

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

Osman Kerem ENGİN

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hakan AY

2007

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "**Türk Vergi Sistemi Açısından İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi**" adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

,,,/,,,,/2007

O.Kerem ENGİN

MALİ HUKUK BÖLÜMÜ YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Osman Kerem ENGİN
Anabilim Dalı : Mal iye
Programı : Mali Hukuku
Tez Konusu : Türk Vergi Sistemi Açısından İnşaat Sektörünün
Vergilendirilmesi
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nüntarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez/proje sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini/projesini.....dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez/proje konusu gerekse tezin/projenin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ ile	<input type="radio"/>
DÜZELTME	<input type="radio"/>	OYÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
RED edilmesine	<input type="radio"/>	ile karar verilmiştir.	

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır	<input type="radio"/>
Öğrenci sınava gelmemiştir	<input type="radio"/>

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Evet

Tez/Proje, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez/Proje, mevcut hali ile basılabilir.

Tez/Proje, gözden geçirildikten sonra basılabilir.

Tezin/Projenin, basımı gerekliliği yoktur.

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	a Başarılı	a Düzeltme	a Red
.....	a Başarılı	a Düzeltme	a Red
.....	a Başarılı	a Düzeltme	a Red

ÖZET

Mali Hukuk Yüksek Lisans Tezi

Türk Vergi Sistemi Açısından İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi

Osman Kerem ENGİN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Bu tezin amacı; Türkiye'de inşaat sektörünün Cumhuriyet in kuruluşundan günümüze gelişimi, genel bütçe içindeki payı ve ekonomimizdeki yeri, inşaat çeşitleri hakkında ayrıntılı bilgi, sektörün vergilendirilmesinde uygulanan yöntemleri, detaylı olarak inceledikten sonra; karşılaşılan belli başlı vergileme sorunları, inşaat çeşitlerine göre vergi idaresinin uyguladığı vergileme teknikleri, vergi idaresinin bu sektörün aktörlerine karşı öne sürdüğü tenkitlere istinaden ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarını, benzer nitelikli yargı kararlarını da dikkate alarak irdelemek ve nihayetinde sektörün genel sorunlarına karşı geliştirilebilecek çözüm önerilerini ortaya koymaktır.

Ülkemizde inşaat işleri başlıca iki türde gerçekleştirilmektedir

Özel İnşaat İşleri (Yap/Sat şeklinde sürdürülen inşaatlar)

İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşleri (Bir taahhüt kapsamında sürdürülen inşaatlar.)

İnşaat/taahhüt ve onarım işlerinden sağlanan kazançlar "Ticari Kazanç" sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanununda öngörülen usullere göre vergilendirilmesi gerekir. Eğer söz konusu kazancı "bir kurum" elde etmişse; o zaman kurum kazancı" sayılacak ve Kurumlar Vergisi Kanununda öngörülen usullere göre vergilendirilecektir.

Yıllara yaygın inşaat/taahhüt ve onarım işlerinin bir takvim yılından uzun sürmesi durumunda ortaya çıkan vergileme tekniklerinde yaşanan sıkıntılar, bu tezin amacında yer alan sektöre ilişkin sorunlarda başı çeken bir konudur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak tanımlanan bu husus, gerek muhasebesel açıdan gerekse, vergisel boyutta oldukça geniş ve detaylı bir mevzuata sahiptir. Bu nedenledir ki yargıya intikal eden bir çok uyuşmazlığın konusunu teşkil etmektedir. Bu konuya ilişkin bir çok uyuşmazlığı tezimizde kullanarak söz konusu sorunları örneklemeye çalıştık.

Özel İnşaat işleri ise, bu sektörün vergisel yönden en fazla kayıp ve kaçacağını teşkil eden bölümdür. Bunda en önemli faktör genel olarak bu tip inşaat işlerinin aktörlerinin vergi mevzuatlarına son derece yabancı olması, onlara yol gösterecek profesyonellere, vergi incelemelerinin yeterli sıklık ve etkinlikte yapılmaması nedeniyle ihtiyaç duymamalarından kaynaklanmaktadır. Birçoğu vergi mükellefi bile olmayan bu aktörler, sektörün vergi mükellefi olan kayıt içi aktörlerini de olumsuz etkileyen tutum ve davranışlar sergilemektedir. Bu konuya ilişkin birçok belge ve örnek bu hususun gerçekliğini doğrulayan bulgulardır. Bu belge ve örneklere yine tezimizde yer almaktadır.

Vergileme tekniği bakımından gerek yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri gerekse özel inşaat işleri konusunda geçmişte yaşanan tecrübeleri de göz önüne alarak, vergi otoritesinin daha basit, kolay özümsebilir ve denetim mekanizmasını daha az yoran fakat etkinliğini artıracak bir sistemi devreye sokmasının, her iki tarafı da mutlu edeceği düşünülebilir.

Anahtar Kelimeler:

1)Geçici Vergi, 2)İnşaat ve Taahhüt İşleri, 3)Müteahhit, 4)Taşeron, 5)Vergi İstisnası

ABSTRACT

Financial Law Post-Graduate Thesis

Taxation of Construction Sector From the Point of Turkish tax System

Osman Kerem ENGİN

Dokuz Eylül University

Social Sciences Institution

Finance Main Sciences Branch

The purpose of this thesis is that; after giving a comprehensive information about the construction sector in Turkey, construction types and making a detailed examination of the methods that are applied on the taxation of the sector; examining the main taxation problems that are faced to, taxation techniques which are applied by the tax administration according to construction types, tax conflict that are based on the criticisms of which the tax administration put forward against the actors of this sector by taking the similar qualified judgements decisions into consideration and consequently exposing the solution proposals that can be developed against the common problems of the sector.

In our country; construction Works consist of mainly two types: -Private construction Works (constructions which are maintained by the form of "construct/sell")
-Construction / undertaking and repair Works (constructions that are maintained under the shelter of an undertaking)

Profits that are provided by the construction / undertaking and repair Works are considered as "commercial profits". It's necessary for these profits to be taxed according to methods that are suggested in the "Law of Income Tax". If "an institution" obtains the profit that is mentioned above; it's considered as "an institution profit" and is going to be taxed according to the methods that are suggested in the Law of institutions Tax.

The problems that are met in the taxation techniques which arise in the case of the maintenance of the years of widespread construction/undertaking and repair works more than one fiscal year is the leading matter in this sector and in related problems that take place in the purpose of this thesis. This issue which is described as the years of widespread construction /undertaking and repair works has got a comprehensive and a detailed matter both from the point of accountancy and from the point of taxational dimension. For that reason; it forms the matter of many conflict that are transferred to the law. I tried to exemplify the abovementioned problems by using many conflicts about this matter in my thesis.

Private construction work is a part that sector which forms the mostly lost and unlicensed construction from the point of taxational structure. The most important factor in that issue is that; the actors of such construction works are so strangers to the dispositions and they don't need to professional ones who are going to guide them since the tax examinations can not be done enough frequently and efficiently. These actors most of whom are not even taxpayers display attitudes and behaviours that negatively effect in-registered actors who are the taxpayers of sector.

Several documents and examples that are related with this matter are the findings which confirm the reality of that issue. These documents and examples take place in our thesis.

By taking the formerly lived experiences both in the matter of the years of widespread construction and repair Works and in the matter of private construction Works from the point of taxation technique into consideration; In our opinion, if the tax authority uses a system which is more simple, easily assimilated and which tires the control mechanism less, but increases its efficiency; both sides become happier.

Key Words:

1)Temporary Tax, 2)Construction and Undertaking Works, 3)Contractor, 4)Subcontractor, 5)Tax Exception

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK	iii
ÖZET.....	iv
ABSTARCT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	viii
GRAFİK LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ	xv

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İNŞAAT SEKTÖRÜNE GENEL BAKIŞ

1. İNŞAAT İŞİNİN GENEL TANIMI	1
2. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN CUMHURİYET TARİHÇESİ	2
3. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ	4
4. YURTDIŞI İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MEVCUT DURUM.....	10
5. TÜRKİYE'DE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN MORTGAGE SİSTEMİNDEN BEKLENTİLERİ.....	13
6. DOKUZUNCU 5 YILLIK KALKINMA PLANINDA İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN ROLÜ.....	15
7. AB SÜRECİNDE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN DURUMU VE BEKLENTİLER.....	17

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞİNİN TÜRLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

1. İNŞAAT / TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ.....	19
1.1. İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNİN UNSURLARI.....	19
1.1.1. Faaliyet Konusunun İnşaat ve Onarma İşi Olması.....	20
1.1.2. İnşaat ve Onarma İşinin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması	20
1.1.3. İnşaat ve Onarma İşinin Yıllara Yaygın Olması.....	20
1.2. İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDA DURUMU	23

1.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşi faaliyetinin Tek Düzen Hesap Planına Göre Muhasebe Kaydı.....	23
1.2.2. Maliyet Kayıtları	23
1.2.2.1. Takvim Yılı İçerisindeki Kayıtlar	23
1.2.2.2. Takvim Yılı Sonunda Yapılan Kayıtlar	24
1.2.3. Gelir Kayıtları.....	25
1.2.3.1. Takvim Yılı İçerisindeki Kayıtlar	25
1.2.3.2. Takvim Yılı Sonunda Yapılan Kayıtlar	25
1.2.4. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlarda İşe Ne Zaman Başlanılmış Sayılacağı ...	26
1.2.5. Ortak (Müşterek) Genel Giderlerin Ve Amortismanların Dağıtımı	30
1.2.5.1. Ortak (Müşterek) Genel Giderlerin Dağıtımı	30
1.2.5.2. Amortismanların Dağıtılması:.....	31
1.2.6. Geçici Kabulden Sonra Yapılan Giderler Ve Alınan İstihkaklar	35
1.2.7. Kur Farklarına Stopaj Uygulanmayacağı.....	36
1.2.8. İkinci Derece Müteahhitlere (Taşeronlara) Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi	36
1.2.9. İşin Zararla Sonuçlanması Halinde Kesilen Vergilerin Durumu	37
1.2.10. Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı	38
1.3. İNŞAAT İŞLERİNDE İŞ ORTAKLIĞI (JOINT VENTURE).....	40
1.3.1. Unsurları	40
1.3.2. Konsorsiyumların Durumu	41
1.3.2.1. İş Ortaklığının Bağlı Bulunduğu Vergi Dairesi.....	42
1.3.2.2. İş Ortaklığında İşin Bitim Tarihi	42
1.3.2.3. Ortaklık Sona Erdikten Sonraki Vergi ve Cezalar	43
2. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ.....	43
2.1. ÖZEL İNŞAAT TÜRLERİ.....	43
2.1.1. Daire, Kat Ve Dükkan Halinde Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaatlar	43
2.1.1.1. Özel İnşaatların Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi Karşısındaki Durumu	44
2.1.1.2. Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay	49

2.1.1.2.1. Vadeli Olarak Yapılan Satışlar	50
2.1.1.3. Kazancın Saptanması Ve Vergilendirilmesi.....	53
2.1.1.3.1. Kat, Daire ve Dükkanların Tamamının Aynı Yıl İçinde Satılması	54
2.1.1.3.2. Kat, Daire ve Dükkanların Bir Kısımının Aynı Yıl İçinde Satılmaması	54
2.1.1.3.3. Kat, Daire ve Dükkanların İnşa Edildiği Yılda Hiç Satılmaması	55
2.1.1.4. Bina Ve Arsanın Değerlemesi.....	55
2.1.1.4.1. Satın Aldığı Arsa Üzerine İnşaat Yapanlar	55
2.1.1.4.2. Kat, Daire ve Dükkan Karşılığı Başkasının Arsası Üzerine İnşaat Yapanlar	55
2.1.1.4.3. Kendi Arsası Üzerine İnşaat Yapanlar	56
2.1.1.4.4. Stokların Değerlemesi.....	57
2.1.1.5. Özel Bina İnşaatlarında İşe Başlama Ve İşin Bitiş Tarihlerinin Tespiti	59
2.1.2. Arsa Karşılığında Daire, Kat Ve Dükkan Yapımı ve Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu	59
2.2. DAİRE, KAT VEYA DÜKKAN HALİNDE SATMA AMACI OLMAKSIZIN YAPILAN ÖZEL İNŞAATLAR	61
2.3. YAPI KOOPERATİFLERİNE AİT ARSALARIN DAİRE KARŞILIĞI VERİLMESİ	62
2.3.1. Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Yönünden Durumu	62
2.3.2. Yapı Kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Yönünden Durumu	66
2.3.2.1. İnşaat Ruhsatının Konut Yapı Kooperatiflerine Yönelik KDV Uygulamasındaki Önemi.....	67
2.3.2.2. Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerine İlişkin Yüklenilen KDV'lerin İndirilebilme Durumu	68
2.3.2.3. KDV İstinasının Sonuçları	69
2.4. YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ	70
2.4.1. Yurt Dışında İnşaat ve Onarım İş Yapan Müteahhitlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu.....	70

2.4.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden	71
2.4.2.1. Defter Tutma.....	71
2.4.2.2. Yurt Dışında Kullanılan Sabit Kıymetlerin Amortismanı	72
2.4.2.3. Yurt Dışına Gönderilmek Üzere İşletmeden Çekilen Sabit Kıymetler	72
2.4.3. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden.....	73
2.4.3.1. Tam Mükellef Olarak Vergilendirme	73
2.4.3.2. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu	75
2.4.3.3. Yurt Dışındaki İnşaat ve Onarım İşlerinden Doğan Zararlar	76
2.4.4. Katma Değer Vergisi Yönünden	78
2.4.4.1. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu.....	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KARŞILAŞILAN VERGİSEL SORUNLAR İLE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİ KONUSUNDA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KARŞILAŞILAN VERGİSEL SORUNLAR.....	80
1.1. SATILAN DAİRE, KAT VE DÜKKANLARIN SATIŞ BEDELLERİNİN DÜŞÜK GÖSTERİLMESİ.....	80
1.2. İNŞAAT MALİYETLERİNİN DOĞRU TESPİT EDİLMEMESİ.....	81
1.2.1. İnşaat Maliyetlerinin Olduğundan Düşük Gösterilmesi	81
1.2.2. İnşaat Maliyetlerinin Olduğundan Yüksek Gösterilmesi.....	82
1.2.3. Beyan Döneminin Kaydırılması.....	82
1.2.4. Müteahhidin İşletmeden Çekmiş Olduğu ya da Arsa Sahibine Vermiş Olduğu Bağımsız Bölümlerin Değerinin Yanlış Tespit Edilmesi	82
1.2.5. Apartman İnşa Edenin Defter Tutmaması veya Vergi Mükellefiyetini Gizlemesi	83
1.3. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KARŞILAŞILAN DİĞER VERGİSEL HUSUSLAR.....	84

1.3.1. Mütcaahhitlerin Taşeronlara Yaptıkları İstihkak Ödemelerinden Vergi Kesintisi Yapmamalarının Yaptırımı.....	84
1.3.2. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsanın Mütcaahhide Tesliminin Değer Artış Kazancı Olup Olmayacağı	84
1.3.3. Kat Karşılığı Elde Edilen Arsa Üzerine Yapılan İnşaatından Sağlanan Bağımsız Bölümlerin Satılmasından Elde Edilen Kazancın Arızı Kazanç Olarak Beyan Edilmesi	92
1.3.4. Konut Edinmek Amacıyla Birleşerek Apartman İnşaa Eden Kimselerin, Kendi Gereksinmelerinden Fazla Olan Daireleri Satmaları Karşılığında Elde Ettikleri Kazançlar Sair Kazançtır.....	94
1.3.5. Arsa Üzerine İnşaa Edilen Binanın Maliyet Bedelinin Belirlenmesinde Arsanın Alış Bedelinin Değil, Son Verilen Emlak Vergisi Beyannamesinde Beyan Edilen Vergi Değerinin Esas Alınması Gerekir	95
1.3.6. Veraset Yoluyla İntikal Eden Arsaların Daire Karşılığında Mütcaahhide Verilmesi Ve Alınan Dairelerin 4 Yıl İçinde Satılmasından Elde Edilen Kazanç, Sair Kazançtır	97
1.3.7. Yap-Sat İnşaat İşlerinde Hasılatın Tespit Edilmemesi Durumunda, Giderler Saptanabiliyorsa, Giderlerin %25'i Safi Kazanç Olarak Kabul Edilir.	99
1.3.8. Yurt Dışında Yapılan İnşaatların Projelerinin Türkiye' de Çizdirilmesinde KDV Uygulaması.....	100
1.3.9. Kat Karşılığı İnşaat İşini Yapanların Kendilerine Kalan Daireleri Satmayıp Mülk Edinmeleri Ve Söz Konusu Daireleri Kiraya Vermeleri Halinde Ne Şekilde Vergilendirilecekleri Hakkında Bir Görüş	101
1.3.10. Genellik Arz Eden Diğer Durumlar	104
2. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİ KONUSUNDA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	105
2.1. TAŞERONLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ YAPILMASI OLAYINA İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME.....	105

2.2. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDEN KESİLEN VERGİLER İŞİN ZARARLA SONUÇLANMASI HALİNDE MÜKELLEFE İADE EDİLMESİ DOĞRU BİR UYGULAMA DEĞİLDİR	106
2.3. KAMU YATIRIMLARINDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ SAĞLANABİLİR	107
2.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE STOPAJ KESİNTİSİ ORANINDA İNDİRİME GİDİLEBİLİR	107
2.5. MORTGAGE SİSTEMİNİN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ DEVLETİN VERGİ GELİRLERİNİ ARTIRACAKTIR.....	108
SONUÇ	110
KAYNAKÇA.....	116

GRAFİK LİSTESİ

Grafik – 1 (1980 – 2002, m2 inşaat)	6
Grafik – 2 İnşaat Sanayi Üretimi (1987 Sabit Fiyatlarıyla, TL)	7
Grafik – 3 İnşaat Sektörü Üretimi- Kamu İnşaat Yatırımları (1987 Sabit Fiyatlarıyla).....	8
Grafik- 4 Özel Yatırımlar (1987 Sabit Fiyatlarıyla)	9
Grafik – 5 Toplam Komut İnşaatı	9
Grafik – 6 Yurtdışı İnşaat Hizmet Gelirleri	12

GİRİŞ

İnsanoğlunun yerleşik düzene geçtiği çağlardan günümüze uzanan bir tarihi süreç olarak karşımıza çıkan inşaatçılık, medeniyetlerin gelişmesine paralel olarak gelişimini sürdürmüş ve hatta günümüz teknolojisinde bile yapılmasını mükümsüz kılan, birçok örneği ile hem yapıyı hem de onları vücuda getiren mimarlarını tarih sayfalarına haklı olarak kazımıştır. Dolayısıyla inşaatçılık herşeyden önce gerçek bir sanattır. Bu nedenle, eski medeniyetlerin zenginliği, ihtişamı ve derinliği, arkalarında bıraktıkları eşsiz yapılarda değer bulur.

Sanayi devrimiyle başlayan şehircilik, insanlığı, küçük haneli köy yaşamlarından, belli merkezlerde kalabalık nüfuslar halinde yaşama zorunluluğuna itmiştir. Bu durum aynı zamanda inşaatçılığın eski çağlara ait görsel ihtişamından daha çok, insanların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik pratik ve aynı zamanda da hayati önem taşıyan inşaat teknolojilerin de gelişmesine öncü olmuştur. Tek katlı binalardan apartmanlara, daha sonrasında gökdelenlere uzanan çok katlı bir inşaat evrimi, giderek kalabalıklaşan şehir hayatında günümüzde lüksten çıkıp bir gereklilik haline gelmiştir. Sadece binalar değil, belki daha da önemli olarak, yer altı ve yerüstü düzenlemeleri, barajlar, yollar, ortak yaşama alanları, toplu gösteri yerleri, spor alanları, toplu taşımacılık alt sistemleri ve daha birçok türde yapı çeşitleri günümüz inşaat sektörünün faaliyet alanı içine girmiştir. Şehir alt ve üst yapıları ile kamusal alanların çok daha büyük bütçe ve teknolojik unsurlara ihtiyaç duyması, inşaat sektöründe birçok özel oluşumların, ortaklık türlerinin geliştirilmesine neden olmuştur. Bunun en önemli nedeni, büyük ölçekli inşaat sistemlerinin çok karışık ve kendi içinde çeşitli uzmanlıkları gerektiren, her uzmanlığında farklı farklı aktörler tarafından üstlenilmiş olması nedeniyle de ortak çalışma teknikleri gerektiren organizasyonlara ihtiyaç duymasındandır.

İnşaat sektörünü sadece “yapı sektörü” olarak değerlendirmek kısır ve daha önemlisi haksız bir tanımlama olur. Yapı sektörüne destek veren birçok yan sanayini de dikkate alacak olursak, bir ülkenin gayrisafi milli hasılasında inşaat sektörünü gerçek bir “lokomotif” olarak değerlendirebiliriz. Öyle ki; İnşaat sektöründe meydana gelecek ekonomik bir daralma, tüm ülke ekonomisini öyle ya da böyle olumsuz etkileyebilecek

düzyededir. Bu nedenledir ki ölkelerin zaman zaman karşılaştıkları ekonomik krizlerden kurtulmak için ilk başta teşvik ettikleri sektörlerin başında inşaat sektörü gelir.

Tezimizin ilk bölümünde, ölkemiz ekonomisinde bu kadar önemli bir yere sahip olan inşaat sektörünün, Cumhuriyet tarihinden günümüze gelişimi, Türkiye ekonomisindeki son 20 yıllık veriler ışığında yeri, mali bütçemizin en önemli gelir kalemi olan vergi gelirlerindeki payının ne olduğu, sektörün içinde bulunduğu ekonomik daralmanın yol açtığı etkiler, ekonomik göstergeler ile ortaya konmaya çalışılmıştır. Yurtdışı inşaat sektöründe yine geçmişten günümüze katedilen gelişmeler ile son dönemde inşaat sektörüne ilişkin literatürde sıkça bahsi geçen ve sektörün gelişimine büyük bir ivme kazandıracığı umulan mortgage sistemine ilişkin tanım ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tezimizin ikinci bölümünde, İnşaat sektörünün Türk vergi sistemi içinde nasıl bir özellik arzettiği, uygulanan muhasebe ve vergileme teknikleri, karşılaşılan vergisel sorunlar, yargıya intikal etmiş uyuşmazlıklara ilişkin örneklemeler, ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Birçok nedenden ötürü son derece karmaşık bir vergileme tekniğine sahip olmasından ötürü gerek vergi idaresi gerekse sektörde faaliyet gösteren kişi ve kurumların karşılaştıkları türlü problemler yine bu bölümde ayrıntılı olarak irdelenmeye çalışılmıştır.

Tezin ikinci bölümünü hazırlarken çok fazla altbaşlık kullanılmıştır. Bunun sebebi, gerek idare gerekse mükellef yönünden oldukça ayrıntılı ve inşaatın yapım amaç ve türlerine göre değişen vergileme tekniklerinin bulunmasından ve bu nedenle idari yargıya intikal etmiş sayısız uyuşmazlığa ilişkin örneklere yer vermek durumunda kalmamızdan kaynaklanmaktadır.

Tezimizin üçüncü ve son bölümünde ise, inşaat sektöründe karşılaşılan genel vergisel sorunlar, sektörde faaliyet gösteren tüm aktörlerin kayıt altına alınamamasının gerekçeleri ile kayıtdışılığın kayıt altına alınabilmesi için gerekli olduğu düşünülen önlemler ve çözüm önerileri ile sektörün vergi gelirleri içindeki payının artırılmasına yönelik düzenlemelere ilişkin görüşler ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Tezimizi hazırlarken karşılaşılan zorluklardan en önemlisi, tezin özellikle ikinci ve üçüncü bölümünü oluşturan vergi ve muhasebe tekniklerinin, Türk Vergi Kanunları ve ilgili mevzuat dahilinde ele alınması gerektiğinden, araştırma sonuçlarının kanun, tebliğ, muhteva ve danıştay kararlarından daha fazlasına imkan vermemesi, olayların kişisel görüşlere göre değil mevzuatın belirlediği çerçevede yorumlanmasının gerekliliği, tezin ana konusuna ilişkin bir iki akademisyenin yayınlamış oldukları gerçekten son derece detaylı külliyatlarda hemen her türlü bilgi ve yoruma yer verilmiş olması nedeniyle de kaynakçada bahsi geçen çalışmalara sıklıkla atıfta bulunulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca çözüm önerilerinde değinilen birkaç husus hükümet tarafından çıkarılan çeşitli kanunlar dâhilinde yasalaşarak yürürlüğe girmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE İNŞAAT SEKTÖRÜNE GENEL BAKIŞ

1. İNŞAAT İŞİNİN GENEL TANIMI

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir. İmar Kanunu’nda yapı; karada ve suda daimi veya geçici, resmi ve özel, yeraltı ve yerüstü inşaatı olarak tanımlanmış, bunlara ilave olarakta, inşaatlara ait değişiklik ve tamirlerine, sabit ve müteharrik tesisleride yapı tanımına dahil edilmiştir.

Medeni Kanun’a göre inşaat ve imalat; arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeylerdir. İnşaat tanımını mahkeme içtihatları ve doktrinlere göre genişletirsek; binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler, bir köprünün mesnetleri, bir demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri ile mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir. Ayrıca tüm bu sayılanlara ilave olarak etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler inşaat işi içinde tanımlanmaktadır¹.

İnşaat faaliyeti sonuçta bir "üretim" eylemidir. Bir yanda inşaatın alt yapısını oluşturan "arsa ya da arazi", diğer yanda "ilk madde ve malzeme kullanımı" yoluyla arsa ve arazi üzerine oturtulan yapı. İnşaat tüm bunların toplamıdır. Arsa ve Arazi üzerine ilk madde ve malzeme kullanımından sonra ortaya çıkan "yapı" tam anlamıyla yeni bir üründür. Bu yapıyla da inşaat faaliyeti, "üretim" eyleminin özelliklerini taşımaktadır. Böyle olunca da tamamlanan inşaat bir "Mamul" dür. Nihayetinde inşaat sektörü bir “mamul üretim” faaliyetidir.

¹ ÜSTÜNEL Bülent; Tekdüzen Hesap Planı, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1994.

2. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN CUMHURİYET TARİHÇESİ

Cumhuriyet dönemindeki gelişim sürecinde inşaat alanında ilk önemli adımlar 1920'li yıllarda, ileride başkent olacak Ankara'da başlamıştır. Ankara'da tüm, zorluklara, ulaşım ve malzeme yetersizliğine rağmen çevrenin geleneksel yapı tarzına uygun bir imar faaliyetine girilmiştir.

Ülkemizde Cumhuriyetle birlikte hızlı ve planlı kalkınma için sanayi, tarım ve ulaşım alanlarında yatırımlara verilen önem, Türk İnşaat Sanayinin temelini atmıştır.

Bu dönemin ilk inşaat faaliyetleri, ulaşım sektöründeki yol inşaatlarında görülmektedir. Ancak yetişmiş teknik eleman yetersizliği, çalışmaların bir süre yabancı firma, uzman ve müşavirliğinde yürütülmesine neden olmuştur.

Cumhuriyet döneminin başlangıcından 1950'li hatta 1960'lı yıllara kadar, inşaat sektöründe en büyük ağırlık altyapı ve bayındırlık inşaatlarındadır. Yine bu dönemde DSİ, T.C. Karayolları gibi teknik gücü bünyesinde toplayan, büyük çapta devlet desteği ile yatırımlar yapan teşkilatlar kurulmuş ve bunların yaptığı yatırımlar inşaat sektörüne bir ivme kazandırmıştır. Bu hız 1960'lı yıllara kadar etkinliğini sürdürmüştür.

60'lı yıllarda DSİ yatırımlarının hacmi oldukça büyüktü. 1970'li yıllarda yetişmiş teknik işgücü özel kesime kaymış ve kamu kesiminde oldukça önemli bir teknik eleman açığı ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan bu yıllarda özel kesimin faaliyet alanını sanayi kesimine kaydırması ve yatırımların yaygınlaşması sonucunda fabrika tipi bina yapımında artış olmuş, bu da yapım teknolojisinde prefabrikasyon sisteminin gelişmesini sağlamıştı. Ülkemizde sanayileşme ile birlikte ortaya çıkan sosyo-ekonomik değişimler, kentleşme olgusu ve kentlere göçün hızlandırılması, inşaat sektöründe konut yapıcılığına önemli bir boyut kazandırmıştır. Ancak planlı bir üretime geçişe imkan bulamadan ortaya çıkan bu gereksinimin denetimsiz bir biçimde karşılanması, konut üretiminde karlılığı tek amaç haline getirmiş, kentlerde

plansız ve kalitesiz konut üretimleri yaygınlaşmıştır. Bu olumsuz görünüme rağmen konut üretiminin bu dönemde ülkemiz ekonomisine, istihdam ve yatırım olarak büyük katkılarda bulunduğu da bir gerçektir.

Bu arada olumlu bir gelişme, ticari ve sosyal yapı niteliğinde çok katlı bina yapımında görülmüştür. Cumhuriyetin kurulduğu 1923 yılından bu yana geçen yetmiş yedi yıllık zaman içinde, değişik zamanlarda konut sorununun değişik yönlerinin önem kazanmış olduğu görülecektir. 1923 yılından 1950 yılına kadar, nüfus ve kentleşme hızı yavaştır. Ankara dışındaki diğer yerlerde, konut sorunu yoktur.

1950 yılından sonra kentleşme hızı yükselmeye başlamış, konut sunum biçimleri ve kurumsal yapılar, kentleşme hızının gerektirdiği konut gereksinimini karşılayamaz duruma gelmiştir. Soruna, içine girilen çok partili dönemde siyasi görüşlerle çözüm aranmış, 1958 yılında İmar İskan Bakanlığı kurulduktan sonra konut ve kentleşme sorunlarına çözüm üretmek bu Bakanlığın sorumluluğuna verilmiştir .

1965 yılından sonra yap-satçı üretim ve gecekondü üretimi hız kazanmıştır. Bu sunum biçimleri, yüksek yoğunluklu ve önemli sorunları olan kentler doğurmuştur. Konut sorunu büyümüş, 1970'li yıllarda yavaş yavaş toplu konut türü sunum biçimleri ortaya çıkmaya başlamış ancak bunlar kurumsallaşamamıştır ve kooperatifler en önemli konut üreticisi durumuna gelmiştir. 1980'li yıllarda Türkiye'nin yalnızca kentleşme alanında değil, toplumsal yaşamın her alanında da dönüşüm yaşadığı yıllar olmuştur. Türkiye, 1950'lerin yarısından sonra sürdürmekte olduğu iç pazara dayalı büyümeyi önce kalkınma modelini bırakarak, dışa dönük kalkınma modeline geçirmiş kaynaklarını uluslararası rekabet kurallarına göre dış piyasalara üretim yapabilen sektörlere aktarmaya başlamıştır. Konut ve kentleşme konusunda 1950'li, yılların ortalarında ortaya çıkan kimi kurumlar, ya biçim değiştirmiş ya da uyum sağlayamayıp yok olmuştur.

1980'lerde Türkiye, bir yandan önceki dönemlerden devreden kentleşme ve konut sorunlarına, bir yandan da yeni dönemin sorunlarına çözüm bulmaya çalışmıştır. 1980'den sonraki dönemde kentsel alanlarda yaşanan değişimlerden birisi, gecekondulaşmanın değişen niteliğidir. Kullanıcıların başkalarının arsaları üzerinde kendi emekleri ile ürettikleri tek ya da az gecekonduların yerini, kullanımcı dışındaki gruplarca üretilen çok katlı yapılaşma almıştır. Ayrıca, kentlerin imarlı kesimlerinde de benzer gelişmeler yaşanmış, orta ve üst gelir gruplarına yönelik seçeneklerin, kooperatiflerin konut üretimindeki payı artmıştır. Bunun nedeni de Toplu Konut İdaresi'nin kooperatiflere açtığı kredilerdir. Kooperatiflerin üretimden aldığı payın artması, arsa gereksinimini artırmış ve arsa alarak konut üretimini buralarda yapmalarına yol açmıştır. Ayrıca konut üretiminin kent dışına taşınmasında Emlak Bankası ve Toplu Konut İdaresi uygulamalarının da etkisi olmuştur. Bu oluşumların sonucu daha büyük kent parçalarının açılmasını gerektiren toplu konut türü gelişmeler, egemen olmaya başlamıştır.

Ülkemizde, Cumhuriyetin ilanından sonra farklı dönemlerde değişik boyutlarda hissedilen konut sorunu, özellikle yüksek nüfus artışı, hızlı ve sağlıksız kentleşme sonucunda giderek artmıştır².

3. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE EKONOMİSİNDEKİ YERİ

Her ülkede inşaat sektörü, ekonomik yapı içerisinde ayrı bir yere ve öneme sahiptir. Yüzlerce çeşit mal ve hizmet üretimi ile olan doğrudan bağlantısı ve yoğun iş gücü kullanımı ve sosyo-ekonomik refah düzeyine olan katkısı, bu sektörün ülke içerisinde önemli yere sahip olduğunu göstermektedir.

İnşaat sektörünü incelerken konuyu sadece konuta indirgemek doğru değildir. Konunun bir ucu alt-yapı ve sosyal tesis inşaatlarına gitmekte, diğer ucu da sanayi ve ticari yapıların inşaatına dayanmaktadır. Bütün bu alt sektörler de değişen ekonomik konjonktürlerde farklı hareket etmekte, çünkü farklı etmenlerden etkilenmektedir. İnşaat sektörünü diğer sektörlerden ayıran en temel özelliği ise ileriye dönük bağları

² İntes İnşaat Raporu.

zayıf olmakla birlikte, geriye dönük bağlarının çok güçlü olmasıdır. Diğer bir deyimle inşaat sektörü lokomotif özelliklere sahip olmakla birlikte, doğrudan etkilediği sektör sınırlıdır.

İnşaat çok sayıda ve çeşitli mesleklere dayalı heterojen ve bölümlere ayrılmış bir sektördür. Son derece emek yoğun olan inşaat sektörü, coğrafi açıdan da en fazla dağılmış sektördür. Bu sektöre girdi sağlayan cam, seramik, plastik, kimya, çimento, demir-çelik, ağaç gibi diğer ürünleri ve bankacılık, sigortacılık, teknik müşavirlik gibi diğer hizmetleri dikkate aldığımızda sektörün GSYİH içindeki toplam payı bazı tahminlere göre %30'lara çıkmaktadır. İnşaat Sektörünün istihdama katkısı % 15 düzeyindedir³.

İnşaat Sektörünün GSMH daki direkt payı 1990 lı yıllarda % 6 mertebesinde iken ekonomideki küçülme ve bunun inşaat sektöründe daha da ağırlıklı olarak hissedilmesinden dolayı, 2001-2002-2003 verilerine göre sektörün GSMH içerisindeki payı sabit fiyatlarla % 4,8 'e gerilemiştir. Bu gerileme sektörün toplam istihdamdaki payını %7'lere çekmiştir.

İnşaat sektörünün dünyadaki toplam büyüklüğünün 3 trilyon ABD Doları civarında olduğu tahmin edilmektedir. Söz konusu rakam, dünyadaki toplam GSYİH'nın yaklaşık %8 büyüklüğüne denk gelmektedir. Bu değer %30'u Avrupa'da üretilmektedir. Dünya sınai istihdamının yaklaşık yine %30'unun bu sektörde olduğu tahmin edilmektedir (CICA, 2002). Bu veriler, Türkiye'nin olası AB üyeliği durumunda ortaya çıkabilecek potansiyel konusunda bir fikir verebilir.

Türkiye'de inşaat sektörü 1980'li yıllarda ciddi bir devinim göstermiş, gerek yurtiçinde gerek yurtdışında sektör çok hızlı bir büyüme yaşamıştır. Aşağıdaki grafikten de izlenebileceği gibi 1988 yılından sonra büyüme trendi yavaşlamıştır. Bunun bir nedeni 1980'li yıllarda altyapı yatırımlarındaki hızlı artışın dönem sonunda ivme kaybetmesidir. Diğer bir nedeni ise, 1988 yılı ile beraber faizlerin serbest hale gelmesine yol açan liberalizasyon sürecinin başlamasıdır. Yüksek faizler

³ Dokuzuncu 5 Yıllık Kalkınma Planı.

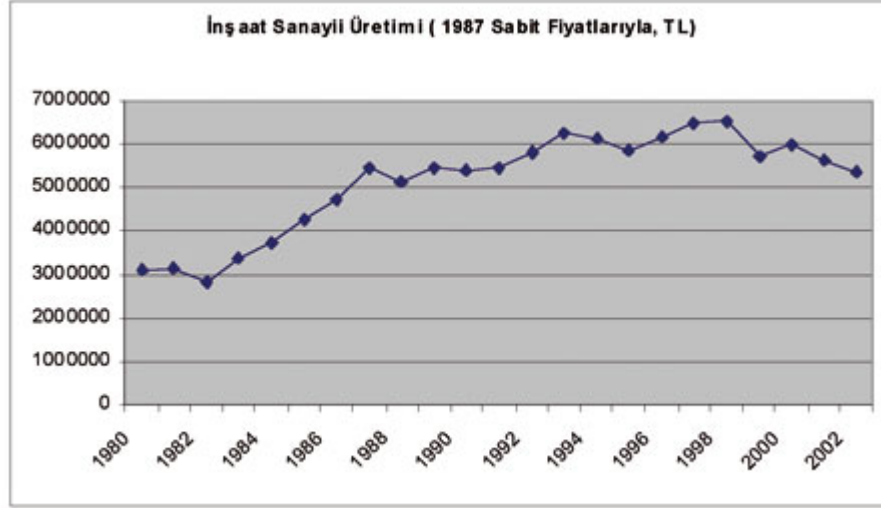
hem yatırım maliyetlerini arttırdığından inşaat talebi düşmüş, hem de inşaatçının finans maliyeti yükselmiştir.



Grafik – 1 (1980 – 2002, m2 inşaat)

Kaynak: DİE

Türkiye’de inşaat sektörünün toplam GSYİH’deki doğrudan payı 10 yıl öncesine göre düşüş göstererek 2002 yılında %4.5 seviyesine gerilemiş durumdadır. Bu gerilemedeki kırılma noktalarına baktığımızda 1995, 1999 ve 2001 yıllarının öne çıktığını görüyoruz. Bunlar, Türkiye ekonomisinin deprem ve ekonomik krizler nedeniyle resesyona yaşadığı yıllardır. İnşaat sektörünün de bu yıllarda daralmaya girmesi normaldir. Fakat, Türkiye ekonomisi krizlerden sonra büyüme sürecine geçmesine rağmen inşaat sektörü özellikle 1999 depreminden sonra 2000 yılındaki kısa süreli toparlanma hariç sürekli bir daralma yaşamaktadır. Bu nedenle Türkiye inşaat sektörünün mevcut durumu son dört yılın gelişmeleriyle yakından ilintilidir.

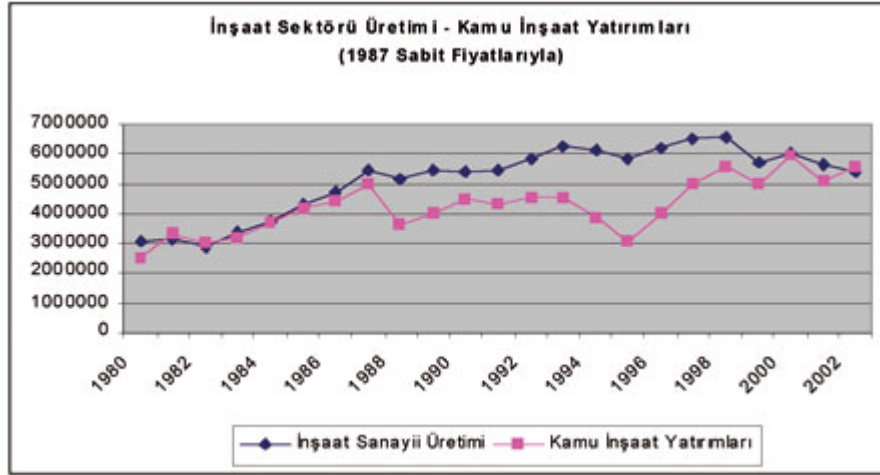


Grafik – 2 İnşaat Sanayi Üretimi (1987 Sabit Fiyatlarıyla, TL)

Kaynak: DİE

Ekonomide kısa süreli daralmalar resesyon, iki-üç yılı aşan daralmalar ise depresyon, ya da bunalım olarak adlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında Türkiye ekonomisi resesyonlar yaşamasına rağmen, inşaat sektörü daha önceye dayanan bir bunalım içindedir. Sektördeki bu daralma, hem yurt içi, hem de yurt dışındaki talep düşüşünden kaynaklanmaktadır.

Bu daralmaların en önemli nedeni kamu inşaat sektörü yatırımlarındaki düşüştür. Grafik_2'den de izlenebileceği gibi, kamu sektörü inşaat yatırımlarıyla inşaat sektörü katma değeri arasında açık bir paralellik bulunmaktadır. Bu iki zaman serisinin korelasyonu 0,61 olarak hesaplanmıştır. Konut yatırımlarını çıkaracak olursak, yol, çeşitli altyapı, enerji gibi alanlarda kamu yatırımlarıyla inşaat sektörü arasındaki bu korelasyonun olması normaldir. türkiye'deki toplam yatırımların %60'ı inşaat yatırımlarıdır ve %80'i kamu finansmanı ile gerçekleştirilmektedir. (2)



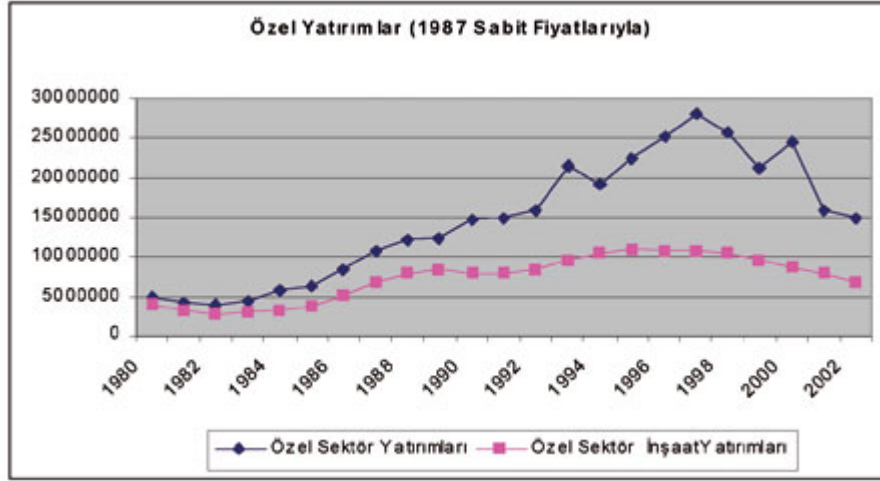
Grafik – 3 İnşaat Sektörü Üretimi- Kamu İnşaat Yatırımları (1987 Sabit Fiyatlarıyla)

Kaynak: DİE – TCMB

1990'lı yıllar boyunca artan bütçe açıkları ve aşırı düzeylere yükselen kamu borç stoku, 2000 yılından itibaren uygulanan istikrar programlarında kamu tasarrufunu kaçınılmaz kılmıştır. Teknik olarak faiz-dışı fazla denilen kamu tasarrufunun en önemli kalemi yatırım harcamaları olmuştur. Diğer harcama kalemleri, ya deflatör kadar arttırılmakta, ya da faiz harcamalarında olduğu gibi risk algılamasını etkileyen dışsal faktörlere bağlı olmaktadır. Dolayısıyla en fazla kontrol edilebilen harcama kalemi olan yatırımlar, en büyük tasarruf kalemini oluşturmaktadır. Kamu yatırımlarındaki bu azalmada inşaat sektörünü doğrudan ve olumsuz etkilemektedir. 1998–2002 yıllarını dikkate aldığımızda, reel kamu yatırımları 2000 yılı hariç 1998 yılı seviyesinin altındadır. 2003 yılında da kamu inşaat yatırımlarındaki hızlı düşüş sürmüştür. Kamu borç stokunun kabul edilebilir seviyelere gerileyebilmesi için %6.5 gibi çok yüksek oranlı bir faiz dışı fazlanın 2004 yılında da sürdürülmesi hedeflenmiştir.

Diğer taraftan özel sektör yatırımları da yurtiçi müteahhitlik hizmetlerine talep yaratamamıştır. Aksine, özel sektörün hem toplam hem de inşaat yatırımları 1998–2002 döneminde sürekli düşüş göstermiştir. Yabancı yatırımcı zaten yok denecek kadar azdır. Yerli yatırımcıların davranışlarını belirlemede de yaşanan ekonomik kriz ve depremin bu düşüşteki etkisi açıktır. Bununla birlikte, özellikle 2002 yılının son çeyreğinden itibaren özel sektör yatırımlarında artış eğilimi

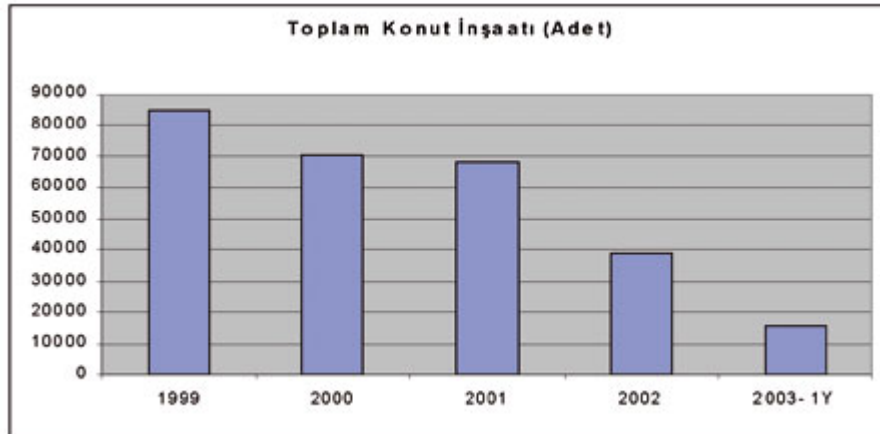
başlamıştır. 2003 yılının ilk 9 ayında özel sektör makine ve teçhizat yatırımları %39.6 artmasına rağmen, özel sektör inşaat yatırımları %16.4 gerilemiştir.



Grafik-4 Özel Yatırımlar (1987 Sabit Fiyatlarıyla)

Kaynak: DPT

Konut inşaatlarına baktığımızda da son 4 yılda çok çarpıcı düşüşlerin ortaya çıktığını görüyoruz. Belediyelerce verilen inşaat ruhsatnamelerine göre 1999 yılında toplam 84,619 konut inşaatı gerçekleştirilmişken, bu rakam 2002 yılı sonunda 38,947 olmuştur. 2003 yılının ilk 6 ayında ise sadece 15,775 konut inşaatı gerçekleştirilmiştir.



Grafik – 5 Toplam Konut İnşaatı

Kaynak: DİE

Yurtiçi müteahhitlik hizmetlerinin çıktısı inşaat sektörünün katma değerinin yanı sıra sektöre önemli girdi veren diğer sanayilerin katma değerlerinden de

oluşmaktadır. Yapılan bir çalışmada inşaat sektörünün GSYİH'daki toplam payı %11 olarak bulunmuştur. (2)

Devlet İstatistik Enstitüsü'nün (DİE) 2005 yılı ilk 6 aylık verilerine göre yüzde 19.7 büyüyen inşaat sektörü geçtiğimiz yıla damgasını vurmuştur. Sektörde yaşanan bu olumlu gelişmeyi sağlayan unsurların başında konut kredisi faizlerinin düşmesi ve vadelerin uzamasıyla artan talep vardır. Hükümetin 100.000 konut üretme hedefi, kurumsal inşaat firmalarının proje sayılarını hızla arttırması, yeni iş ve alışveriş merkezlerine olan talebin yükselmesi, turizmin geleceğin yıldız sektörleri arasında gösterilmesiyle artan yatırımlar, ekonomideki istikrar ve büyüme ile birlikte yabancı yatırımların da bu yönde ağırlık kazanması gibi unsurlar da sektörün atağa kalkmasında önemli bir rol oynamıştır. Geçtiğimiz yılın ilk 9 ayında yüzde 32,7 oranında artan kamu yatırımlarının 3/4'ünü inşaatın oluşturması da gözden kaçırılmaması gereken diğer bir unsurdur⁴.

4. YURTDIŞI İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MEVCUT DURUM

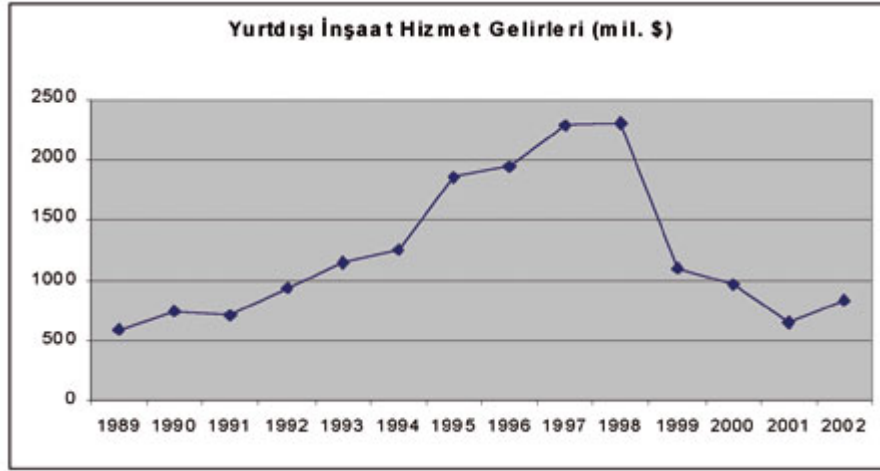
İnşaat sektörü yurt içinde olduğu kadar yurt dışında da önemli bir potansiyele sahip olmuştur. 1970'li yıllardan bu yana Türk müteahhitleri 62 ülkede 60 milyar dolar tutarında toplam 2,850 adet proje üstlenmişlerdir. Bu işlerin yaklaşık %90'ı Türkiye Müteahhitler Birliği (TMB) üyeleri tarafından gerçekleştirilmiştir. 1990'lı yılların başında Türkiye'nin yıllık toplam iş hacmi 2 milyar ABD Doları seviyesindeydi ve bu dünya toplam pazarının %1.7'sine karşılık geliyordu. Bu iş hacmiyle yurtdışında yaratılan istihdam da 200,000 kişiydi. 2000'li yılların başında ise yıllık toplam iş hacminin 450 milyon ABD Doları seviyesine gerilediği gözlemlendi. Bu rakam 116 milyar ABD Dolarlık dünya pazarının %0.4'üne karşılık geliyordu. Bu payın yarattığı istihdam ancak 20,000 kadardı. Ortaya çıkan bilanço, son 10 yılda Türkiye'nin pazar payının ve yıllık iş hacminin 4 kat, yarattığı istihdamın 10 kat gerilemesi anlamına gelmektedir. Bununla birlikte, 2003 yılında yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinde hızlı bir canlanma görülmüştür. 2003 yılında üstlenilen proje tutarı 3.4 milyar ABD Doları seviyesine ulaşmıştır.

⁴ İntes İnşaat Raporu.

Türk müteahhitlik firmaları 2004 yılının ilk 7 ayında da başta Romanya, Rusya Federasyonu, Irak, Suudi Arabistan ve Cezayir olmak 25 ülkede 149 proje üstlenmişlerdir. Üstlenilen projelerin toplam tutarı 3.1 milyar ABD Doları düzeyine ulaşmıştır.

Türk müteahhitleri 1970'li yıllarda Libya ağırlıklı olmak üzere Kuzey Afrika ülkelerinde konut, liman, karayolu, köprü, tünel, kentsel altyapı projeleri gerçekleştirdiler. İkinci 10 yıllık dönemde, eski Sovyetler Birliği'ne yöneldiler. Bu dönemde konut, altyapı, yol, köprü, tünel ve sulama projeleri gerçekleştirdiler. 1990'lı yıllarda Kazakistan, Türkmenistan, Özbekistan ve Azerbaycan bu pazarlara eklendiler ve yollar, köprüler, tüneller, sanayi tesisleri, ticaret merkezleri, otoyollar, boru hatları, hastaneler ve konutlar inşa edildi. 2000 yılına gelindiğinde toplam iş hacimlerinin %36'sını eski Sovyetler Birliği Ülkeleri, %33'ünü Kuzey Afrika ülkeleri, %21'ini ise Ortadoğu ülkeleri oluşturuyordu. Gerçekleştirilen işler içerisinde konut projelerinin payı %32, yol, köprü, tünel projelerinin payı %10, kentse laltyapı projelerinin payı ise %9'dur.

Yurtdışında alınan işlerden, inşaat hizmetleri geliri olarak yıllık bazda ülkeye gelen miktarı ödemeler dengesinde izlemek mümkündür. İnşaat hizmetleri gelirleri cari işlemler içinde hizmetler dengesi kaleminde gösterilmektedir. Türkiye bu kalemden 8-9 milyar ABD Doları fazla vermekte, bu miktarın %80-85'ini ise turizm gelirleri oluşturmaktadır. Kalan kısımda, inşaat hizmetlerinin dışında diğer önemli kalemler taşımacılık ve diğer ticari hizmetlerdir. Grafik-7 inşaat hizmetlerinden elde edilen net girişleri göstermektedir. Alınan iş hacmindeki düşüşe paralel olarak 1998 sonrası inşaat hizmet gelirlerindeki sert düşüş net bir şekilde izlenebilmektedir. Rusya'da yaşanan kriz tüm bölgeyi olumsuz etkilemiş, ağırlıklı olarak eski Sovyetler Birliği ülkelerinde iş yapan Türk müteahhitlerinin yurtiçine gelir transferi de bundan olumsuz etkilenmiştir.



Grafik – 6 Yurtdışı İnşaat Hizmet Gelirleri

Kaynak : TCMB

Yurtdışı müteahhitlik hizmetleri de aynen yurtiçi müteahhitlik hizmetlerinde olduğu gibi son yıllarda katma değer ve istihdam açısından daralma yaşamıştır. Bu dönemde, ülkenin cari işlemler gelirleri içinde ihracat ve turizm gelirlerinin ekonomik büyümeye katkısı artmasına rağmen, inşaat hizmet gelirleri açısından tam tersi bir görüntü ortaya çıkmaktadır. Yurtiçi müteahhitlik hizmetlerindeki daralma sürmekle birlikte, yurtdışı müteahhitlik hizmetleri 2003 yılında tekrar büyüme sürecine girmiştir.

T.C.M.B'nin 2006 faaliyet raporu verilerine göre İnşaat sektörünün kullanmış olduğu nakdi kredi tutarı Aralık 2004' te 4.408 milyon YTL, Aralık 2005'te 7.005 milyon YTL ve Eylül 2006 tarihi itibariyle 9.806 milyon YTL olarak sürekli büyüyen bir trend izlemektedir. Son iki yıl içinde sektörün faaliyet gelişimi aynı raporda sektörlerin büyümeye katkı grafiği incelendiğinde şöyle özetlenebilir:

GSYH'nin bileşenleri üretim yönünden incelendiğinde, 2006 yılı ilk yarısında 2005 yılının aynı dönemine göre yüzde 19,3 oranında büyüyen inşaat sektörü 2005 yılında olduğu gibi büyümeyi sürükleyen sektörlerden biri olmakla birlikte, yaşanan son dalgalanma ile birlikte büyüme oranında düşüş yaşandığı görülmektedir. 2006 yılı ilk çeyreğinde, özellikle Ocak ayındaki olumsuz performansının etkisiyle büyümeye katkısı düşük kalan sanayi sektörü ise ikinci çeyrekte yüzde 10,5 gibi

yüksek bir artışla, inşaat sektörü ile birlikte ilk altı aylık büyümenin itici gücü olmuştur⁵.

5. TÜRKİYE’DE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN MORTGAGE SİSTEMİNDEN BEKLENTİLERİ

2006 yılından itibaren mortgage (ipoteğe dayalı konut finansmanı) sisteminin devreye girmesiyle sektörün daha da hareketlenmesi beklenmektedir. Türkiye’nin yıllık nüfus artışı göz önüne alındığında her yıl yaklaşık 500.000 konut ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Son aylarda yapılan özelleştirmelerin beklenenin üstünde rakamlara ulaşmasıyla, kamu kaynaklarında yapı sektörüne ayrılan ödenekler de artmaktadır.

Yurt dışı iş tecrübesinin de etkisiyle profesyonelleşen inşaat sektörünün, bu rüzgarı dünyaya açılmak için de kullanması gerekmektedir. Bugün uluslararası birçok yatırımcı, gerek kendi ülkeleri, gerekse diğer ülkelerdeki projelerinde Türk yapı sektörü ile birlikte hareket etme çabası içindedirler. Sektörün sahip olduğu bu konumu çok iyi değerlendirmesi gerekmektedir. Rakamlar ve örnekler de bu düşünceyi doğrulamaktadır. Türkiye’nin dünya inşaat sektörü içerisindeki payı yüzde 3’tür. Dünyanın en büyük 225 uluslararası inşaat firması arasında 7 Türk firması vardır. Sektörün Gayri Safi Milli Hâsıla (GSMH) içindeki doğrudan payı yüzde 5, dolaylı payı ise yüzde 30’dur. Müteahhitlerimizin bugüne kadar yurtdışında üstlendikleri toplam iş hacmi 65 milyar dolara, proje sayısı ise 3.000’e yaklaşmıştır. Türk müteahhitleri, hizmet kalitesi, fiyat ve müşteri memnuniyeti gibi unsurlarla güçlerini 4 kıtada kanıtlamışlardır.

İnşaat malzemesi ihracatı ile dış müteahhitlik hizmetleri birlikte değerlendirildiğinde, inşaat sektörünün Türkiye’nin toplam ihracatı içerisindeki payı yüzde 20’yi bulmaktadır. Bu niteliği ile sektör, turizmden sonra "ödemeler dengesine en büyük katkıyı sağlama" potansiyeline sahip 2. sektör olmaktadır. Yalnızca inşaat değil, inşaat malzemesi sanayisi de dünya pazarlarıyla rekabet edebilir düzeydeki

⁵ Yaman Törüner’in 1.10.2005 tarihli Milliyet Gazetesinde yayımlanan “Türk Maliyesi IMF’nin alt Kuruşlu mu ?” yazısı

kalite ve kapasitesiyle özellikle Avrupa’da çok önemli bir konuma sahiptir. Türkiye özellikle çimento, seramik, demir çelik ve cam konusunda "dünya çapında üretici" konumundadır. Türk prefabrik yapı sektöründe de son yıllarda önemli teknolojik atılımlar gerçekleşmiştir.

Özellikle prefabrik beton üretim teknolojilerimiz Avrupa ülkeleriyle rekabet edebilir düzeydedir. Bunun yanında ahşap ve çelik prefabrikte de büyük gelişmeler sağlanmaktadır. Özellikle prefabrik çelik sektörü, teknoloji yoğun bir sektör haline gelmiştir. Bu sektörde faaliyet gösteren firmalar gerek yurt içinde gerekse yurt dışında gerçekleştirdikleri projelerle saygınlıklarını kanıtlamışlardır.

Mortgage’ın getirdiği rüzgârla bankalar konut kredilerinde düşük faiz uygulamasına geçmiş ve uzun vadeli konut kredileri bireysel tasarrufları konut sektörüne yöneltmiştir. Ancak bu canlanma, makro ekonomik istikrara duyarlı bir özellik taşımamaktadır. Döviz kurlarında veya faiz oranlarında yaşanacak en küçük bir dalgalanma ile tersine dönebilecek niteliktedir. Nitekim Mayıs 2006 da döviz kurlarında meydana gelen dalgalanma, Merkez Bankasının faiz artırımını ile baskı altına alınmaya çalışılmış, artan faiz oranları direkt olarak konut kredi faizlerini de yükseltmiş ve sektördeki hareketlilik bıçak gibi kesilmiştir. Öte yandan AB ile müzakere sürecinde değişimin en çok yaşanacağı sektörlerden biri inşaat sektörüdür. İnşaat şirketleri, AB standartlarına uyumlu hale gelmek için yeniden yapılanmaktadır. Buna göre inşaat şirketlerinin öncelikle A’dan Z’ye kayıtlı hale gelmesi gerekmektedir. Türkiye’nin AB’ye tam üyeliği halinde, sermayenin serbest dolaşımı ilkesine bağlı olarak rekabet de artacaktır. Sektör oyuncularının büyümesi ve rekabet edebilir hale gelmesi için şirket birleşmeleri gündeme gelecektir. Bunun nedeni ise Türk inşaat şirketlerinin AB’deki şirketlere göre çok daha küçük finansal yapılara sahip olmasıdır.

AB sürecinin en önemli etkilerinden bir diğeri de sektörün kayıt altına girecek olmasıdır. Türkiye’de sektörün büyük bir bölümü kayıt altında değildir. Kaçak işçi çalıştırma yasağının denetimi güçlenecektir. Ayrıca "mesleki niteliklerin karşılıklı tanınması" kapsamında işçiler için sertifikasyon uygulamasına başlanacaktır. İmar

planları, iskanlar, ruhsatlar, sigortalar, mortgage fonları sektördeki yeni aktörler olarak belirginleşmektedirler.

Türkiye’de 15 milyon civarında konut stoğunun bulunduğu bilinmektedir. Konut stoğunun yüzde 55’inin izinsiz/ruhsatsız olması, yüzde 60’ının 20 yaşın üzerindeki binalardan oluşması, yüzde 40’ının tadilata ihtiyaç duyması, ülkemizde nitelikli konut sorununun ciddi boyutta olduğunu göstermektedir. Mortgage gibi sistemlerde ise, böyle bir yapıya yer yoktur. Bunun yanında artık tek müteahhidin bina satması yerine, finansmandan sigortaya, değerlendirmeden satışa entegre yapıda yepyeni sistemler kurulacaktır. Öte yandan İstanbul başta olmak üzere Türkiye’de birçok yapının iskanı yoktur, yönetmeliklere aykırı yapı sayısı çok fazladır. Bu durum mortgage uygulamasının çoğunlukla yeni ve yönetmeliklere uygun yapılar için mümkün olacağını göstermektedir. Bu da sektör için bir bakıma olumlu bir gelişmedir. Sistemin eski yapıların yenilenmesi ve iskana kavuşması gibi etkileri de olacaktır.

Mortgage devreye girdiğinde sektördeki kurumsallaşmış firmalar sisteme hemen uyum sağlayıp kaliteli projeler geliştirmeye devam edeceklerdir. Bu firmaların projeleri hem tüketiciye sundukları yaşam fonksiyonları, hem de ödeme kolaylığı açısından mevcut konut talebine cevap vermeye çalışacaktır. Öte yandan da diğer konut firmaları rekabette geri kalmamak için kurumsallaşarak kaliteli projeler geliştirmeye başlayacaklardır. Mortgage tüm unsurlarıyla hayata geçtiğinde, kurumsallaşma sağlanacaktır. Kayıt dışılık azalacaktır⁶.

6. DOKUZUNCU 5 YILLIK KALKINMA PLANINDA İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN ROLÜ

2006-2013 dönemine ait Dokuzuncu 5 yıllık Kalkınma Planında yer alan; inşaat sektörüne ilişkin bir önceki döneme ait tespitler şu şekilde sıralanmıştır;

⁶ İntes İnşaat Raporu.

(209.) VIII. Plan döneminde sektörün GSYİH içindeki payı 2001 ile 2003 yılları arasında küçülürken 2004 yılından itibaren artmaya başlamıştır. 2005 yılındaki büyümede özellikle konut yapımı alanındaki artış önemli bir etkiye sahiptir.

VIII. Plan dönemi sonunda yapı inşa izni yüzde 85 oranında artarak 99,5 milyon m2/yıl, yapı kullanım izni ise yüzde 32 oranında artarak 48,5 milyon m2/yıl seviyesine gelmiştir. Ortalama 1,1 milyon kişinin istihdam edildiği inşaat sektörünün toplam istihdam içindeki payı 2005 yılı sonu itibarıyla yüzde 5,3 olmuştur.

Yine aynı kalkınma planında sektörün gelişimi için içinde bulunduğumuz dönemde sektörün geliştirilmesine yönelik yapılan değişiklikler şu şekilde yer almaktadır;

(210.) Plan döneminde, 601 sayılı KHK ile uzman mühendislik ve uzman mimarlık tarifleri getirilmiş ve uzmanlık belgesi edinme koşulları bir yönetmelikle belirlenmiştir. 595 sayılı Yapı Denetimi Hakkında KHK iptal edilmiş ve yerine 4708 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. AB standartlarına ve Dünya Ticaret Örgütü mevzuatına uyum amacıyla hazırlanan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve daha sonra bu kanunlarla ilgili uygulamada karşılaşılan sorunların çözümü için 4964 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurtdışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ yayımlanmıştır.

(211.) Türk müteahhitlik ve müşavirlik firmalarının yurtdışındaki faaliyetlerine ilişkin olarak elde ettikleri gelirler, kurumlar vergisinden sürekli istisna tutulan kazançlar arasına alınmış, müteahhitlik firmalarının yurtdışındaki projelerinde çalıştıracakları Türk işçisinin sosyal güvenliğinin sağlanmasına ilişkin yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Son olarak İnşaat sektörünün gelişmesi için plan döneminde yapılması öngörülen değişiklikler ile beklentiler şöyledir;

(555.) İnşaat, mühendislik-mimarlık, teknik müşavirlik ve müteahhitlik hizmetleri sektöründe yeni teknolojilerin kullanılması, finansman gücünün artırılması ve modellerinin çeşitlendirilmesi, nitelikli mesleki ve teknik eğitim sağlanması, mesleki yetkinliğin belgelendirilmesi, teknik hizmetlerde sorumluluk-ücret dengesinin kurulması, kalite bilincinin geliştirilmesi, yapı malzeme ve üretim kalitesinin ve kamu alımlarında etkinliğin artırılması öncelikli alanlar olacaktır.

(556.) Kamu yatırımlarında bağımsız teknik müşavir kullanılması sağlanacak, etkin bir yapı denetimi için gerekli sorumluluk sigortası sistemi kurulacaktır⁷.

7. AB SÜRECİNDE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN DURUMU VE BEKLENTİLER

Türkiye 2005 yılından itibaren tümünden değişen bir dünya içerisine girmiştir. Türkiye'nin nüfusunun 100 milyon noktasında doyuma ulaşacağı ve o esnada da kentleşme oranının en az yüzde 80-85 dolaylarında olacağı varsayılabilir. Bu değişim ülkemizde de sosyal formasyonu, kenti, planlama disiplinlerini ve mesleğimizin içinde yer aldığı yapı sektörünü hızla yeniden yapılandırmaktadır.

Milli gelirimizin düşük olması kentlerimizin genellikle imar düzeninin dışında şekillenmiş olmaları, kentlerimizin nerede ise baştanbaşa yeniden oluşturulması gerektiğini ortaya koymaktadır. Ancak aynı durum beraberinde fırsatları da getirmektedir. Şöyle ki; Kısıtlı olanaklarla kalitesiz altyapı, sağlıksız çevre koşulları, deprem riski, imar dışı yapılaşmadan oluşan kentlerimiz bir yenilenmeye de tam bu durumlarından ötürü aday durumundalar. Bu yenilenme kuşkusuz Türkiye'nin ister AB'ye girsin ister girmesin geçirmekte zorunda olduğu değişimler ile ilgilidir.

Avrupa Birliği sürecindeki Türkiye'nin uymak durumunda kalacağı müktesebat, GATS (Hizmetler ve Tarifeler ile ilgili Genel Antlaşması'nın) getirdiği

⁷ Dokuzuncu 5 Yıllık Kalkınma Planı.

yükümlülükler, ve nihayet ülkemizin hukuki yapısının baştan ayağa yenilenmesi bu doğrultuda köklü bir değişim süreci geçirmekte olduğumuzun göstergeleridir.

"Büyükşehir Belediye Kanunu", "Belediye Kanunu" ve "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" ile hukukumuzda giren Stratejik Plan, ülkemizin planlama iklimini değiştirecek kararlar getiriyor. Yakında yürürlüğe girecek "İl Özel İdaresi Kanunu" ile birlikte; nüfusu 50 000'in altında olan belediyeler dışında tüm kamu kurumları stratejik plan yapmakla yükümlü. Uygulama başarılı olursa ülkemizde önemli dönüşümler yaşanacaktır. Kamu İhale Yasası, İmar Yasası, ve daha bir çok temel yasa değişim arifesindedir. İFK (İpotekli Finans Kurumu) diğer bir tabirle mortgage ile uzun vadeli borçlanarak konut edinme sistemi, mali ve bankacılık sistemimize girmek üzeredir. Bunun anlamı gayrimenkul değerlerin menkul değerlere dönüştürülmesi sistematığının ve tekniğinin ülkemizde yerleştirilmesidir.

Sonuç olarak kentlerimiz adeta yeniden üretilmek durumu ile karşı karşıyadırlar.

Devasa kaynakların seferber edilmesini gerektiren söz konusu yeni kentsel yapılanma, finansal kaynakların harekete geçirilmesini aynı zamanda bunlar yapılır iken çevresel faktörlerin dikkate alınmasını gerektirecektir⁸.

⁸ Dn. 4. D., 27.02.1980 gün ve E. 1979/3059, K. 1980/586.

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞİNİN TÜRLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

Ülkemizde inşaat işleri başlıca iki türde gerçekleştirilmektedir.

— **İnşaat-Taahhüt Ve Onarım İşleri**

— **Özel İnşaat İşleri**

Bu genel ayırmadan yola çıkarak, her iki inşaat türünü ayrı ayrı ele alarak şu şekilde açıklayabiliriz.

1. İNŞAAT / TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ

İnşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazanç" hükmündedir. Aynı yıl içinde başlanıp bitirilen inşaat ve onarma işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar "ticari kazanç" hükümlere göre vergilendirilir. Ancak vergi uygulamalarında özellik arzeden bir durum sözkonusudur. Bu durum, inşaat işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halidir. Bu tip durumlar karşısında vergi idaresince özel bir vergileme sistemi kabul edilmiştir.

1.1. İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNİN UNSURLARI

Vergi uygulamasında, İnşaat ve onarma işinin, özel vergileme sistemine tabi tutulabilmesi için;

- a) Faaliyetin konusunun "inşaat ve onarma işi" olması,
 - b) İnşaat ve onarma işinin "taahhüde bağlı olarak" yapılması,
 - c) İnşaat ve onarma işinin "yıllara yaygın" olması,
- gerekir.

Özel vergileme sistemine tabi tutulabilme koşulları kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir.

1.1.1. Faaliyet Konusunun İnşaat ve Onarma İşi Olması

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsar. Bir gayrimenkulün, iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik büyük ölçüdeki tamir ve yenileme faaliyetleri de onarım kavramını ifade eder⁹.

1.1.2. İnşaat ve Onarma İşinin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması

Özel vergileme sisteminin uygulanmasında aranan ikinci koşul, inşaat ve onarma işinin başkası hesabına bir taahhüt gereği yapılmasıdır. Taahhüt bir sözleşme kapsamında yapılmaktadır.

1.1.3. İnşaat ve Onarma İşinin Yıllara Yaygın Olması

Özel vergileme sisteminin uygulanması için aranan son koşul da, yapılan işin birden fazla takvim yılına yaygın olmasıdır. Yani, faaliyetin konusu inşaat ve onarma işi olsa ve taahhüt gereği yapılırsa dahi, başladığı takvim yılı içinde bitiyorsa, özel vergileme sistemine tabi tutulmaz. Kazanç genel hükümlere göre saptanır. Süresi bir yıldan az olan fakat gelecek yıla taşan inşaat ve onarma işlerinin de, yıllara yaygın olduğu kabul edilir.

İşin birden fazla takvim yılına yaygın olup olmadığı, yapılan sözleşmenin hükümlerine göre başlangıçta saptanabilir. Sözleşmede, işin başlama ve bitiş tarihleri açıkça gösterildiğinden, işin sonraki takvim yılına sirayet edip etmeyeceği kolayca saptanabilir.

⁹ Yaklaşım Yayınları Yorumlu İnşaat Mevzuatı Doç. Şükrü Kızılot.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, kazanç işin bitiminde saptanabilmekte ve vergileme de bundan sonra yapılabilir. Uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi kesintisi esas kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara (Kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (Avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir¹⁰.

Kar-zarar işin bitim tarihi itibarıyla saptanır. İşini bitim tarihi ise, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan inşaatlarda, "geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih"; diğer durumlarda işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih "bitim tarihi" olarak kabul edilir.

İşin bitim tarihi itibarıyla saptanan kar zarar, ilgili inşaatın kar zararı olarak beyan edilir.

Gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan edilen inşaat kazancı üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden, istihkaklardan GVK'nın 94/3 maddesine göre kesilen vergiler mahsup edilir.

İnşaatın bitim tarihinden sonra, biten inşaatla ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı ya da hasılatın elde edildiği yılın kar ya da zararının saptanmasında gözönüne alınır.

¹⁰ Yaklaşım Yayınları Yorumlu İnşaat Mevzuatı Doç. Şükrü Kızılot.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar, inşaatın devam ettiği sürece, bu işleriyle ilgili olarak kar ya da zarar beyanında bulunmazlar. Ancak, “kar-zarar beyanında bulunulmayacağı” beyanname verilmeyeceği anlamına gelmez. Yalnızca inşaat ve onarım işleriyle uğraşan ve işleri de henüz bitmemiş olan müteahhitler, her yıl devam eden inşaatlarıyla ilgili olarak beyanname vermek zorundadırlar. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar, işin bitimini izleyen Mart ayı (Kurumlarda Nisan ayı) içinde, saptanan kar-zararı beyanname ile bildirmek ve tahakkuk ettirilen vergileri yasal süresi içinde ödemekle yükümlüdürler.

İnşaat işinin bitim tarihi itibariyle bulunan kar-zarar, işin devam ettiği yıllara dağıtılamaz. Kar-zarar, işin bitim tarihi itibariyle beyan edilecektir. Beyan edilen matrah üzerinden gelir ya da kurumlar vergisi hesaplanırken, işin bitim tarihinde uygulanan vergi oranı esas alınacaktır¹¹.

Ancak GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat işi nedeniyle, inşaatın devam ettiği yıl için beyanname verilmemiş olması, sözkonusu dönem için matrah takdirini gerektirmez. Bununla ilgili Danıştay kararında;

1973 takvim yılında, yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşan müteahhidin, mükellefiyetini tesis ettirmediği ve beyanname vermediğinden bahisle adına anılan takvim yılı için re'sen takdir yolu ile salınan gelir vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasını; 193 sayılı GVK'nın 42. maddesinde, birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarım işlerinden doğan kar ve zararın işin bittiği yıl kesin olarak saptanıp tamamının o yıl geliri sayılıp beyan edileceği veya işin devam ettiği yıllar zarfında bu işe ait olduğu yıllara göre dağıtılacağı ve o yılların kazancı olarak vergilendirileceği ve iki durumda da beyannamenin, işin tamamlandığı takvim yılını izleyen Mart ayında verileceğinin hükme bağlandığı, uyuşmazlık konusu inşaata 1973 yılında başlandığı, 1974 yılında bitirildiği, bu nedenle yıllar yaygın inşaata ait beyannamelerin 1975 yılı Mart ayında verilmesi gerektiğinden, mükellefiyetini tesis ettirip beyanname vermediğinden bahisle yapılan tarhiyatta isabet görülmediği

¹¹ Yaklaşım Yayınları Yorumlu İnşaat Mevzuatı Doç. Şükrü Kızılot.

gerekçesiyle terkin eden Temyiz Komisyonu Kararı Dairemizce de yerinde görüldüğünden davanın reddine oybirliğiyle karar verildi¹².

1.2. ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİNE TABİ İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNİN VERGİ USUL KANUNU VE GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDA DURUMU

1.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşi faaliyetinin Tek Düzen Hesap Planına Göre Muhasebe Kaydı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşanlar, işveren kuruluştan aldıkları istihkakları, işin devamı süresince 350-358 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabının alacağına kaydedeceklerdir. İnşaatla ilgili olarak yaptıkları ve dönem içerisinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izledikleri harcamaları ise, dönem sonlarında 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyeti hesabının borcuna kaydedeceklerdir. Dönem sonunda düzenlenen bilançonun aktifinde, inşaatla ilgili olarak yapılan harcamalar, pasifinde ise alınan istihkaklar gözükecektir.

1.2.2. Maliyet Kayıtları

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyet ve gelir kayıtları aşağıda açıklanan şekil dahilinde yapılır:

1.2.2.1. Takvim Yıl İçerisindeki Kayıtlar:

Tek Düzen Hesap Planı'nda açıklandığı üzere, 170-178 Hesap Numaralı Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyeti Hesabı, 1- Dönen Varlıklar grubu içerisine dahil edilmiştir. Buna göre 170 no'lu hesapta izlenen yıllara sari inşaat ve onarım maliyetleri, doğrudan ve dolaylı maliyetlerden meydana gelmektedir.

¹² MB Özelgesi, 23.11.1995 Tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5113-10/65392 Sayılı.

Doğrudan maliyetler; Bunlar, işin bünyesine doğrudan giren, başka işlerle ilgilendirilmeyen (ilk madde malzeme giderleri, direkt işçilikler, direkt amortismanlar, sadece bu işte kullanılan işletme malzemeleri gibi) giderlerdir. Yıllara sari inşaat ve onarım işi bir nevi hizmet ifası olarak nitelendirildiğinden, muhasebeleştirmede, yapılmakta olan taahhüt işi ile ilgili doğrudan maliyetler, öncelikle ‘740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı’na kaydolunur.

Dolaylı (dağıtımdan gelen) Maliyetler; Belli bir işin yapılması ile doğrudan ilgili olmamak kaydıyla, birden fazla işin yapılmasında etken olan gider unsurlarıdır (Şirket genel merkez ücret, gider ve amortismanları, birden fazla işte kullanılan üretim araçları giderleri gibi). Tekdüzen Hesap Planında dağıtıma tabi tutulacak müşterek genel giderler adını taşıyan bir hesap yoktur. Müşterek gider olarak nitelenebilecek hesaplar şunlardır;

740- Hizmet Üretim Maliyeti

750- Araştırma Geliştirme Giderleri

760- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

1.2.2.2. Takvim Yılı Sonunda Yapılan Kayıtlar

İnşaatlar sürerken yapılan ve 740 no’lu hesaplarda izlenen yıllara sari inşaat ve onarım işleriyle ilgili giderler, dönem sonunda 741 no’lu “Hizmet Üretim Maliyeti Yasıtma” aracılığıyla hesap planındaki 170-178 no’lu “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma Maliyeti” hesaplarına aktarılır.

Yıl içerisinde 750 , 760 , 770 , 780 no’lu hesaplarda biriken faaliyet giderleri ise, 751 ,761, 771 , 781 no’lu yansıtma hesapları kullanılarak GVK’nun 43’üncü maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde müşterek gider niteliğinde dağıtıma tabi tutularak yine170 – 178 no’lu hesaplara aktarılarak kapatılır.

170 -178 no’lu hesaplar aktif hesaplar olup dönem sonunda henüz bitmemiş işlerin bilançoda gösterilmesini sağlarlar.

1.2.3. Gelir Kayıtları

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıda ayrıntılı şekilde anlatılmıştır.

1.2.3.1.Takvim Yılı İçerisindeki Kayıtlar

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hak ediş bedelleri 350 – 358 no’lu “İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesaplarına kaydedilir. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla alınan avans ve hak edişlerden GVK’nun 94/3’üncü maddesi uyarınca (kurumlar dahil) %5 oranında yapılan vergi tevkifatı ve ayrıca bu tutar üzerinden hesaplanan %10 oranındaki fon payı, işin bitimine bir yıldan fazla süre varsa 295 no’lu “Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar” hesabına kaydedilir.İşin biteceği yıl sonunda ise, 193 no’lu “Peşi Ödenen Vergi ve Fonlar “ hesabına aktarılması gerekir.Ancak , 4842 sayılı yasa ile getirilen düzenlemeler çerçevesinde 01.01.2004 tarihinden itibaren GVK’nun 94’üncü maddesi gereği yapılan tevkifatlar üzerinden ayrıca fon payı hesaplanmayacaktır.

Alınan hakedişler, inşaat işi tamamlanıncaya kadar, bilançoda pasif hesap olarak gösterilecektir. Dolayısıyla, hasılat olarak sonuç hesaplarına aktarılıp beyan edilmeyecektir.

1.2.3.2.Takvim Yılı Sonunda Yapılan Kayıtlar

İnşaatlarla ilgili olarak alınan hakedişlerin izlendiği 350 – 358 no’lu “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri” hesabı, inşaat işinin bittiği yılsonunda, 600 no’lu “Yurtiçi Satışlar” hesabına aktarılarak, inşaat işinden doğan kar ve zarar hesaplanır¹³.

¹³ ÜSTÜNEL Bülent; Tekdüzen Hesap Planı, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1994.

1.2.4. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlarda İşe Ne Zaman Başlanılmış Sayılacağı

İşe başlama tarihinin belirlenmesi, bildirimler ve defter tasdiki yönünden büyük önem taşımaktadır. Bazı durumlarda da, işin yıllara yaygın olup olmaması bakımından da, özellik taşıyan durumlarla karşılaşabilmektedir.

Mevzuat ve uygulamaya göre, taahhüt şeklindeki inşaatlarda, işyeri teslim tutanağının imzalandığı tarih, işin başlama tarihi olarak kabul edilmektedir. İhaleli inşaatlarda, işe başlama tarihi yer tesliminin yapıldığı tarihtir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun kararı da bu yöndedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin birden fazla yıla yaygın olması gerekli olup, bu kapsama giren işlerde işin başlangıç tarihi, yapılan sözleşmede işin yer teslimi öngörülmüş ise, yerin teslim edildiği tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise işin fiilen başlangıç tarihi, sözleşmede bunlardan hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarihtir¹⁴.

Bu konu Maliye Bakanlığı Özelgesinde de aynı şekilde yorumlanmaktadır. Şöyle ki;

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi" başlıklı 44. maddesinde; inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihin, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Yazınızda sözü edilen olayda, mükellef kurumca işin 17/11/1994 tarihinde bitirildiği ileri sürülse de işe ilişkin geçici kabul tutanağı 03/01/1995 tarihinde düzenlenmiştir.

¹⁴ ÜSTÜNEL Bülent; Tekdüzen Hesap Planı, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1994

Bu durumda, yukarıda yazılı kanun hükmü karşısında işin geçici kabul tutanağının düzenlendiği 03/01/1995 tarihinde bittiğinin kabulü gerekir.

Ancak, yazınız eklerinin incelenmesinden (...) Ltd Şti'nin sözü edilen işin 1994 yılı içinde (17/11/1994 tarihinde) bittiği gerekçesiyle işe ilişkin karı 1995 yılı Nisan ayında verdiği kurumlar vergisi beyannamesine dahil ettiği ve beyana göre tahakkuk eden vergiden, dönem kazancından tevkif suretiyle alınan vergilerin mahsubundan sonra kalan fon ve vergi borçlarını da ödediği anlaşılmaktadır.

Bu durum, diğer bir ifade ile mükellef şirketin bir sonraki dönem karı olarak beyan edebileceği kazancını kendi iradesiyle 1995 yılı Nisan ayında beyan etmesi, vergilendirme yönünden bir farklılık yaratmadığından ve sözkonusu işlem mükellefçe de kabul gördüğünden bu konuda düzeltme yapılmasını gerektiren bir neden görülmemektedir¹⁵.

Yıllara yaygın inşaatlarda kar veya zarar işin bitiminde belirlenir ve tamamı o yılın geliri sayılarak beyan edilir. Buna ilişkin açılan bir davaya ilişkin Danıştayın kararı şöyledir;

İnşaat müteahhitliğiyle uğraşan davacının 1991 yılı gelir vergisi beyannamesini vermediğinden söz edilerek re'sen takdir olunan matrah üzerinden gelir vergisi ve geçici vergi salınmış kaçakçılık cezaları kesilmiştir. Vergi Mahkemesi kararıyla; takdir komisyonunca genel ifadelerle matrah takdir edildiğinin anlaşıldığı, ayrıca davacının birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işi yapması nedeniyle kar veya zararın tespitinin işin bitiminde belirleneceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak beyan edileceği, bu durumda davacının ihtilafı yılda beyanda bulunma mecburiyetinin olmadığı gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, beyanname verilmemesinin re'sen takdir nedeni olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

¹⁵ Dn. 4. D., 04.04.1996 Tarih ve E. 1995/1727, K. 1996/1516.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi¹⁶.

Bir başka Danıştay Kararı ise, bir kooperatife yapılan inşaat işinin birer yıllık süreler dahilinde olduğu ve bu nedenle yapılan işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilemeyeceğine ilişkindir. Şöyle ki;

“Kooperatif ile kurum arasında düzenlenen sözleşmenin incelenmesinde yüklenilen inşaat işinin birer yıllık olduğu, yıllara yaygın inşaat faaliyetinin sözkonusu olmadığı, gelirin tamamının beyan edildiğinin anlaşılması halinde beyan dışı kazançtan söz edilemez.

1985 ile 1989 yıllarına ait işlemleri incelenen davacı şirket adına, faaliyetin yıllara yaygın inşaat yapımı olduğu, bu faaliyetten elde edilen gelirin bir kısmının beyan dışı bırakıldığı ileri sürülerek 1989 yılı için kurumlar vergisi ile geçici vergi salınmış, kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezaları kesilmiştir. Vergi Mahkemesi kararıyla, davacı ile kooperatif arasındaki sözleşmenin incelenmesinden yüklenilen inşaat işinin birer yıllık olduğu, yıllara yaygın inşaat faaliyetinin sözkonusu olmadığı, gelirin tamamının beyan edildiği gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, davacının kestiği faturalar ile yaptığı tahsilatların karşılaştırılması sonucu bir kısım gelirin beyan edilmediğinin tespit edildiğini ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

¹⁶ Dn. 4. D., 24.10.1995 Tarih ve E. 1994/3373, K. 1995/4336.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi.”¹⁷

Bu konuya ilişkin bir başka Maliye Bakanlığı Özelgesinde ise işin başlama tarihine ilişkin saptamanın nasıl yapılacağı açıklanmaktadır. Şöyle ki;

Sözleşmede, Sayıştay tesciline tabi işlerde, tescilin idare tarafından müteahhide tebliği tarihinden itibaren 5 gün içerisinde yer teslimi yapılarak işe başlanacağına dair hüküm olması halinde yer teslim tarihi işe başlama tarihi olarak kabul edilecektir.

İlgi (a) da kayıtlı yazımızla, Şirketinizin 1995 yılında ihale ile aldığı (...) inşaatı işinin 1996 yılı içinde bitirileceği, dolayısıyla söz konusu işin birden çok takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi olduğu ve bu iş için Şirketinize ödenen istihkaklardan gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Ancak, ilgi (b)'de kayıtlı yazınız ekinde alınan inşaata ilişkin sözleşmenin 3. maddesinde, sözleşmenin imzalandığının (Sayıştay tesciline tabi işlerde, tescilin) idare tarafından müteahhidin kendisine veya tebligat için gösterdiği adrese tebliğ tarihinden itibaren 5 gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanacağı belirtilmektedir.

Yine yazınız ekinde alınan işe ilişkin hakediş raporundaki bilgilerden, sözleşmenin Sayıştayca 14/12/1995 tarihinde tescil edildiği ve tescilin müteahhide tebliğinin ve işyeri tesliminin 05/01/1996 tarihinde yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, (...) inşaatı işinin 05/01/1996 tarihinde başladığının kabulü gerekmektedir.

Bu nedenle, her ne kadar ilgi (a)'da kayıtlı yazımızda Şirketinize ödenen istihkaklardan gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiş ise de, söz konusu işin 31.12.1996 tarihinden önce bitirilmesi halinde iş, birden çok takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi olmayacağından Şirketinize ödenen istihkaklardan gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerekir¹⁸.

¹⁷ MB. Özelgesi, 11.07.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-65/31958 Sayılı.

¹⁸ M.B. Özelgesi 14.4.1997 Tarih ve B. 07.0.GEL.0.51.5114-36/15541 sayılı.

1.2.5. Ortak (Müşterek) Genel Giderlerin Ve Amortismanların Dağıtımı

Bir yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, ortak (müşterek) genel giderlerin ve amortismanların dağıtımını değişik özellikler arz etmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ortak genel giderlerden söz edilebilmesi için ortada birden fazla inşaat ve onarma işinin ya da bir inşaat ve onarma işi ile birlikte başka bir faaliyetin olması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat onarma işlerinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlerin temel mantığı her inşaat ve onarma işiyle ilgili giderlerin tespit edilebileceği ölçüde o inşaat ve onarma işi ile ilgilendirilmesidir. Ne var ki; birden fazla inşaat ve onarma işinin bir arada veya başka bir işle birlikte yürütülmesi durumunda öyle giderler vardır ki, bu giderler faaliyeti firmanın tüm işlerine ait ortak nitelikte sürdürülen firmanın tüm işlerine ait ortak nitelikli giderlerle ilgilidir. Ortak genel giderler olarak tanımlanan bu giderler genel yönetim ve merkez büro giderleri gibi, tek bir işe yüklenemeyen giderlerdir.

1.2.5.1. Ortak (Müşterek) Genel Giderlerin Dağıtımı

Ortak genel giderlerin ne şekilde dağıtılacağı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde her yıla ait müşterek giderler, tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan oranı dahilinde, yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin bu "madde şumulüne" girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde ise, her yıla ait ortak genel giderler, tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtımına tabi tutulacaktır.

Tekdüzen Hesap Planı'na göre müşterek genel giderler kapsamında dağıtımına tabi tutulacak giderler aşağıdaki gibidir;

740-Hizmet Üretim Maliyeti

750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri

760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

770-Genel Yönetim Giderleri

780-Finansman Giderleri

Burada önemli olan dağıtım tabi tutulacak giderlerin ‘müşterek’ mahiyette olmasıdır. Bu itibarla , inşaatla doğrudan ilgisi olmadığı gibi dolaylı ilgisi de olmayan ve müşterek nitelik taşımayan giderlerin doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması gerekir.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerini başka işlerle birlikte yapan yükümlüler, bu işlerine ait kayıtları ayrı bir defterde veya aynı defterin ayrı sayfalarında tutmak, kar ve zararlarını ayrı ayrı tespit etmek zorundadırlar¹⁹.

Uluslararası muhasebe ilkeleri açısından da inşaat sözleşmelerine dağıtılabilecek maliyetlerin, mevcut sözleşmelerin içerdiği faaliyetle ilgili olması gerekmektedir. Nitekim “İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi” başlıklı 11 No.lu standart ile de inşaat sözleşmelerinin gerektirdiği işin içerdiği maliyet tutarı, doğrudan o sözleşmeye ilişkin olan maliyetleri ve genel olarak sözleşme faaliyetiyle ilgilendirilebilen ve sözleşmelere dağıtılabilecek olan maliyetleri kapsaması gerektiği esası benimsenmiştir.

1.2.5.2. Amortismanların Dağıtılması:

GVK’nun 43’üncü maddesinin 3’üncü fıkrası hükmüne göre, birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu gibi işlerle inşaat ve onarma dışında kalan işlerin birlikte yapılması halinde, ortaklaşa kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.

¹⁹ ÜSTÜNEL Bülent; Tekdüzen Hesap Planı, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1994.

Amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat etmek gerekir. Bunları kısaca şu şekilde sıralayabiliriz:

1-Mobilya, mefruşat, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanları,

2-Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları,

3-Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları,

müşterek genel giderlere eklenir ve dağıtımına tabi tutulur. Bu işlem yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı ve kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez²⁰.

Yıllara Yaygın İnşaat İşinin Yanı Sıra İmalat, Satış İşleri Yapan ve Aynı Zamanda da Faiz ve Repo Gelirleri Olan Şirketin Genel Giderlerinin Dağıtımına Tabi Tutulmasında Yasa'ya Aykırı Bir Durum Olmadığına ilişkin Maliye Bakanlığı Özelgesinde şöyle denmektedir;

“Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı 13. maddesinde de kurumlar vergisinin bu Kanun'un birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerini uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı, 43. maddesinin 2 numaralı bendinde

²⁰ BENLİGİRAY Yılmaz; İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 241/161, Eskişehir, 1981.

de yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderlerin, tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan oranı dahilinde dağıtılacağı belirlenmiştir.

Bu hükümlere göre kurumların, birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarma işini Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına girmeyen diğer işlerle birlikte yapması halinde, her yıl yapılan kira, ısıtma ve aydınlatma gibi ilgili yılda yapılan ortak genel giderleri bu işlerden sağlanan istihkak bedelleri ile satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan oranına göre dağıtmaları mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle, birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat işinin yanı sıra imalat, satış işleri de yapan ve ticari işletmenin faaliyetlerinin bir sonucu olarak mevduat faizi ve repo gelirleri de bulunan inşaat firmasının, ilgili dönemde yapılan ve yıl içinde hiçbir ayrıma tabi tutulmayan ortak genel giderleri, dönem sonunda yukarıda sayılan faaliyetlerden elde edilen istihkak bedelleri ile satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranına göre dağıtılması yasalara ters düşmeyen bir uygulamadır.”²¹

Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın Olan İnşaat İşlerinin Yanı Sıra Senesi İçinde Tamamlanan İşlerin de Mevcut Olması, Ayrıca Aynı Dönemde Mevduat Faizi, Repo ve Kira Gelirleri İle Maliki Olunan Demirbaş Malzeme ve İştirak Hissesi Satışından Hasılat Elde Edildiği Durumlarda, Müşterek Genel Giderlerin Söz konusu Faaliyetler Arasında Hangi Esaslara Göre Dağıtılacağına ilişkin bir başka Özelgede ise benzer bir yorum vardır;

İlgide kayıtlı yazınızda, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işlerinizin yanı sıra senesi içinde tamamlanan işlerinizin de mevcut olduğu, ayrıca aynı dönemde mevduat faizi, repo ve kira gelirleri ile maliki olduğunuz demirbaş malzeme ve iştirak hissesi satışından hasılat elde edildiği belirtilmektedir. Bu

²¹ MB'nin, 24.12.1998 Tarih ve B.07.0.GEL.0.49-4914-73/49382 Sayılı Özelgesi.

durumda müşterek genel giderlerin sözkonusu faaliyetler arasında hangi esaslara göre dağıtılacağı sorulmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağı, 13. maddesinde de kurumlar vergisinin bu Kanun'un birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı, 43. maddesinin 2 numaralı bendinde de yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde her yıla ait müşterek genel giderlerin tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan oranı dahilinde dağıtılacağı belirlenmiştir.

Bu hükümlere göre, kurumların, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına girmeyen diğer işlerle birlikte yapması halinde, her yıl yapılan kira, ısıtma ve aydınlatma gibi ortak genel giderleri, bu işlerden sağlanan istihkak bedelleri ile satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan oranına göre dağıtmaları mümkün bulunmaktadır.

Dilekçenizde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işlerinizin yanı sıra senesi içinde tamamlanan ticari işlerinizin de mevcut olduğu, ayrıca aynı dönemde mevduat faizi, repo ve kira gelirleri ile maliki olduğunuz demirbaş malzeme ve iştirak hissesi satışından hasılat elde edildiği belirtilmektedir. Bu durumda, ilgili dönemde yapılan ve yıl içinde hiçbir ayrıma tabi tutulmayan ortak genel giderlerinizin, dönem sonunda anılan faaliyetlerden elde edilen istihkak bedelleri ile satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranına göre dağıtılması gerekir²².

²² Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, 08.04.1988 gün ve E. 1987/35, K. 1988/25.

1.2.6. Geçici Kabulden Sonra Yapılan Giderler Ve Alınan İstihkaklar

İnşaat ve onarım işinin geçici kabulünün yapıldığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilmekte ve bu tarih esas alınarak kar-zarar saptanmaktadır. Ancak, geçici kabulün yapıldığı tarihte, yapılan işte bazı eksiklik ve kusurlar bulunmuş ve müteahhitten bu eksiklik ve kusurları gidermesi istenmiş olabilir. Müteahhidin, geçici kabulden sonra bu ve benzeri nedenlerle yaptığı çeşitli harcamalar ile kesin metraj ve hesap sonuçlarına göre ya da yaptığı diğer işler nedeniyle aldığı istihkaklar olabilir.

Bu giderlerin ve alınan istihkakların hangi yıl kazancının saptanmasında gözönüne alınacağı, geçmişte çeşitli duraksamalara ve uyuşmazlıklara neden olmuştur. Son olarak 2361 Sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'nun konu ile ilgili 44. maddesi yeniden düzenlenmiştir.

Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.”

Bu duruma göre, geçici kabulün yapıldığı tarihten sonra olmakla birlikte, aynı vergilendirme dönemi sona ermeden yapılan harcamaları ve alınan hasılatları, ilişkin olduğu inşaat kar zararına dahil etmek gerekmektedir. Ancak bir sonraki vergilendirme döneminde harcama yapılması ya da istihkak veya başka bir gelir elde edilmesi durumunda, 2006 takvim yılının gelir ve gideri olarak beyan edilecektir²³.

²³ Yaklaşım Yayınları Yorumlu İnşaat Mevzuatı Doç. Şükrü Kızılot

1.2.7. Kur Farklarına Stopaj Uygulanmayacağı

Döviz karşılığında ya da dövizin TL karşılığı üzerinden hakediş ödemesine dayalı inşaat işlerinde, “kur farkları”nın durumuyla ilgili olarak, zaman zaman bazı sorunlarla karşılaşılmaktadır.

Bu sorunlardan birincisi, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, inşaatın devamı süresince ortaya çıkan kur farklarının her yıl itibariyle gelir beyan edilip edilemeyeceğiyle ilgili. Vergi İdaresinin uygulaması, kur farklarının “hakedişin bir unsuru olmadığı için” her yıl beyan edilmesi gerektiği yolundaydı. Ancak bu konuda ortaya çıkan bir uyuşmazlık nedeniyle, Danıştay’a intikal eden bir uyuşmazlıkta, Danıştayca;

“... Kur farkı gelirlerinin hakedişinin bir unsuru olduğu, bu nedenle de her yıl itibariyle değil, işin bitim tarihi itibariyle beyan edilmesi gerektiği...” şeklinde karar verilmiştir

İkinci bir sorun ise, döviz karşılığı yapılan inşaat işlerinde, kur farklarının KDV karşısındaki durumudur.

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihaleler ile işin mahiyeti nedeniyle bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları KDV matrahına dahil edilmeyecek ve bu kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Maliye Bakanlığı’nın görüşü de bu doğrultudadır.

1.2.8. İkinci Derece Müteahhitlere (Taşeronlara) Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi

Taşeronlara yaptırılan işlerde, vergi kesintisi yönünden özellik taşıyan bir durum vardır. Buna göre;

Taşeronu yaptırılan iş, yıllara yaygın bir iş ise; yani başladığı yıl bitmeyip de, gelecek yıla ya da yıllara sirayet ediyorsa, ödemede bulunan müteahhit firmanın yapacağı her ödemeden GVK'nın 94/3. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapması gerekir.

Taşeronu yaptırılan işin, yıllara yaygın olmaması durumunda ise, ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması sözkonusu olmayacaktır.

Taşeronu yaptırılan işin başlangıçta yıllara yaygın olmamasına karşın daha sonra (işin zamanında bitirilmemesi, süre uzatımı, işteki artışlar vs. nedeniyle) yıllara yaygın olması halinde, inşaatın yıllara yaygın olduğu tarihte yani işe başlanıldığı yılı izleyen yılda ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Bu durumda vergi kesintisi, işin başlangıcından beri yapılan tüm ödemelerden değil işin yıllara yaygın olduğu tarihten itibaren ödenecek istihkaklardan yapılacaktır.

Ancak, vergi incelemeleri sırasında, inceleme elemanları, taşeronu yaptırılan ve her yıl ayrı sözleşme düzenlenen işlerin aslında birbirinin devamı olduğu ve sırf vergi kesintisinden kaçınmak amacıyla yıllık sözleşmeler düzenlendiği sonucuna varmaları halinde, işveren durumundaki müteahhit adına, izleyen sayfalarda ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, cezalı ve gecikme faizi uygulamalı raporlar düzenlenmekte, vergi dairelerince de, buna göre işlem yapılmaktadır.

1.2.9. İşin Zararla Sonuçlanması Halinde Kesilen Vergilerin Durumu

Birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarma işlerinin zararlı sonuçlanması halinde, bu işler dolayısıyla önceden kesilen vergilerin, varsa beyannamede gösterilen diğer kazanç ve iratların vergilerden mahsup edilmesi, beyannamede başka kazanç ve irat yoksa mükellefe iade edilmesi gerekir.

İşin zararlı sonuçlanması halinde, işin bitim tarihinden itibaren 5 yıl içinde istihkaklardan kesilen verginin iadesi istenilebilir.

Bu konuya ilişkin Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı şöyledir;

1.2.10. Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı

Kararın Özü: İnşaat ve onarım işlerinden kesilen vergiler için zararlar sonuçlanması halinde mükellefe iade edilir.

İncelenen Konu: Komisyonunda görüşülen konu, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde çalışan gerçek kişilerle kurumlara ödenen istihkak bedellerinden GVK'nın 94/4. maddesi hükmü gereğince kesilen vergilerin bu işlerin zararlar sonuçlanması halinde iade edilip edilemeyeceği hususudur.

Ortaya Çıkan Görüşler: Kanun'un komisyonunda görüşülmesi sırasında başlıca iki görüş belirtilmiştir.

Birinci Görüş

Tevkif edilen vergilerin mahsubunu öngören, GVK'nın 121 ve KVK'nın 44. maddeleri incelendiği takdirde, kanun koyucunun mahsubu işlemini bazı şartlara bağladığı görülür. Sözü edilen iki maddedeki ortak şartlar şunlardır:

- 1- Yıllık beyanname de "gelir veya kazanç" gösterilmiş bulunmalıdır.
- 2- Bu gelire dahil kazanç, ücret ve iratlardan vergi kesilmiş olmalıdır.
- 3- Ayrıca, yıllık beyanname üzerinden vergi hesaplanmış olması gerekir.

Bu üç şart da birlikte mevcut olduğu takdirde, yukarıda sözü geçen maddelerin ikinci fıkraları gereğince mahsup ve iade işlemi yapılabilecektir.

İkinci Görüş

Türk gelir vergisi sisteminde temel ilke, verginin gelirden alınacağı prensibidir: Vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir.

Konuda açıkça hüküm bulunmayan hallerde bu temel ilkedden ayrılmamak gerekir.

GVK'nin 94. maddesi esas itibariyle nihai bir mükellefiyet maddesi değil, ileride doğacak veya doğması muhtemel bir vergiye mahsuben önceden vergi tevkifatı yapılmasını öngören bir maddedir.

Eğer kanun koyucu zarar halinde kesilen verginin nihai bir vergi haline gelmesini önerseydi bu maddeye açık bir hüküm koyardı.

Nitekim kanun koyucu bina ve arazi vergilerinin mahsubunda esas prensipten ayrılmış ve 122. maddede mahsup edilecek verginin gelir vergisinin bina veya arazi iradına isabet eden kısımdan fazla olması halinde aradaki farkın nazara alınmayacağını açıkça hükme bağlamıştır.

Diğer taraftan, zarar halinde vergi iade edilmesine aykırı görüşü savunanlar, vergi tevkifatına tabi inşaat ve onarım işinin zararlı sonuçlanması halinde mükellefin başka kaynaklardan elde edilmiş gelir varsa ve bu gelir ile mahsup edileceğini ve varsa fazlasının geri verileceğini kabul etmektedirler. Sırf bu nokta bile kendileri görüşünü geniş ölçüde zayıflatmaktadır.

Zira teklif edilen çözüm şeklinde ikili bir uygulama ortaya çıkmakta; vergi tevkifatı yapılan iş zararlı sonuçlanmış olmasına rağmen başka bir gelir dolayısıyla vergi doğmuşsa mahsup yapılabildiği ve vergi iadesi söz konusu olduğu halde beyannamesini zararlı verenler kesilen vergiler üzerindeki bütün haklarını kaybetmektedirler. O halde, aynı konuda ikili bir uygulama şekli söz konusu olmaması gerekir.

Bu görüşün kabulü bizi daha da güç duruma sokacaktır. Bilindiği gibi GVK'nin 42. maddesine göre inşaat ve onarım işlerinin kazançları işin bittiği yılda tespit edilerek ilgili yıllara dağıtılabilmektedir.

Örneğin, 10 yılda bitmiş bir inşaat isinin kazancı ilgili yıllara dağıtıldığı takdirde bu karın dağıtıldığı yıllara ait beyannamelerden bir kısmı zararlı diğer kısmı karlı olabilir. Bu takdirde vergi mahsubu nasıl yapılacaktır.

Kısaca özetlenirse, vergi sistemimizde, vergi gelirden alındığına göre zarar eden mükelleflerden herhangi bir şekilde vergi alınması bahis konusu olamaz. Eğer 94. madde gereğince önceden kesilmiş bir vergi varsa bu vergilerin zararlı beyanname veren mükellefe iade edilmesi zorunludur.

1.3. İNŞAAT İŞLERİNDE İŞ ORTAKLIĞI (JOINT VENTURE)

İş ortaklıkları, kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin yapılmasını müştereken taahhüt etmektedirler. Başka bir anlatımla, her ortak isin belli bir bölümünün yapımını taahhüt etmeyip (Konsorsiyum) topluca isin tamamını müştereken yapacaklarını taahhüt etmektedirler. Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerin kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle, belli bir isin birlikte yapılmasını müşterek taahhüt etmek ve kazancı paylaşmak için kurdukları ortaklıklardan, vergi dairesine bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler, iş ortaklığıdır.

Joint venture’de esas itibariyle bir adi ortaklık ilişkisi geçerlidir. İşveren idareye karşı hepsi müşterek ve müteselsilen sorumludurlar. Kendi aralarında olan ilişki de, adi ortaklıkta olana benzemektedir. Sonuç isin bitiminde toplu olarak belirlenmekte, toplam kar hisselerine göre bölünmektedir. En önemli özelliği tek işle sınırlı oluşudur. İş ortaklığı, 01.01.1986’den itibaren, kurumlar vergisinin kapsamına dahil edilmiştir.

1.3.1. Unsurları

İş ortaklıklarının tanımını yaparken genel olarak bahsedilen husulardan yola çıkarak, bir ortaklığın “iş ortaklığı” olarak anlam kazanması için gerekli unsurları şu şekilde sıralayabiliriz;

- 1- Ortaklardan “en az birinin” kurumlar vergisi mükellefi olması,
- 2- Ortaklığın belli bir “inşaat ve taahhüt isini” sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- 3- İş ortaklığının konusunun “belli bir İş” olması,
- 4- Birlikte yapılacak olan isin, “belli bir süre” içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- 5- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; “inşaat onarım, montaj ve teknik hizmetler” olması,
- 6- İş ortaklığı ile İşveren arasında bir “taahhüt sözleşmesinin” bulunması,
- 7- Tarafların, ortaklaşa taahhüt ettikleri isin, belli bir ya da birden fazla bölümünden değil, “tamamından İşverene karşı sorumlu” olmaları,
- 8- İşin bitiminde ortaya çıkan “kazancın paylaşılması”,
- 9- Birlikte yapımı öngörülen ve ortaklaşa taahhüt edilen isin bitimi ve Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle, mükellefiyetin sona ermesi.

1.3.2. Konsorsiyumların Durumu

Konsorsiyum, ihale edilen işin bütünü içinde, birbirinden fiziki olarak ayrılan işlerin bulunması halinde mümkündür. Örneğin bir köprü ve bağlı yolların birlikte ihale edildiği durumlarda, konsorsiyum yapılabilir. Çünkü her iki iş fiziki olarak birbirinden ayrıdır.

Konsorsiyumda bir pilot firma vardır. Bu işlerde, istihkaklar pilot firma tarafından konsorsiyum adına alınır. İki firmada mali yönden iç ilişkilerinde bağımsızdır. Kendilerine ait hesapları, kendi defterlerinde izlerler. Kar–zarar da ayrı ayrı kendilerine ait olur. Konsorsiyumda da, gruba dahil firmaların kısmen ya da tamamen yerli veya yabancı firmalardan oluşması mümkündür.

Uygulamada, kendilerini konsorsiyum olarak tanımlayan ortaklıkların gerçekte (vergi mevzuatı karşısında) adi ortaklık veya iş ortaklığı olduğu sıkça görülmektedir.

Konsorsiyumların kuruluş, çalışma ve vergilendirme biçimi konusunda mevzuatımızda elle tutulur bir hüküm ya da açıklayıcı bir husus yoktur.

31 numaralı KVK Genel Tebliği'nde;

“... her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt ettiği konsorsiyumlar, iş ortaklığı tanımını dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (Konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin, taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, taahhüt sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları mukavele ile her bir ortağın yapacağı işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu mukavelenin kabulü halinde, iş ortaklığı söz konusu olmayacak, bu tür ortaklıklar “konsorsiyum” olarak adlandırılacaktır”

Açıklamasına yer verilmek suretiyle, iş ortaklığı ile konsorsiyum arasındaki fark belirlenmiştir.

1.3.2.1. İş Ortaklığının Bağlı Bulunduğu Vergi Dairesi

İş ortaklığı, kurumlar vergisi mükellefi olarak, ortaklığın kuruluş sözleşmesinde yazılı olan merkezin bulunduğu yerdeki vergi dairesine bağlı olacaktır.

1.3.2.2. İş Ortaklığında İşin Bitim Tarihi

Belli bir inşaat ve onarım işi için kurulacak olan İş ortaklığında işin bitim tarihi geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; bunun dışındaki durumlarda, işin fiilen tamamlandığı ya da fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir.

Ancak, işin bitimi İş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu İş nedeniyle, mükellefiyetle ilgili ödevlerinde tamamının yerine getirilmesi gerekir. Sözelimi, beyanname verilmesi ve tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi gerekir.

1.3.2.3.Ortaklık Sona Erdikten Sonraki Vergi ve Cezalar

İş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar, müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü ortaklar, belli bir isin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmişlerdir.

2. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Özel İnşaat genel tanımıyla, kendi nam ve hesaplarına apartman inşa, edip daire, kat ve dükkan halinde satanların ve satma amacı gütmeksizin, kişisel gereksinimleri için kendi arsaları üzerine inşaat yapılmasıdır. Özel İnşaat işlerinin, vergi kanunları yönünden durumlarına, gerekli görülen yerlerde hukuki yönlerine de değinilmek suretiyle yer verilecektir.

Daire, kat ve dükkan halinde satma amacıyla yapılan inşaatlar, bundan sonraki bölümlerde kısaca “Özel İnşaatlar” olarak adlandırılacaktır.

2.1. ÖZEL İNŞAAT TÜRLERİ

Özel İnşaat Türleri aşağıda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

2.1.1. Daire, Kat Ve Dükkan Halinde Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaatlar

Apartment inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satanlar, bu inşaatı kendi arsaları üzerine yapabilecekleri, gibi; arsa karşılığında belirli sayıda daire kat ve dükkan vermek suretiyle de yapabilirler.

2.1.1.1. Özel İnşaatların Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi Karşısındaki Durumu

Özel inşaat işlerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına girip girmediği ve elde edilen ticari kazançların ne şekilde vergilendirileceği hususu uygulamada bazı duraksamalara yol açmaktadır. Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek daire, kat veya dükkan halinde satan kişi, satma amacıyla kendiliğinden inşaaata teşebbüs eder. Kendi nam ve hesabına yapılan inşaaatta mülkiyetin alıcıya nakledilmesi için tapuda resmi senet düzenlemek ve tescil işlerini yapmak zorunludur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinin başlığı "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri" şeklinde olduğundan, bu maddenin yıllara yaygın tüm inşaat ve onarma işlerini kapsadığı düşünülmektedir. Ancak, söz konusu 42. madde ile devamı olan diğer maddelerin metin kısmının incelenmesinden, inşaat ve onarma işleri ile, sadece başkası hesabına yapılan taahhüt şeklinde işlerin düzenlenmiş olduğu fark edilmektedir. Bu nedenle, kat, daire ve dükkan olarak satılmak üzere yapılan inşaatların, 42. madde kapsamına giren inşaatlar gibi değerlendirilmesine olanak yoktur.

Bu konuya ilişkin Danıştay Kararları şu şekildedir;

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanları değil, bu işleri başkalarına karşı deruhte etmiş olanları (müteahhitleri) kapsamına almakta olup, bu husus Kanun'un ilgili maddelerinin kül halinde incelenmesinden de anlaşılmaktadır. Nitekim 43. maddede "muvakkat ve kat'i kabul usulüne bağlı olan ve olmayan işlerden" yine, 94. maddenin 4. bendinde 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden" bahsedilmiş olması bu görüşü doğrulamaktadır.

Bu nedenle, kat, daire ve dükkan olarak satılmak üzere yapılan inşaatların, 42. madde kapsamına giren inşaatlar gibi değerlendirilmesine olanak yoktur.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde, kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve tamamının işin bittiği yılın geliri sayılarak o yılların kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. 42. madde kapsamına giren işlerde, vergilendirmenin yapılabilmesi için, işin bitiminin esas alınmış olmasına karşın, özel inşaat işlerinde işin bitimi önemli değildir. Vergilendirme için satışın vuku bulması gereklidir. Satışın vuku bulmaması ancak işin bitmesi halinde, bu işe ait kazancın vergiye tabi tutulması, özel inşaat yapanların aleyhine bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek başkalarına satanların yaptığı inşaat, GVK'nın 42. maddesi kapsamına girmez. Söz konusu madde, yalnızca taahhüt yoluyla yapılan inşaatlara uygulanır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde, kazancı tespit esaslarını, özel şekilde düzenlemiş, diğer faaliyetlerin aksine kazancın yıllık olarak değil, işin sonunda tespit edileceğini açıklamıştır. Kanun, sonraki maddelerinde, konuyla ilgili diğer özellikleri belirtmiştir. Bu arada Kanun'un 43. maddesinde; müşterek genel giderlerin ve amortismanların çeşitli işler nedeniyle dağıtılması konusu düzenlenirken tahsil olunan istihkak bedellerinin bir ölçü olarak kullanıldığı görülmektedir. Kanun'un 94. maddesinde 42. madde şümulüne giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen "istihkak bedelleri"nden söz edilmektedir. Bu düzenlemeler, 42. maddede öngörülen rejimin uygulanmasında; inşaat ve onarım işinin başkası hesabına; bir taahhüt uyarınca yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Zira istihkak bedeli ödemesi bir taahhüde bağlı olarak yapılan inşaat ve onarım işlerinde söz konusu olabilir.

Bir kimsenin satmak üzere, kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatın dolaylı alıcıdan tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil; ancak satış bedeli olarak isimlendirilir ve 42. madde kapsamında mütalaa edilemez. Satışın arsa payı üzerinden yapılıp inşaatın alıcı ile aktedilen inşaat sözleşmesine göre tamamlanması da bu sonucu değiştirmez. Zira özel inşaatlar hangi şartlarla yürütülürse yürütülsün, fiilen yapılan iş inşa edilen dairelerin satışından ibarettir. Bu tür inşaatların, herhangi

bir kıymet imali ve satışından farkı bulunmadığından, kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedeli karşılaştırılmak suretiyle yapılması gerekir. İnşaatın bağımsız bölümleri; muhtelif yıllarda satıldığında, satılan kısım ile ilgili kazancın, satışın yapıldığı yılda tespiti ve beyanı gerekecektir. Mahkeme kararında konunun bu esaslar içinde mütalaa edilerek sonuçlandırılmasında kanuna ve usule aykırılık yoktur.

Bu nedenlerle, mahkemenin kanuna ve usule aykırı bulunmayan ısrar kararı hakkında temyiz isteminin reddine oyçokluğuyla karar verildi²⁴.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde, kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve tamamının işin bittiği yılın geliri sayılarak o yılların kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. 42. madde kapsamına giren işlerde, vergilendirmenin yapılabilmesi için, işin bitiminin esas alınmış olmasına karşın, özel inşaat işlerinde işin bitimi önemli değildir. Vergilendirme için satışın vuku bulması gereklidir.

Bu aşamada, özel inşaatlar yönünden ortaya çıkan bir başka gelişme de; inşaatın devamı sırasında, yapılan satışların durumu ile ilgilidir. Müteahhit firma genellikle inşaatın bütünüyle tamamlanmasını bekleyememekte ve inşaat devam ederken daire, kat veya dükkanların bir kısmını satmakta ve hatta arsa payı üzerinden de, kat irtifaklı tapu vermektedir. Bu durumda gerek satış sırasında, gerekse inşaatın devamı süresince, alıcıdan tahsil edilen paraların bir "satış" ya da "hasılat" tutarı olup olmayacağı hususu gündeme gelmektedir.

Danıştay'ın ve Maliye Bakanlığı'nın, yerleşik olan görüşleri, inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar nedeniyle tahsil edilen gelirlerin, bir "avans" olduğu, hasılat olarak kabul edilemeyeceği yönündedir. Örneğin;

• İnşaat işinde vergiyi doğuran olay, binanın teslim tarihinde meydana gelir. Daha önceki ödemeler avans niteliğindedir (Dn. 3. D., 28.4.1993 Tarih ve E: 1991/2953, K. 1993/1524).

²⁴ Dn. 4. D., 20.10.1998 Tarih ve E. 1997/5970, K. 1998/3765.

- Avansın alındığı tarihte fatura düzenlenmesine gerek yoktur (M.B. Özelgesi, 19.4.1993 Tarih ve 0.80/10-191/24925 sayılı).

Bir kimsenin satmak üzere, kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatın dolayısı ile alıcıdan tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil; ancak satış bedeli olarak isimlendirilir ve 42. madde kapsamında mütalaa edilemez. Satışın arsa payı üzerinden yapılıp inşaatın alıcı ile akdedilen inşaat sözleşmesine göre tamamlanması da bu sonucu değiştirmez. Zira özel inşaatlar hangi şartlarla yürütülürse yürütülsün, fiilen yapılan iş inşa edilen dairelerin satışından ibarettir. Bu tür inşaatların, herhangi bir kıymet imali ve satışından farkı bulunmadığından, kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedeli karşılaştırılmak suretiyle yapılması gerekir. İnşaatın bağımsız bölümleri; muhtelif yıllarda satıldığında, satılan kısım ile ilgili kazancın, satışın yapıldığı yılda tespiti ve beyanı gerekecektir.

Bu konuya ilişkin Danıştay Kararında şöyle denmektedir;

Özel inşaat yapım ve satımıyla uğraşan davacının 1995 yılı gelir vergisi beyannamesini matrahsız vermesi üzerine hayat standardı esasına göre gelir vergisi salınmış, kusur cezası kesilmiştir. Vergi Mahkemesi kararıyla; yıllara sari inşaat işinde işin resmi ya da özel taahhüt işi sayılması sadece işin bitim yılını saptamak yönünden önem taşıdığından özel inşaat işiyle uğraşanlar için de hayat standardı esasına ilişkin göstergelerin işin sürdüğü yıllar itibarıyla topluca uygulanması gerektiği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, davacı adına hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyatın yerinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Uyuşmazlık, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri" başlıklı 42. maddesinde, kendi nam ve hesabına inşaat ve onarma işi yapanlara da uygulanıp uygulanmayacağına belirlenmesine ilişkindir.

1993 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespit esaslarını özel şekilde düzenlemiş, diğer faaliyetlerin aksine kazancın yıllık olarak değil işin sonunda tespit edileceği belirtilmiştir. Aynı Yasa'nın 42. maddesinde müşterek genel giderlerin ve amortismanların çeşitli işler nedeniyle dağıtılması konusu düzenlenirken, tahsil olunan "istihkak bedellerinin" bir ölçü olarak kullanıldığı görülmektedir. Kanun'un 94. maddesinde ve 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen "istihkak bedelleri"nden söz edilmektedir. Bu düzenlemeler, 42. maddede öngörülen rejimin uygulanmasında inşaat ve onarım işinin başkası hesabına, bir taahhüt uyarınca yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Zira istihkak bedeli ödemesi bir taahhüde bağlı olarak yapılan inşaat ve onarım işlerinde sözkonusu olabilir.

Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaattan dolayı alıcıdan tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil, ancak satış bedeli olarak isimlendirilir ve 42. madde kapsamında düşünülemez. Satışın arsa payı üzerinden yapılıp inşaatın alıcı ile akdedilen inşaat sözleşmesine göre tasarlanması da bu sonucu değiştirmez. Özel inşaatlar hangi şartlarla yürütülürse yürütülsün, fiilen yapılan iş inşa edilen dairelerin satışından ibarettir. Bu tür inşaatların herhangi bir kıymet imal ve satışından farkı bulunmadığından, kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedeli karşılaştırılmak suretiyle yapılması gerekir. İnşaatın bağımsız bölümleri, muhtelif yıllarda satıldığında, satılan kısım ile ilgili kazancın, satışın yapıldığı yılda tespiti ve beyanı gerekecektir.

Bu durumda, kendi adına inşaat yapıp satan davacının, yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işi yaptığı kabul edilemeyeceğinden, adına 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2772 Sayılı Kanun'un 15. maddesiyle eklenen mükerrer 116. maddesinin 6. fıkrası hükmünün uygulanmasına olanak bulunmadığından hayat standardı esasına göre belirlenen matrah üzerinden yapılan tarhiyatı kaldıran mahkeme kararında isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verildi.(17)

2.1.1.2. Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Müteahhitlerin kendi namlarına yapıp sattıkları daire ve işyerleri, imal edilen emtia niteliğindedir.

Bu nedenle, müteahhitlerin inşa etmekte oldukları daire ve işyerlerini inşaat devam etmekte iken gerek özel sözleşme ve satış vaadi ile gerekse arsa payı üzerinden satışında; satışı yapılan daire veya dükkanın satış bedeli belli olmakla birlikte, inşaatın devamı sırasında satışı yapılan daire ve işyerleri karşılığında müşterilerden alınan para avans niteliğinde bulunmaktadır.

Bu durumda, inşaat devam etmekte iken veya arsa payı üzerinden satışı yapılan daire ve işyerlerine ilişkin satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak kayıtlarda gösterilmesi gerekmektedir. Nitekim özel inşaat işlerinde ticari kazanç ve kurum kazancı, idarenin uygulamaları ve müstakar yargı kararları doğrultusunda bu şekilde tespit edilmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinin beşinci bendinde, "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami on gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, fatura düzenlenmesi ödemeye bağlı olmayıp teslim bağılı olduğundan mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslim veya hizmetin yapıldığı andan, itibaren on günlük süre içerisinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

Buna göre, müteahhitlerin kendi namlarına yaptıkları inşaatlarda, inşaatın bitiminden önce özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden yapılan satışlarla, bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından, alınan bedeller ise avans niteliği taşıdığından fatura düzenlenmesi ve katma değer vergisi uygulaması sözkonusu olmayacaktır.

2.1.1.2.1.Vadeli Olarak Yapılan Satışlar

Vadeli olarak yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, tapuda tescil işlemi değil, iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya devredilmesidir. Gayrimenkul inşa halindeyken ve bir miktar da peşin para alınmışsa; bu satış ve ferağ bedeline karşılık avans olarak alınan para dolayısıyla vergiyi doğuran olay cereyan etmeyecektir. Bina veya daire alıcıya teslim edildikten sonra, tapuya tescil yapılmamış olsa dahi vergiyi doğuran olay cereyan edecek, teslim tarihinde satış bedelinin henüz tahsil edilememiş veya taksitide bağlanmış olması önem taşımayacaktır

Ticari kazançta elde etme değil tahakkuk esastır. Bu nedenle inşa edilen apartman, daire, kat ve dükkan olarak ister peşin, ister taksitle satılsın, satış tarihinde vergiyi doğuran olay cereyan edecektir. İnşaat devam ederken daire, kat veya dükkan satılmasında, satış akdinin yapıldığı tarihi vergiyi doğuran olayın cereyan ettiği yıl olarak kabul etmek olanaksızdır. Çünkü, inşaat devam ettiğinden, daire, kat veya dükkanın maliyeti henüz belli olmamıştır. Ancak, daire, kat veya dükkanlar bitirildiğinde maliyet bedelleri belli olacaktır. Bitirilip alıcıya teslim edildiği tarihte satış bedeline hak kazanılacak ve tahsil edilmeyen miktarlar dahil alacak olarak tahakkuk etmesi nedeniyle yılın kazancı olarak beyan edilecektir.

Uygulamada genellikle özel inşaat yapanların sattıkları daire ve dükkanlar için arsa tapusu düzenledikleri görülmektedir. Çünkü bu durum, satıcının olduğu kadar alıcının da lehinedir.

Verilen arsa tapusuna istinaden satıcı daireyi alıcıya teslim etmekte ve alıcılar irtifak hakkı tapuya tescil ettirilmek suretiyle daire tapusu sahibi olmaktadır.

Yapılan bu muvazaalı işlem daha sonra tapu sicilinde “cins tashihi” talep edilerek düzeltilmektedir. Bu işlem sırasında alıcılar dairenin bedeli üzerinden harç ödemektedirler.

Bu uygulamada; gelirin elde edilmesi dairenin alıcıya teslimi ile söz konusu olmaktadır. Arsa tapusu ile arsanın belli bir hissesi satılmakta ve arsa üzerine yapılan inşaat arsanın, mütemmim cüzü olduğundan, başlangıçta, gayrimenkul üzerinde iştirak halinde mülkiyet doğmaktadır. Satıcının daire veya dükkanı alıcıya teslimi ile satış akdi, elde etme hükümleri yönünden tamam olmaktadır. Nitekim, Danıştayca verilen çeşitli kararlarda da, kazancın dairenin teslim edildiği yılda elde edildiği kabul edilmiştir. Bu konuya ilişkin emsal bir karara aşağıda yer verilmiştir.

Özel inşaat işinde sağlanan gelirin, dairelerin satıldığı yılda beyanı gerekir.

Ortağı bulunduğu adi ortaklığın 1976 takvim yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu, davalı adına re’sen takdir yoluyla salınan gelir vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasını ortaklığın yaptığı 33 dairesel apartman inşaatının, 1976 yılında bittiği ve 26 dairesinin alıcılarına teslim edildiği, 7 dairesinin ise ertesi yıla devredildiğinin ortakların beyanı ile saptandığı, özel inşaat işinde sağlanan gelirin dairelerin satıldığı yılda beyanı gerekeceğinden, inşaatın bitim yılındaki beyan kabul edilmeyerek olayın takdire intikali ve takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyatın yerinde olduğuna oybirliğiyle karar verildi²⁵.

Özel inşaat işinde sağlanan gelirin, dairelerin satıldığı yılda beyanı gerekir. Özel inşaat işinde, inşa edilen daire ve işyerlerinin satışı yapılmadıkça, kar-zararın doğmasından söz edilemez.

Bu konuya ilişkin Danıştay Kararı şu şekildedir;

Kat karşılığı özel inşaat (Yap-Satçılık) işi yapan davacı şirketin 1989 takvim yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda tespit edilen matrah farkı üzerinden adına ikmalen salınan kurumlar vergisi ve kurum geçici vergisi ile kesilen kaçakçılık ve

²⁵ MB. Muk. 1978 tarih ve GVK/12126/22792 sayılı.

özel usulsüzlük cezalarına karşı açılan davayı, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağını öngörüldüğü, ticari kazançta vergiyi doğuran olayın, malın satışı veya alacağın doğmasıyla tekemmül edeceği, özel inşaat işinde inşa edilen daire ve işyerlerinin satışı yapılmadıkça kar, zararın doğmasından söz edilemeyeceği, bu durumda, inşa edilen, bağımsız bölümleri mal mevcudu, olarak envantere yer alacağından inşaatın, 1989 yılında tamamlanmasının ve 1990 yılında maliyete dahil giderin yapılmamış olmasının vergiyi doğuran olayın 1989 yılında doğduğu anlamına gelmeyeceği; dosyanın incelenmesinde 1989 yılında 6 adet bağımsız bölümün satışının yapılarak sağlanan 40.000.000 lira ticari kazancın dönem beyannamesiyle beyan edildiğinin anlaşıldığı, 1989 envanterinde yer alan bağımsız bölümlerden 1990 yılında satışı yapılarak teslim edilenlerden sağlanan hasılatın da bu dönem beyannamesiyle beyan edildiğinin sabit bulunması karşısında inşaatların 1989 takvim yılında tamamlanması sebebiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi gereğince ticari kazancın da bu dönemde beyan edilmesi gerektiği sebebiyle davacı adına salınan vergilerle kesilen kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezalarında yasal isabet görülmediği gerekçesiyle kabul ederek yapılan kaçakçılık cezalı tarhiyatı ve kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran (...) Vergi Mahkemesi kararının; inceleme raporuna göre yapılan tarhiyatın kanuni ve yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi²⁶.

Arsa payı üzerinden satılan ve bir sonraki yılda bitmiş olarak teslim edilen daireden dolayı elde edilen kazanç teslim yılında elde edilmiş sayılır.

Ödevli, kendine ait gayrimenkulü üzerine inşa ettirdiği 11 daireli apartmanın 8 ve 9 no'lu dairelerinin satışından sağladığı kazancı arizi kazanç olarak beyan etmişse de, 7 no'lu daireyi 13.05.1968 tarihinde arsadan hisse vermek suretiyle sattığı dairenin ise; 1969 yılında teslim edildiği kendi imzası altında düzenlenen tutanaktan anlaşılmıştır.

²⁶ Dn 4. D., 12.05.1976 gün E. 1976/12, K. 1976/1211.

Gelir Vergisi Kanunu yönünden gelirin elde edilmesi, dairelerin bitmiş olarak alıcılara teslimi ile mümkün olacağından, 7 no'lu dairenin satılmasından doğan kazancın 1969 yılına ait olması gerektiği bu nedenle dönem kazancına 7 no'lu dairenin satışından elde edilen gelirin ilavesinin uygun olduğuna ilişkin Temyiz Komisyonu Kararı vergi aslı yönünden aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup; davada ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bu yönden bozulmasını sağlayacak durumda olmadığından, vergi aslı hakkındaki davada isabet görülmemiştir.

Cezaya gelince; mükellef başlangıçta, apartmanı satmak için değil irat elde etmek gayesiyle inşa edip, arizi kazanç beyanında bulunduğundan, kaçakçılık kastından bahsedilemez. Cezanın kusura çevrilmesi gerekir²⁷.

2.1.1.3. Kazancın Saptanması Ve Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37/4. maddesi uyarınca, gayrimenkul alım-satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar, ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Bu madde ile güdülen amaç faaliyetin maksadı ve devamlılığıdır.

Özel inşaat işleriyle uğraşan müteahhitlerin, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gerçek usulde vergilendirildiğinden, kazancın tespiti için bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulması gerekir.

Özel inşaatlarda kazanç tespiti, maliyetle satış bedeli karşılaştırılmak suretiyle hesaplanır. Daire, kat veya dükkanların maliyeti binanın tüm maliyetinden her daire, kat veya dükkana bazı ölçü ve esaslara göre pay verilmek suretiyle bulunur (Örneğin arsa payı, metrekare, kat veya daire adedi gibi ölçüler esas alınabilir). Maliyetin tespitinde müşterek kullanılan yerlerinde gözönüne alınması gerekir. Daire, kat veya dükkan şeklindeki bağımsız bölümlerin maliyetlerinin tespitinde, Vergi Usul Kanu-

²⁷ Dn. 4. D., 19.04.1982 gün ve E. 1982/1462, K. 1982/ 1552.

nu'nun, imal edilen emtiada maliyet bedeli ile ilgili 275. maddesi hükmünden yararlanır.

Kar veya zararın tespiti için tam kat, daire ve dükkanların satışını beklemeye gerek yoktur. Kar-zarar, yıl içindeki satışlar esas alınmak suretiyle tespit edilir. Satılmayan kat, daire ve dükkanların ise, maliyet bedeli ile değerlendirilmek suretiyle sene sonu mal mevcudu olarak hasıllata eklenmesi gerekir.

İnşa edilen apartmanın tüm bölümlerinin aynı yıl içinde satılması, birkaç yıl içinde satılması veya inşa edildiği yıl hiç satılmaması durumları, kar veya zararın tespiti yönünden aşağıda açıklanmıştır.

2.1.1.3.1. Kat, Daire ve Dükkanların Tamamının Aynı Yıl İçinde Satılması

İnşa edilen apartmanın kat, daire ve dükkanlarının tamamının aynı yıl içinde satılması halinde, kar veya zarar, toplam satış bedeli ile toplam maliyet karşılaştırılmak suretiyle bulunur.

2.1.1.3.2. Kat, Daire ve Dükkanların Bir Kısımının Aynı Yıl İçinde Satılmaması

İnşa edilen apartmanın kat, daire ve dükkanlarının birkaç yılda satılması halinde, satılan kısım ile ilgili kar veya zararın, satışın yapıldığı yılda tespiti ve beyanı gerekir. Kazancın tespit ve beyanı için kat, daire ve dükkanların tamamının satılması beklenmez. Yıl içinde satılmayan kat, daire ve dükkanlar stok olarak değerlendirilmek suretiyle hasıllata eklenir.

2.1.1.3.3. Kat, Daire ve Dükkanların İnşa Edildiği Yılda Hiç Satılmaması

İnşa edilen apartmanın kat, daire ve dükkanlarının inşa edildiği yılda hiç satılmaması halinde, herhangi bir zarar sözkonusu olmayacaktır. Çünkü kat, daire ve dükkanlar stok olarak envantere maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

2.1.1.4. Bina Ve Arsanın Değerlemesi

Kendi arsası veya başkasının arsası üzerine kat, daire ve dükkan karşılığı inşaat yapıp satanlarda, bina ve arsaların değerlendirilmesi farklı özellikler arz eder. Bunları sırasıyla açıklayacak olursak:

2.1.1.4.1. Satın Aldığı Arsa Üzerine İnşaat Yapanlar

Satın aldığı arsa üzerine inşaat yapanlar arsayı maliyet bedeli ile değerlemek suretiyle inşaat hesabına masraf kaydederler. İnşaat bittikten sonra, arsa bedelini de içeren toplam inşaat maliyeti bulunur. Bulunan maliyet, müşterek kullanılan yerler de gözönüne alınmak suretiyle, dairelerin metrekare itibarıyla toplamına bölünür. Bulunan birim metrekare ile de dairelerin her biri ayrı ayrı değerlendirilir.

2.1.1.4.2. Kat, Daire ve Dükkan Karşılığı Başkasının Arsası Üzerine İnşaat Yapanlar

Müteahhitler, satın aldıkları arsa üzerine inşaat yapabilecekleri gibi, kat, daire ve dükkan karşılığı başkasının arsası üzerine de inşaat yapabilirler. Başkasının arsası üzerine inşaat yapanların, arsa sahibine vermiş oldukları daire ve dükkanlarını inşası için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait daire ve dükkanlar için yapmış oldukları harcamaların toplamı inşaat maliyetini verir. Müteahhide ait daire ve dükkanların maliyeti, toplam inşaat maliyetinin bu daire ve dükkanlara dağıtımı suretiyle bulunur.

İnşaatın toplam maliyetinin, arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı, müteahhidin kendisine ait dairelerin arsasının maliyetidir.

2.1.1.4.3. Kendi Arsası Üzerine İnşaat Yapanlar

Arsa üzerine yapılan inşaatlarda, arsa ya belirli sayıda daire ve dükkanın arsa sahibine verilmesi karşılığında edinilmekte ya da inşaatı yapan tarafından “satın alma” yoluyla iktisap edilmektedir.

Birincisinde, yani belirli sayıda daire ve dükkan karşılığında edinilen arsada, bu arsanın maliyet bedeli, karşılığında verilen daire ve dükkanların maliyet bedeli olmaktadır. Arsanın satın alma yoluyla iktisap edilmesi durumunda ise, arsanın maliyet bedeli, genellikle satın alma tarihindeki bedeli olmakta ancak bu bedele, tapu harcı, alışıta ödenen komisyon vb. giderler de eklenmektedir.

Arsanın maliyet bedelinin, alış tarihindeki “iktisap bedeli” olarak gözönüne alınması, uygulamada her zaman mümkün olamamaktadır. Özellikle çok önceden, örneğin; 15-20 yıl hatta 30-40 yıl öncesinden satın alınan ya da başka bir yolla iktisap edilen arsanın, maliyet bedelinin, iktisap tarihindeki bedel olarak esas alınması, arsa maliyetini sembolik bir tutarda bırakmakta hatta tüm inşaat maliyetinin % 1-2'si dolayında bile olabilmektedir. Bu konuda Yargı'nın görüşü ise, inşa edilen binanın maliyet bedelinin belirlenmesinde, arsanın alış bedelinin değil, son verilen emlak (arsa) vergisi beyannamesinde beyan edilen vergi değerinin esas alınması gerektiği yolundaydı. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrasında 4108 Sayılı Kanun'un 18. maddesiyle yapılan değişiklikte, 01.01.1995 tarihinden itibaren, inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve araziler için inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için maliyet bedeli artırımını yapabileme imkanı getirilmiştir. Bu durumda, üzerine inşaat yapılan arsaların iktisap bedelleri, inşaatın bittiği tarihe kadar geçen süre için yeniden değerlendirme oranında artırılacaktır. Ancak, inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkuller için maliyet artırımını satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanacaktır.

Gerek kendi arsası üzerine gerekse başkasının arsası üzerine kat karşılığı bina inşa ederek satma işinin, GVK'nın 42. maddesiyle düzenlenen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleriyle herhangi bir ilişkisi, bulunmamaktadır. Bu nedenle daire satışlarından doğan karın inşaatın devam ettiği yıllara dağıtılmaması veya inşaatın bittiği yılın geliri olarak kabul edilmesi sözkonusu olamaz. Her bağımsız bölüm veya dairenin maliyet bedeli ile satış bedeli arasındaki fark satışa konu ünitenin karı olarak satışın yapıldığı yılın geliri olarak vergilendirilecektir²⁸.

Kişisel servete dahil bulunan malın, bir ticari işletmenin aktifine ithali halinde, o günün rayicine uygun bir değerle değerlendirilmesi gerekir. Bu konuya ilişkin Danıştay kararı şöyledir;

Adi ortaklıklarda ortaklardan birinin maliki bulunduğu gayrimenkulün, ortak işletmenin aktifine dahil edilmesi halinde bu taşınmazın değerlendirme gününün rayicine uygun bir değerle mi, yoksa ortağın satın alma tarihinde ödediği satın alma bedeli ile mi değerlendirileceği uyuşmazlık konusudur. Kişisel servete dahil bulunan bir malın, ister şahsi teşebbüs niteliğinde olsun bir ticari işletmenin aktifine ithali halinde, o malın o günün rayicine uygun bir değerlendirilmesinin gerekeceği ortaklığın işletme defterine bir önceki yıldan devreden, yıl içinde satın alınan ve satılan arsalarla, yıl sonunda mevcut arsaların tek tek kayıtlı bulunduğu çekişmesiz olduğu durum böyle iken Takdir Komisyonunca kayıt dışı bırakılmış bir satış bulunduğu yolunda herhangi bir tespit yapılmadan afaki ve genel ifadelerle matrah takdir edilmesinde isabet bulunmadığına, bu nedenle salınan vergi ve cezanın terkinine oybirliğiyle karar verildi²⁹.

2.1.1.4.4. Stokların Değerlemesi

Özel inşaat işlerinde; kazancın saptanmasında özellik taşıyan önemli hususlardan biri de yıl sonunda mevcut satılmayan kat, daire ve dükkanların ne şekilde bir değerlemeye tabi tutulacağına ilişkindir. Bilindiği gibi, müteahhitler, inşa

²⁸ Dn. 3. D., 28.04.1993 Gün ve E. 1991/2953, K. 1993/ 1524

²⁹ Dn. 13. D., 18.01.1977 gün ve E. 1976/963, K. 1977/98

ettikleri binada yer alan tüm daire ve dükkanları, inşaatın bittiği yılda satamamış olabilir. Çeşitli işkollarında, vergiye tabi safi kazanç hesaplanırken, büyük önem taşıyan stok değerlemesi, apartman inşa edip kat, daire ve dükkan halinde satılması işlerinde kendisine özgü farklı bir karakter arz eder.

Defter kayıtlarından çıkarılacak metrekare maliyetini, stoktaki dairelere ve dükkanlara uygulamak hem gelir vergisi hem de Vergi Usul Kanunu hükümleri yönünden en doğru yoldur. Kaldı ki kanuni kayıtların mevcut olduğu durumlarda, öncelikle bunlara uyulmasının zorunlu olduğu bilinen gerçektir.

İnşaat maliyetinin saptanmasına olanak bulunmadığı hallerde, satış bedeli üzerinden piyasa cari kar haddi uygulanmak suretiyle safi kazanç tespit olunur.

Ticari amaçla inşa olunan binaya ilişkin defter tutulmaması ve sağlanan gelirin beyan olunmaması sonucu re'sen takdir yoluyla salınan gelir vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasını değişiklikle onayan Temyiz Komisyonu kararının, Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 22.5.1968 gün ve E. 1966/226, K. 1968/2262 sayılı kararla "İnşaat incelenerek arsanın yeri, büyüklüğü, malzeme ve işçilik masrafi kat ve daire sayısı, maliyeti etkileyen diğer faktör göz önüne alınarak maliyetin saptanmasından sonra doğacak sonuca göre bir karar verilmek üzere" bozulması sonucu, mükellefin yurt dışında olması nedeniyle, bilirkişi incelemesine gerek duyulan proje ve planın sağlanamadığı, bu nedenle bilirkişi incelemesi yapılamadığının İtiraz Komisyonunca saptandığı, Danıştay'ın son içtihatlarında, maliyet bedelinin saptanmasına olanak bulunmayan hallerde, satış bedeli üzerinden piyasa cari kar haddi uygulanmak yoluyla takdir matrahının gerçeğe uygun olup olmadığının denetiminin kabul edilmiş olduğu, olayda satış hasılatının 1.040.000 TL piyasadaki cari kar oranının ise %20 olduğu, buna göre 208.000 TL, kar sağlanacağı ve mükellefin payına 104.000 TL düşeceği, bu nedenle de takdir matrahının 104.000 TL olması gerektiğine oybirliğiyle karar verildi³⁰.

³⁰ Dn. 3. D., 06.12.1991 gün ve E. 1990/163, K. 1991/3079.

2.1.1.5. Özel Bina İnşaatlarında İşe Başlama Ve İşin Bitiş Tarihlerinin Tespiti

Bilindiği üzere; 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 29. maddesine göre; yapıya yapı ruhsatının alınış gününden itibaren 2 yıl içinde başlanması, aksi takdirde yapı ruhsatının hükümsüz sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

İşin bitirildiği işverence S.S.İ.Y/13'üncü maddesine göre, bu durumu önceden Kuruma bildirilmiş ise, aksi Kurumca kanıtlanmadığı sürece işverenin beyanında belirtilen tarihtir.(07.03.1995 tarihli 16-105 ek sayılı genelge; anılan genelgede durumun 1 ay içinde bildirilmesi talimatlandırılmıştır. Ancak; SSIY 'nde 26.02.2000 tarih ve 23976 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Yönetmeliğin 7. maddesiyle yayımı tarihinden geçerli olmak üzere değişen bent hükmüne göre anılan durumu önceden Kuruma bildirme yükümlülüğü getirilmiştir.

2.1.2. Arsa Karşılığında Daire, Kat Ve Dükkan Yapımı ve Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinin 6'ncı bendinde iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1),(2),(4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabiler dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artış kazancı olduğu belirlenmiştir.

Söz konusu maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği yine aynı maddede hüküm altına alınmıştır.

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının 2005 yılı için 13000 YTL kısmı Gelir Vergisinden müstesnadır.

Bu düzenleme gereğinde bir karşılığı olmadan elde edilen taşınmaz mallar hariç olmak üzere elde edilme tarihinden itibaren dört yıl içinde elden çıkarılan taşınmaz mallar dolayısıyla elde edilen safi kazanç değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır. Bu düzenlemede dikkat edilecek hususlar şunlardır;

- 1) Elden çıkarılacak mal ve haklar Gelir Vergisi Kanunu'nun 70/1,2,4 ve 7'inci maddelerinde sayılan mal ve haklar olmalıdır. (Bunlar, arazi, bina, maden suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar, gayri menkul olarak tapuya tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları)
- 2) Elden çıkarılacak mal ve haklar bir karşılık sonucunda elde edilmiş olmalıdır. Yani veraset yolu ile elde edilmiş mal ve hakların tesliminde değer artış kazancı doğmamaktadır.
- 3) Elden çıkarılacak mal ve haklar elde edildikleri tarihten itibaren en geç dört yıl içinde elden çıkarılmış olmalıdır.

Arsa sahibinin arsasını müteahhide karşılığında daire, dükkan gibi bağımsız bölümler almak üzere teslimi Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesi gereğince "elden çıkarmadır" . arsa sahibi arsasını bir bedel karşılığında müteahhide teslim etmektedir. Elde edeceği daire, dükkan gibi bağımsız bölümler arsasının bedelidir. Ancak arsa sahibinin teslimi hemen gerçekleşmesine rağmen müteahhidin teslimi eser inşa ettikten sonra yapılmaktadır. Arsa sahibi ile müteahhidin teslimleri arasındaki zaman farkı arsa sahibinin arsasını bir bedel karşılığında devrettiği gerçeğini değiştirmez.

Arsa karşılığı inşaat işleri bazen uzun yıllar sürebilmektedir. Bu durum arsa sahibinin arsasını iktisap tarihinden itibaren dört yıl içinde elden çıkarmış olması şartı arsa sahibinin arsasını müteahhide teslim ettiği tarihe kadar hesap edilecektir. Örneğin 1999 yılında iktisap edilen bir arsanın 2001 yılında müteahhide arsa karşılığı

inşaat yapılmak üzere teslim edilmesi halinde değer artış kazancının koşulları oluşmuştur. Arsa sahibinin müteahhitten 2005 yılında bağımsız bölümleri teslim alması durumunda değer artış kazancına ilişkin hasılatın 2005 yılında talep edilebilir hale geldiği ve değer artış kazancının 2005 yılında elde edildiği kabul edilecektir. Yine bu durumda mükellefçe arsa maliyeti tespit edilebiliyorsa arsa maliyetinin 2005 yılına kadar endekslemesi yapılması gerekmektedir.

2.2. DAİRE, KAT VEYA DÜKKAN HALİNDE SATMA AMACI OLMASIZIN YAPILAN ÖZEL İNŞAATLAR

Apartman inşa edip daire, kat veya dükkan halinde satma amacı gütmeyenler, başka bir deyimle kendi gereksinimi için inşaat yapanlar farklı bir vergi uygulamasına tabi tutulmaktadırlar.

Sözkonusu uygulamaya göre, özel inşaat sahibinin, bu inşaatından dolayı vergi mükellefi olmasına gerek yoktur. Aynı şekilde, inşaatta çalıştırdığı işçilere yapmış olduğu ücret ödemelerinden de vergi kesintisi yapmasına dolayısıyla muhtasar beyanname vermesine de gerek yoktur.

Gelir Vergisi Kanunumuzun 64/3. maddesi ile özel inşaat sahiplerinin çalıştırdıkları inşaat işçilerine ödedikleri ücretlerin, 01.01.1999 tarihine kadar götürü olarak 01.01.1999 tarihinden itibaren “diğer ücret” olarak vergilendirileceği öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanunu’nun 64/3. maddesinde 4444 Sayılı Kanun’la 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişikliğe göre, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdıkları, inşaat işçilerinin, yıllık ücretleri vergiye tabi tutulurken; asgari ücretlinin bir yıllık brüt ücreti tutarının, yüzde 25’i, vergi matrahı olarak esas alınacaktır.

Özel inşaat sahiplerinin Sosyal Sigortalar Kurumu’na karşı olan yükümlülüklerinde ise bir farklılık yoktur. İşçilere yaptıkları ücret ödemelerinden kesecekleri sigorta primini, işverene isabet eden işveren hissesi ile birlikte,

ödemelerin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar aylık sigorta prim bildirgesi ile ilgili SSK, şubesine bildirmeye ve ödemeye mecburdurlar.

Özel inşaat sahiplerinin bu işlerinden dolayı gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaması, yanlarında çalıştırdıkları işçilere yaptıkları ödemelerin de vergi kesintisine tabi tutulmaması, uygulamada bazı müteahhitleri bu yola yöneltmektedir. İnşa edilen binanın daire, kat veya dükkan halinde satılması sonucu durumun saptanması halinde ise, bu yola başvuranlar adına cezalı vergi tarhiyatı yapılmaktadır.

Özel inşaat sahiplerinin yanlarında çalışanların vergi mükellefiyetlerini yerine getirme zorunluluğu yoktur.

2.3. YAPI KOOPERATİFLERİNE AİT ARSALARIN DAİRE KARŞILIĞI VERİLMESİ

2.3.1. Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Yönünden Durumu

Özellikle, dar ve sabit gelirli kesim ile ücretlilerin konut edinebilmeleri, genellikle yapı kooperatiflerinin kurulmasıyla olasıdır.

Ortakların sağlıklı ve ucuz birer konut sahibi yapmak amacıyla kurulan yapı kooperatifleri, bu amaca ulaşabilmek için;

- a) Arsa veya arazi satın alır, gerekirse bu taşınmaz malları parsellere böldürerek bu arsalar üzerine ortaklarına konut yaptırmakta,
- b) Yapılan konutların mülkiyetini ana sözleşmede yazılı esaslara göre ortaklara aktarmakta,
- c) Yukarıdaki fıkralarda yazılı hususları sağlamak üzere, taşınır taşınmaz mal edinebilmekte, gerekirse borç para alabilmekte, ev yapımı için gerekli mali işlemlere girişebilmekte,

Ayrıca ortakların sosyal, kültürel ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmakta bu tesisleri işletmekte veya başkalarına kiraya verebilmektedir

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinin (B) bendi ile, kooperatiflerin kazancının kurumlar vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 7. maddesinin 16. bendi ile de, yapı kooperatiflerinin hangi koşullarda, kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.

Buna göre, ana sözleşmelerinde;

- 1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- 2- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- 3- İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- 4- Yalnızca ortaklarıyla iş görmesi,

koşullarıyla, kooperatifler kurumlar vergisinden muaftır. Ana sözleşmede yukarıda belirtilen koşullar bulunmakla birlikte, fiilen bu kayıt ve koşullara uymayan kooperatifler muafiyetten yararlanamazlar.

Bu temel şartlara ilave olarak 5520 sayılı KVK 5 Numaralı sirküleri çerçevesinde yukarıdaki şartlara ek olarak;

a) Kuruluşundan, inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13. maddesinde yer alan "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım" tanımına giren ve bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya sayılan bu kişiler ile işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi

b) Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması Şartları da aranmaktadır.

Yukarıda yer alan şartların tamamınının 31.12.2006 tarihine kadar sağlanması gerekmektedir. Aksi durumda bu kooperatiflere 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis edileceği hükme bağlanmıştır.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93. maddesi ile de, kooperatifin kurulmuş bulunan bir "üst kuruluş"a katılması halinde, kurumlar vergisinden muaf olacağı hükme bağlanmıştır.

Yapı kooperatiflerinde, gözönünde bulundurulması gereken en önemli hususlardan biri de, ortak içi ve ortak dışı işlemlerin neler olduğudur. Ortak içi işlemlerin kooperatifi kurumlar vergisinden muaf tutmasına karşın, ortak dışı işlemlerin herhangi birinin bulunması halinde, kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

• *Ortak İçi İşlemler*

Yapı kooperatiflerindeki temel amacın gerçekleştirilmesi için yapılan işlemler, ortak içi işlemleri oluşturmaktadır. Kooperatifler de bu amaç için kurulmaktadır. Bir yapı kooperatifindeki ortak içi işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- a) Konut yapımı için arsa yada arazi alınması,
- b) Alınan arsanın parsellenmesi,
- c) Konut yapımı için inşaat malzemelerinin alınması,
- d) Konut yapımı için makine, araç ve gereç alınması,
- e) Konut yapımı,
- f) Borçlanmak,
- g) Yapı kooperatiflerinin satış mağazası, sinema, berber, oyun salonu gibi sosyal tesisler kurup işletmesi (vergi muafiyeti yönünden tek koşul, yönetimin, yönetim kurulunca yürütülmesidir. Eğer kurulan ya da işletilen sosyal tesisler, ortak olmayanların kullanımına veya yararına sunulursa ve ortaklara veya ortak olmayanlara kiralanırsa, muafiyetten yararlanamaz),
- h) Yapı kooperatiflerinin, sahibi olduğu arsayı parselleyerek ortaklarına payları oranında dağıtması.

- **Ortak Dışı İşlemler**

Daha önce de belirtildiği gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/16. maddesi uyarınca, yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi için öngörülen koşullardan biri de, yalnızca ortaklarla iş görüleceğine ilişkin hükümlerin bulunması ve fiilen de bu kayıt ve koşullara uyulması gerekmektedir.

Bir yapı kooperatifinin, ortak içi işlemlerinin yanı sıra, ortak dışı işlemde bulunması halinde, kurumlar vergisi mükellefiyeti doğar.

Ortak dışı işlemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- a) Satın alınan araç ve makinelerin kiralanması,
- b) Kooperatif işinde kullanılmak için satın alınan malzemenin satılması,
- c) Arsa veya arazinin parsellenerek satılması,
- d) Arsa veya arazinin kat karşılığı müteahhide verilmesi,
- e) Arsa veya arazinin kiralanması,
- f) Yapılan konutların ortak olmayanlara satılması ya da kiraya verilmesi veya ortak olmayanların kullanımına tahsis edilmesi,
- g) Arsanın istimlak edilmesi,
- h) Kooperatifin tasfiye edilmesi,
- ı) Kaynakların menkul değerlere yatırılması.

Başka bir anlatımla, kooperatifte oluşan fonun konut ya da işyeri yapımı dışında başka amaçlarla kullanılması, kooperatifi kooperatif olmaktan çıkarır ticaret şirketi niteliğinde büründürür ki, bu durumda da, muafiyetten söz edilemez.

Yapı kooperatifleri, sahibi buldukları arsalar üzerinde, üyeleri için konut yapımını çeşitli nedenlerle gerçekleştiremezler. Mali olanaklarının yeterli olmaması, inşaat malzemesi fiyatlarındaki artışın ve ekonomik koşulların inşaatın maliyetini etkilemesi, kredilerin zamanında sağlanamaması gibi nedenler sonucu kooperatifler, arsalarının bir kısmını veya tamamını, daire karşılığında yapılması için müteahhide vermektedirler.

Yukarıdaki ortak dışı işlemlerde yer aldığı üzere böyle bir işlem kooperatifin muafiyetini ortadan kaldırır. Ana sözleşmeleri, muafiyetten yararlanmaya engel olan

kurumların, her yıl kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir. Kurumlar vergisinin tarh ve tahakkuk ettirilebilmesi için, vergiye tabi bir kazancın bulunması gerekmektedir. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın, ortakların borçlarından mahsup edilmesi mükellefiyeti engellememektedir. Yine kurumlar vergisi ödenecektir.

2.3.2. Yapı Kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Yönünden Durumu

Bu durumda, 29/07/1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut Yapı kooperatiflerine yapılan inşaat-taahhüt işlerinin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için;

Kooperatifin konut yapı kooperatifi olması,

İşin konut yapı kooperatifine yapılması,

Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması gerekmektedir.

Öte yandan, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 12 nci sırası ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

İstisnadan yararlanacak konut yapı kooperatifleri Kurumlar Vergisi Kanununun 7/16 ncı maddesinde belirtilen muafiyet şartlarından münhasıran ortaklarla iş görme şartının ihlalinde olduğu gibi, herhangi birisinin yerine getirilmemesi durumunda inşaat işiyle iştigal eden diğer mükelleflerden bir farkı olmaması nedeniyle kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır. Ancak, kurumlar vergisi açısından muafiyet şartlarından herhangi birisinin ihlali konut yapı kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Kanunun da düzenlenmiş bulunan istisnadan yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

Katma Değer Vergisi Kanununa 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 15 inci maddenin yürürlük tarihi olan 29/07/1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış olan inşaatlara ilişkin konut yapı kooperatiflerine yönelik inşaat-taahhüt işleri katma değer vergisinden müstesna tutulmaktadır. Bu tarihten sonra konut yapı kooperatiflerine

yapılan inşaat-taahhüt işleri ise 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listesinin 12 numaralı bendi gereğince %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulmaktadır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat-taahhüt işlerinin vergiden müstesnamı olduğu, yoksa %1 oranında katma değer vergisine mi tabi olduğunu belirleyen tek kriter söz konusu inşaatlara ilişkin inşaat ruhsatının alınma tarihidir. Buna göre, inşaat ruhsatı 29/07/1998 tarihinden önce alınan konutlar için yapılan inşaat-taahhüt işleri vergiden müstesna iken, bu tarihten sonra alınanlar için yapılan inşaat-taahhüt işleri ise %1 oranında katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Vergiden müstesna olabilmek için aranan bütün şartlar 29/07/1998 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınan inşaatların %1 oranında vergiye tabi olabilmesi için de aranacaktır.

2.3.2.1. İnşaat Ruhsatının Konut Yapı Kooperatiflerine Yönelik KDV Uygulamasındaki Önemi

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununa ait 5 No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat-taahhüt işlerinin Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 15 inci maddesinde düzenlenen istisnadan ya da 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listesinin 12 inci sırasında yer alan %1 oranındaki katma değer vergisinden yararlanabilmesi için inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatiflerine ait olması gerektiği açıklanmıştır.

Yapılan bu açıklama uyarınca münhasıran kendi adına inşaat ruhsatı bulunmayan konut yapı kooperatiflerinin kendilerine yapılacak inşaat-taahhüt işleri sırasında vergi istisnasından yada düşük oranlı katma değer vergisi uygulamasından yararlanmaları mümkün olmayacaktır.

Ancak, münhasıran kendi adına inşaat ruhsatı bulunmayan yada sonradan değiştirilerek düzenlenen konut yapı kooperatiflerine inşaat-taahhüt hizmeti veren

mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesi uyarınca iade taleplerinin yerine getirilmesinde karşılaşılan sorunlar Sirkülerin yayımı tarihini itibariyle çözüme kavuşturulmuştur. Bu sirkülerin yayımlandığı tarihe kadar olan işlemlerde; Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi hükmü çerçevesinde işlemin gerçek mahiyetinin tespiti amacıyla düzenlenecek olan bir vergi inceleme raporu veya mali müşavir raporu ile durumun tevsiki halinde indirimli orana tabi inşaat-taahhüt işlerini konut yapı kooperatiflerine yapanlar Katma Değer Vergisi Kanununun 29/2 nci maddesi uyarınca iade talebinde bulunabileceklerdir.

Sirkülerin yayımından sonra ise adına münhasıran inşaat ruhsatı bulunmayan kooperatiflerin katma değer vergisi istisnası veya indirimli oranda katma değer vergisinden yararlanmalarının söz konusu olmayacaktır.

2.3.2.2.Konut Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerine İlişkin Yüklenilen KDV'lerin İndirilebilme Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29'uncu maddesi gereğince mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'nden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'ni indirim konusu yapabilirler.

KDVK'nun 30'uncu maddesinin 1'inci bendinde "Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'nden indirilemez." hükmü yer almaktadır.

Kanun maddesinden anlaşıldığı üzere bir teslim ve hizmet KDV açısından istisna kapsamında ise o işlem nedeniyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. KDVK'nun 58'inci maddesinde ise; Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek

Katma Değer Vergisi'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Bu maddenin mevhumu muhalifinden istisna nedeniyle indirim konusu yapılamayacak olan yüklenilen KDV'nin gider unsuru olarak alınabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak KDV'nin istisna edilmiş işlemlerde indirim başlıklı 32'inci maddesinde "Bu kanunun 11, 13, 14 ve 15'inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinde hesaplanacak KDV'nden indirilir..." ibaresi bulunmaktadır. Yani KDV'nin 11, 13, 14 ve 15'inci maddelerinde belirtilen işlemlerde indirim hakkı tanınmıştır. Bu maddelerde belirtilen istisnalar 26 nolu KDV Genel Tebliğinin G bölümünde tam istisna, bunların dışında kalan istisnalar ise kısmi istisna olarak tanımlanmıştır. Aynı tebliğde "Kısmi istisna uygulamasında, istisna kapsamına giren işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirimi veya mükellefe iadesi mümkün değildir. İndirilemeyen bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Bu nedenle, kısmi istisna kapsamında işlem yapan mükellefler, bu kapsamda sattıkları mal veya hizmetin satış bedelini belirlerken, indirilemeyen vergileri bir maliyet unsuru olarak dikkate alabileceklerdir." Açıklaması yer almaktadır.

2.3.2.3. KDV İstinasının Sonuçları

Konut Yapı Kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri istisnaya tabi olması bu işlemleri yapan firmalar için her zaman olumlu değildir. İstisnanın kısmi istisna olması nedeniyle müteahhitler yaptıkları işler nedeniyle %1 oranında KDV hesaplamayıp istisnadan yararlanmaları nedeniyle bu iş için yükledikleri KDV'ni indirmeyeceklerdir. Yüklenilen KDV'nin genel orana tabi olduğu düşünülürse bu unsuru dikkate almayan müteahhitlerin zarar etmesi mümkündür. Çünkü indirilemeyen %18 oranında KDV, taahhütte bulunan müteahhitlerin maliyetlerini artıran bir etkidir. Bu maliyetlerin kooperatiflere verilecek fiyata yansıtılması en doğal finansal sonuçtur. Aslında 4369 sayılı kanunla 01.01.1999 sonrasında indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerde de KDV'nin indirim imkanının genişletilmesi ile

esasinda %1 oranında KDV uygulanmasının daha avantajlı sonuç çıkarabilmesine olanak sağlanmıştır.

Ancak müteahhitlerin KDVK’nda yer alan farklı hakları da vardır. KDVK’nun 18’inci maddesinde yer alan istisnadan vazgeçme bu istisnaya ilişkin uygulanabilecek bir müessesedir. Bu maddeye göre “Vergiden istisna edilmiş işleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamı şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekteki işlemlere şümulü yoktur.”

Mükelleflerin KDVK’nun 19’uncu maddesinde belirtilen haktan faydalanabilmeleri için durumlarını çok iyi değerlendirmeleri gerekmektedir. Çünkü mükellef dilekçe tarihinden sonraki belirttikleri türden, bütün işlemleri için vergiye tabi tutulacaktır. Bunun yanında 3 yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamayacaklardır. Mükelleflerin devam eden işleri için istisnadan vazgeçemeyecekleri tabiidir.

2.4. YURT DIŞI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

2.4.1. Yurt Dışında İnşaat ve Onarım İŞi Yapan Müteahhitlerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu’nun 3., Kurumlar Vergisi Kanunu’nun da 9. maddesinde, gelir vergisi mükelleflerinin ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, gerek Türkiye’de, gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kazançları, üzerinden vergilendirilecekleri açıklanmıştır.

Yurt dışı inşaatların vergilendirilmesine ilişkin genel hükme dayanılarak, yurt dışı inşaat ve onarım işlerini vergilendirme isteği, hem mükellefler hem de vergi idaresi açısından, yıllardır tartışma konusu olmuştur.

Son 15-20 yıldır, inşaat firmalarının yurt dışı faaliyetlerinin yoğunlaşması sonucu, vergilendirme açısından, yurt dışı faaliyetler yurt içi faaliyetlerle içiçe girmiştir.

2.4.2. Vergi Usul Kanunu Yönünden

Diğer kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunlarının uygulama alanı da, Devletin egemenlik alanının geçerli olduğu alan ile sınırlıdır. Yabancı ülkede iktisadi bir organizasyon kurarak kazanç elde eden gerçek ve tüzel kişiler, doğal olarak bu ülkelerin vergi kanunlarına uymak zorundadırlar. Bu nedenle ilke olarak, yurt dışında faaliyette bulunan Türk müteahhitlik firmaları, buldukları ülkelerin vergi usul esaslarına uyacaklardır.

Ancak, yurt dışında faaliyette bulunan Türk müteahhitlik firmalarının, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, tabi olacakları bazı hükümler de bulunmaktadır (31[1]).

Vergi uygulaması yönünden özellik taşıyan bu durumlar aşağıda açıklanmıştır

2.4.2.1. Defter Tutma

Yurt dışında inşaat ve onarım işi yapan Türk müteahhitlik firmaları, bu faaliyetlerinden dolayı, o ülkenin vergi kanunlarına tabi olacak ve buna göre defter tutacaktır. Vergi Kanunlarımız'da, ayrıca bir de Türkiye'de defter tutulacağına ilişkin herhangi bir hüküm yer almamıştır.

Ticari kazancın saptanması, vergi kanunlarının farklı olması nedeniyle, çeşitli ülkeler göre değişik özellikler taşıdığına, sonuç olarak ortaya çıkacak kar-zarar da farklı olacaktır. Bu ise uygulamada çeşitli sakıncalar doğurabilecektir.

Yurt dışında faaliyet gösteren, tam mükelleflerin buldukları yabancı ülke yasalarının zorunlu kıldığı defterler yanında, Türkiye’de kendi vergi kanunlarımıza göre ayrıca, defter tutmalarına, gerek yoktur. Bunlar faaliyette buldukları ülkenin vergi mevzuatına göre defter tutarlar. Saptanan kazanç ise, tek kalem halinde müteahhidin Türkiye’deki defterlerine intikal ettirilir.”

2.4.2.2. Yurt Dışında Kullanılan Sabit Kıymetlerin Amortismanı

Türkiye’den götürülmek veya yurt dışından satın alınmak suretiyle yabancı ülkedeki işlerde kullanılan sabit kıymetlerin amortismanlarının hangi esasa göre hesaplanacağı ve bunlardan Türkiye’ye getirilenlerin amortismanlarında hangi oranların uygulanacağı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun 12.11.1974 tarih ve 218/6 sayılı Kararı ile belirlenmiştir. Bu karar da yer alan görüşler de, Maliye Bakanlığı’nın bir yazısı (32[1]) ile de uygun görülmüştür.

Buna göre, Türkiye’de amortismanına tabi tutulmakta iken iş yapılan yabancı ülkeye götürülen veya doğrudan doğruya hariçten temin edilen sabit kıymetlerin dışarıda kullandıkları süre içinde dış ülkelerdeki işyeri ayrı ve müstakil bir ünite olarak kabul edildiği ve sabit işyeri şeklinde tanımlandığı cihetle, bulunulan ülke kanunlarının öngördüğü oranlar üzerinden, amortismanına tabi tutulmaları gerekir. Diğer taraftan, bu demirbaşlardan sonradan Türkiye’ye getirilenlerden henüz tamamen itfa edilmemiş durumda olanların amortismanlarına da, yabancı ülkede uygulanan nispetlerin daha yüksek veya düşük olmaları dikkate alınmaksızın, Türkiye için geçerli oranların esas alınması gerekir.

2.4.2.3. Yurt Dışına Gönderilmek Üzere İşletmeden Çekilen Sabit Kıymetler

Müteahhit firmalar, yurt dışındaki işlerinde kullanılmak üzere sabit değerleri yurt dışından satın almak veya Türkiye’deki merkezinden göndermek suretiyle temin edebileceklerdir. Sabit değerlerin Türkiye’deki merkezden gönderilmesi halinde,

sözkonusu sabit değerler merkezin aktifinden çıkararak yurt dışındaki bağımsız işletmenin aktifine girecektir. Bu arada merkezden çekilişi esnasında devir bedelini maliyet bedeli ve birikmiş amortismanlarla karşılaştırmak suretiyle bir kar veya zarar doğacaktır.

Türkiye’deki merkezden çekilerek yurt dışına yollanan bu sabit değerler, Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesine göre; “İşletmeden aynen alınan değerler” olup emsal bedeli ile değerlendirilmelidir. Emsal bedel Vergi Usul Kanunu’nun 267. maddesindeki esaslara göre tespit edilecektir. Türkiye’deki ana merkezin kurum olması halinde, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesi ile safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağını belirtilmiş olması nedeniyle sonuç değişmeyecektir.

2.4.3. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Gelir Vergisi Kanunu Yönünden ilgili açıklamalar aşağıda incelenmiştir.

2.4.3.1. Tam Mükellef Olarak Vergilendirme

Yurt dışında inşaat ve onarım işi yapan Türk müteahhit firmaları, bu ülkelerde, faaliyetlerinden doğan kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler. Aynı firmalar, tam mükellef olmaları nedeniyle, yurt dışındaki işlerinden elde ettikleri kazançlarından dolayı ayrıca Türkiye’de vergilendirilmektedirler.

Gelir Vergisi Kanunu’nun, konuya ilişkin üçüncü maddesinde, aşağıda yazılı kişilerin tam mükellef olarak, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre;

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar.
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden,

buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilemezler.)

Aynı Kanun'un 4. maddesi ile de kimlerin Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı açıklanmıştır.

1- İkametgahı Türkiye'de bulunanlar,

2- Bir takvim yılı içerisinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun açıklanan 3 ve 4. maddeleri hükümlerine göre gerçek kişi ve Türk vatandaşının yurt dışına müteahhitlik faaliyetinde bulunarak kazanç sağlaması halinde bu gerçek kişi tam mükellef olarak Türkiye içindeki ve dışındaki elde ettikleri bütün kazançlar üzerinden vergilendirilecektir.

Yurt dışındaki gelirin elde edilmesi ile ilgili olarak vergi idaresince kabul edilen esas, genel itibariyle, gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesinden pek farklı değildir. Gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale kavuştuğu an hesaplara intikal etmesi gerekir. Bu yönüyle, yurt dışındaki gelirin hukuken tasarruf edilebilir hale gelmesi, elde edilmesi için yeterli olacaktır (33[1]).

Yurt dışı müteahhitlik faaliyetlerinde, geçici kabulün yapılması ile, kar kesinleşmekte ve talep edilebilir hale gelmektedir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi uyarınca da gelir elde edilmiş olmaktadır.

Nitekim, geçici kabul ile karın elde edilmiş sayılacağını vergi hukukuna paralel bir uygulama ile kambiyo mevzuatımızda da görmekteyiz. 7/16965 sayılı (34[2]) karara ilişkin çıkarılan ve halen yürürlükte bulunan 1 Sıra No.lu Tebliğ ile "elde edilen karın tamamının geçici kabul tutanağının imzalanmasından itibaren en geç üç ay içerisinde" yurda getirileceği öngörülmüştür.

2.4.3.2.Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yurt dışında müteahhitlik faaliyetinde bulunun tam mükellef gerçek kişilerin, yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden, aynı kazançlar için yabancı ülkede ödenen benzeri vergileri mahsup edilecektir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 123. maddesi çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna olanak tanımıştır.

Anılan maddeye göre; tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.

Belirtilen şekilde indirilecek vergi miktarı gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde vergi mahsubunun yapılabilmesi için; aradaki fark gözönüne alınmaz.

Gelir vergisinin yabancı ülkede elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı bunların gelire olan oranı üzerinden hesaplanır.

Vergi mahsubunun yapılabilmesi için;

- a) Yabancı ülkede ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan bir vergi olması,
- b) Yabancı ülkede vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle kanıtlanması, zorunludur.

Belgeler gelir vergisi taksitlerinin ödeneceği süreye kadar gelmemiş olursa, yabancı ülkede elde edilen kazanç ve iratlara, isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir. Belgeler, bu süre içinde vergi dairesine sunulduğu takdirde, vergiler mahsup edilir. Belgeler (mücbir nedenler hariç) süre geçtikten sonra sunulursa gözönüne alınmaz.

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ilişkin vergiden indirilir.

İndirim yapılırken, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rayici uygulanır. Sözgelimi, yabancı ülkeden alınan inşaat kazancını ifade eden yabancı paralar beyannameye Türk borsasındaki rayiç üzerinden değerlendirilerek kaydedilmişse, mahsubu gereken vergi de aynı kambiyo rayicine uygun olarak mahsup edilir.

2.4.3.3. Yurt Dışındaki İnşaat ve Onarım İşlerinden Doğan Zararlar

3380 Sayılı Kanun’la (35[1]), Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinin yedinci bendine eklenen hükümlerde, yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan zararların, Türkiye’de beyan edilecek olan kurum kazancından “gider olarak” indirimine ilişkin esaslar belirlenmiş ve 34 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde de (36[2]), bununla ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu düzenlemeler uyarınca, yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan zararların Türkiye’deki kazançlardan indirilebilmesi için;

a) Faaliyet sonuçlarının her yıl tevsik edilmesi şarttır. Bunun için de mükelleflerin faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını, söz konusu ülkede denetim yetkisine haiz olan kurumlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslını ve tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’de ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Bu rapor ekinde yer alacak vergi beyannameleri ile bilanço ve gelir tablolarının o ülkedeki yetkili mali makamlara onaylatılması gerekmektedir.

Söz konusu ülkede böyle bir denetim kuruluşu olmaması halinde her yıla ait vergi beyannameleri ile bilanço ve gelir tablolarının yabancı ülkelerdeki yetkili makamlara onaylattırılması ve ayrıca mahallindeki Türk elçilik ve konsolosluklarına yoksa Türk menfaatlerini koruyan aynı mahiyetteki temsilciliklerine tasdik ettirilerek, aslıyla bir tercümesinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

b) Türkiye'de gider olarak indirilen yurt dışı zararı, daha sonra yurt dışında elde edilen kardan orada verilen beyannamede mahsup edilir ya da indirilirse, Türkiye'de beyana konu edilecek yurt dışı kazanç, geçmiş dönem zararlarının indiriminden önceki kazanç tutarı olacaktır.

c) Yurt dışı işler neticesinde elde edilen kazançlarda uygulandığı gibi zararlarda da ilgili ülke mevzuatına göre hesaplanan faaliyet sonucu hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle Türkiye'de o tarihteki TC Merkez Bankası "döviz alış kuru üzerinden" genel sonuç hesaplarına kaydedilir.

Yukarıdaki koşulların varlığı halinde, herhangi bir ayırım yapılmaksızın, yurt dışında icra edilen faaliyetlerden kaynaklanan zarar, tam mükellef sıfatıyla Türkiye'de verilen beyannamede kazançlardan indirilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da fark edileceği gibi, inşaat ve onarım işleriyle uğraşanların, Türkiye dışındaki faaliyetlerinden doğan zararlar, Türkiye'deki faaliyetlerinden ya da diğer gelir unsurlarından doğan kazanç ve iratlarından mahsup edilebilir. Yabancı ülkelerdeki inşaat faaliyetlerinin zararlarla sonuçlanması durumunda, yurt içindeki gelire bu zararın toplanması mümkündür. Ancak, yurt dışındaki inşaat faaliyetinden, doğan karın, Türkiye'deki faaliyetten doğan zararlar toplanması sonucu, yurt dışındaki inşaat işinden kesilen vergilerin kısmen veya tamamen iadesinin sözkonusu olduğu durumlarda, bu vergiler iade edilmez.

2.4.4. Katma Değer Vergisi Yönünden

Özellikle 1980’li yılların başından itibaren ekonominin dışa açılmasıyla birlikte hızlı bir gelişme sürecine giren yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, ülkemize döviz girdisi sağlayan en önemli sektörlerden birisi haline gelmiştir.

Yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinin vergilendirilmesi konusunda çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunlardan birisi de, yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinin KDV yönünden vergilendirilmesi ile ilgilidir. Yurt dışında yapılan müteahhitlik hizmetlerinin KDV’ye tabi olup olmayacağı, yurt dışı inşaatlarda kullanılmak üzere Türkiye’den gönderilen malların ihracat istisnası kapsamında KDV’den istisna edilip edilmeyeceği vb. hususlarda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

2.4.4.1. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu

3065 Sayılı KDV Kanunu’nun 1/1. maddesinde, Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimleri ve hizmet ifalarının KDV’ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, bir işlemin KDV’ye tabi tutulabilmesi için,

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması,
- Türkiye’de gerçekleştirilmesi

gerekmektedir. KDV uygulanmasında işlemlerin Türkiye’de yapılmış sayılması açısından hangi esasların geçerli olduğu hususu ise KDV Kanunu’nun 6. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanunu’nun 6. maddesinin (b) bendine göre, hizmet ifalarında;

- Hizmet Türkiye’de ifa edilmişse,
 - Hizmetten Türkiye’de yararlanılmışsa,
- işlemin Türkiye’de yapıldığı kabul edilmektedir.

Bu hükme göre, hizmetin yapıldığı yer Türkiye ise vergilendirmenin Türkiye’de yapılması, ifa yeri Türkiye olmamakla beraber, hizmetten Türkiye’de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye’de KDV’ye tabi tutulmaktadır.

Kanun'un 6. maddesinde yeralan değerlendirme hükmü 4503 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır. Değerlendirme hükmü yurtdışında yapıldığı ve faydalanıldığı halde bedeli Türkiye’de ödenen ya da gider yazılan hizmetlerin KDV’ye tabi tutulmasını öngörüyordu. Bu durum ise uluslararası hizmetlerin mükerrer vergilendirilmesine neden oluyordu. 4503 sayılı Kanun'la uluslararası hizmetlerin vergilendirilmesinde ortaya çıkan mükerrer vergilendirmenin önlenmesi ve AB’ye entegrasyon ve uyum amacıyla değerlendirme hükmü madde metninden çıkarılmıştır. Buna göre, yurt dışında yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetler, bedelleri Türkiye’den gönderilse ve Türkiye’de gider yazılsa dahi, Türkiye’de KDV’ye tabi olmayacaktır. Yapılan değişiklik sonucunda, yurt dışında yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetler, KDV’nin konusu dışında bırakılmıştır. Yurt dışında yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetler KDV’ye tabi olmayacak, bu hizmetler nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir

Bu açıklamalara göre, yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinde müteahhitler, hizmetlerini yurt dışında yaptıklarından ve yabancı müşteriler bu hizmetlerden yurt dışında yararlandıklarından, söz konusu hizmetler KDV’ye tabi olmayacaktır. Çünkü, bu hizmetler KDV’nin konusuna girmemektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KARŞILAŞILAN VERGİSEL SORUNLAR İLE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİ KONUSUNDA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KARŞILAŞILAN VERGİSEL SORUNLAR

İnşaat sektöründe karşılaşılan vergisel sorunlar aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

1.1. SATILAN DAİRE, KAT VE DÜKKANLARIN SATIŞ BEDELLERİNİN DÜŞÜK GÖSTERİLMESİ

Bilindiği üzere, apartman inşa edip, daire, kat ve dükkan halinde satan müteahhitler, genellikle, bunların tapu siciline kaydedilen bedellerini düşük göstermekte, alıcılara birleşmektedirler. Herşey gibi bu fiili ve yaygın durumun da elbette bir nedeni vardır. Bu nedenle, yine insan tabiat ve yaratılışındaki menfaat saikidir. Burada müteahhidin gelir vergisi, alıcının da tapu harcı yönünden çıkarı vardır. Harç zamanaşımının bir yıl kadar kısa bir süre oluşu; alıcıları vergi kaçakçılığı yapmaya azmetmiş olan müteahhit ile anlaşmaya adeta zorlamaktadır.

Daire alıcıları için, özellikle dairenin alımı sırasında paranın büyük bir önem taşıması hatta çoğu kez daire parasının bir kısmının borçlanma ile sağlanması böyle bir uygulamayı daha da cazipleştirmektedir. Yalnız bir daire sahibi olacıklardan, binde 1 oranında harç alınması, bu yolla vergi kaçakçılığını belirli bir ölçüde azaltır kanısındayız. Nitekim bir dönemler, net 150 metrekareye kadar olan konutlarda bu harcın alınmamasının nispeten de olsa bir yararı olmuştur ama sağlıklı çözüm, harç oranının çok aşağıya çekilmesi ve bu suretle gelir ve kurumlar vergisi kayıplarının hatta duruma göre KDV kaybının önlenmesidir.

Ayrıca TC Kimlik numaralarının her türlü tapu, banka ve benzeri işlemlerde kullanılır hale gelmesi ve VEDOP programı sayesinde hemen tüm vergi dairelerinin internet üzerinden beyanname almaları neticesinde vergi dairesi çalışanlarının denetim işlerine daha fazla zaman ayırma imkanının doğması, bu gibi muvazaalı satışların alıcının kullandığı banka kredisi veya mevduat hareketleri ile 10.000 YTL üzeri işlemlerin banka üzerinden yapılma zorunluluğu sebebiyle müteahhitlerin alıcıdan tahsil ettiği gerçek bedelin banka hesaplarından çapraz kontrol edilebilmesi imkanını sunmaktadır. Bu yeni sistemin tüm ülke genelinde yaygınlaşması ve denetim kadrolarının artırılması, inşaat sektöründeki bu türden kayıp ve kaçakların önlenmesinde oldukça etkin bir hal alacaktır.

1.2. İNŞAAT MALİYETLERİNİN DOĞRU TESPİT EDİLMEMESİ

1.2.1. İnşaat Maliyetlerinin Olduğundan Düşük Gösterilmesi

İlk bakışta, mükelleflerin inşaat maliyetlerini düşük göstermeleri ne tür bir yarar sağlayabileceği sorusu akla gelebilir. Ancak özel inşaat işlerinde, mükelleflerin hasılatlarını rahatça belirleyebilme şansı, alışlarında da gerektiği kadar titiz davranmamaları sonucunu doğurabilmektedir. Ayrıca faturasız mal almak suretiyle KDV yönünden de bir avantaj sağlandığı düşünüldüğünde niçin inşaat maliyetlerinin olduğundan eksik olarak kayıtlara yansıtıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca özel inşaatlarda, işçilik giderlerinin belgelenemiyor olması da inşaatın gerçek maliyetinin kayıtlara yansımamasına neden olmaktadır.

Vergi incelemesinde, maliyetlerin kayıtlara tam yansımadağı tespit edildiğinde, vergi inceleme elamanı, vergilendirmede olayların gerçek maliyeti esastır, temel prensibi ile kendiliğinden kayıtlara yansıtılmayan maliyetleri dikkate alabilir. Ancak bu tamamıyla inceleme elemanını takdirine ve tespitite kullanmış olduğu objektif kriterlere bağlıdır. Aksi takdirde belgesiz bir giderin kabulü sözkonusu olamaz.

1.2.2. İnşaat Maliyetlerinin Olduğundan Yüksek Gösterilmesi

Özel inşaat işlerinde de aynı taahhüt işlerinde olduğu gibi naylon fatura almak, fazla tutarda akaryakıt ve nakliye gideri göstermek, stokta duran malzemeleri ya da devam eden inşaatlara ilişkin harcamaları, biten inşaatın maliyetine aktarma suretiyle, inşaat maliyetlerinin, olduğundan yüksek gösterilmesi sözkonusu olabilir.

1.2.3. Beyan Döneminin Kaydırılması

Bilindiği üzere birden fazla yıla yaygın inşaat işlerinde, tüm daire ve dükkanlar satılmış olsa dahi, kar-zararın tespiti işin bitiminde yapılabilmekte ve izleyen yılın Mart ya da Nisan ayı içinde beyan edilmektedir. Çok sık rastlanmamakla birlikte, özel inşaat işi yapan mükellefler, inşaat fiilen bitmesine rağmen, inşaat sürüyormuş gibi kayıt yapmak suretiyle o inşaaata ilişkin gelir beyanını bir sonraki döneme kaydırabilmektedirler. Oysaki inşaatın tamamen bittiği tarihi sonradan tespit etmek çok güç değildir. İnşaaata ilişkin belediyelerce yer alan kayıtlar, içinde oturanların yerleşim tarihi, bu kişilerle yapılan sözleşmeler ve bunun gibi birçok noktadan hareketle inşaatın fiilen bitim tarihi tespit edilebilmektedir.

1.2.4. Müteahhidin İşletmeden Çekmiş Olduğu ya da Arsa Sahibine Vermiş Olduğu Bağımsız Bölümlerin Değerinin Yanlış Tespit Edilmesi

Yapmış olduğu inşaatdaki bağımsız bölümleri satmak zorunda olmayan ve bir nevi gayrimenkul yatırımı yapan müteahhitlerin, bu bağımsız bölümleri kendi üzerine çektikleri karşılaşılan olaylardandır. Bu tür çekişlerde, mükelleflerin vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken edimleri bilmediği ve çekiş değerini yanlış tespit ettiği görülmektedir. Gerek gelir vergisi matrahının, gerekse katma değer vergisi matrahının tespiti için, çekiş işlemlerinde değerlemelerin emsal bedelle yapılması gerekmektedir. Yine aynı şekilde arsa karşılığı yapılan inşaatlarda, müteahhidin arsa sahibine vermiş olduğu bağımsız bölümlere ilişkin değerlemenin de emsal bedelle yapılması gerekmektedir

1.2.5. Apartman İnşa Edenin Defter Tutmaması veya Vergi Mükellefiyetini Gizlemesi

Uygulamada bazen, apartman inşa ederek, bunu daire, kat ve dükkan halinde satan bazı müteahhitlerin, bu faaliyetleri ile ilgili olarak defter tutmadıklarına veya defter tutmalarına karşın, vergi mükellefiyetlerini gizlediklerine ya da her iki uygulamaya da bir arada rastlamak olasıdır.

Bu tür bir yola başvuranlar ya inşaat işine yeni başlayanlar ya da birkaç inşaat işini bir arada yürütürken bunların arasında birini beyan dışı bırakanlardır.

Kaçak inşaat yapan müteahhitler, beyanname verme süresi geçtikten sonra durumun saptanması halinde, kaçakçılık cezalı vergi tarhiyatına muhatap olurlar. Vergi ve cezanın üzerinden hesaplanacağı miktar, başka bir deyimle kaçak inşaat işinden elde edildiği varsayılan kazanç miktarı re'sen takdir yoluyla, Takdir Komisyonunca belirlenir. Kaçak inşaat yapanlar adına ayrıca, hileli vergi suçu cezası uygulamasına da başvurulur.

İnşaat işi herkesin gözü önünde yapılan, uzun süren ve birden fazla resmi kuruluşa beyanda bulunmayı zorunlu kılan bir faaliyet olduğundan, birinden kaçırılan bilgilerin diğerine yakalanması kuvvetli olasılıktır. Cezai yaptırımını da çok ağırdır.

Yapılan inşaatla ilgili olarak defter tutulmaması veya bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken, işletme hesabı esasına göre defter tutulması durumu VUK'un 352. maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirir. Ayrıca ilgili dönem matrahı re'sen takdir yoluyla belirlenir.

Matrahın, Takdir Komisyonlarınca re'sen tayini sırasında, VUK'un iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlemeye ilişkin 269, 270, 271 ve 272. maddelerinin esas alınarak maliyet bedelinin bu hükümlere göre tayin ve tespiti gerekir.

Danıştay'ın çeşitli kararlarında, re'sen takdir durumunda, bina maliyetinin %25'inin, satış bedelinin ise %20'sinin safi kar olarak kabulü uygun görülmektedir. İnşaat maliyetlerinin tahmini için en emin yol, kullanılan malzemenin gerçek metrajını çıkarmak, iş için gereken işçilik tutarını hesaplamak ve bunları günün koşullarına uygun piyasa rayıçleri ile çarparak ve genel masrafları da ekleyerek toplam maliyete ulaşmaktır. Takdir Komisyonlarınca matrah belirlenirken, inşa edilen apartmanın bulunduğu yerin özellikleri kat sayısı, malzeme kalitesi vb. durumların da gözönüne alınması gerekir.

1.3. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KARŞILAŞILAN DİĞER VERGİSEL HUSUSLAR

1.3.1. Müteahhitlerin Taşeronlara Yaptıkları İstihkak Ödemelerinden Vergi Kesintisi Yapmamalarının Yaptırımı

Müteahhitler, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat işi nedeniyle taşeronlara yaptıkları ödemelerden, GVK'nın 94/3. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecburdurlar. Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi; yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mec-bur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bunlarla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olduklarını hükme bağlamıştır. Buna göre, vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları halde, buna uymayarak vergi kesintisi yapmayan müteahhitler adına, vergi tarhiyatı yapılır. Başka bir anlatımla, taşeronların istihkaklarından kesilerek yatırılması gereken stopajlar, müteahhitten aranır. Ortada bir vergi ziyayı (kayıbı) olması nedeniyle de salınan vergiye hem ceza hem de gecikme faizi uygulanır.

Ancak, vergi kesintisi yapılmayan ödemelerin, taşeron tarafından gelir kaydedilmek suretiyle, yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi halinde, mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacıyla, müteahhit adına vergi salınmadan, ceza ve gecikme faizi uygulanır.

Uygulamada, vergi idaresi, inceleme elemanlarının düzenlediği rapora dayanarak, ceza olarak; kaçakçılık cezası kesme yoluna gitmekte, Yargı mercileri ise, taşeron firma tarafından gelir yazılmak suretiyle ilgili istihkakın beyan edildiğinin saptandığı durumlarda, kaçakçılık değil de vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği yönünde kararlar vermektedir. Kuşkusuz, kesilen vergi ziyayı cezası, ayrıca gecikme faizi uygulamasına engel olmayacaktır.

1.3.2. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsanın Müteahhide Tesliminin Değer Artış Kazancı Olup Olmayacağı

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinde taşınmaz malların dört yıl içinde elden çıkarılması nedeniyle oluşan kazancının değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi hüküm altına alınmıştır. Kanun "elden çıkarma" deyiminin mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiğini belirlemiştir.

Arsa sahibinin arsasını müteahhide karşılığında daire, dükkan gibi bağımsız bölümler almak üzere teslimi Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesi gereğince "elden çıkarmadır". Arsa sahibi arsasını bir bedel karşılığında müteahhide teslim etmektedir. Elde edeceği daire, dükkan gibi bağımsız bölümler arsasının bedelidir. Ancak arsa sahibinin teslimi hemen gerçekleşmesine rağmen müteahhidin teslimi eser inşa ettikten sonra yapılmaktadır. Arsa sahibi ile müteahhidin teslimleri arasındaki zaman farkı arsa sahibinin arsasını bir bedel karşılığında devrettiği gerçeğini değiştirmez.

Gelir Vergisi Kanunu'nda "devir ve temlik" in tanımı yapılmamıştır. Eşya hukukuna göre taşınmaz malların devri tapu siciline kayıt ile gerçekleşmektedir. Ancak arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhide arsa teslimi kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile fiilen yapılmakta, tapu işlemleri inşaat tamamlandığında gerçekleştirilmektedir. Her ne kadar eşya hukukuna göre taşınmaz mal devri hukuken gerçekleşmemiş ise de Gelir Vergisi Kanunu açısından taşınmaz malın elden

çıkarıldığı kabul edilmektedir. Çünkü Vergi Usul Kanunu'na göre olayların gerçek durumu esas alınmalıdır.

Danıştay bir kararında, arsa sahibinin arsasını müteahhide tesliminin ticari bir muamele olmadığı, bu teslimin arsa sahibinin arsasını değerlendirmek üzere yaptığı bir tasarruf olduğu bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun 80/6'ncı maddesine göre vergiyi doğuran olay olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinde belirlenen "bir bedel karşılığında devir ve temlik elden çıkarmadır" hükmü arsa karşılığı inşaat yaptırmak üzere yapılan arsa tesliminden doğan kazancın değer artış kazancı olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Eğer arsa sahibi kendi arsası üzerine kendisi inşaat yaparsa veyahut yaptırsa, sahibi olduğu arsayı elden çıkarma olmadığından değer artış kazancı doğmayacaktır. Ancak değer artış kazancı burada arsa sahibinin yaptığı bağımsız bölümleri elden çıkarması halinde ortaya çıkacaktır. Kendi arsası üzerine inşaat yapan kimsenin maliyeti inşaat maliyeti ve arsa maliyetinin toplamından oluşmaktadır. Arsa sahibi arsanın maliyetini biliyorsa bu değer, bilmiyorsa vergi değeri ile inşaat maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

Her olay kendine özgü şartları taşımakla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesine göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibinin arsasının müteahhide teslimi değer artış kazancıdır.

Değer artış kazançlarının tespitinde "hukuki ve ekonomik tasarruf esası" geçerlidir. Hukuki tasarruf, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir. Ekonomik tasarruf ise gelirin istendiği anda sahibine ödenecek hale gelmiş olmasıdır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhidin teslimi belirli bir süre sonra

gerçekleştirdiğinden arsa sahibi açısından değer artış kazancı bağımsız bölümlerin iktisap tarihinde gerçekleşmektedir.

Arsa sahibinin arsa teslimi karşılığında almış olduğu bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak fiili teslim tarihinin tescil tarihinden daha önceki bir tarih olduğunun veya arsa sahibinin alacağı bağımsız bölümleri kendi adına tescil ettirmeden herhangi bir şekilde tasarruf ettiğinin (hibe, satış vb.) tespit edilmesi halinde fiili teslim veya tasarruf tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işleri bazen uzun yıllar sürebilmektedir. Bu durum arsa sahibinin arsasını iktisap tarihinden itibaren dört yıl içinde elden çıkarmış olması şartı arsa sahibinin arsasını müteahhide teslim ettiği tarihe kadar hesap edilecektir. Örneğin 1999 yılında iktisap edilen bir arsanın 2001 yılında müteahhide arsa karşılığı inşaat yapılmak üzere teslim edilmesi halinde değer artış kazancının koşulları oluşmuştur. Arsa sahibinin müteahhitten 2005 yılında bağımsız bölümleri teslim alması durumunda değer artış kazancına ilişkin hasılatın 2005 yılında talep edilebilir hale geldiği ve değer artış kazancının 2005 yılında elde edildiği kabul edilecektir. Yine bu durumda mükellefçe arsa maliyeti tespit edilebiliyorsa arsa maliyetinin 2005 yılına kadar endekslemesi yapılması gerekmektedir.

Konuya ilişkin iki danıştay vergi daireleri genel kurul kararı şu şekildedir.

1) Konu : Kat karşılığı olarak inşa edilen binadaki bağımsız bölümün işletmeden çekilmesi halinde, emsal bedelin tespitinde takdir esasının uygulanamayacağı hakkında.

İstemin Özeti: Davacının, kat karşılığı olarak inşa ettiği binada bulunan bağımsız bölümlerden, maliyet bedeli esasına göre değerlemek suretiyle kendi adına fatura ederek, 20.12.1995 tarihinde işletmeden çektiği işyerinin emsal bedelinin, takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedeline göre düşük olduğundan bahisle, inceleme

raporuna dayanılarak, adına Aralık/1995 dönemi için re'sen ağır kusur cezalı katma değer vergisi salınmıştır.

Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi 8.9.1999 günlü ve E:1999/15, K:1999/184 sayılı kararıyla; işletmeden çekilen işyerinin gerçek satış bedelinin tespiti amacıyla Mahkemelerince mahallinde yaptırılan keşif ve bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporda, işyerinin işletmeden çekildiği tarih itibarıyla binadaki mevcut emsalleri ile belirtilen yıldaki Bayındırlık Bakanlığı inşaat maliyetleri ve arsa payları da gözönüne alınarak emsal bedelin belirlendiği, davalı idarenin, bilirkişilerin emsal bedelini maliyet bedeli esasına göre belirledikleri yönünde yaptığı itiraz yerinde görülmeyle, bilirkişi raporu ile belirlenen emsal bedeli Mahkemelerince de uygun bulunduğu, vergi dairesinin taşınmazın işletmeden çekilmesinden haberdar edilmiş olması karşısında, olaya kusur cezası uygulanması gerektiği, gerekçesiyle matrahı, azaltıp, cezayı kusura çevirmek suretiyle devayı kısmen kabul etmiştir.

Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Yedinci Dairesi 13.5.2002 günlü ve E:2000/6850, K:2002/1845 sayılı kararıyla; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin 1 inci fıkrasında, ticari işletmeye dahil gayrimenkullerin, teşebbüs sahibi, eşi ve çocukları tarafından işletmeden çekilmesinin işletme bünyesinde yapılan satış hükmünde sayılarak emsal bedeli ile değerlendirilmesinin öngörüldüğü, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 27 nci maddesinin 2 nci fıkrasında da bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretin esas alınacağı açıklandıktan sonra, aynı maddenin 3 üncü fıkrasında, emsal bedeli ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağını belirtildiği, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinde, emsal bedelin, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlandığı ve bu bedelin sırasıyla, ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esasına göre belirlenmesi gerektiği, vergi mahkemesince, davacının işletmeden çektiği taşınmazın takdir komisyonunca takdir olunan emsal bedelinin gerçeğe

uygunluğunun tespiti amacıyla yaptırılan bilirkişi incelesi sonucunda düzenlenen raporda saptanan bedelin, taşınmazın Bayındırlık Bakanlığının birim fiyatları esas alınmak ve arsa payı eklenmek suretiyle hesaplanan maliyet bedeli olduğunun anlaşıldığı, bu şekilde belirlenen bedel, emsal bedel tanımına uygun olmadığından herhangi bir emsal araştırmasına gidilmeksizin ve takdir dosyası getirilerek incelenmeksizin, bilirkişi raporuna dayşanılarak verilen kararda isabet görölmediğı, gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Bozma kararına uymayan Eskişehir 1. Vergi Mahkemesi 26.9.2002 günlü ve E:2002/675, K: 2002/389 sayılı kararıyla, davanın kısmen kabulü yönündeki ilk kararında ısrar etmiştir.

Israr kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından, işletmeden çekilen işyerinin değerlemesinde maliyet bedelinin esas alınamayacağı, takdir esasına göre yapılan tarhiyatın yasaya uygun olduğu ileri sürülerek temyiz edilmiştir.

Savunmanın Özeti: Savunmada bulunulmamıştır.

Danıştay Tetkik Hakimi’nin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar ısrar kararının bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiğı düşünölmektedir.

Danıştay Savcısı’nin Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49’uncu maddesinin 1’inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp, vergi mahkemesince verilen ısrar kararının dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görölmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi ısrar kararının onanması gerektiğı düşünölmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi Kararın özet bölümünde yazılı Eskişehir 1. Vergi Mahkemesinin 26.9.2002 günlü ve E: 2002/675, K: 2002/389 sayılı ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, Kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine, 14.11.2003 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

2) Konu: Mülkiyetinde bulunan arsa üzerindeki evini yıktırarak inşaata başlayan ve yaptırdığı inşaattan 3 daire ve 4 dükkan satan davacının faaliyetinin devamlılık arzettiği kabul edilemeyeceği bu nedenle ticari kazanç sahibi olarak vergilendirilmesine yasal isabet olmadığı hk.

Mülkiyetinde bulunan arsa üzerindeki evini yıktırarak 22.11.1993 tarihinde inşaata başlayan ve yaptırdığı daire ve işyerlerini bir daire hariç olmak üzere üçüncü kişilere satan davacının ticari faaliyette bulunduğu halde 1994 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini vermemesi nedeniyle adına re'sen salınan gelir vergisi, fon payı ile bu vergi ve fon payına bağlı olarak kesilen kaçakçılık cezalarına karşı açılan davayı; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesine göre bir kazancın ticari kazanç sayılabilmesi için ticari faaliyette devamlılık unsurunun bulunması gerektiği, olayda davacının sahibi bulunduğu binayı yıkmak suretiyle yaptığı inşaattan 3 daire ve 4 dükkanı sattığının tutanaklarla tespit edilmiş olmasının ticari faaliyette devamlılık unsurunun varlığını göstermeye yeterli olmadığı, her ne kadar davacı adına tesis edilen mükellefiyet işlemine karşı dava açılmamak suretiyle mükellefiyet işlemi kesinleşmişse de ticari faaliyetin varlığı tespit edilmeden gelir vergisi beyannamesinin verilmemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına

dayanılarak yapılan tarhiyatta yasa'ya uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatı kaldıran Vergi Mahkemesinin kararının; beyannamenin verilmemesi nedeniyle takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta yasaya aykırılık bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istemidir.

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan vergi mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına oybirliğiyle karar verildi (Dn. 3. D., 20.10.1998 Tarih ve E. 1997/2428, K. 1998/3583)

Arsa karşılığı müteahhitten alınarak aynı ay içinde satılan dairelerin iktisap bedeli rayiç değer olup rayiç değeri ise inşaatın tamamlandığı tarihte iktisap edilen dairelerin satış değerine göre belirleneceğinden değer artışına konu olabilecek bir kazanç doğurmayacaktır.

Davacılar adına, 1987 takvim yılı için re'sen salınan gelir vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 7. bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak bir yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak kabul edildiği, olayda, davacıların ötedenberi müştereken sahip oldukları arsanın bir kısım hissesini kat karşılığı müteahhide vererek altı daireyi inşaatın tamamlandığı Haziran 1987'de iktisap ettikleri ve aynı ay içinde bu dairelerinden üçünü saltıkları inceleme raporu ile tespitli olduğu, iktisap bedelinin hesabında arsa bedeli ile müteahhidin defter kayıtlarındaki inşaat maliyeti esas alınmış ise de, hesaplanan bu değer müteahhidin maliyet bedeli olup müteahhitler arsa karşılığı olarak daire alan davacılar için kabul edilemeyeceği, davacıların taşınmazları iktisap bedelinin rayiç değer olduğu, iktisap tarihinde satıldığı çekişme konusu olmayan dairelerin rayiç değeri satış değeri olduğundan, değer artışına konu olabilecek bir kazanç farkı bulunmadığı, gerekçesiyle, kabul

ederek tarhiyatı terkin eden, Vergi Mahkemesi Kararı'nın; inceleme raporuna göre yapılan tarhiyatın kanuni ve yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi³⁷.

1.3.3. Kat Karşılığı Elde Edilen Arsa Üzerine Yapılan İnşaattan Sağlanan Bağımsız Bölümlerin Satılmasından Elde Edilen Kazancın Arızı Kazanç Olarak Beyan Edilmesi

Kat karşılığı elde edilen arsa üzerine yapılan inşaattan sağlanan bağımsız bölümlerin satılmasından elde edilen kazancın arızı kazanç olarak beyan edilmesi gerektiğine ilişkin Danıştay kararı aşağıda yer almaktadır;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "arızı kazançlar" başlığını taşıyan 82. maddesinin 1 numaralı bendinde arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançların arızı kazanç olarak vergilendirileceğinin hükme bağlandığı, olayda 1983 yılında satın aldıkları arsa sahibine, inşa olunacak apartmanın 4 dairesinin verilmesinin taahhüt edildiği, bir kısım dairelerin üçüncü kişilere satıldığı, daha sonra tümü PTT Genel Müdürlüğüne (...) liraya satıldığı ve 1984 yılında teslim edildiği, anlaşma sağlanınca arsa sahiplerine taahhüt edilen daireler için başka daire alındığı, üçüncü şahıslara da satışı yapılan daireler için bir miktar fiyat farkı ödemek veya başka daire temin edilmek suretiyle vazgeçmelerinin sağlandığı, yükümlünün bina inşasına kişisel mülk gereksinimini karşılamak amacıyla değil, kazanç sağlamaya yönelik olarak başladığı, arsa sahipleriyle yapılan sözleşmelerin, gayriresmi nitelikte olması, her zaman düzenlenmesi mümkün olması karşısında kesin ve inandırıcı nitelikte belge olarak kabul edilmelerinin mümkün olmadığı, esas olarak alınan emlak vergisi uygulamasına 1983 yılı metrekare normal inşaat maliyeti, işçi ücreti, sigorta primi işveren hissesi vs. gibi maliyete etkisi olan unsurlar gözönüne alınmak suretiyle saptandığından, anılan unsurların ayrıca matrahtan indirilmesinin mükerrerlik arz edeceği cihetle bu iddialarla yasal isabet bulunmadığı, ancak arsa kararı ile getirilen, binanın taşeronuna ait defter ve belgelerin incelenmesi sonucu, yükümlünün

³⁷ Dn. 4. D., 09.12.1987 gün ve E. 1986/5461, K. 1987/3468.

taşeronluk ücreti olarak 1983 yılında (...) lira, 1984 yılında da (...) lira olmak üzere toplam (...) lira ödediği anlaşıldığından bu miktarın maliyete ilavesi, dolayısıyla matrahtan tenzil edilmesi, kaçakçılık cezasının, matrah farkının yükümlünün ifadesine dayalı olması, sürekli bu işi yapmayıp, birisinin memur, diğer ortağın ise emekli memur olması gözönüne alındığında, vergi kaçırma kasıt ve iradesiyle hareket etmedikleri sonucuna varıldığından kusur cezasına çevrilmesi, usulsüzlük cezasının onanması suretiyle değişiklikle onanmasına oybirliğiyle karar verildi³⁸.

Bu konuya ilişkin bir başka Özelge şu şekildedir;

1972 yılında inşa ettirilen 4 daireli, kat irtifakı olmayan müstakil tapulu binanın tamamının 12 yıl geçtikten sonra satılması sonucu elde edilen kazancın, arızı ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir.

Avukatlık yapan (OE) tarafından Bakanlığımıza verilen tarihsiz dilekçede, 1968 yılında inşasına başlanılıp 1972 yılında bitirilen 4 daireli kat irtifakı olmayan müstakil tapulu binanın tamamının 27.12.1984 tarihinde PTT Aydın Başmüdürlüğüne satıldığı bildirilerek, bu satış dolayısıyla gelir vergisine tabi olup olunmayacağına bildirilmesi istenilmektedir.

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin 4. fıkrasında, “gayrimenkullerin alım-satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden” elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ve aynı Kanun'un 2361 Sayılı Kanun'la değişik 82. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de, arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelerle tavassuttan elde edilen kazançların arızı ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, gayrimenkul alım ve satımının ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi veya bu tür bir organizasyon içinde yürütülmemekle beraber kazanç sağlamak amacıyla birden fazla alım veya satım işlerinde bulunulması

³⁸ MGB. Özelgesi, 23.12.1985 Tarih ve 12126-6-134.

halinde, faaliyetin devamlılık gösterdiğinin kabulü ile bu faaliyet sonucu elde edilen gelirin ticari kazanç sayılması gerektiği açıktır. Kazanç sağlamak amacına yönelik gayrimenkul alım ve satım işleminin devamlı olarak yapılmaması (birden fazla alım ve satım muamelesinde bulunulmaması) halinde ise, faaliyetin arızı ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve arızı olarak yapılan bu muamele sonucunda elde edilen gelirin arızı ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ancak, adı geçenin 1972 yılında inşa ettirdiği 4 daireli kat irtifakı olmayan müstakil tapulu binanın tamamını 12 yıl geçtikten sonra 1984 yılında satması durumu, satışın kazanç elde etme amacına yönelik olmadığını göstermektedir. Bu durumda, adı geçenin 1984 yılında yaptığı satış konusunun arızı ticari muamele olarak kabul edilmek suretiyle binanın maliyet bedeli ile satış bedeli arasındaki farkın 10.000 lirayı aşan kısmının arızı ticari kazanç olarak vergilendirilmemesi gerekir³⁹.

1.3.4. Konut Edinmek Amacıyla Birleşerek Apartman İnşa Eden Kimselerin, Kendi Gereksinmelerinden Fazla Olan Daireleri Satmaları Karşılığında Elde Ettikleri Kazançlar Sair Kazançtır

Konut edinmek amacıyla birleşerek apartman inşa eden kimselerin, kendi gereksinmelerinden fazla olan daireleri satmaları karşılığında elde ettikleri kazançların sair kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin Danıştay kararı şu şekildedir;

Adi ortaklık halinde apartman inşa ederek 1965 tarihinde daire daire sattıkları halde gelirlerini beyan etmedikleri saptanarak yükümlü adına hissesi oranında re'sen takdir yoluyla salınan gelir vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasını; bilirkişi raporuna göre matrahı 13.436 liraya indirerek kaçakçılık cezasını ise kusura çevirip zamanaşımı nedeniyle de terkin ederek onayan itiraz komisyonu kararını; olayda, yükümlünün başka kimselerin başlattığı inşaata, satış vaadi senedi mukabili ve mesken temini maksadıyla para yatırdığı, ancak bu kimseler inşaata devam

³⁹ Dn. 4. D., 22.1.1975 gün ve E. 1973/1909, K. 1975/203

edemedikleri için alıcıların birleşerek inşaatı tamamladıkları, kendi ihtiyaçlarından fazla olan daireleri sattıkları sabit bulunduğuna göre bu satışlardan elde edilen gelirin ticari kazanç değil, sair kazanç olarak vergilendirilmesinin gerektiği, itiraz komisyonunun bilirkişi incelemesi yaptırdıktan sonra matrahın saptanması yerinde ise de istisna haddinin düşüşünden sonra kalan meblağ 10 bin liranın altında kaldığından ve yükümlünün kastı da ispat edilemediğinden kaçakçılık cezası uygulamasının gerekmediği gerekçesiyle tadilen onayan temyiz komisyonu kararının; dört ortak olarak apartman inşa ederek sattıkları halde kazancını beyan etmediklerinin saptandığı, işin ticari iş olduğu, re'sen takdir yoluyla yapılan tarhiyat 10 bin liranın üzerinde olduğundan kaçakçılık cezası uygulamak gerektiği iddialarıyla bozulması isteğinin reddine oybirliğiyle karar verildi⁴⁰.

1.3.5. Arsa Üzerine İnşa Edilen Binanın Maliyet Bedelinin

Belirlenmesinde Arsanın Alış Bedelinin Değil, Son Verilen Emlak Vergisi Beyannamesinde Beyan Edilen Vergi Değerinin Esas Alınması Gerekir.

Arsa üzerine inşa edilen binanın maliyet bedelinin belirlenmesinde arsanın alış bedelinin değil, son verilen emlak vergisi beyannamesinde beyan edilen vergi değerinin esas alınması gerektiğine ilişkin Danıştay kararı şöyledir;

Dava ve işlem dosyalarının incelenmesinden, avukat olan yükümlünün, bir başkasıyla birlikte 1966 yılında satın aldığı arsa sonradan ifraz olunmuş ve adına tescil edilen parsellerden birleştirme ve ayırma sonucu oluşturulan 68 no.lu parsel üzerinden 1973 yılında başladığı apartman inşaatını 1976'da tamamlayarak daire daire sattığı anlaşılmıştır. Bu inşaat ile ilgili olarak yapılan inceleme sonucu, yükümlünün inşaat maliyetine arsa bedeli olarak arsanın vergi değerini dahil ettiği saptanmış ise de, inceleme elemanınca arsanın 1966 yılındaki alış bedelinin bina maliyetinde esas alınması gerekeceğinden bahisle aradaki fark matraha ilave edilmiştir. Matrah farkını oluşturan diğer kalem ise, inşaatta kullanılan demir, çimento giderinin fazla gösterildiği gerekçesiyle bulunan fark olup, toplanı matrah farkı

⁴⁰ Dn. 4. D., 12.5.1982 gün ve E. 1982/1237, K. 1982/2137

üzerinden salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisi dava konusu edilen kararlar ve gayrimenkullerin bilinen maliyet bedeli ile değerlendirileceği, demir-çimento farkının da belediye yazısıyla saptandığı gerekçesiyle onanmıştır. İhtilafa konu olan uyuşmazlık inşaat arsa bedeli olarak vergi değerinin nazara alınıp alınamayacağı ile demir-çimento farklarına ilişkin olup; davacının kendisiyle ilgili inceleme olmadığı yolundaki iddiaları haklı ve inandırıcı değildir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceğini, 289. maddesi de bu bölümde yazılı olmayan, veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değerleriyle değerlendirileceğini amirdir. Öte yandan sözü edilen yasanın servetleri değerlendirme ile ilgili bölümünün 297. maddesinde, ticari sermayeye dahil olsun olmasın bilumum binalarla arazinin vergi değeri ile değerlendirileceği öngörülmüştür.

Taşınmaz malların değerlendirilmesinde vergi değerine öncelikle olanak tanıyan bu yasal hükümlerin gözönünde tutulması gerekmektedir.

1966 yılında satın alınan arsa ve serbest meslek erbabı olan yükümlünün servetine dahil bir unsurdur. Yükümlü tarafından 1972 yılı servet beyannamesinde ihtilaf konusu olan arsanın değeri, 1972 yılında verilen emlak vergisi beyannamesinde beyan edilen miktar olarak gösterilmiş bulunduğu ve iktisadi işletmeye de arsanın bu kıymetle mal edildiği anlaşıldığına göre; bina maliyetinin hesaplanmasında arsanın 1966 yılındaki alış bedelinin değil 1972 yılında beyan edilen vergi değerinin esas alınması gerekirken aksine görüşle bulunan fark matrahı onayan teyiz komisyonu kararının bu kısmında yasaya uyarlık bulunmamaktadır.

Öte yandan; inşaat kullanılan demir ve çimento miktarı Bursa Belediyesinin 17.10.1978 gün ve 551 sayılı yazısı ile inşaat sari belgeleri incelenerek saptandığı anlaşıldığından davacının demir ve çimentonun bulunandan fazla kullanıldığına yönelik iddialarına hukuken ve teknik olarak itibar edilemeyeceği bulunmadığından, kararın buna ilişkin hükmünde yasaya aykırılık yoktur. Ancak,

olayın oluş ve matrah farkının bulunuş biçimi bakımından tarhiyatta kusur cezası uygulanması gerekirken, kaçakçılık cezası kesilmesi yerinde değildir.

Açıklanan nedenlerle, davanın kısmen kabulüyle dava konusu kararın inşaat yapılan arsa bedelinden dolayı bulunan fark matrahla ilgili kısmının bozulmasına ve bu matrah kısmına tekabül eden vergi miktarının terkin edilmesine, kararın demir-çimento farklarına ilişkin bölümüne yönelik davanın ise yasal dayanaktan yoksun bulunmasından ötürü reddine, anılan kararın cezaya yönelik kısmının ise bozulmasına ve kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesine oybirliğiyle karar verildi⁴¹.

1.3.6. Veraset Yoluyla İntikal Eden Arsaların Daire Karşılığında Müteahhide Verilmesi Ve Alınan Dairelerin 4 Yıl İçinde Satılmasından Elde Edilen Kazanç, Sair Kazançtır

Veraset yoluyla intikal eden arsaların daire karşılığında müteahhide verilmesi ve alınan dairelerin 4 yıl içinde satılmasından elde edilen kazanç, sair kazanç olarak vergilendirilir. Bu konuya ilişkin Danıştay kararı şöyledir;

İhtilaf, yükümlünün babasından veraset yoluyla intikal eden arsalar üzerine yapılan dairelerin satışından elde edilen kazancın sair kazanç olarak vergiye tabi tutulup tutulmayacağına ilişkindir.

Vergi dairesi olayda ticari kazanç bulunduğunu ileri sürmekte ise de; bu iddia 193 Sayılı GVK'nın 37. maddesinin gayrimenkullerin alım-satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden başlayıp 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançların ticari kazanç olduğu yolundaki 4 ve 6 numaralı bent hükümleri karşısında dayanaktan yoksun bulunmaktadır. Ancak aynı yasanın "**sair kazançlar ve iratlar**" başlığı altında yer alan 80. maddesinde gayrimenkullerin devir ve temlikinden doğan kazançların bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tabi gelire

⁴¹ Dn. 4. D., 15.06.1978 gün, E. 1978/236, K. 1978/2207.

dahil olduğu 80. maddesinin 1 numaralı bendinde de “.... trampa suretiyle iktisap olunan ... trampa tarihinden başlayarak 4 yıl içinde satılmaları halinde elde edilen ve bir takvim yılı içinde 10.000 lirayı aşan kazançların vergiye tabi bulunduğu hükme bağlanmış” olduğuna ve yükümlü trampa yoluyla yeniden sahiplendiği daireleri satmış bulunduğuna göre, olayda sözü geçen yasa kapsamına giren sair kazanç elde edilmiş olduğuna oybirliğiyle karar verilmiştir.

Gayrimenkul alım, satım ve inşa işini devamlı yapmayan mükellefin biten binasını 8 yıl geçtikten sonra satmasından elde ettiği kazancı vergiye tabi değildir. Yarı hissesinin sahibi bulunduğu gayrimenkulün 1972 yılında satılmasından elde ettiği geliri beyan etmeyen mükellef adına re’sen takdir yoluyla salınan gelir vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasının uyuşmazlığın, inşaatına 1959 yılında başlanıp 1964 yılında bitirilen binanın beş dairesinin 1972 ve 1973 yıllarında satılmasından elde edilen kazancın gelir vergisine tabi tutulup tutulmayacağına ilişkin olduğu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinin 4. fıkrasında gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri gelirlerinin ticari kazanç olduğu, aynı Kanun’un 81. maddesinin birinci fıkrasında da satın alınan, inşa edilen veya trampa suretiyle iktisap olunan gayrimenkullerin, gayrimenkul olarak tescil edilen hakların gemi ve gemi paylarının alım, inşa ve trampa tarihinden başlayarak dört yıl içinde satılmaları, trampa ve istimlak edilmeleri halinde elde edilen ve bir takvim yılı içinde 10.000 lirayı aşan kazançların sair kazanç olduğunun hükme bağlandığı, yükümlünün bu işi devamlı yaptığına ilişkin vergi dairesince yapılmış bir tespit bulunmadığı, gayrimenkul kıymet artışı vergisi yönünden yapılması gereken beyanda, iktisap tarihinin emlak vergisi beyanına ilişkin 1972 yılı olarak gösterilmiş bulunmasının gerçek iktisabın bu yıl olduğunu kanıtlamadığı, 1964 yılında bitirilen binanın 5 dairesinin aradan 8 yıl geçtikten sonra 1972 yılında satıldığı tartışmasız bulunduğundan, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri karşısında elde edilen gelirin ticari kazanç veya sair kazanç olarak vergilendirilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle kaldırılan temyiz komisyonu kararının bozulması istemiyle açılan davanın reddine oybirliğiyle karar verilmiştir⁴².

⁴² VELİDEDEOĞLU H.Veldet; Türkçeleştirilmiş Metinleriyle Birlikte, Türk Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu, 3. Baskı, Cilt: 1, Türk Dil Kurumu Yayınları No: 409, Ankara, 1979.

1.3.7. Yap-Sat İnşaat İşlerinde Hasılatın Tespit Edilmemesi Durumunda, Giderler Saptanabiliyorsa, Giderlerin %25'i Safi Kazanç Olarak Kabul Edilir.

Yap-sat inşaat işlerinde hasılatın tespit edilmemesi durumunda, giderler saptanabiliyorsa, giderlerin %25'i safi kazanç olarak kabul edildiği bundan başkaca bir hesaplamanın kabul görmeyeceğine ilişkin Danıştay kararı aşağıdaki gibidir; Danıştay'ın, inşaat işlerine yerleşik içtihadına göre, hasılat belli ise, hasılatın %20'sinin, hasılat saptanamayıp giderler saptanabiliyorsa, giderlerinin %25'inin safi kazanç olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Mahkemece dairelerin kat sayısı, ön, arka ve yan cephe olmaları nedeniyle tamamının tek fiyatları satılmasının mümkün olmadığı bu itibarla daire satışlarından dolayı düzenlenen faturalar ile bu faturalara dayanılarak deftere kayıt edilen hasılatın gerçeği yansıtmadığı sonucuna ulaşılmasına karşın defter kayıtlarında yeralan bu hasılatın %20' sinin safi kar olarak alınmasında isabet bulunmamaktadır.

Bu durumda, Danıştay içtihadına göre, hasılatın bilinmemesi durumunda giderler saptanabiliyorsa, giderlerin %25'inin safi kazanç olarak kabul edilmesi gerektiğinden, vergi inceleme raporunda açıklandığı üzere inşaata ait giderler saptandığından, bu giderler dikkate alınmadan gerçeği yansıtmadığı kabul edilen kayıtlı hasılatı üzerinden hesaplanan matraha göre tarhiyatın tadili yolunda verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle Vergi Dairesi Müdürlüğü temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.

1.3.8. Yurt Dışında Yapılan İnşaatların Projelerinin Türkiye’ de Çizdirilmesinde KDV Uygulaması

Yurt dışında yapılan inşaatların projelerinin Türkiye’ de çizdirilmesi işleminde;

1- Yabancı firmaların Türkiye dışında yapacakları inşaatların projelerini Türkiye’ de çizdirmeleri

2- Türkiye’ de faaliyet gösteren firmaların yurt dışında yapacakları inşaatların projelerini Türkiye’ de çizdirmeleri şeklinde ortaya çıkabilir.

Hem yabancı firmalara hem de Türkiye’ de yerleşik firmalara Türkiye dışında yapacakları inşaatlara ilişkin olarak Türkiye'de verilen proje çizim hizmetleri prensip olarak KDV konusuna girmektedir. Ancak bu firmalar verilen hizmetten Türkiye dışında yararlanacakları için bu hizmetler hizmet ihracatı için aranılan diğer zorunlu şartların gerçekleşmesi halinde KDV'den istisna olacaktır. Aşağıda hizmet ihracatında KDV istisnası uygulanabilmesi için gerekli şartlar belirtilmiştir.

26 seri nolu KDV Genel Tebliği’ nin (K) bölümünde Hizmet İhracatında KDV istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmesinin zorunlu olduğu açıklanmıştır.

- 1- Hizmet Türkiye’de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- 2- Fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olmalıdır.
- 3- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye’ ye getirilmelidir.
- 4- Hizmetten Yurt Dışında yararlanılmalıdır.

Bu şartlardan herhangi birinin gerçekleşmemesi durumunda ise hizmet KDV'ye tabi olacaktır.

1.3.9. Kat Karşılığı İnşaat İşi Yapanların Kendilerine Kalan Daireleri Satmayıp Mülk Edinmeleri Ve Söz Konusu Daireleri Kiraya Vermeleri Halinde Ne Şekilde Vergilendirilecekleri Hakkında Bir Görüş

KONU: Kat karşılığı inşaat işi yapanların kendilerine kalan daireleri satmayıp mülk edinmeleri ve söz konusu daireleri kiraya vermeleri halinde ne şekilde vergilendirilecekleri hk.

(Defterdarlık: Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü)

İlgi: tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden; Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi numarasında kayıtlı G.M.S.İ mükellefi olduğunuz, Ankara İli Çankaya ilçesi Mahallesinde kain ada 30 ve 31 parsellerde Kat Karşılığı İnşaat Yapım ve Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmesi yaparak 31 parsel üzerinde yapacağınız binanın tamamını arsa sahibine, 30 parsel üzerindeki binayı ise kendi adınıza mülk edinerek kiraya verebileceğinizi, diğer taraftan bu amacınızı gerçekleştirmek için gerekirse yanınıza bir ortak da alabileceğinizi belirterek, kendinizin ve ortağınızın gelir vergisi ve katma değer vergisi mükellefiyeti ile ilgili olarak Defterdarlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinin 1'nci fıkrasında; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin 2'nci fıkrasının 4 numaralı bendinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış olup, 4. fıkrasında ise "Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu Kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esas) veya (4369 sayılı Kanunun 81/C-2'nci maddesiyle değişen ibare) (1.11999 tarihinden geçerli olmak üzere) basit usullere göre tespit edilir." hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan, ticari faaliyet 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 nedenle, söz konusu parsellere kendi adınıza inşa edeceğiniz daireler dolayısıyla şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve kazanç sağlama potansiyeline sahip olması nedeniyle kendinizin ve ortağınızın Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Söz konusu daireleri dilekçenizde belirttiğiniz üzere satmayıp kendinize mülk edinmek istemeniz halinde ise emsal bedeli ile işletmeden çekerek ticari kazançla yönelik başkaca bir faaliyetinizin bulunmaması halinde ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetinizin sona ermesi gerekmektedir.

Öte yandan, şahsınıza ait gayrimenkulleri kiraya vermeniz halinde elde edeceğiniz gelirin Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesi gereğince gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan; 16 Aralık 1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "Arsa Karşılığı İnşaat İşinde Katma Değer Vergisi Uygulanması" başlıklı (D) bölümünde;

Arsa Karşılığı inşaat işinde katma değer vergisi uygulaması ile ilgili olarak bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

Arsa Karşılığı İnşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılık olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin katma değer vergisi karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

1-Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi:

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

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

2-Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi:

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

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

Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8. maddesinin uygulama süresi 31.12.1997 tarihinde sona erdiğinden Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesine ekli (I) sayılı listenin 9 numaralı bendi gereğince net alanı 150 m²'ye

kadar konut teslimleri %1, 150 m²'yi aşan konut teslimleri ise emsal bedel üzerinden %18 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bu itibarla, yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda mükellefiyetinizle ilgili ödevlerinizin tarafınızca yerine getirilmesi gerekmektedir.
Bilgi edinilmesini rica ederim.

1.3.10. Genellik Arz Eden Diğer Durumlar

İnceleme elemanı, özel inşaatlarda yukarıda belirtilen yönlerden yaptığı incelemelerin yanı sıra, müteahhidin bildiriminde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına uygun olup olmadığını araştırır. Bu araştırma; bildirim, bilanço, mizan, defter kayıtları ve belgeler arası uygunluğun saptanmasına yönelik olup, daha sonra bilanço kalemlerinin ve ilgili hesapların incelenmesini içermektedir. Özellikle belgeler incelenirken, uydurma bir belge olup olmadığına dikkat edilir. Gerekirse karşıt inceleme yoluna başvurulur.

İnceleme yapılırken, müteahhidin ihmal, unutma veya yeterince bilgi ve tecrübeye sahip olmaması sonucu yaptığı hataları da araştırılır. Bunlar;

- a) Bilanço hataları: Bilançonun çıkarılıp düzenlenmesi sırasında yapılan hatalardır.
- b) Değerleme hataları: Değerleme yapılırken VUK'un değerlendirme ile ilgili hükümlerine uyulmaması veya yanlış uygulanmasıdır.
- c) Kayıt hataları: Yapılan işlemlerin yanlış hesaplara kaydolunması veya belgelerdeki tutarların defterlere kaydedilmesidir.
- d) Matematik hataları: Belge ve kayıtlardaki toplama, çıkarma, bölme ve çarpma hatalarından doğan yanlışlıklardır.
- e) Unutma hataları: Bazı belgelerin defterlere kaydedilmemesidir.
- f) Amortisman miktarındaki hatalar: Amortisman tabi kıymetler üzerinden yanlış amortisman ayrılmasıdır.
- g) Diğer hatalar: Vergi kanunlarının yanlış anlaşılmasından, stopaj matrahının saptanmasından, beyanname düzenlenmesinden vb. durumlarından ileri gelen hatalardır.

2. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİ KONUSUNDA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi konusunda çözüm önerileri aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

2.1. TAŞERONLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİ YAPILMASI OLAYINA İLİŞKİN GENEL DEĞERLENDİRME

Taşeronlara yaptırılan işlerin karşılığında, kendilerinden belge (fatura) alınabilmesi, inşaat sektörünün temel sorunlarından biridir. Taşeronların belirli bir kısmı, vergi mükellefi bile olmadıklarından, bunlardan tam fatura alınması ya da yaptırılan işlerin yıllara yaygın olması halinde, gelir vergisi stopajı yapılması, çoğu kez imkansızdır.

Özellikle, bir kısım taşeronların vergi mükellefi olmaması, bir yandan yıllık gelir vergisi, gelir (stopaj) vergisi ve katma değer vergileri yönünden vergi kaybına neden olurken, diğer yandan da, taşeronlara yaptıkları ödemeleri belgelemeyen asıl müteahhitleri, bu ödemeleri kapatmak amacıyla, piyasadan naylon fatura toplamaya yönlendirmektedir⁴³.

Taşeronlara yapılan ödemelerde, işin yıllara yaygın olup olmadığına bakılmaksızın, yaptırılan işin safi işçilikli ya da malzemeli olma durumuna göre belli oranlarda stopaj yapılması, Belirli bir tutara kadar (sözgelimi GVK 103. maddesi 1 ve 2 numaralı bentlerdeki tutarın toplamı kadar) olan ödemeler için bu stopajın taşeronlar için beyanname verme sınırı olarak kabul edilip, aşan tutar için beyanname verilmesi yoluna gidilebilir. Yapılacak olan bu uygulama, hem vergi idaresi yönünden gelir yaratıcı yönü itibariyle, hem de inşaat müteahhitleri yönünden ödemelerinin belgelenebilmesi yönü itibariyle faydalı bir uygulama olacaktır.

⁴³ Yaklaşım Yayınları Yorumlu İnşaat Mevzuatı Doç. Şükrü Kızılot

2.2. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDEN KESİLEN VERGİLER İŞİN ZARARLA SONUÇLANMASI HALİNDE MÜKELLEFE İADE EDİLMESİ DOĞRU BİR UYGULAMA DEĞİLDİR

İnşaat ve onarım işlerinden kesilen vergiler için zararlarla sonuçlanması halinde mükellefe iade edilmesi konusundaki kanun hükümleri çok zaman yanlış olarak algılanıp uygulamaya konmaktadır. Özellikle zararlı beyannameler üzerine, kesilmiş vergilerin tamamının iadesi gündeme gelmektedir. Bugüne kadar yapılan uygulama, zarar beyanı hallerinde de kesilmiş vergilerin iadesi şeklinde devam etmiştir.

Gelir ve kazanç terimlerinin zararları da kapsadığı, “Beyanname üzerinden vergi hesaplanması” deyiminin “beyanname üzerinden vergi hesaplanmaması” yani zarar halini de içine aldığı görüşü temelden yanlış bir görüştür⁴⁴.

Kanunda verginin tamamen iadesinden söz edilmemekte, GVK 94 ve 121. maddeleri ve KVK 44. maddesinde “mahsup” terimi kullanılmaktadır. “Mahsup” terimi, iki müspet rakamın birbirine sayılması anlamını taşır. Bu sebeple mahsup sonunda kalan bakiye daima, mahsuptan önceki borç veya alacak miktarından azdır ve tamamının iadesi anlamı taşımaz. Burada anlatılmak istenen husus arada oluşan “fark” ın iadesidir.

Bu konuya ilişkin daha önce yukarıda ikinci bölüm 3-h alt bölümünde yer alan Hesap Uzmanları Kurulu Danışma komisyonunda ortaya ortaya atılmış olmakla beraber destek bulamamış benzer bir görüş konmuştur. Komisyonunda oylamaya konan görüş aşağıda kısaca açıklanmıştır.

“İnşaat ve onarım isinin zararlarla sonuçlanması halinde, evvelce tevkif edilen vergilerin gelecek yıllara ait matrahlı beyannameler üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergilerinden mahsubu imkanı vardır. Kanun hükümlerinin dikkatlice incelenmesi halinde bu imkanın mevcut olduğu görülür.

⁴⁴ Yaklaşım Yayınları Yorumlu İnşaat Mevzuatı Doç. Şükrü Kızılot.

Gerçekten GVK'nun 121. ve KVK'nun 44. maddelerinde mahsup işleminin muhakkak surette tevkifin yapıldığı yıla ait beyannamelerden hesaplanacak vergilerden yapılacağını emreden bir ifade yoktur. Kanun koyucunun anılan maddelerde "o yıla ait beyannameler üzerinden" şeklinde bir deyim kullanmamış olması, tevkif edilmiş olan vergilerin sonraki yıllara ait matrahlı beyannameler üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilme imkanını tanıdığına bir delil sayılabilir.

Bu sebeple, zarar dolayısıyla isin bittiği yılda mahsup edilmeyen vergilerin ertesi yıllara ait matrahlı beyannameler üzerinden hesaplanan vergilerden mahsubu en uygun çözüm yolu olur.⁴⁵

2.3. KAMU YATIRIMLARINDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ SAĞLANABİLİR

Kamu ihalelerinde ödenek yetersizliği ve kaynak sıkıntısından doğan sakıncaları bir ölçüde gidermek için kamu yatırımlarında yıllara sari inşaat işlerindeki %18 olan KDV oranının indirilmesi bir çözüm olabilir. Yalnızca genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere ve il özel idarelerine karşı taahhüt edilen inşaat işlerinde yapılacak bu indirim ve söz konusu işlerde KDV'nin iş yapılan idareden tahsil edildikten sonra oluşmasına ilişkin bir düzenleme ile halen yaşanmakta olan birçok sorun giderilecek, ödeneklerin içindeki bu fazla KDV miktarı ile daha fazla işin yapılması sağlanacaktır. (2)

2.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE STOPAJ KESİNTİSİ ORANINDA İNDİRİME GİDİLEBİLİR

2-3 yıl içinde bitirilmek üzere sözleşmesi taraflarca imzalanan yıllara yaygın işlerde hak edişlerden kesilen %5 stopaj sektörü olumsuz etkilemektedir. %5 oranı kurumlar vergisinin %50 olarak uygulandığı 1980 yılında belirlenmiştir. Bugün %20'lere kadar çekilmiş olan kurumlar vergisi dikkate alındığında haksız bir

⁴⁵ Yaklaşım Yayınları Yorumlu İnşaat Mevzuatı Doç. Şükrü Kızılot

vergileme söz konusudur. İşin bitiminde doğacak kazanç üzerinden ödenmesi gereken stopajın bakanlar kurulu kararıyla %2-3 gibi bir orana indirilmesi daha adil bir yaklaşım olacaktır⁴⁶. Nitekim 2007 yılından itibaren bu oran %3'e indirilmiştir. Bu indirimin sektörde hareketlilik sağlayacağı düşünülmektedir.

2.5. MORTGAGE SİSTEMİNİN YÜRÜRLÜĞE GİRMESİ DEVLETİN VERGİ GELİRLERİNİ ARTIRACAKTIR

Mortgage sisteminin yürürlüğe girmesiyle inşaat sektöründeki kayıtdışılığın oldukça büyük bir ölçüde azalacağı konusundaki öngörülerin temelinde, mortgage kredilerinin gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılması durumu oldukça önem arz etmektedir. Mortgage kredilerinin indirim konusu yapılması halinde devletin ve belediyelerin gelir kalemlerinin artabileceğine ilişkin görüş şu şekilde desteklenmektedir:

- a) Kişiler yüksek kredi almak için yüksek gelir beyan etmek durumunda kalacaklar. Bu durum, gelir vergisi matrahını artıracak.
- b) Yüksek kazanç beyan eden bu kişiler, kazançlarına göre sosyal sigorta primi ödeyecekler. Bu durum, sosyal sigorta gelirlerini artıracak.
- c) Mortgage kredisine konu olan emlak gerçek değerinden gösterilmek zorunda. Bu durumda, devletin alım satımlar üzerinden aldığı vergiler yükselecek ve kontrolörlerin bu emlakların değerlerini yeniden incelemelerine gerek kalmayacak.
- d) Yine, mortgage kredisine konu olan emlak için yıllık emlak vergisi gerçek değerler üzerinden ödenecek ve belediyelerin vergi gelirleri katlanacak.
- e) Mortgage kredisine konu olan emlak emsal gösterilerek, diğer gayrimenkullerin alım satım ve yıllık vergileri de yükselecek. Sonunda, devletin ve belediyelerin gelirleri katlanarak artacak.
- f) Konutlarını mortgage kredisi ile satan müteahhitler, satış fiyatlarını düşük gösteremeyecekler. Gelirlerini düşük gösteremedikleri için, masraflarını da gider yazmak ve masrafları için fatura almak zorunda kalacaklar. Böylelikle, hem vergi gelirleri artacak, hem de hiç vergilendirilmeyen bir alan vergilendirilmiş olacak.

⁴⁶ Türk İnşaat Sektörü Türkiye Müteahhitler Birliği Raporu.

g) Giderek kayıt dışı uygulamalar ve değerin dışuk gösterilmesi nedeniyle oluşan vergi kaçağı yok olacak.⁴⁷

Ortaya konan bu görüşlerin sistemin yürürlüğe girmesiyle sektörde yaşanan kayıtdışılığı büyük ölçüde önleyeceği yadsınamaz bir gerçektir.

⁴⁷ Mimarca Web sayfası

SONUÇ

Vergi incelemesi ile amaçlanan, yalnız işlem ve kayıtlarda yapılan hata ve hilelerin araştırılması ve meydana çıkarılması değil, kaynaklarını yok etmek suretiyle hata yapılmasını önleyici etkilerin de yaratılmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda, bir akit veya belgenin aksinin kanıtlanması belirli bir şekil şartına bağlanmamıştır. VUK'nun 148. maddesi ile "Mükellefle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler" bilgi verme zorunluluğunda tutulmuş, 141. madde ile de "İnceleme sırasında gerek görülen durumlarda, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanakla tespit ve tevsik olunabilir." hükmü konulmuştur. Görüldüğü üzere, VUK, bir işlemin kanıtlanmasını şekle bağlamamış, ilgilinin beyanına veya tutanakla saptanan olaya kanıt ve belgeleme kuvveti vermiş, elde edilen çeşitli kanıtlar arasında hiyerarşik bir sıralama yapmamıştır. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunumuz bir adım daha ileri giderek, matrahın bazı karinelere istinaden saptanmasını bir müessese haline getirmiş bulunmaktadır.

En fazla şekilci olan özel hukukta dahi, kanıt kuvvetine sahip olan iade tutanaklarının, mali kanunlarımız yönünden de tam bir kanıt kuvvetine sahip oldukları kuşkusuzdur. Zira vergi hukuku, kamu hukuk alanına dahil olmak itibarıyla, takdiri delil sistemi kapsamı içindedir.

VUK'nun 29. maddesinde, her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergiye ilişkin olarak bulunan ve somut delil veya yasal ölçülere dayanılarak miktarı tespit edilen bir matrah veya matrah farkı üzerinden, ikmalen vergi salınabileceği öngörülmüştür. Anılan madde de, somut delillerin neler olabileceği belirtilmişse de, genellikle, matrah farkı mükellefin diğer kişilerle olan ilişki ve işlemlerine dayanılarak tespit olunacağına ve bazı durumlarda, bu ilişki ve işlemleri belirleyecek belge sağlanması olanağı bulunmayacağına göre, ilgili kişilerin ifadelerine kanıt olarak değer vermek yasal zorunluluk haline gelmektedir.

Günümüz vergileri çoğunlukla mükelleflerin bildirimde bulunması yöntemine dayanmaktadır. Vergilenecek unsurlarının ne olduğunun en iyi mükellef tarafından bilinebileceği düşüncesine dayanan bu yöntemde mükellef, vergi matrahını bildirmekte ve vergileme rejimine fiilen katılmaktadır. Bir ülkenin gelişmişlik düzeyi dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payına bakılmak suretiyle tespit edilebilir. Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinin hemen tamamı dolaylı vergilerden sağlanmaktadır. Ülkemizin yıllık bütçesinde gelir kalemlerinin ilk sıralarında her zaman dolaylı vergileri görmek, ülkemizin gelişmişlik düzeyi açısından sanırım bize yeterli ipucunu vermektedir. Kuşkusuz dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artırılmasında mükelleflerin olduğu kadar kamu yönetiminin de üzerine düşeni yapması ve elde ettiği vergi gelirlerini sosyal devlet olmanın gerekliliğini gözeterek vatandaşlarına en rasyonel şekilde yansıtması gerekmektedir.

Devlet, mükellefe göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini saptamak ve sapmaları önleyerek, bildirim yöntemlerinin işlerliğini sağlamak amacıyla, mükelleflerin hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde tutmaktadır. Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları ve vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları ve gelirler kontrolörleri, her hal ve takdirde vergi incelemesine yetkilidir.

Vergi incelemelerinin yapılmaması veya gereği gibi olmaması, bazı kimselerin vergi kaçırımlarına olanak verecektir ki bu durum; bir taraftan vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesine yol açarken, öte taraftan ekonomik ve sosyal yapı üzerinde de olumsuz etkiler yaratacaktır. İnşaat işleriyle uğraşanların, incelemenin kanundan doğma bir husus olduğunu, incelemeyi yapanların kendilerine karşı bir husumetlerinin söz konusu olamayacağını düşünmeleri, hatta bir incelemede düzeltilen bazı yanlışlarının ileride daha büyük hataları önleyebileceğini kabul etmeleri ve memnuniyet duymaları gerekir. İnceleme elemanlarının da, vergi ödemeyi teşvik amacıyla mükelleflerini kafesteki tavuk olarak görmeyip onlara yol gösterici olma misyonlarını ön plana çıkarmaları, kanunların tanıdığı izin oranında, mükelleflere yardımcı olmaları gerekir.

Maliye Bakanlığı son yıllarda teknolojik altyapısını hazırlamış olduğu VEDOP sistemi ile her vatandaşına bir kimlik numarası vermek ve bu numaranın hemen her türlü yaşamsal alanda kullanılmasını zorunlu kılmak suretiyle kayıtdışı ekonominin önüne geçmek bakımından önemli mesafeler katetmiştir. Özellikle kişilerin banka hesaplarından yapılan çapraz kontroller ile beyannamelerin gerçek gelirleri yansıtmadığı, her türlü tapu işlemlerinin de yine bu yöntem dahilinde yapılıyor olması ile kişilerin servetlerindeki artışların kaynaklarının daha rahat sorgulanabilir olması fırsatını bu yeni sistem ile elde etmiş bulunmaktadır.

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren büyük aktörlerin hesaplarının kontrol altına alınmasının, silsile ile daha küçük mükelleflerin de mal ve hizmet teslimlerinde belge kullanmaları ve dolayısıyla kayıt altına alınmaları sonucunu doğuracağı şüphesizdir.

Diğer bir husus, vergileme tekniği açısından mevzuatın daha basit, anlaşılır ve günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Sektörün tüm kayıtdışılığını ortadan kaldıracak şekilde kapsamının genişletilmesi için herşeyden önce herkes için uygulanabilir derecede basit ve net tekniklere ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi mevzuatı sadece mükellefler için değil, uygulayıcılar ve mali müşavirler açısından bile son derece karışık ve içinden çıkılması güç bir şekil almıştır. Kaldı ki, bu kadar karışık ve anlaşılması güç bir sistem gelir artırıcı bir durumdan ziyade, sonu gelmeyen vergi itilaflarından dolayı yargıyı sistemini dahi sıkıntıya sokan iş yükünden başka bir sonuç doğurmamaktadır. Yıllardan beri artarak devam eden yeni düzenlemelerin karşılığında bütçenin gelir kalemlerinin büyük kısmının dolaylı vergiler ile karşılanması bu konudaki tespitlerimin haklılığını ortaya koymaktadır.

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren birçok irili ufaklı aktör bulunmaktadır. Bu aktörlerin birçoğunun halen vergi mükellefi dahi olmaması, kendilerinden mal ve hizmet alımında bulunan kayıt altındaki mükellefleri de olumsuz yönde etkilemekte, mükellefler harcamalarını belgeleyebilmek için naylon fatura kullanımına gitmektedirler. Bu tip çözümler mükellefleri daha büyük vergisel risklere sürüklemektedir. Bu nedenle eğer sosyal gerekçelerle bir kısım kişiler idare

tarafından kayıtdışında bırakılıyorsa, en azından kendileri ile ticari iş yapan kişilerin yanlış uygulamalara sapmamaları açısından gider pusulası vs. gibi daha basit ve yaygın yöntemlerle bu çarpık uygulamaların önüne geçilebilir.

Verginin tabana yayılmasının en önemli uygulamalarından biri kanaatimce istisna ve muafiyetlerin ortadan kaldırılarak bunun yerine ticari işlemlere konu olan belgelerin herkes tarafından talep edilmesini özendiricek düzenlemelere gidilmesidir. Bu düzenlemeler haliyle tezimizin konusu olan İnşaat sektörü için de aynı oranda önem arz etmektedir. Bir ticari kişiliğin her türlü harcamasını gider olarak kaydedebilmesi belge talebinde özendirici bir durumdur. Bunun ücretliler dahil herkes için genişletilmesi sonuçta birbirine zincirleme olarak bağlı olan KDV gibi vergi uygulamalarında çok daha etkin ve düşük maliyetli bir genişleme yaratacaktır. Böyle bir yöntemde ne istisnalara ne de muafiyetlere gerek duyulacaktır. Bu tip uygulamalar zincirde kırılmalara ve sistemin içinden çıkılmaz bir sorun yumağına dönmesinden başka bir işe yaramamasına neden olmaktadır. Mali idarenin kurmuş olduğu teknolojik altyapının bir sonraki adımının bu tip bir uygulamaya geçilmesiyle tamamlanacağını beklemek uygulayıcılar açısından şaşırtıcı bir durum olmayacaktır.

KAYNAKÇA

İNTEŞ İNŞAAT RAPORU

ARTUKMAÇ Sadık; İnşaat Hukuku, Ankara, 1975

BENLİGİRAY Yılmaz; İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 241/161, Eskişehir, 1981

Borçlar Kanunu, 3. Baskı, Cilt: 1, Türk Dil Kurumu Yayınları No: 409, Ankara, 1979

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, 08.04.1988 gün ve E. 1987/35, K. 1988/25

Dn 4. D., 12.05.1976 gün E. 1976/12, K. 1976/1211

Dn. 13. D., 18.01.1977 gün ve E. 1976/963, K. 1977/98

Dn. 3. D., 06.12.1991 gün ve E. 1990/163, K. 1991/3079

Dn. 3. D., 28.04.1993 Gün ve E. 1991/2953, K. 1993/ 1524

Dn. 4. D., 04.04.1996 Tarih ve E. 1995/1727, K. 1996/1516

Dn. 4. D., 09.12.1987 gün ve E. 1986/5461, K. 1987/3468

Dn. 4. D., 12.5.1982 gün ve E. 1982/1237, K. 1982/2137

Dn. 4. D., 15.04.1982 gün ve E. 1981/1739, K. 1982/1506

Dn. 4. D., 15.06.1978 gün, E. 1978/236, K. 1978/2207

Dn. 4. D., 19.04.1982 gün ve E. 1982/1462, K. 1982/ 1552

Dn. 4. D., 20.10.1998 Tarih ve E. 1997/5970, K. 1998/3765

Dn. 4. D., 22.1.1975 gün ve E. 1973/1909, K. 1975/203

Dn. 4. D., 24.10.1995 Tarih ve E. 1994/3373, K. 1995/4336

Dn. 4. D., 27.02.1980 gün ve E. 1979/3059, K. 1980/586

Dokuzuncu 5 Yıllık Kalkınma Planı

M.B. Özelgesi 14.4.1997 Tarih ve B. 07.0.GEL.0.51.5114-36/15541 sayılı

MB Özelgesi, 23.11.1995 Tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5113-10/65392 Sayılı

MB. Muk. 1978 tarih ve GVK/12126/22792 sayılı

MB. Özelgesi, 11.07.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-65/31958 Sayılı

MB'nin, 24.12.1998 Tarih ve B.07.0.GEL.0.49-4914-73/49382 Sayılı Özelgesi

MGB. Özelgesi, 23.12.1985 Tarih ve 12126-6-134

Mimarca Web sayfası

TCMB 2006 Finansal İstikrar Raporu

Türk İnşaat Sektörü Türkiye Mütahhitler Birliği Raporu

ÜSTÜNEL Bülent; Tekdüzen Hesap Planı, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1994

VELİDEDEOĞLU H.Veldet; Türkçeleştirilmiş Metinleriyle Birlikte, Türk Medeni Kanunu ve

Yaklaşım Yayınları Yorumlu İnşaat Mevzuatı Doç. Şükrü Kızılot

Yaman Törüner'in 1.10.2005 tarihli Milliyet Gazetesinde yayımlanan "Türk Maliyesi IMFnin alt Kuruşlu mu ?" yazısı

KAYNAKÇA

İNTEŞ İNŞAAT RAPORU

ARTUKMAÇ Sadık; İnşaat Hukuku, Ankara, 1975

BENLİGİRAY Yılmaz; İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 241/161, Eskişehir, 1981

Borçlar Kanunu, 3. Baskı, Cilt: 1, Türk Dil Kurumu Yayınları No: 409, Ankara, 1979

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, 08.04.1988 gün ve E. 1987/35, K. 1988/25

Dn 4. D., 12.05.1976 gün E. 1976/12, K. 1976/1211

Dn. 13. D., 18.01.1977 gün ve E. 1976/963, K. 1977/98

Dn. 3. D., 06.12.1991 gün ve E. 1990/163, K. 1991/3079

Dn. 3. D., 28.04.1993 Gün ve E. 1991/2953, K. 1993/ 1524

Dn. 4. D., 04.04.1996 Tarih ve E. 1995/1727, K. 1996/1516

Dn. 4. D., 09.12.1987 gün ve E. 1986/5461, K. 1987/3468

Dn. 4. D., 12.5.1982 gün ve E. 1982/1237, K. 1982/2137

Dn. 4. D., 15.04.1982 gün ve E. 1981/1739, K. 1982/1506

Dn. 4. D., 15.06.1978 gün, E. 1978/236, K. 1978/2207

Dn. 4. D., 19.04.1982 gün ve E. 1982/1462, K. 1982/ 1552

Dn. 4. D., 20.10.1998 Tarih ve E. 1997/5970, K. 1998/3765

Dn. 4. D., 22.1.1975 gün ve E. 1973/1909, K. 1975/203

Dn. 4. D., 24.10.1995 Tarih ve E. 1994/3373, K. 1995/4336

Dn. 4. D., 27.02.1980 gün ve E. 1979/3059, K. 1980/586

Dokuzuncu 5 Yıllık Kalkınma Planı

M.B. Özelgesi 14.4.1997 Tarih ve B. 07.0.GEL.0.51.5114-36/15541 sayılı

MB Özelgesi, 23.11.1995 Tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5113-10/65392 Sayılı

MB. Muk. 1978 tarih ve GVK/12126/22792 sayılı

MB. Özelgesi, 11.07.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-65/31958 Sayılı

MB'nin, 24.12.1998 Tarih ve B.07.0.GEL.0.49-4914-73/49382 Sayılı Özelgesi

MGB. Özelgesi, 23.12.1985 Tarih ve 12126-6-134

Mimarca Web sayfası

TCMB 2006 Finansal İstikrar Raporu

Türk İnşaat Sektörü Türkiye Mütahhitler Birliği Raporu

ÜSTÜNEL Bülent; Tekdüzen Hesap Planı, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1994

VELİDEDEOĞLU H.Veldet; Türkçeleştirilmiş Metinleriyle Birlikte, Türk Medeni Kanunu ve

Yaklaşım Yayınları Yorumlu İnşaat Mevzuatı Doç. Şükrü Kızılot

Yaman Törüner'in 1.10.2005 tarihli Milliyet Gazetesinde yayımlanan "Türk Maliyesi IMFnin alt Kuruşlu mu ?" yazısı