan anlaşılması gereken ise taşınmazların aynı takvim yılı içerisinde birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmış olmasıdır<sup>95</sup>. Buna göre arsa sahibi aynı vergilendirme döneminde birden fazla taşınmaz satmış veya bir veya birden fazla arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi akdetmiş ya da aynı işleri art arada vergilendirme dönemlerinde yapmışsa ticari kazanç hükümlerine tabi tutulmalıdır<sup>96</sup>.

<sup>93</sup> Danıştay 4. Daire E.2012/4513, K.2015/81, T.2.2.2015: "... Ticari kazançta konu bir gelirin varlığından bahsedebilmek için, birden çok satışın yapılması yeterli olmamakta, emek ve sermaye faktörlerini içeren ve kar amacı gütmeye yönelik ticari işletme şeklinde ticari bir organizasyonun bulunması ve taşınmazların iktisabının da devamlılık göstermesi gerektiği, dolayısıyla, iktisabında ticari amaç bulunmayan taşınmazların satışı suretiyle nakde çevrilme şeklindeki bu dönüşüm bir ticari faaliyet olarak değerlendirilemeyeceğinden ..." (www.kazancı.com).

<sup>94</sup> Danıştay 3. Daire E.2006/1708, K.2006/2559, T.10.10.2006: "... Yasanın 37'nci maddesinin ikinci fıkrasına bağlı ( 5 ) işaretli bendinde, menkul kıymet alım-satımıyla devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançların ticari kazanç olarak vergilendirilmesi öngörüldükçe de aynı koşula yer verilmiş, Danıştayın yaklaşık elli yıldır süren içtihadıyla "devamlı olarak uğraşma" koşulunun; bir vergilendirme döneminde birden çok kez bu işlemlerin yapılması yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılmasını ifade ettiği benimsenmiştir. Menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmayı düzenleyen bu bentten bir önceki bentte gayrimenkul alım, satım ve inşayla uğraşılmasında aranan devamlılık koşuluna bunun dışında anlam yüklenmesine gerek ve olanak bulunmamaktadır. Bu yüzden, gayrimenkul alım, satım ve inşaa işlerinin bir vergilendirme döneminde birden çok kez yinelenmesi yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılması halinde devamlılık koşulunun gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir..." (www.kazancı.com).

<sup>95</sup> 14.08.2020 tarih ve 62030549-120[37-2016/628]-598228 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özeldes: "... Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir. Bu itibarla, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir..." Bknz. Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2020, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/>> Erişim Tarihi 25.12.2020.

<sup>96</sup> Turut, s. 220. Danıştay 4. Daire E.2008/2968, K.2009/1232, T.16.03.2009: "... Gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettiği kazançların da ticari kazanç olduğu hükmüne yer verildiği, bu durumda, dava konusu gelirin ticari kazanç olup olmadığının tespiti için faaliyetin devamlılık unsurunun irdelenmesi gerekir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararlarında da açıklandığı üzere, kişinin arsasını kat karşılığında müteahhide vermesi ve devamında bağımsız bölüm elde etmesinin

Bu halde arsa sahibinin ticari kazanç veya diğer kazanç ve iratlar kapsamında elde edebileceği bir gelirin var olduğu tespiti üzerine vergiyi doğuran olayın vuku anı, diğer bir ifadeyle gelirin ne zaman elde edilmiş olduğu belirlenmelidir.

Sermaye malvarlığı değer artışı gelirlerinin sıkı koşullara bağlanarak vergilendirildiği belirli ve devamlı kaynaklara dayanma özelliği taşımayan diğer kazanç ve iratlar safi artış kuramına doğru genişleme eğilimden türemiştir<sup>97</sup>. Gelir Vergisi Kanunu m.80'da yer alan bazı sermaye varlığı unsurlarının bir süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılması sonucu elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak nitelenirken burada, Kanun koyucunun bir servet değerindeki artışı gelir olarak kavrama iradesi açığa çıkmaktadır. Bununla birlikte gelirin değer artış kazancı olduğu hallerde vergiyi doğuran olayın, yani elde etmenin vuku bulması ve ne zaman gerçekleşeceği Kanunda açıkça düzenlenmemiştir. Bazı yazarlar elde etmenin tahsil esasına bağlı olduğunu ifade ederken, bazıları tahakkuk esasını kabul etmektedir<sup>98</sup>. Ticari

servetin biçim değiştirmesi niteliğinde olduğu, faaliyetin, arsanın alınması ve sonunda elde edilen dairelerin satılması şeklinde tanımlanması gerektiği, arsa karşılığında alınan her bir bağımsız bölümün satışını tek başına ticari faaliyet olarak nitelendirmemek 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 alma faaliyetinin devamlılığının incelenmesi gerekir..."; Danıştay 3. Daire E.20012269, K.2003/4800, T.30.10.2003: "... 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 arsaya arsa olarak satmadığı tartışmasız olan davacının bağımsız bölüm satışının arsanın satın alınmasından dört yıl geçtikten sonra yapılmasının bu durumu değiştirici bir yönü bulunmamaktadır. Dolayısıyla aynı takvim yılında 10 bağımsız bölüm satışının kazanç sağlama amacı dışında kalan hangi nedenle yapıldığını kanıtlayamayan davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancın, ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği anlaşıldığından, tarhiyatın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir..." (www.kazancı.com).

<sup>97</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, s. 333.

<sup>98</sup> Bknz. Turut, s. 233-234. Ayrıca bknz. Danıştay 4. Daire E.2012/7030, K.2015/8040, T.29.12.2015: "... Mahkemece, davacıya devri kararlaştırılan 5 adet daire ile 2 adet dükkanın davacıya devrinin gerçekleştirildiğinin somut olarak tespit edildiği, ancak protokolün diğer hükümlerinin yerine getirildiği hususunun somut olarak ortaya konulamadığı gerekçesi ile bu kısımlar yönünden hesaplanan kazancın matrahtan düşülmesi gerektiği belirtilerek davanın kısmen kabulüne karar verilmiş ise de; yukarıda da belirtildiği üzere değer artış kazancının vergilendirilmesinde yine genel kural olan tahakkuk esasını cari olup gelirin tahsil

kazançlarda ise gelirin elde edilmesi bakımından tahakkuk esası geçerlidir<sup>99</sup>. Buna göre ticari kazanç nitelik ve tutarının kesinleştiği tarih gelirin elde edildiği an olarak kabul görmektedir.

Taşınmaz devirlerinin konu olduğu kazançlarda Danıştay ve vergi idaresinin genel yaklaşımı elde etme zamanı olarak taşınmazın tapuya tescil edildiği tarihin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği an olarak kabul edilmiş olunmasıdır<sup>100</sup>. Bununla birlikte taşınmazın tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiili kullanımına bırakıldığı bazı hallerde elde etme zamanı için tapuya tescilin beklenilmesine gerek olmayıp, taşınmazın alıcının ekonomik yararına sunulduğu anda kazanç elde edilmiş sayılmaktadır<sup>101</sup>. Taşınmazın fiilen kullanılmaya başlanıldığının saptanmasında tahsis belgesi, teslim tutanakları, kira sözleşmesi, su, elektrik vb. abonmanlık belgeleri ispat aracı olarak ele alınabilmektedir. Buna göre taşınmaz mülkiyetinin devri için tapu tesciline ihtiyaç duyulurken, tescil öncesi taşınmaz üzerindeki fiili kullanımın gelirin elde edilmiş olması için yeterli kabul edilmesi vergiyi doğuran olayı tahakkuk esasına göre belirleme eğilimini ifade etmektedir<sup>102</sup>.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi kazancının ticari kazanç veya değer artış kazancı olduğu hallerde bağımsız bölümün teslimine bağlı olarak gelir elde edilmiş olmaktadır<sup>103</sup>. Bununla birlikte bağımsız bölüm elde edilmesinin, bağımsız bölümün teslimi sonrası oluşan hukuki durum olduğunun altını çizmek gerekir. Bu kapsamda ayrıca söz teslim olgusu, sözleşmedeki edim yükünün tamamlanmasıyla ilgilidir.

---

edilmiş veya giderlerin ödenmemiş olup olmamasının tahakkuk esasına etkisi olmayacaktır...”

<sup>99</sup> Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

<sup>100</sup> Danıştay 4. Daire E.1986/2456, K.1987, T.25.03.1987: “... Yükümlünün kiracılık hakkının devri karşılığında almış olduğu bağımsız bölümler tapuya tescil tarihi itibarıyla servet unsuru olarak yükümlünün mal varlığına dahil olup emrine amade olduğuna göre hukuki ve fiili tasarruf hakkı da bu tarihte doğmuş bulunmaktadır. Bu durumda vergiyi doğuran olayında tapuya tescil tarihi olan 15.10.1980 tarihinde doğacağı tabiidir. Yükümlü hakkında elde ettiği gelirden dolayı 1980 takvim yılı için tarhiyat yapılması gerekirken vergi dairesince 1983 takvim yılı için tarhiyat yapılmasında Gelir Vergisi Kanununun dönemselliği ilkesi karşısında olanak bulunmadığından tarhiyatı kısmen kabul eden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir...” (www.kazanci.com).

<sup>101</sup> Bknz. Özbalcı, s. 312-315; Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

<sup>102</sup> Özbalcı, s. 313; Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

<sup>103</sup> Bknz. Özbalcı, s. 659-660.

Yüklenicinin edim yükünü oluşturan bağımsız bölümleri ihtiva eden yapının inşa edilmesi ve arsa sahibine teslimi, bir yap borcunun icrasıdır. Sözleşme edimlerinin tam olarak yerine getirilmesiyle arsa sahibi sözleşmeden ekonomik fayda sağlamaktadır. Arsa sahibi sözleşmeden doğan bağımsız bölümleri sözleşmeye uygun surette teslim almış sayıldığında yüklenici edimini ifa etmiş olurken, arsa sahibi için bir taşınmaz değerine bağlı olarak ödeme gücünde artış meydana gelmiş olmaktadır. Yapılan işin henüz teslim edilmediği bir aşamada nakdi veya aynı bir malvarlığı artışı yaşamayan arsa sahibinin gelir elde etme anı için alacak hakkının somut bir gelire dönüşmesini beklemek gerekmektedir. Aksi halde elde edilmemiş bir gelir üzerinden vergi ödeme gücü oluşmayan kişiden vergi alınmış olunacaktır. Gelirin elde edilmesi; kişinin o gelir üzerinde hukuken tasarrufta bulunabilmesi, sahip olunan gelir üzerinden mal veya hizmet satın alabilmesi, borç ödeyebilmesi, onun üzerinden harcama ve biriktirme imkanına sahip olması veya o gelirin bir kısmını vergi olarak ödeyebilmesi anlamlarını ihtiva etmelidir<sup>104</sup>.

Bu çerçevede sözleşme gereklerinin yerine gelmesiyle bağımsız bölümlerin arsa sahibinin hakimiyet alanına terk edilmesi ile edimlerin tam olarak ifası, nitelik ve tutar olarak kesinleşen, hukuki ve fiili bir malvarlığı artışı anlamı taşıdığını ifade etmek gerekir. Elde etmede tahakkuk esasıyla alacak olarak doğma, vergi ödeme imkanının bu aşamada var olduğu varsayımı üzerine tasarlanmıştır. Gerek değer artışı kazançları gerekse ticari kazançlarda taşınmazlara özgü tahakkuk esaslı eğilim, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin ekonomik yapısı ve inşaat işinin gerekleriyle genel bir yaklaşım olarak elde etme konusunda özellikli bir yapıya işaret etmektedir. Bununla birlikte kazanç niteliklerinin sözleşmeye yansımalarının göz ardı edilmesi de mümkün olmamaktadır.

Değer artış kazançlarına bakıldığında, gelirin elde edilmesi hususunda elden çıkarılan değere odaklanılmalıdır. Gelir Vergisi Kanunu “elden çıkarma” deyimini, söz konusu değerlerin satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiğini belirlemiştir. Buna göre burada yer alan kazanç getirici bir mal veya hakkın elden çıkarılmış olması değer artışı kazançlarında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi anlamına gelmektedir.

Bu kapsamda arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibinin değer

<sup>104</sup> Karakoç, Gelir Vergisi, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.

artışı kazancı elde ettiği halde, vergi idaresi görüşü doğrultusunda sözleşme trampa olarak nitelendirildiğinde arsa payının elden çıkarılma tarihine bağlı olarak gelirin elde edildiğinden bahsetmek gerekmektedir. Zira burada arsa sahibinin arsa payını yükleniciye devri ile yüklenicinin arsa karşılığı inşa ettiği taşınmaz arsa sahibine bırakması ayrı ayrı teslim ve satış işlemi olarak ele alındığından trampanın gerçekleşme zamanı gelirin elde edildiği tarih olmalıdır<sup>105</sup>. Arsa payının elden çıkarılması, diğer bir deyişle vergiyi doğuran olay olarak bağımsız bölümün elde edilmesi, arsa payının yükleniciye devrine dair tapuya tescil veya fiili kullanım tarihinde meydana gelmelidir. Buna göre kazancın doğmuş olması için elden çıkarma bedelinin tahsil edilmesi, diğer bir deyişle bağımsız bölümlerin arsa sahibine ait olması önem arz etmemelidir.

Dikkatle ifade etmek gerekir ki sözleşmenin trampa olarak değerlendirildiği ihtimalde arsa payı devrinin satış gibi ele alınması, arsa payının yüklenici lehine tapuda tescili veya fiili kullanımına bırakılmasıyla gelirin elde edildiğinin kabulünü gerektirirken vergi idaresi gelirin elde edilmesine dair uygulamasını bu hukuki sonuçla ele almamıştır. Doğrudan bu konuya ilişkin olmasa da değer artış kazancı uygulamasında esas alınan beş yıllık sürenin hesabında, yüklenicinin bağımsız bölümleri arsa sahibi adına tapuda tescili veya fiili tesliminin iktisap tarihi olarak dikkate alındığı görülebilmektedir<sup>106</sup>. Vergi idaresi, sözleşmeyi trampa olarak nitelemesinin bir sonucu olarak arsa payının elden çıkarılmasını vergiyi doğuran olay olarak kabul etmesi gerekirken, bağımsız bölümlerin tescili veya fiili kullanımını odak almıştır.

Elden çıkarmanın beş yıllık süre içinde gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda arsa payı devir tarihinin esas alınmasının mümkün olup olmaması,

---

<sup>105</sup> Turut, s. 235.

<sup>106</sup> 25.04.2017 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2017/253]-113407 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özeldesi "... Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır. Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir. Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir..."

başka bir tartışmayı gerektirirken bu tarihte henüz elde edilmiş bir gelirin olmadığı açıktır<sup>107</sup>. Diğer bir deyişle sözleşmeden doğan gelirin değer artış kazancı olduğu hallerde arsa sahibin arsa payı karşılığı bağımsız bölüm kazanımı, söz konusu arsa payının elden çıkarıldığı tarihe tekabül etmemektedir. Sözleşme çeşitli türlerde yapılabildiğinden, arsa payının elden çıkarılması sözleşmenin kuruluş tarihinde, inşaatın devam ettiği süre içinde veya inşaatın bitim tarihinde olabilmektedir. Bununla birlikte sözleşme kurulduğunda, arsa sahibi bir sözleşme borcu olarak arsayı fiili olarak yüklenicinin kullanımına hazır etmektedir. Diğer taraftan bir sözleşme düzenleme yöntemi olarak arsa sahibinin arsa paylarını bir bütün veya parça parça yükleniciye devretmiş olması da mümkündür. Ancak tüm bu olgular sözleşme bütününde taraf iradeleri, sözleşme içerik ve amacını ortadan kaldırmamaktadır. Arsanın yüklenicinin kullanımına hazır edilmesi veya payların öncesinde yükleniciye devredilmiş olması, arsa payı devir borcunun yüklenicinin arsa sahibine ait paylar üzerindeki bağımsız bölümlerin tesliminden sonra doğacağı hususunu değiştirmemektedir. Bu haliyle yüklenici bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmeden arsa sahibinin arsa paylarını elden çıkarması bir gelir elde edildiğini göstermeyecektir.

Arsa sahibi arsa payını bağımsız bölüm elde etme niyetiyle yükleniciye devir borcu altına girdiğinden, yüklenicinin ücrete, diğer bir ifadeyle arsa payına hak kazanması kural olarak öncelikle kendi edimi olan işin bitirilmesine, yani bağımsız bölümün teslimine bağlı olmaktadır<sup>108</sup>. Dolayısıyla arsa payı devri ile bağımsız bölüm teslimi arasında gelirin elde edilmesi bakımından trampa nitelenmesine uygun bir eş zamanlılık bağı bulunmamakta, hangi yöntemle yapılırsa yapılsın sözleşme niteliği arsa payı devrinin bağımsız bölüm teslimi sonrasına ait bir borç yükü olmasını gerektirmektedir.

Borcun yerine getirilmiş olması detaylı bir tespite muhtaçtır. Zira arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde, yüklenici ediminin ifasında teslim ve kabul kavramları ön plana çıkmaktadır. Teslim yüklenicinin ediminin ifasını

<sup>107</sup> Özbalcı, s. 659.

<sup>108</sup> Borcun ifa zamanı alacaklının borcun ifasını talep yetkisini kullanmaya başladığı anı ifa ederken Türk Borçlar Kanunu m.90'a göre taraflarca ifa zamanı kararlaştırılmadıkça ve hukuki ilişkinin özelliğinden anlaşılıyorsa her borç doğumu anında muaccel olmaktadır. Ancak eser sözleşmelerinde özel hüküm ihtiva eden Türk Borçlar Kanunu m.479'a göre kural olarak iş sahibinin bedel ödeme borcu eserin teslim anında muaccel olmaktadır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde, arsa payının devir tarihi konusunda sözleşme hükümleri asıl olmakla birlikte açık bir tarih öngörülmediği hallerde Türk Borçlar Kanunu m.479 hükmü uygulanmalıdır. Bknz. Erman, s. 52; Gönen, s. 235.



ifade ederken, kabul yüklenicinin yükümlülüklerinden kurtulması imkânı veren kavram olmaktadır<sup>109</sup>.

Bu kapsamda bağımsız bölüm teslimi sonrası arsa payı devri taşınmazın mülkiyet intikali için arsa payının yüklenici lehine tapuda tescil edilmesini gerektirirken, bağımsız bölümlerin tesliminde bu mutlak gereklilik değildir. Zira burada esasında bağımsız bölümler yüklenici tarafından arsa sahibi adına tapuda tescil edilmesi gereken bir borç değildir. Yüklenicinin asli edimini ifade eden bağımsız bölüm teslimi, bağımsız bölümlerin tapuda tescil edilmiş olmasıyla sınırlı bir mana içermemektedir. Böyle bir tescil ihtiyacının doğması da ihtimali bir durumdur. Arsanın tamamının veya arsa paylarının yükleniciye sözleşmeyle doğrudan devredildiği, inşaatın tamamlanmasıyla yüklenicinin kararlaştırılmış olan bağımsız bölümleri arsa sahibine devretmesinin gerekli olduğu durumlarda, bağımsız bölümlerin teslimi için tapuda tescil ihtiyacı doğmaktadır. Ancak bu sözleşmelerde arsa mülkiyeti zaten iş sahibinde kaldığından, inşaat tamamlandığında bağımsız bölümlerin teslimi arsa sahibine zilyetliğin bırakılmasından ibaret olmalıdır<sup>110</sup>. Diğer taraftan bağımsız bölümlerin arsa sahibi lehine tescil edilmesi gerekse bile bu tescil vergilendirme bakımından şekli bir süreci ifade etmenin ötesine geçmeyecektir.

Sözleşme edimi olarak bağımsız bölümlerin teslimi, inşaatın artık tamamlandığı ve inşaat üzerindeki hakimiyetin iş sahibine geçirebileceği iddiasını içermektedir<sup>111</sup>. Uygulamada teslim koşulları ve şekli sözleşmelerde düzenlenebilmektedir. Taraflar inşaatın tamamlanması ve zilyetliğin devri dışında veya bunların gerçekleşmiş kabul edilebilmesi için ilave koşullar öngörebilmektedir. Örneğin, iskân veya işletme ruhsatının alınması, resmi muayyeninin olumlu neticelenmesi, tarafların tutanak tutması ve imzalaması, ortak alanlara ilişkin işlerin tamamlanması gibi şartlar yerine getirilmedikçe inşaat tamamlanmış olsa bile bağımsız bölüm teslim borcu yerine gelmiş olmayacaktır<sup>112</sup>. Ayrıca teslim edilen yapının incelenmesi ve sözleşme ya da öngörülen koşullarda amaca uygun olduğunun tespiti gereklidir. Eserin usulüne uygun teslimi sonrasında yapının kabulü iradesiyle, yüklenici edimini

---

<sup>109</sup> Kürşat, s. 165.

<sup>110</sup> Pamuk, s. 33.

<sup>111</sup> Kürşat, s. 170; Gönen, s. 235.

<sup>112</sup> Erman, s. 34; Kürşat, s. 170.

tam olarak ifa etmiş olmaktadır<sup>113</sup>.

Diğer taraftan İmar Kanunu'nda yapı kullanma ruhsatı alma yükümlüğü yapı sahibine yüklenmiş olup, sözleşmede özel bir hüküm bulunmadığı hallerde inşaatın teslimi için yapı kullanım izni alma şartı bulunmamakta, bu kapsamda inşaatın yapı ruhsatı almaya yeterli bir şekilde tamamlanmış ve teslim edilmiş olması borcun yerine getirilmiş sayılması için yeterli kabul edilmektedir<sup>114</sup>. Yapı kullanma izni esasında inşaatın bittiğinin kabulü için somut bir ölçüt olmaktadır. Zira 3194 sayılı İmar Kanunu m.31 hükmünde inşaatın bitim günü olarak yapı kullanma izninin verildiği tarihe işaret edilmektedir. Ancak fiili kullanım (yerleşme, kiralama, su-elektrik abone vs.) ruhsat alımı öncesinde de olabilmektedir<sup>115</sup>. Tüm bu halde yapı kullanma ruhsatı alma yükümlülüğünün bağımsız bölüm teslimi içeriğinde yer alıp almadığı sözleşmeye göre belirlenmelidir.

Sonuç olarak hem değer artış kazançlarında da hem ticari kazançlarda arsa sahibi açısından bağımsız bölümlerin sözleşmeye uygun teslimiyle hukuki durum tekemmül etmekte, bağımsız bölümün elde edilmesi gerçekleşmiş olmaktadır. Arsa payı karşılığı bağımsız bölümün elde edilmesi kurulan sözleşmede yüklenicinin edimini tamamen ifa etmiş olmasıyla ilgili bir durum olup, bağımsız bölümün tapuda tescili ile sınırlı bir mana içermemektedir. Arsa sahibinin bağımsız bölümü elde etmesi tapu tesciline rağmen gerçekleşmemiş olabilmekte veya tescil öncesinde vuku bulmuş olabilmektedir. Arsa payı karşılığı bedel olan bağımsız bölüme hukuki ve fiili hakimiyet kurularak, malvarlığı artışı meydana getirilen an; sözleşmeye göre bağımsız bölümün yüklenici tarafından arsa sahibinin hakimiyet alanına bırakıldığı andır. Bu an sözleşmeye göre yükleniciye düşen edimlerin tamamen, bütünüyle ifa edilmiş sayılarak bağımsız bölümlerin teslim edilmiş olduğunun kabul edildiği tarihtir. Böylece sözleşmeden beklenen ekonomik faydaya bağlı alacak hakkı tutar ve nitelik olarak kesinleşip, somutlaşarak bir gelir hüviyeti kazanmakta ve gelir bu anda elde edilmiş olmaktadır.

Bağımsız bölümün elde edilmesi konusunda tarafların üzerinde anlaştığı ve sözleşmeden kaynaklı yüklenici ediminin tam olarak ifa edildiği tarihin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği an olarak kabulü, her bir sözleşmeye

<sup>113</sup> Erman, s. 36; Kürşat, s. 170.

<sup>114</sup> Kürşat, s. 188.

<sup>115</sup> Ahmet Şişmanoğlu, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay ve Bu İşlemlerin Vergilendirilmesi", 2017, (346), Vergi Sorunları Dergisi, s. 98.

özel sıkı bağı ifade ederken aynı zamanda gerçek edim yükü tespitini zaruri kılmaktadır. Bu doğrultuda sözleşmenin kötüye kullanılması ihtimaline karşı vergilendirmede gerçeklik olgusunun göz ardı edilmeyeceği hatırlatmakta fayda bulunmaktadır.

### 3. Yüklenicinin Gelir Olarak Arsa Payı Elde Etmesi

Tarafların sözleşmede kararlaştırdığı koşullar altında yüklenicinin sözleşmeden doğan asli edim yükü arsa üzerine bir yapı inşa ederek, burada kendi payına isabet edenler dışındaki bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmektir. Bu sayede yüklenici arsa sahibinin borcu olan ücreti, yani arsa paylarının devrini talep edebilmektedir. Kararlaştırılan arsa payının devri ile ücret ödenmiş olmaktadır. Buna göre yüklenicinin sözleşme neticesinde gelir olarak kavranabilecek doğrudan mali kazanımı, arsa sahibinin asli edim yükünü oluşturan arsa paylarını elde etmiş olmasıdır. Diğer taraftan tıpkı arsa sahiplerinde olduğu gibi sözleşme yoluyla elde edilen bu kazancın sonrasında farklı hukuki ilişkiler ile satılması veya kiralanması ayrıca vergi konusuna giren bir faaliyeti açığa çıkartmaktadır.

Bu sözleşmelerde yüklenici yönünden yapılan işin, ticari nitelikte gelir getirici bir faaliyet olduğu açıktır. İnşaat yapımı için gerekli olan emek ve sermaye ticari bir organizasyonu gerektirmektedir. Yapılan faaliyet neticesinde kazanılan değerler gelir olarak kavranmalıdır. Yüklenici söz konusu sözleşmeyle ticari bir organizasyon dahilinde, devamlı olarak yürütülen bir faaliyet gerçekleştirdiğinden ticari kazanç elde etmektedir<sup>116</sup>.

Yüklenici, arsa sahibinin arsası üzerine inşa ettiği bağımsız bölümlerden bir kısmını teslim etmesinin karşılığında kendisinde kalacak bağımsız bölümlere ait arsa paylarını arsa sahibinden kazanmaktadır. Farklı yöntemlerle düzenlenebilen bu sözleşmelerde sözleşmenin yapılmasında taraf iradelerinin ulaşmayı hedeflediği amaç çerçevesinde karşılıklı edim yüklerinin ifade ettiği kazancın, tespit edilen gelirden odak alınması elzemdir.

Sözleşme muhtevasında tapuda mülkiyet devri ile tescil gerektiren tek bir teslim vardır. Bu teslim, arsa üzerinde inşa edilen bağımsız bölümler ihtiva eden yapıda arsa sahibi tarafından yüklenici lehine yapılacak arsa paylarının devredilmesidir. Sözleşmelerde arsa payı mülkiyetinin yükleniciye devir borcu arsa sahibinin edim ifasıyla ilgili bir hal olup, arsa sahibi arsanın

---

<sup>116</sup> M. Kamil Mutluer-N. Nilay Dayanç Kuzeyli, Gayrimenkuller İle İnşaatları Vergilendirilme ve Tahkim, Yetkin, 2020, s. 161; Turut, s. 277; Tozoğlu, s. 78.

tamamını değil, sadece yüklenicinin bağımsız bölümlerine isabet eden arsa paylarını devretmektedir. Yapılan inşaatın maliki esasında arsa sahibi olup arsa paylarının devir borcunun yerine gelmesiyle burada arsa payına tekabül eden bağımsız bölümler yükleniciye ait olacaktır.

Yüklenici açısından vergi borcunun doğumu olan arsa payını elde etme anı, kendi edimi olan bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim edilmesinden sonra doğmaktadır. Bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim edilmesinden kasıt bunların arsa sahibi lehine tapuda tescil edilmiş olmasından ibaret değildir. Yüklenici arsa payını, bağımsız bölümlerin arsa sahibi adına tapuda tescil edildiği tarihte kazanmış değildir. Arsa sahibi sözleşmeyle arsasını yükleniciye yapı inşa etmek üzere tahsis etmekte, yüklenici de sözleşmenin bir gereği olarak arsa üzerinde yapı yapma hak ve yetkisini elde etmektedir. Arsa payının yükleniciye ait olması inşaat tamamlanıp, arsa sahibine ait olacak bağımsız bölümler arsa sahibine teslim edildiğinde kazanılması gereken bir hak olmaktadır. Böylece bağımsız bölümlerin teslimi ile borcunu yerine getiren yüklenici arsa paylarının devrini talep etme imkanına kavuşarak gelir elde etmiş olmaktadır.

Dikkat edilecek husus bağımsız bölümlerin sözleşmeye uygun surette teslimi gerçekleşmeden arsa payına yönelik tapu tescili veya fiili kullanıma başlanılmış olunmasının arsa paylarını elde etme imkânı vermeyeceği ve bağımsız bölümün sözleşmeye uygun arsa sahibine teslimi sonrasında yapılacak arsa payına dair tapu tescillerin ise tespit edici niteliği haiz olduğudur. Buna göre arsa paylarının inşaatın başında veya sonunda ya da herhangi bir tarihte yüklenici lehine tapuya tescil edilmesi gelirin elde edilmesini tek başına sağlamamaktadır. Ayrıca arsa sahibine bağımsız bölüm teslimlerinde mülkiyet devrine ihtiyaç duyulan ihtimallerde tapu tescili, vergilendirme açısından şekli bir anlam ihtiva etmektedir.

Diğer taraftan arsa sahibi ile yüklenici tarafından yapılan sözleşme ile inşaat projesi ve inşaat yapma izni tapuya verilerek arsa sahibi tarafından arsaya projeye uygun kat irtifakı tesis edilebilmektedir. Bu halde arsa payı devrinin inşaatın bitirilmesiyle, kat irtifakının kat mülkiyetine çevrilmesinden önce tamamlanması gerekebilmektedir<sup>117</sup>. Kat mülkiyetine geçilmeden önce yapı kullanma izni alındığı bu ihtimalde, arsa paylarının devri daha önceden yükleniciye yapılmış olsa bile arsa sahibi bağımsız bölümleri kat mülkiyetine

<sup>117</sup> Hasan Doğan, Gayrimenkullere (Taşınmazlara) İlişkin Vergiler, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017, s. 267.

geçildikten sonra teslim almış olacağından yüklenici arsa paylarını bu tarihten sonra elde etmiş olacaktır.

Arsa payları yükleniciye sözleşme yoluyla parça parça da devredilmiş olabilmektedir. Özellikle finansman sağlayabilmek amacıyla sözleşmede belirlenen aşamalara göre belirlenen tarihlerde arsa payı devri yapılabilmektedir. Eserin tesliminden önce arsa sahibinin arsa paylarının yükleniciye devretmiş olması tapu tescili vasıtasıyla yapılmış olsa bile gerçek bir devir olmayıp, avans niteliğinde bir ifadır<sup>118</sup>. Bu halde inşaatın başlamasından önce veya devamı sırasında arsa payı devriyle geçici bir ön ödeme olarak yapılan avans ödemeleri, nihai ödememin miktarının saptanmasında dikkate alınırken bu ödemeler iş sahibine teslim edilen kısımların doğrudan karşılığı değildir<sup>119</sup>. Yüklenicinin arsa payını elde etmesi bağımsız bölümlerin teslimine bağlı olduğundan devam eden inşaatta nihai teslimin gerçekleşmiş olduğu düşünülemeyecek ve gelir elde edilmiş olmayacaktır. Bununla birlikte yüklenicinin devam eden veya henüz başlamamış inşaatlarda üçüncü kişilere yaptığı satışlar hususunda da bu doğrultuda bir sonuca varmak gereklidir. Buna göre devam eden veya henüz başlamamış inşaatlarda topraktan olarak ifade edilen üçüncü kişilere bağımsız bölüm satışlarını avans olarak kabul etmek ve gelirin elde edildiği tarih olarak işin bitimini esas almak yerinde bir yaklaşımdır<sup>120</sup>.

Sonuç olarak bağımsız bölümler sözleşmeye uygun olarak arsa sahibine teslim edilmiş sayılıp yüklenici kendi edimini tamamen ifa etmiş olduğunda, bu haliyle yüklenici arsa paylarına tutar ve nitelik olarak hak kazanmış olmaktadır. Yüklenicinin kendi edimini ifa edip arsa payı alacak hakkı olarak somut bir gelire dönüştüğü bu anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve gelir elde edilmiş olmaktadır.

---

<sup>118</sup> Yargıtay 15. Hukuk Dairesi E.2003/6241, K.2004/3055, T.1.6.2004 "... Yüklenici eser bedeline ancak inşaatı tamamlayıp teslim etmekle hak kazanır. Arsa sahipleri teslimden evvel işin finansında kolaylık sağlamak üzere yükleniciye bir kısım pay devri yapmışsa bu devir "avans" niteliğindedir. Bu payın devredilmiş olması ne yükleniciye ve ne de yükleniciden bu payları satın alan 3. kişilere eser bedeline hak kazanılmadığından aynı bir hak sağlamaz. Üçüncü kişiler burada, MK.'nun 3. maddesi hükmünce iyiniyet iddiasında bulunamaz. Yükleniciye devri yapılan payların devir sebebi ortadan kalkınca avans niteliğindeki bu payların geri verilmesi arsa sahipleri tarafından her zaman istenebilir." Ayrıca bu yönde bkz. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu E.2014/15-605, K.2016/293, K.09.03.2016; Yargıtay 15. Hukuk Dairesi E.2019/3306, K.2020/2240, T.17.07.2020. (www.kazanci.com).

<sup>119</sup> Gönen, s. 250-251.

<sup>120</sup> Bknz. Mutluer-Kuzeyli, Gayrimenkuller, s. 159; Duman, s. 1218-1219.

## SONUÇ

Özel bir inşaat sözleşmesi türü olan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, arsa sahibi ile yükleniciye sağlayabildiği faydalar dolayısıyla uygulamada sıklıkla görülebilen hukuki bir ilişki olmaktadır. Yüklenicinin emek ve sermayesi ile bir yapı inşa ederek bağımsız bölüm teslimi ile arsa sahibinin arsasını kullanarak bir kısım arsa paylarının devredilmesini taahhüt etmesi karşılıklı menfaat sağlamaktadır. Sözleşme taraflarının gerçek irade ve amaçları ile sözleşme içeriği yerleşmiş sözleşme unsurlarıyla şekillendiriliyor olsa da sözleşme özgürlüğünün sağladığı imkân ile sözleşmenin çok farklı düzenleme yöntemleri bulunabilmektedir. Bu haliyle sözleşmeye tabi tutulacak kuralları belirlemek zor bir hal almaktadır.

Vergi hukuku bakımından değerlendirildiğinde sözleşmenin birden çok vergilendirme alanına temas eder yönü bulunmaktadır. Bununla birlikte sözleşmenin hukuki muhtevasında yer alan teslim olgusu vergilendirme yaklaşımında esas alınan bir unsur olarak kabul edilmekte ve özellikle katma değer vergisi uygulaması bu kavram ile kurgulanmaktadır. Arsa sahibi ile yüklenicinin karşılıklı teslimleriyle sözleşmeye dair trampa görüşü Katma Değer Vergisi Kanununda yer almaktadır.

Ancak pek çok özelliği ihtiva eden sözleşmenin gelirin vergilendirmesinde elde etme konusunda özellikli bir yapıya sahip olduğunu tespit etmek gereklidir. Çalışmamız kapsamında sözleşmeden doğan gelirin vergilendirmesinde elde etme hususu ele alınmıştır. Bu doğrultuda vergilendirmeyi etkileyen hukuki nitelik konusunda vergi uygulamasında kabul edilen trampa görüşünün doğru bir yaklaşım olmadığı ifade edilerek, sözleşme edimlerinin tesliminden bağımsız olarak sözleşmeden doğan borçların taraflar için bir gelir elde etmeyi sağlayıp sağlamadığı değerlendirilmiştir.

Bu kapsamda yüklenicinin maddi nitelikte bir eser olan bir yapı meydana getirmesi ile bağımsız bölümleri teslimi ve bunun karşılığında arsa sahibinin arsa payı devri ile bedel ödeme borcunun ifası gelirin vergilendirmesi açısından irdelenmiştir. Böylece taraflar açısından sözleşme edimlerinin yerine getirilmesiyle alacak hakkının somut bir gelir hüviyetine dönüştüğü kabul edilerek gerçek vergi ödeme gücüne erişilen bu aşamada, sözleşme içeriğinin belirleyiciliğine göre bağımsız bölümlerin ve arsa paylarının gelir olarak elde edilmiş olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

## KAYNAKÇA

- Aydemir E, Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku, Seçkin, 2012.
- Başaran Yavaşlar F, Gelir Vergilendirmesinin Temelleri, Seçkin, 2011.
- Bayraktaroğlu E, “Kat Karşılığı Sözleşmeler Farklı Vergisel Sonuçlar Doğurabilir mi?”, 2017, (34), Vergi Sorunları Dergisi, s. 43-48.
- Bilici N, Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku), Güncelleştirilmiş 50. Baskı, Savaş, 2020.
- Bütün Yılmaz D G, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Hakkın Şerhi”, 2019, (38), Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, s. 107-130.
- Doğan H, Gayrimenkullere (Taşınmazlara) İlişkin Vergiler, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017.
- Duman İ H, İnşaat Hukuku, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Seçkin, 2014.
- Eren F, Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 2. Baskı, Yetkin, 2015.
- Erkan V U-Süt Göker Ç S, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve KDV Bakımından “İki Ayrı Teslim Olduğu” Görüşü Üzerine”, 2017, (344), Vergi Sorunları Dergisi, s. 17-23.
- Erman H, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi, Gözden Geçirilmiş 3. Basım, DER Yayınları, İstanbul, 2010.
- Göker C, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin, 2013.
- Gökmen S, “Yeni GVK Tasarısına Göre Kat Karşılığı veya Hasılat Paylaşım Sözleşmesine İstinaden Arsa Teslimlerinin Vergilendirilmesi”, 2013, (299), Vergi Sorunları Dergisi, s. 36-45.
- Gümüş M A, Borçlar Hukuku Özel Hükümler C-II, 3. Bası, Vedat Kitapçılık, 2014.
- Karakoç Y, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I) (Gelirin Elde Edilmesi)”, 1996, (181), <<http://www.vergidunyasi.com.tr/>> Erişim Tarihi 15.09.2020.
- Karakoç Y, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2.

Baskı, Yetkin, 2019.

Karataş İ, Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri, Yenilenmiş 2. Baskı, Adalet, 2009.

Kartal B, “Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi ve Özellikler Biçimi-I”, 1983, 9(1-2), Yargıtay Dergisi, s.329-338.

Kartal B, Arsa Payı Karşılığı Bağımsız Bölüm Yapma Sözleşmesi ve Özellikle Biçimi II, 1983, 9(3), Yargıtay Dergisi, s.329-338.

Kırca Ç, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Sözleşmeden Dönmenin Üçüncü Kişilere Etkisi”, 15 Aralık 2006, Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu -Bildiriler- Tartışmalar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 2007, s. 77-98.

Kostakoğlu C, İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, 2. Baskı, Beta, 1995.

Kurtulmaz N, Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2017.

Kürşat Z, İnşaat Sözleşmesi, Filiz Kitabevi, 2017.

Mutluer M K-Dayanç Kuzeyli N N, Gayrimenkuller İle İnşaatları Vergilendirilme ve Tahkim, Yetkin, 2020.

Mutluer M K-Dayanç Kuzeyli N N, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin, 2019.

Nomer H N-Engin B İ, Türk Borçlar Kanununun Şerhi Özel Borç İlişkileri Cilt I: Satış Sözleşmesi, Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 4. Bası, Seçkin, 2018.

Öncel M-Kumrulu A-Çağan N-Göker C, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Turhan, 2019.

Pamuk İ, Türk Vergi Hukukunda Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2017.

Pehlivan O, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaacılık, 2018.

Sütçü N, Uygulama ve Teoride Tüm Yönleri ile Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi-I, Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Seçkin,



2018.

- Şişmanoğlu A, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay ve Bu İşlemlerin Vergilendirilmesi”, 2017, (346), Vergi Sorunları Dergisi, s. 92-99.
- Taşkan Y Z, Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Adalet, 2020.
- Taylar Y, Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2013.
- Tokat H, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Tescile Zorlama Davasının Açılacağı Çeşitli İhtimaller”, 2016, 24(1), Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 181-245.
- Tozoğlu G, Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergilendirme Karşısındaki Durumu, Sayram, 2016.
- Turut Ş, Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri, Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları 1.Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014.
- Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2020, <<http://www.vergisorunlari.com.tr/>> Erişim Tarihi 25.12.2020.
- Yavuz C-Acar F-Özen B, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanuna Göre Güncellenmiş ve Yenilenmiş 10. Baskı, Beta, 2014.
- Yeniocak U, Gelir Paylaşımına Dayalı İnşaat Sözleşmesi (Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı), Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Seçkin, 2014.

