

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN GAYRİMENKUL SATIŞ VAADİ SÖZLEŞMELERİ (Ersin Çamoğlu'na Armağan, 2013, ISBN: 978-605-4446-74-2, s.699)

Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN*

GİRİŞ

Gayrimenkul alım-satımları gündelik yaşamda sıkça karşılaşılan işlemlerdir. Günümüzde birer yatırım aracı olma özelliğini de koruyan gayrimenkullerin alım-satımı asıl olarak Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilmektedir. Gayrimenkullerin kiralanmaları karşılığında elde edilen gelir “gayrimenkul sermaye iradı”, elden çıkarılmalarından elde edilen gelir ise “değer artış kazancı” olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Elden çıkarma asıl olarak bir “satış sözleşmesi” çerçevesinde gerçekleşmektedir. İktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılan gayrimenkullerden elde edilen gelirler vergiye tabi tutulmaktadır.

Gayrimenkul satışlarının gerçekleşmesinde bir ön adım niteliğinde olan “Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmeleri”nin de uygulamada sıkça kullanıldığı fark edilmektedir. Bu sözleşmeler vergilendirme açısından tartışmaları da beraberinde getirmekte ve problemler nokta barındırmaktadır. Söz konusu sözleşmeyi satış sözleşmesi olarak kabul edenler ve etmeyenler çeşitli platformlarda tartışarak nasıl vergilendirilmesi gerektiği hususunda görüşler ortaya koymuşlardır.

Bu çalışmada gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin hukuki niteliği ortaya konulmaya çalışılacak, ardından başta gelir vergisi kanunu olmak üzere temel vergi kanunları açısından durumu irdelenmeye çalışılacaktır.

I. HUKUKSAL AÇIDAN GAYRİMENKUL SATIŞ VAADİ SÖZLEŞMESİ

A. TANIMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi; alıcı ve satıcının karşılıklı olarak satıcının taraflarca belirlenen bir bedel karşılığında taşınmazın satışını vermek, alıcının da bu taşınmazı satın almak ve bedelini ödemek konusunda tapu sicil memuru karşısında tarafların vaat ve taahhüt beyanlarını kapsayan ve noterlerce düzenlenen sözleşme olarak tanımlanmaktadır¹.

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, bir tarafa veya her iki tarafa, bir gayrimenkulün satış akdinin yapılmasını istemek hakkı sağlayan bir ön akittir. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin hukuki niteliği konusunda değişik görüşler ifade edilmektedir. Bir kısım görüş sahiplerine göre bu sözleşme satış sözleşmesi niteliğindedir ve gayrimenkul satış vaadi ile satış arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Bir kısım görüş sahiplerine göre ise gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi satış öncesi bir akittir ve satış ile aynı anlama gelmemektedir.

Ancak genel kabul gören görüş gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin bir ön akit olduğudur. Zira tarafların hak ve yükümlülükleri satış sözleşmesine nazaran farklılık arz etmesinin yanı sıra², sözleşmenin amacı da mülkiyet hakkının el değiştirmesi değil el değiştirmesi için hak elde edilmesidir.

* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, Mali Hukuk ABD.

¹ **Taylan**, H. Ali: Emlak ve Emlakçılık, Ankara Ticaret Odası Yayını, Ankara, 2005, s. 93.

² **Kızılot**, Şükrü/ **Sarısu**, Ekrem/Özcan, Sezgin/Kızılot, Zuhâl: Gayrimenkul Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 37.

Görüldüğü gibi gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinde konu ileride satılacak bir taşınmazın önceden, belirlenen tarihte satış işleminin yapılacağına dair vadin (sözün) alınması esasına dayanmaktadır. Diğer deyişle sözleşmenin yapılması anında sözleşme kapsamındaki taşınmazın kullanıma bırakılması ve satış bedelinin önceden ödenmesi satış vaadi sözleşmesinin ana unsurları değildir.

Kural olarak gayrimenkul satım sözleşmesi, tapu sicil muhafız ve memurları tarafından düzenlenecek resmi senetlerle yapılmaktadır. İlk bakışta gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin de tapu sicil muhafız ve memurları tarafından düzenlenerek resmi senetlerle yapılacağı düşünülebilirse de; gayrimenkul satış vaadi sözleşmesine ilişkin resmi senetleri düzenleme yetkisi sadece noterlere verilmiştir³. Satış vaadi senedinin noterlikçe resen düzenlenmesi gerekmektedir. Tarafların imzalarının Noterlikçe onanması tek başına yeterli olmamaktadır. Noterler tarafından gayrimenkul satışı olarak düzenlenen resmi senetler, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi yönünden hükümsüzdür. Fakat adı geçen sözleşmelerin, tarafların iradesinin, yorumu veya tahvil⁴ yolu ile satış vaadi olarak geçerli sayılması mümkündür. Bu imkan Yargıtay tarafından da kabul edilmiştir⁵.

Bir şahsi hak tapu kütüğüne şerh edilmekle aynı hak niteliği kazanmaz. Yalnızca taşınmaz üzerinde sonradan kazanılan hakların sahiplerine karşı ileri sürülebilir hale gelir. Bu itibarla, satış vaadi sözleşmesinin tapuya şerh edilmesi suretiyle bu sözleşmeden doğan kişisel hak güçlendirilmiş söz konusu taşınmazı sonradan iktisap edenlere karşı da ileri sürülebilir hale getirilmiş olmaktadır. Lehine satış vaadi bulunan kimse, bu vaaddan doğan hakkı şerh edilmişse, taşınmazı şerhten sonra iktisap eden her malike karşı hakkını kullanmak istediğini beyan ederek onu kendisiyle asıl satış akdini yapma borcu altına sokabilir. Böylece şerh sonucunda eşyaya bağlı bir borç ilişkisi ortaya çıkar. Başka bir deyimle, satın almak hakkının kullanılmak istenildiği sırada taşınmazın maliki kim ise bu hak ona karşı kullanılır; gerekirse asıl satım için irade beyanında bulunması hususunda ona karşı dava açılır ve semen de ona ödenir⁶.

Kurallara uygun ve geçerli olarak yapılan gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, kararlaştırılan hükümlere göre bir tarafa veya her iki tarafa satış yapılmasını isteme hakkı vermektedir. Satış vaadi, satış akdinin yapılması için, karşı tarafı borç altına sokma yetkisi sağlamaktadır. Satış vaadinde tanınan hak kullanılmakla, muhatap için satış sözleşmesi yapma borcu doğmaktadır. Satış vaadinde, satışı isteme konusundaki hak da yenilik doğuran bir haktır. Gayrimenkulü satma ve satın alma borcu, satış vaadi ile birlikte değil, bu ön akitte tanınan hakkın kullanılması ile doğmaktadır. Uygulamada satış vaadi sözleşmesine daha çok bir borcun teminatını teşkil etmek üzere başvurulduğu görülmektedir. Bu durumda borç alınan para satış bedelini teşkil etmektedir. Satıcı bu bedeli belirli bir vadede geri verirse, satış vadinin hükmünün sona ereceği kabul edilmektedir⁷.

Yargıtay bu konuda muvazaâ olduğunu savunmaktadır. Ancak satış vaadi sözleşmesinde, her iki tarafında gerçek iradesi söz konusu olduğundan, muvazaadan bahsedilmesi pek mümkün görünmemektedir.

³ 1512 Sayılı Noterlik Kanunu, madde: 60/3, 05.02.1972 tarih ve 14090 sayılı Resmi Gazete.

⁴ Tahvil: Bir tasarrufun doğumu, geçerliliği için gerekli koşullara uyulmamakla birlikte, var olan koşulların benzeri bir işleme uygun olduğu takdirde, eksik tasarrufun batıl sayılmayarak, benzeri bir işlem olarak geçerliliğini kabul etmektir.

⁵ **Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot**, s. 38.

⁶ **Tandoğan**, Haluk, Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri, Olgaç Matbaası, Ankara 1985, C: 1/1, s. 250.

⁷ **Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot**, s. 38.

“Bir taşınmazın satışının birden çok kişiye vaat olunması halinde, yani satış vaadi sözleşmesinin birden fazla kişiye yapılması durumunda, sözleşme geçersiz ve münfesih hale gelmediği sürece önceki tarihli olana değer verilmektedir.

Satış vaadi sözleşmeleri adından da anlaşılacağı üzere kesin satışı değil, bir vaadi içerir ve niteliği gereği vaat alana bir takım haklar sağladığı da bir gerçektir. Nitekim bu sözleşmenin niteliğinden doğan bir yaptırım gücü bulunmaktadır.

Bu taşınmazın, birden çok kişilere satışının vaat olunması halinde geçersiz olmadıkça veya münfesih hale gelmedikçe eski tarihli sözleşmeye değer verilir. Satış vaadi sözleşmesinin tapuya şerh edilmiş olması MK’un 1009/2 maddesi (Eski MK’un 919/2 maddesi) gereğince sadece taşınmaz üzerinde sonradan temellükte (kendine mâl etme) bulunan hak sahiplerine karşı dermehan olunabilir (ileri sürülebilir)”⁸.

Yine bir başka kararda Yargıtay, muvazaa konusunda farklı bir görüş belirtmiştir. Karara göre;

“Bir gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi şerh edilmediği sürece, vaat konusu taşınmazın tapudan bir 3. kişiye temlik halinde sonradan aynı hak iktisap eden bu kişiye karşı ileri sürülemez. Ancak şerh edilmemiş dahi olsa, düzenlenmesinden sonra vaade konu taşınmazın sırf vaat alacaklısını zarara uğratmak amacıyla malik tarafından danışıklı olarak bir başka kişiye tapudan temlik halinde, vaat alacaklısının muvazaa nedeniyle tapunun iptalini istemesi mümkündür”⁹.

B. TAPU İŞLEMLERİ KARŞISINDA DURUM

Satış vaadi ile tanınan satın alma hakkının tapuya şerhi mümkün olabilmektedir. 06.01.1954 tarih ve 6217 sayılı Kanun ile Tapu Kanunu’nun 26. maddesinde yapılan değişiklikte, satış vaadi ile tanınan satın alma hakkının şerhi imkanı kabul edilmiştir. Tapu Kanununun¹⁰ 26. maddesine eklenen beşinci fıkraya göre “Noterlik Kanunu’nun 44. maddesinin (B) bendi gereğince noterler tarafından tanzim edilen gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri de taraflardan biri isterse gayrimenkul siciline şerh edilir. Tapuya şerh edilen haklar 3. kişilere karşı ileri sürülebilir. Tarafların hak ve borçları açıkça tereddüde meydan vermeyecek şekilde ve taşınmazın bedeli ve ödeme şekli sözleşmede belirtilir. Sözleşmeye tarafların fotoğraflarının yapıştirılması ve noter tarafından mühürlenmesi gerekmektedir. Tarafların istemesi halinde cayma durumunda cezai şart konulabilir”¹¹.

Satış vaaadinin şerhi için Tapu Sicil Müdürlüğü’ne verilmesi gereken belgeler şöyle sıralanabilir:

- Noterce düzenlenmiş gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi¹²,
- İstemde bulunanın nüfus cüzdanı veya pasaportu ile bir adet vesikalık fotoğrafı,
- İstem temsilen yapılyorsa temsil belgesi.

C. SÖZLEŞME DAHİLİNDE BORCUN İFASI VE SONUÇLARI

⁸ Yrg. HGK’nın 07.02.2001 tarih ve E:2001/14-18, K:2001/98 sayılı Kararı, (Yasa Hukuku İçtihat ve Mevzuat Dergisi, C.XX, Kasım 2001, S:240, s.1375-1376),aktaran, **Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot**, s. 39.

⁹ Yrg. 14. HD’nin 15.05.2001 tarih ve E:2001/3041, K:2001/3638 sayılı Kararı, (Yargıtay Kararları Dergisi, C.29, Ocak 2003, Sayı:1, s.66-67),aktaran, **Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot**, s. 39.

¹⁰ 2644 sayılı Tapu Kanunu, 29.12.1934 tarih ve 2892 sayılı Resmi Gazete.

¹¹ **Taylan**, s. 93.

¹² Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi örneği için bkz. **Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot**, s. 40; **Taylan**, s. 94.

Satış vaadinden doğan hakkın kullanılması ile satış akdini yapma borcu doğar. Gayrimenkul maliki, borcunu yerine getirmek için tapu sicil muhafızı veya memuru tarafından düzenlenecek resmi senetle satış akdini yapar. Tescil hususundaki hükümlere de uyulmak suretiyle, gayrimenkulün mülkiyeti alıcı adına tescil edilir.

Gayrimenkul maliki, satış akdini yapmaktan imtina ederse, alıcının açacağı davanın ve mahkeme tarafından verilecek hükmün konusu ve mahiyeti doktrinde tartışmalı olmakla birlikte MK'un 716/1. maddesine göre; *“mülkiyetin kazanılmasına esas olacak bir hukuki sebebe dayanarak malikten mülkiyetin kendi adına tescilini istemek hususunda, kişisel hakka sahip olan kimse, malikin kaçınması halinde hakimden, mülkiyetin hükmen geçirilmesini isteyebilir”*.

Uygulamada daha çok satış vaadinin ifası davasında doğrudan doğruya MK'un 716. maddesine göre, mülkiyetin alacaklıya aidiyetine karar verilebileceği ve iki ayrı davanın söz konusu olmayacağı fikri hakimdir. Satış vaadi sözleşmesinin ileride satıcı tarafından ifa edilmemesi ve satıcının hala malik olması halinde mülkiyetin nakline karar verilmesi mahkemeden talep edilebilir. Eğer satıcı bu arada gayrimenkulü bir başkasına devretmişse, satış vaat edilen kişi vaat edene karşı ancak, bedelin iadesi ve tazminat davası açabilir¹³.

Bu çözüm tarzı, meseleyi nispeten çöze de, satış vaadi ile satış akdi arasındaki farkı da ortadan kaldırmaktadır. Bir yandan bu iki sözleşme tipi arasındaki farkı ortadan kaldırmak, diğer yandan da satış vaadi alacaklısını MK'nun 716. maddesinden yararlandırmak bir tutarsızlık ortaya çıkarmaktadır. MK'nun 716. maddesi uyarınca, açılacak dava, satış akdine veya bunun yerini tutacak olan mahkeme kararına dayanmak zorundadır. Satış vaadine dayanarak, MK'nun 716. maddesi uyarınca, mülkiyetin aidiyetine karar verilmesinin talep edilmesi mümkün değildir¹⁴.

Satış vaadinde bulunan gayrimenkule malik olmadığı için borcunu yerine getiremiyorsa BK'nun 96. maddesi uyarınca, alıcının zararını tazminle yükümlüdür. BK'nun 96. maddesine göre; *“Alacaklı hakkını kısmen veya tamamen istifa edemediği takdirde, borçlu kendisine hiçbir kusurun isnad edilemeyeceğini ispat etmedikçe bundan mütevellit zararı tazminle mecburdur”*.

D. TAPUSU OLMAYAN GAYRİMENKULLERDE DURUM

MK'un 705/2. maddesinde de ifade edildiği gibi; *“Miras, mahkeme kararı, cebri icra, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hallerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hallerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır”*. Madde metninden anlaşılacağı üzere tapusuz gayrimenkuller üzerinde de mülkiyet hakkı söz konusu olabilmektedir. Örneğin; tapuda kayıtlı olmayan bir gayrimenkul üzerinde, işgal yoluyla mülkiyet kazanılmış olabilir. Uygulamada, tapusuz gayrimenkullerin bir kısmı üzerinde de mülkiyet hakkı bulunmakta, bir kısmı üzerinde ise henüz mülkiyet hakkı bulunmamaktadır.

MK'un 705/2. maddesine göre, tapusuz gayrimenkul üzerinde mülkiyet hakkı sahibi olan malikler, gayrimenkulü tapuya kayıt ve mülkiyetlerini de tescil ettirmedikçe mülkiyet hakları üzerinde tasarruf edemezler. Dolayısıyla bu mülkiyeti başkasına temlik de edemezler. Gayrimenkul de tapu işlemleri yapıldıktan sonra, artık tapulu gayrimenkul de “mülkiyetin nakli hükümleri” uygulanır. Örneğin; bir gayrimenkul, tapu işlemleri yapılmadan da mülkiyeti

¹³ Doğrusöz, A. Bumin: “Gayrimenkul Satış Vaadi”, Referans, 26.04.2010.

¹⁴ Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot, s. 42.

nakil borcu doğuran bir alım-satım akdine konu olabilir. Yani tapusuz bir gayrimenkul, borçlandırıcı muamele yapılmasına engel teşkil etmez¹⁵.

E. ZAMANAŞIMI

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi çerçevesinde tapuya koyulan şerhler beş sene devam edebilmektedir. Beş sene geçtikten sonra hükmü kalmaz ve resen terkin edilir (Tapu Kanunu, m.26/7). Ancak taşınmaz mal üzerinde işlenen satış vaadi şerhi beş yıllık süreyi aşmış ve satış vaadi lehtarına satış yapılmamış ise taşınmaz mal malikinın talebi üzerine satış vaadi lehtarının muvafakati aranmaksızın harçların tahsili ile taşınmaz üzerindeki şerh resen terkin edilir. Terkin edilen şerhin satış vaadi lehtarına bildirilmesi gerekmektedir¹⁶.

Bu konuda Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun da aynı doğrultuda bir kararı bulunmaktadır. Karara göre;

“Tapu Kanunu'nun 26. maddesi hükmü gereğince satış vaadi sözleşmesinin tapuya şerhinden itibaren beş yıl içinde satış yapılmazsa şerh hükümsüz kalır”¹⁷.

Şerhten itibaren beş yıl içinde satış yapılmaz veya irtifak hakkı tesis ve tapuya tescil edilmezse işbu şerh tapu sicil muhafızı veya memuru tarafından re'sen terkin olunacak, yani kayıttan silinecek ve anılan gücünü yitirecektir. Bu sözleşme taraflar arasında 10 sene süreyle geçerlidir. Yani 10 sene içinde bu sözleşmeye dayalı olarak, ihtilaf varsa, mahkemede dava açmak zaruridir. Aksi takdirde hak düşürücü süre nedeniyle, sözleşmedeki hakkı kaybetmekle karşı karşıya kalınabilir¹⁸.

II. VERGİSEL AÇIDAN GAYRİMENKUL SATIŞ VAADİ SÖZLEŞMESİ

A. GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUM

Gelir Vergisi Kanunu'na göre gayrimenkullerin satış kazancından elde edilen gelir “değer artış kazancı” olarak nitelendirilmektedir. Elde etme şekli ne olursa olsun (ivazsız iktisaplar hariç)¹⁹ GVK'nun 70. maddesinde gayrimenkuller ve bu nitelikteki hakların iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması halinde doğacak kazançlar değer artış kazancıdır. Vergilendirme, elde edilen kazancın istisna sınırını (2012 yılı için 8.800 TL)²⁰ geçmesi halinde yapılacaktır.

Elden çıkarma kavramı mal veya hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması ile mal ve haklar üzerindeki tasarruf hakkının herhangi bir şekilde devredilmesini ifade etmektedir. Dikkat edilecek olursa bağış ve miras şeklindeki bir tasarruf elden çıkarma olarak

¹⁵ **Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot**, s. 43.

¹⁶ **Taylan**, s. 93.

¹⁷ Yrg. HGK'nın 08.11.2000 tarih ve E:2001/1-1331, K:2001/1628 sayılı Kararı, (Yasa Hukuku İçtihat ve Mevzuat Dergisi, C.XX, Kasım 2001, S:240, s.1366-1367), aktaran, **Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot**, s. 40.

¹⁸ **Dikmen**, M.Burçin: “Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinden Doğan Hakkını Tapu Verilmeden Önce Devredenler Açısından Değer Artış Kazancı Ortaya Çıkarır Mı?”, Vergi Dünyası, Sayı:345, Mayıs 2010, s.37.

¹⁹ Örneğin miras yoluyla edinilen gayrimenkuller süre ve satış bedeli yönünden bir sınırlama olmaksızın elden çıkarılmaları halinde ortaya çıkan kazanç vergiye tabi değildir.

²⁰ 280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, R.G. 28154 / 26.12.2011

kabul edilmemiştir. Daha açık ifadeyle, ivazsız olarak elden çıkarma çıkaran açısından diğer kazanç ve iradı oluşturmaz. Ancak bu durumda elde eden açısından Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerine göre işlem yapılacaktır²¹.

Konu ile ilgili kanuni düzenlemelere bakıldığında, gayrimenkul satışlarında baz alınan kriter “beş yıllık” süredir. İfade edilen beş yıllık süre kanununun spekülasyon kazanç elde etme maksadı ile tasarrufları değerlendirme maksadını ayırma amacı ile oluşturulmuş bir ölçüttür. Buradaki süre ölçütü çeşitli açılardan eleştirilebilir, yerine başka ölçütler veya farklı süreler önerilebilirse de, katıldığımız görüşe göre bu şekilde bir ölçütün ihdası kanunun amacı ile uyumlu ve gereklidir. Aksi halde kazanç vergilemesi tasarruflara yönelmiş olacaktır²².

Bu düzenlemeler, beş yıllık süre dolmadan gayrimenkullerini satmak, ancak satış kazançlarını vergi dışında tutmak isteyenleri çeşitli arayışlara yöneltmiştir. Uygulamada bulunan veya kullanılan yollardan birisi de, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile devretmek şeklindedir. Bu sözleşme ile gayrimenkul sahibi örneğin, dairesini noterden satış vaadi sözleşmesi ile alıcıya devretmekte, bedelini peşin almakta ve dairenin kullanımını alıcıya bırakmaktadır. Nihayet beş yıl dolduktan sonra da satıcı, sözleşme ile doğan mülkiyeti nakil vaadini yerine getirmekte ve mülkiyeti nakletmektedir²³.

1. Beş Yıl İçinde Kullanıma Bırakılma ve Bedelin Tahsili Durumunda

GVK. Mük. 80. maddesinde gayrimenkul satışlarında “elden çıkarma” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği belirlenmiştir. Mük. 81. madde de ise değer artış kazançlarında safi kazançta ulaşırken elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda “gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi kapsamında bir taşınmazın alıcı konumundaki karşı tarafın kullanımına bırakılması ve bedelin tahsil edilmesi değer artış kazancı olarak nitelenebilir mi?” sorusu akla gelmektedir.

Bazı görüşlere göre gayrimenkulün satış vaadi sözleşmesi ile bedel alınmak suretiyle de olsa alıcıya bırakılması ve satışın beş yıllık süre geçtikten sonra yapılması halinde satıcının kazancının, verginin konusuna girmediği ifade edilmekte; zira elden çıkartmanın, bir başka deyişle mülkiyetin el değiştirmesinin hukuken, beş yıllık süreden sonra gerçekleşmiş olacağı ileri sürülmektedir. Dolayısıyla vergilendirmeye konu edilmemesi gerekmektedir²⁴. Ancak kanımızca bu görüşe katılmak mümkün görünmemektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesinde vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar denilmektedir. VUK’nun 3/B. maddesinde ise vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu vurgulanmaktadır. Diğer yandan GVK mük. 81. madde de ifade edildiği üzere değer artış kazançlarında safi kazançta ulaşırken elden çıkarma karşılığında

²¹ Şenyüz, Doğan: Türk Vergi Sistemi, 10. baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül, 2004, Ankara, s. 204.

²² Doğrusöz, Referans, 26.04.2010.

²³ Ancak bu şekildeki bir davranışın alıcı açısından çeşitli hukuki riskleri de bulunmakta, alıcı bu risklere katlanmaktadır. Örneğin, satıcının vefat etmesi halinde mirasçıların bu sözleşmeyi tanımaması, satıcının vaadinden cayması, satıcının bu arada gayrimenkulü bir başkasına satması bu risklerin en önemlileridir. Diğer yandan satış vaadi sözleşmesi satış vaat edilen alıcıya sadece (satış akdinde olduğu gibi tapu sicilinde değil de noterde yapılması sebebiyle veya genellikle tapu kayıtlarına işlenmemiş olması sebebiyle) herkese karşı ileri sürülemeyen bir alacak hakkı bahşeder. Alacak hakları ise, bir kişisel haktır ve bir aynı hak olan mülkiyet hakkı gibi herkese karşı ileri sürülememektedir. Doğrusöz, Referans, 26.04.2010.

²⁴ Doğrusöz, Referans, 26.04.2010.

alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Diğer bir deyişle tahsil esasını benimsemiştir²⁵.

Bu durumda gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi çerçevesinde bir taşınmazın kullanımı alıcıya bırakılıp bedel tahsil edilmiş olduğunda, her ne kadar tapuya tescil gerçekleşmemişse de satıcı bedeli tahsil etmiş ve alıcı da gayrimenkulden yararlanmaya başlamıştır. Böyle bir durumda gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin olağan bir satış sözleşmesinden farkı kalmayacağı gibi, söz konusu olayın mahiyeti itibarıyla teslim gerçekleşmiş ve bedel tahsil edilmiştir. Dolayısıyla iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde bu şekilde bir yapılanma gösteren gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi değer artış kazancı olarak vergilendirilmelidir.

Diğer yandan daha önce de belirtildiği üzere, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ileride yapılacak bir taşınmaz satışının önceden vaadini alma esasına dayanan bir ön akittir. Halbuki bu sözleşme sonrasında taşınmazın kullanıma bırakılması ve satış bedelinin önceden ödenmesi sözleşmenin karakteristik özelliğini bozmakla beraber muvazaalı (peçeleme) bir durum da ortaya çıkarmaktadır²⁶.

Vergi normunda vergi borcunun doğumunun bağlandığı olgu ve olayların betimlenmesi ve tanımlanmasında özel hukuk kurum ve kavramlarının kullanılması, potansiyel vergi yükümlülerini vergi normlarında yer alan özel hukuk işlemlerinden kaçınıp, hedefledikleri iktisadi sonuca ulaştıran başka işlemler yapmaya yöneltilir. Burada ya başka bir özel hukuk işlem tipinin ya da asıl işlem tipini içinde barındıran birden fazla özel hukuk işlemleri demetinin tercihi söz konusudur. Gayrimenkullerde satış yerine ön akit niteliğinde gayrimenkul satış vaadinin tercihi bu konuda tipik bir örnektir²⁷.

Yine bu konuyla ilgili olarak Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun, bedelinin tamamı veya bir kısmı taksitle ödenmek üzere satılan gayrimenkullerin, tapuya tescil edilmeden önce alıcıya teslim olduğu hallerde, gelirin hangi tarihte elde edilmiş sayılacağı, yani vergiyi doğuran olayın ne zaman vuku bulduğunun tespitine yönelik 06.04.1960 tarih ve 98 genel sıra numaralı kararı bulunmaktadır. Bu kararın özeti aşağıdaki gibidir²⁸:

“ Medeni hukukun, gayrimenkul mülkiyetinin nakli için şart koştuğu tescil muamelesi, tamamıyla bir şekil meselesi olup, muamelenin özüne taalluk etmemekte, sadece taraflar arasındaki ihtilafların çözülmesinde veya üçüncü şahısların haklarının korunması bakımından bir delil olarak tesis edilmiş ve buna resmiyet verilerek de sağlamlığı temin olunmuş bulunmaktadır.

Sonuç olarak tescil, kuru mülkiyetin nakledilmiş bulunduğu delilidir. Şayet taraflar arasında ileride ihtilaf çıkması mümkün olmasaydı ve üçüncü şahısların haklarını haleldar edecek bu durumun ortaya çıkması muhtemel bulunmasaydı, tescil muamelesinin ihdası bahis konusu olmazdı. Fakat yine de gayrimenkul satışı yapılabilecekti. Kaldı ki, tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkuller de alınıp satılabilmektedir.

²⁵ **Saban**, Nihal: Vergi Hukuku (Özel Kısım), Der Yayınları, İstanbul, 2004, s. 105.

²⁶ Satış vaatli sözleşmelerle, müteahhidin ileride (inşaat tamamlandığında) satacağı gayrimenkulün özellikleri ile alıcının bunun karşılığında ödeyeceği bedel üzerinden anlaşılır. Bu sözleşme, ileride yapılacak bir satışın şartlarını belirlemektedir. Ortada bir mal olmadığı veya tamamlanmadığı için, tasarruf hakkının devri de söz konusu değildir. Böyle bir sözleşmenin yapılmasıyla, satıcının gelir elde ettiği söylenemez. İnşaatın bitiminden önce, satış vaadi üzerinden yapılan satışlarda, bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından, alınan bedeller “avans” niteliği taşıyacaktır. M.B., 15.10.1991 – 2601017-913 ve 30.06.1993 – 80/262-41304 sayılı özelgeleri. **Selimoğlu**, Recep: İnşaat İşlerinde ve Yapı Kooperatiflerinde Vergilendirme-Muhasebe Uygulamaları, İSMMMO Yayınları, No:41, s. 126.

²⁷ **Akkaya**, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s.30-31.

²⁸ **Dikmen**, s.38-39.

Hâlbuki gerçek hayatta bir de iktisadi mülkiyetten bahsedilebilir ki bu, bir gayrimenkulden faydalanmak, yani ona iktisadi bakımdan tasarruf etmek hakkıdır. Bu hak, tescilden önce veya sonra da doğabilir. Vergi hukuku, daha çok, olayların iktisadi yönü ile ilgilidir ve bireylerin gerçekleştirdikleri iktisadi olayların sonuçlarını hedef tutmaktadır. Bu netice gelir elde etmektir. Dolayısıyla, tamamıyla medeni hukuk sahasına taalluk eden ve ihtilafların çözülmesinde başvurulmak üzere tesis olunan tapu tescili meselesi, muamelelerin iktisadi neticeler vermesi ve dolayısıyla vergi mevzuunu teşkil eden geliri doğurması için hiç de zaruri bir hal değildir. Bundan çıkan sonuç, gayrimenkul alım-satımında vergiyi doğuran olay, satış muamelesinin tapuya tescil keyfiyeti değildir.

Gayrimenkul satışında gelirin, binanın alıcıya teslim ettiği anda doğduğu kabul edilmelidir. Gayrimenkulün iktisaden tasarrufunun terki onun yeni sahibine teslimi ile mümkündür. O halde iktisadi neticeyi teşkil eden ve satıcının bu muameleden sağladığı kar(gelir), teslim anında elde edilmiş olur. Bedelin o ana kadar kısmen tahsil edilmiş olması ve bakiyenin tediyesi için alıcıya kolaylık sağlanması amacıyla taksit usulünün kabulü olaya etki etmez. Bu sebepler dolayısıyla, taksitle yapılan ve tapuya tescilden önce teslim edilen gayrimenkullerin satışından doğan kazançların, teslimin vuku bulduğu hesap dönemine ait gelirler arasında kabul edilmesi gerekmektedir.”

Konu ile ilgili bir Danıştay Kararı²⁹ da aynı yönde düşünülerek hüküm vermektedir. Söz konusu karar göre; “*Her ne kadar gayrimenkul satışının ve satış vaaadinin muteber olabilmesi için resmi senede raptedilmesi ...şart koşılmakta ise de, bu tamamıyla bir şekil meselesi olup, muamelenin özüne tesir etmemekte, sadece taraflar arasındaki ihtilafların hallinde ve üçüncü şahısların haklarının korunması bakımından bir delil sistemi getirilmiş bulunmaktadır. Zira hukuki yönden bütün sakıncaları göze alındığında bir resmi şekil şartına riayet etmeden ve tescil muamelesi yaptırılmadan bir gayrimenkul iktisap edilebileceği gibi tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkullerin satıldığı da bir gerçektir. Bu durumda vergiyi doğuran olayı tescil muamelesine bağlama olanağı yoktur.*

Bu nedenle esas olan iktisadi tasarruf hakkının devridir. Bu hakkın alıcıya devredildiği anda satım akdinin özü olan teslim borcu yerine getirilmiş bulunduğundan alıcının semeni isteme hakkı doğmakta ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay da bu intikalle meydana gelmiş bulunmaktadır”.

Görüldüğü gibi yüce mahkeme de kararı verirken bu tip durumlarda karşı tarafın kullanımına bırakılan taşınmazlar söz konusu olduğunda vergiye tabi olması gerektiğini ifade etmektedir. Kaldı ki aksi durumda düşünmek yukarıda ifade edildiği gibi muvazaalı durumlara mahal vereceği gibi ciddi bir vergisiz alan da yaratacaktır. Diğer yandan bir an vergilendirilmemesi gerektiği düşünülse bile geliri elde eden kişi uzun yıllar vergilendirilmeden kalabilecek, zamanında ödemesi gereken vergiyi ödemeyerek haksız kazanç elde etmiş olacaktır. Dolayısıyla bu noktada vergilendirmede eşitlik ilkesinden de uzaklaşmış olunmaktadır.

2. Beş Yıl Dolduktan Sonra Kullanıma Bırakılma ve Bedelin Tahsili Durumunda

İktisap tarihinden itibaren beş yıl sonra elden çıkarılan gayrimenkullerden elde edilen gelir vergilendirilmemektedir. Bu durumda iktisap tarihinden itibaren beş yıl dolduktan sonra gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi kapsamında, satış gerçekleşmeden bedel tahsil edilmesi ve gayrimenkulün kullanımının karşı tarafa bırakılması da vergilendirilmeyecek ve değer artış kazancı olarak nitelendirilmemesi gerekecektir.

3. Sözleşme Kapsamında Alıcının “İktisap” Tarihinin Durumu

²⁹ Dnş. 4.D. 03.06.1976 tarih, E.1975/2256, K.1976/1422, (Özbalcı, Yılmaz: VUK Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Ekim 1998, s. 197-198.

Satın alma suretiyle vaki iktisaplarda, iktisap tarihi tapuya tescil tarihidir. Satış vaadi sözleşmesinin bulunduğu ve buna istinaden gayrimenkulden tescilden önce yararlanma imkanının doğmuş olduğu hallerde de verginin konu olarak doğup doğmadığının tayiniyle ilgili süre hesabında yine tescil tarihinde itibar edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir³⁰. Aynı doğrultuda bir diğer görüş ise buradaki sürenin, mülkiyetin alıcı tarafından kazanıldığı tarihte işlemeye başlaması halinde uygun olacağı; bir başka anlatımla sürenin, satış vaadi sözleşmesinin yapıldığı tarihi değil, satışın tapu sicilinde tescil edildiği ve bu suretle mülkiyetin el değiştirdiği tarihten itibaren işlemeye başlaması gerektiği ileri sürülmektedir³¹.

Olağan bir satış sözleşmesinin ardından tapu siciline tescil ile yapılan satışta iktisap tarihi tapu tescil tarihi olacaktır. Ancak kanaatimizce yukarıda da ifade edildiği üzere değer artış kazancı olarak nitelenmesi gereken, teslim edilmiş ve bedeli tahsil edilmiş bir gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi kapsamında alıcı için iktisap tamamlanmış demektir. Gelir idaresi de bu doğrultuda verdiği bir özalgede aşağıdaki görüşte bulunmuştur³².

“...Gelir Vergisi Kanunu'nun “Değer artışı kazançları” başlıklı ...Mük. 80. maddesinin (6) numaralı bendinde; iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) bu Kanununun 70. maddesinin ...bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (kooperatif ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır) değer artışı kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı hüküm altında alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80. maddesinde geçen “elden çıkarma” deyimi, bu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Gelir ve Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay, gelirin veya kurum kazancının elde edilmesidir. Bir alım satım muamelesinde gelir, satıcının borcunu ifa ettiği ve dolayısıyla semeni almaya hak kazandığı anda doğmaktadır.

Gayrimenkul satışlarında gelir, satıcı tarafından gayrimenkule iktisaden tasarruf etme hakkının alıcıya bırakıldığı (borcunu ifa ettiği) anda elde edilmektedir. Gayrimenkullerde iktisaden tasarruf etme, satışın tapuya tescili ile gerçekleşmektedir. Ancak bazı hallerde tapuya tescil edilmeden önce de gayrimenkulün tasarruf hakkı alıcıya bırakılabilmektedir. Örnek olarak inşa edilen binanın alıcının kullanımına tahsis edilmesi, arsalarda arsa üzerine alıcı tarafından inşaata başlanması veya tesisler kurularak arsanın depo, garaj, işyeri ve benzeri şekillerde kullanılması, arsanın tasarruf hakkının fiilen alıcıya bırakıldığını gösterir. Buna göre, gayrimenkul satışlarında satış işleminin tapuya tescil edildiği tarihte gelirin elde edildiği esas olmakla birlikte, tapuya tescilden önce, gayrimenkulün tasarruf hakkının alıcıya bırakılması halinde, gelirin bu tarihte elde edilmiş sayılması gerekir.

Bu hükümlere göre, müvekkilinize “taşınmaz satış vaadi sözleşmesi” ile teslim edilerek dört yıldan uzun bir süredir kullanımında bulunduğu, ancak mahkeme kararı ile taşınmazın müvekkilinizin adına tesciline karar verildiği tarihten bu yana ise, dört yıldan daha az bir sürenin geçmiş olduğu anlaşıldığından, müvekkiliniz tarafından iktisap tarihi olarak, taşınmazın tapuya tescil tarihinin değil, taşınmazın tasarruf hakkının tapuya tescil edilmeden önce, müvekkilinize bırakıldığı tarihin dikkate alınması gerekmekte olup, bu durumda

³⁰ Özbacı, s. 654.

³¹ Doğrusöz, Referans, 26.04.2010.s

³² 14.10.2005 tarih ve 11995 sayılı özalg, (Vergi Sorunları, Sayı: 208, Ocak 2006, s. 177-179).

gayrimenkul iktisap tarihinden itibaren dört yıllık süre geçtikten sonra satılmış olacağından, bu satıştan elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir”.

Yukarıdaki özelden anlaşılacağı üzere, idare konu ile ilgili olarak vergilendirme olayını “tasarruf etme” noktasına bağlamış ve mülkiyetin kazanılmasını, diğer deyişle özeldede geçen olaydaki mahkeme kararı ile mülkiyetin el değiştirmesini vergilendirme açısından göz önüne almamıştır. Dolayısıyla konuya bu açıdan yaklaşarak, satış vaatli sözleşme kapsamında taşınmaz kullanıma bırakılmış ve bedel tahsil edilmiş ise (fili tasarruf), kullanıma bırakılan tarih alıcının iktisap tarihi olması daha yerinde bir uygulama olacaktır.

B. KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUM

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Kurum kazancı KVK'nun 1. maddesinde ifade edildiği üzere gelir vergisi konusuna giren gelir unsurlarından meydana gelmektedir. Gelir vergisinde gelir unsurları ise; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar.

Bir kurum bu gelir unsurlarının hangisinden gelir elde etmiş olursa olsun elde edilen geliri kurum kazancı olarak adlandırılır. Bir başka deyişle kurumlar tarafından gelir unsurlarının bir veya birkaçından kazanç ve iratların toplamına bir bütün olarak kurum kazancı denir³³.

Dolayısıyla kurumların gayrimenkul satışlarından elde ettikleri gelirler de kurum kazancı olarak nitelenecektir. Ancak 5520 sayılı KVK'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendinde yapılan düzenleme ile kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi yapan kurumlar bu düzenleme altında nasıl değerlendirilmelidir.

Kanaatimizce GVK ile ilgili öne sürdüğümüz iddialar burada da geçerliliğini korumaktadır. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi yapılmasının ardından, sözleşmeye konu gayrimenkul sözleşmeye taraf olan kurumun kullanımına bırakılmış ve bedeli tahsil edilmiş ise yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda düşünülmektedir hareket edilmelidir.

C. KDV KARŞISINDAKİ DURUM

Gayrimenkul satış vaadi ile yapılacak intikallerde, satış vaadi sözleşmesi mülkiyet intikali için yeterli olmadığından ve gayrimenkul daha sonraki bir tarihte yapılacak satış ve teslim ile el değiştireceğinden, satış vaadi sözleşmesinin yapıldığı tarihte vergiyi doğuran olay henüz meydana gelmiş sayılmayacaktır. Bu tür satışlarda **vergiyi doğuran olay tapu siciline tescil, tapu siciline tescil edilmeyen hallerde ise gayrimenkulün fiilen alıcının kullanımına terk edilmesi** ile meydana gelmektedir³⁴.

D. DAMGA VERGİSİ VE HARÇLAR KANUNU KARŞISINDAKİ DURUM

Damga Vergisi Kanununun “istisnalar” başlığını taşıyan 9. maddesine göre; kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisinden müstesnadır.

(2) sayılı tablonun “IV. Ticari ve Medeni İşlerle ilgili Kağıtlar” başlığının 21. bendinde düzenlendiği üzere gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri de yer aldığından, gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinin düzenlenmesi sırasında damga vergisi hesaplanmayacaktır.

³³ Şenyüz, s. 257.

³⁴ Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot, s. 262.

Noterlerce düzenlenen satış vaadi sözleşmelerini isteyen taraf tapu siciline şerh ettirebilir. 492 sayılı Harçlar Kanunu'na³⁵ ekli (4) sayılı Tarife'nin 12. pozisyonu uyarınca sözleşmede yazılı bedel ile kayıtlı değer yüksek olanından; sözleşmede bedel yoksa, kayıtlı değer üstünden binde 5,94 oranında tapu harcı ödenmektedir³⁶. Döviz üzerinden yapılan satış vaadinde, talep günündeki Merkez Bankası döviz alım kuru üzerinden satış vaadi bedeli, Türk Lirasına çevrilerek bulunan tutar üzerinden hesaplanmaktadır³⁷.

III. SONUÇ

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerinin vergilendirilme karşısındaki durumu oldukça karmaşık ve yoruma müsait bir yapı sergilemektedir. Çalışmada açıklanmaya çalışıldığı üzere satış vaatli sözleşme kapsamında, taşınmazın kullanıma bırakılması ve bedelinin tahsil edilmesi gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin yapısını bozmakta ve amacını aşmaktadır.

Dolayısıyla sadece mülkiyetin tapuda tescil edilmesi unsuru çerçevesinde çözüme ulaşmak muvazaalı durumları desteklemek ve ciddi vergisiz saha bırakmaktan öteye gitmemektedir. Aksi durumda gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri vergi sığınağı pozisyonunda kullanılmaya maruz kalacaktır.

KAYNAKÇA:

Akkaya, Mustafa : Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

Dikmen, M.Burçin : “Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesinden Doğan Hakkını Tapu Verilmeden Önce Devredenler Açısından Değer Artış Kazancı Ortaya Çıkar Mı?”, Vergi Dünyası, Sayı:345, Mayıs 2010.

Doğrusöz, A. Bumin : “Gayrimenkul Satış Vaadi”, Referans, 26.04.2010.

Kızılot, Şükrü/ **Sarısu**, Ekrem/**Özcan**, **Sezgin**/Kızılot, Zuhul : Gayrimenkul Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.

Özbalcı, Yılmaz : VUK Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Ekim 1998.

Saban, Nihal : Vergi Hukuku (Özel Kısım), Der Yayınları, İstanbul, 2004.

Selimoğlu, Recep : İnşaat İşlerinde ve Yapı Kooperatiflerinde Vergilendirme-Muhasebe Uygulamaları, İSMMMMO Yayınları, No:41.

Şenyüz, Doğan : Türk Vergi Sistemi, 10. baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül, 2004, Ankara.

Tandoğan, Haluk : Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri, Olgaç Matbaası, Ankara 1985, C: 1/1.

Taylan, H. Ali : Emlak ve Emlakçılık, Ankara Ticaret Odası Yayını, Ankara, 2005.

³⁵ 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete.

³⁶ **Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot**, s. 41.

³⁷ **Kızılot, Sarısu, Özcan, Kızılot**, s. 494.